
COORDENADORES

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS
ROGÉRIO V. GANDRA DA SILVA MARTINS
ANDRÉ L. COSTA-CORRÊA
EDISON CARLOS FERNANDES
LUIS ANTONIO FLORA

CTN
50 ANOS COM
EFICÁCIA DE LEI
COMPLEMENTAR
(1967-2017)

2017

CONSELHO SUPERIOR DE DIREITO
DA FECOMERCIO-SP

AUTORES

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS
PAULO DE BARROS CARVALHO
RICARDO MARIZ DE OLIVEIRA
SACHA CALMON
ROBERTO ROSAS
ROGÉRIO VIDAL GANDRA DA SILVA MARTINS
SAMANTHA RIBEIRO MEYER-PFLUG MARQUES
JORGE DE OLIVEIRA VARGAS
SERGIO FERRAZ
ADILSON ABREU DALLARI
RUY MARTINS ALTENFELDER SILVA
ANDRÉ L. COSTA-CORRÊA
ANGELA VIDAL DA SILVA MARTINS
EDISON FERNANDES
JAMES MARINS
KIYOSHI HARADA
MARILENE TALARICO MARTINS RODRIGUES
AGOSTINHO TOFFOLI TAVOLARO
TERENCE TRENNEPOHL
DANIEL PINHEIRO BARCELOS
FERNANDO PASSOS
MARIANA PASSOS BERALDO
ALEXANDRE SANSONE PACHECO
THAÍS FOLGOSI FRANÇOZO
RICARDO A. CASTAGNA
MÁRCIO OLÍVIO FERNANDES DA COSTA
RODRIGO BRUNELLI MACHADO
LEONARDO LUIS PAGANO GONÇALVES
ACÁCIO MIRANDA DA SILVA FILHO
ANDRÉ FÉLIX RICOTTA DE OLIVEIRA
EMERSON ALVAREZ PREDOLIM
ALEXANDRE DIAS DE ANDRADE FURTADO
JOÃO BOSCO COELHO PASIN
MARIANA BARBOZA BAETA NEVES MATSUSHITA
MONICA HERMAN CAGGIANO
MARGARETH Y. O. SUGAI
LUIZ CARLOS DE ANDRADE

COORDENADORES

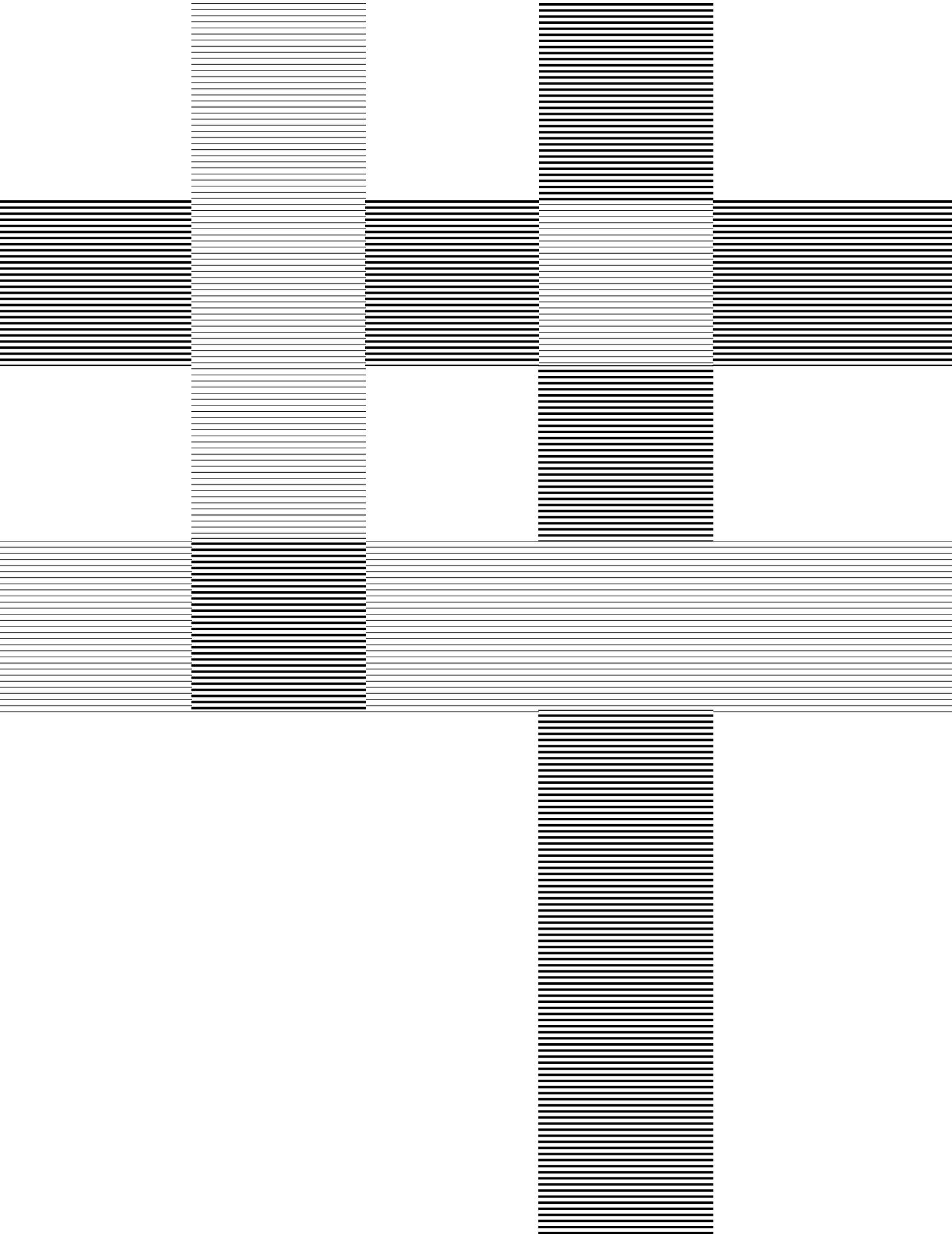
IVES GANDRA DA SILVA MARTINS
ROGÉRIO V. GANDRA DA SILVA MARTINS
ANDRÉ L. COSTA-CORRÊA
EDISON CARLOS FERNANDES
LUIZ ANTONIO FLORA

CTN

50 ANOS COM EFICÁCIA DE LEI COMPLEMENTAR (1967-2017)

2017

CONSELHO SUPERIOR DE DIREITO
DA FECOMERCIO-SP



PREFÁCIO

CONSELHO SUPERIOR DE DIREITO LANÇA SEU QUINTO LIVRO SOBRE TEMAS JURÍDICOS RELEVANTES. O PRIMEIRO FOI O DIREITO TRIBUTÁRIO NO BRASIL; O SEGUNDO, PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS RELEVANTES; O TERCEIRO, EM COLABORAÇÃO COM O GOVERNO DO ESTADO DE SÃO PAULO, COMENTÁRIOS AO CÓDIGO DE DEFESA DO CONTRIBUINTE DO ESTADO DE SÃO PAULO; O QUARTO, PARLAMENTARISMO – REALIDADE OU UTOPIA; E, AGORA, OS 50 ANOS DE VIGÊNCIA E EFICÁCIA DO CTN.

Em todos os livros editados com a colaboração de juristas, especialistas do Conselho e convidados – são mais de 80 autores –, buscou-se na discussão, no âmbito nacional, de temas relevantes, abordá-los pela ótica do Conselho, que neste ano comemora 28 anos de existência, tendo marcado sua trajetória pela inequívoca contribuição à interpretação da Carta da República e da legislação decorrencial.

O CTN – dos mais longevos diplomas tributários brasileiros, do qual nenhum dispositivo foi considerado inconstitucional pela Suprema Corte – ganhou eficácia, apesar de editado em 1966, apenas em 1967, quando passou a vigor, ter validade e já, pelo princípio da recepção em direito constitucional, ganhando eficácia de lei complementar.

Comemora-se, portanto, o Jubileu de Ouro desse ordenamento, elaborado à época em que as leis brasileiras, no campo tributário, eram fruto do trabalho de juristas, e não de regulamenteiros. Daí a excelência do texto, que serviu inclusive como modelo para a redação do Código Alemão, em alguns pontos.

Mestres com a competência de Aliomar Baleeiro, Rubens Gomes de Souza, Gilberto de Ulhôa Canto, Carlos da Rocha Guimarães, Alcides Jorge Costa, Amílcar de

Araújo Falcão, Tito Rezende e outros que participaram da elaboração do texto até a sua versão final, infelizmente, deixaram de ser ouvidos pelos escalões governamentais, que, pressionados pelos detentores do poder de uma Federação maior do que o PIB, buscam cada vez mais elevar a já insuportável carga tributária, com base em textos de qualidades técnica e redacional indiscutivelmente inferiores. Quando Konrad Hesse dizia que “a necessidade não conhece princípios”, não imaginava que sua gráfica afirmação seria tão aplicável ao Brasil nos dias de hoje.

Por esta razão, o Conselho Superior de Direito, que tem procurado debater os grandes temas jurídicos nacionais, não poderia deixar de comemorar a data, como homenagem a brilhantes doutrinadores que debateram e redigiram o primoroso texto, o qual resistiu às investidas dos fiscos, sempre sedentos de mais tributos, e que serve de exemplo para os futuros legisladores de como as leis devem ser feitas.

A equipe que elaborou o presente livro, constituída de juristas consagrados, oferta, pois, ao público especializado na matéria, contribuição que poderá ser útil à discussão que se faz, no momento de uma necessária reforma tributária, como forma de adaptar o País ao padrão de competitividade de outras nações, visto que nossa carga tributária, de acordo com levantamentos da OCDE, ultrapassou (e muito) aquelas dos EUA, Japão, Suíça, Coreia do Sul, China, México e da esmagadora maioria dos países emergentes.

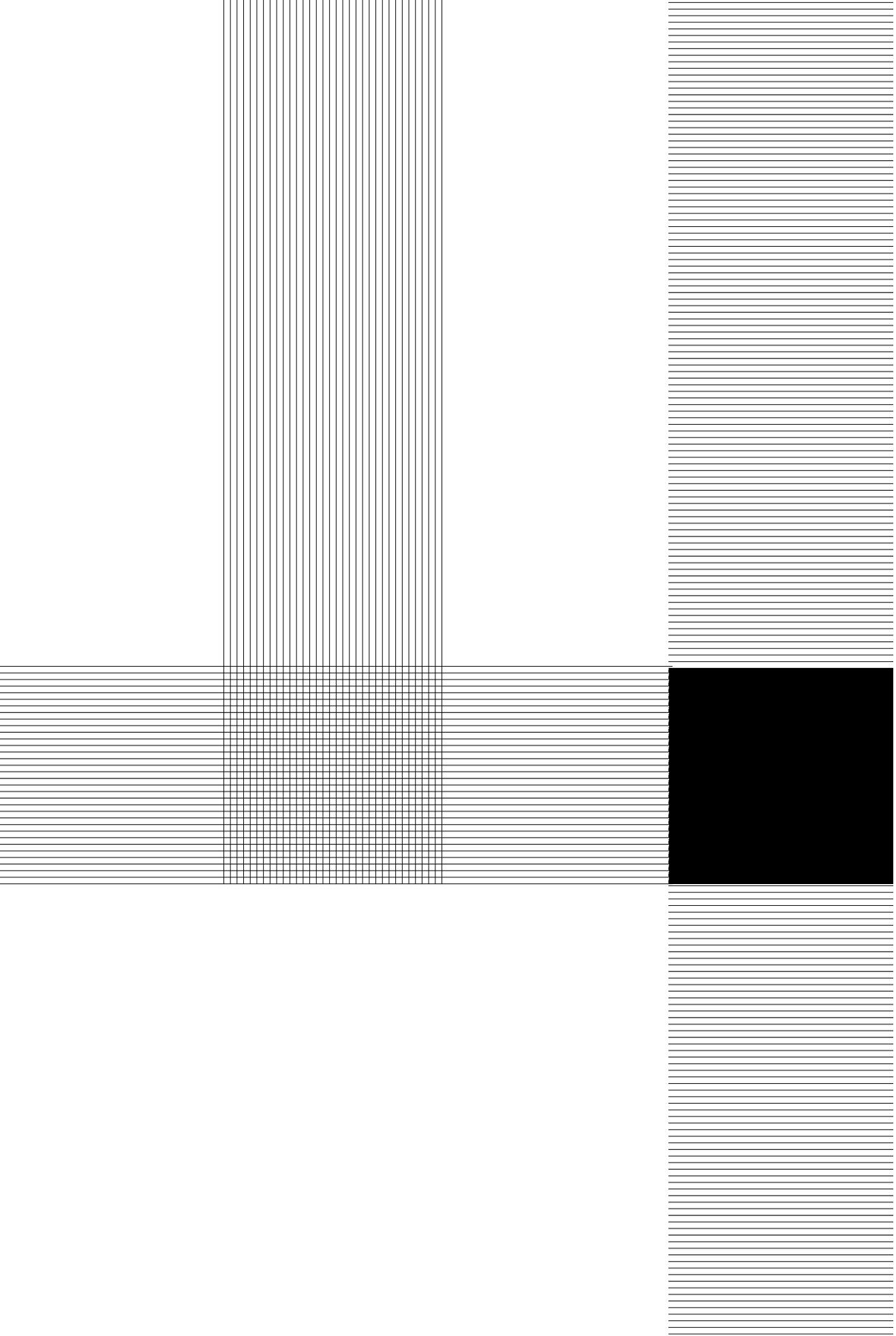
No estilo coimbrão, “Bem Haja” a nova publicação.

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS

PRESIDENTE DO CONSELHO SUPERIOR DE DIREITO DA FECOMERCIO-SP

ROGÉRIO VIDAL GANDRA DA SILVA MARTINS
EDISON CARLOS FERNANDES
ANDRÉ L. COSTA-CORRÊA
LUIS ANTONIO FLORA

CONSELHEIROS



50 ANOS DO CTN

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS

PROFESSOR EMÉRITO DAS UNIVERSIDADES MACKENZIE, UNIP, UNIFIEO, UNIFMU, DO CIEE/O ESTADO DE SÃO PAULO, DAS ESCOLAS DE COMANDO E ESTADO-MAIOR DO EXÉRCITO (ECEME), SUPERIOR DE GUERRA (ESG) E DA MAGISTRATURA DO TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL - 1ª REGIÃO. PROFESSOR HONORÁRIO DAS UNIVERSIDADES AUSTRAL (ARGENTINA), SAN MARTIN DE PORRES (PERU) E VASILI GOLDIS (ROMÊNIA); DOUTOR *HONORIS CAUSA* DAS UNIVERSIDADES DE CRAIOVA (ROMÊNIA) E DAS PUCS DO PARANÁ E DO RIO GRANDE DO SUL, E CATEDRÁTICO DA UNIVERSIDADE DO MINHO (PORTUGAL). PRESIDENTE DO CONSELHO SUPERIOR DE DIREITO DA FECOMERCIO-SP. FUNDADOR E PRESIDENTE HONORÁRIO DO CENTRO DE EXTENSÃO UNIVERSITÁRIA - CEU-ESCOLA DE DIREITO/INSTITUTO INTERNACIONAL DE CIÊNCIAS SOCIAIS - IICS.

DESDE A DÉCADA DE 1950 (FIM DOS ANOS DE 1950), MANTIVE CONTATO COM OS PAIS DO DIREITO TRIBUTÁRIO NO PAÍS, AQUELES JURISTAS QUE DISCUTIRAM O ANTEPROJETO DE UM CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL DE RUBENS GOMES DE SOUZA, NO INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO FINANCEIRO, OFERTANDO NOTÁVEL CONTRIBUIÇÃO À CONFORMAÇÃO DO SISTEMA PÁTRIO, CUJAS LINHAS PRINCIPAIS PERMANECEM INALTERADAS ATÉ HOJE¹.

À ÉPOCA, O DIREITO TRIBUTÁRIO ERA FORMULADO POR JURISTAS QUE OFERTAVAM SUA VALIOSA CONTRIBUIÇÃO ÀS AUTORIDADES, E NÃO, COMO INFELIZMENTE OCORRE NA ATUALIDADE, POR “REGULAMENTEIROS GOVERNAMENTAIS” – SUA ÚNICA FUNÇÃO É, CADA VEZ MAIS, CRIAR FORMAS DE IMPOSIÇÕES SOBRE O SOFRIDO CONTRIBUINTE, NUM FANTÁSTICO PROCESSO DE DESFIGURAÇÃO DO DIREITO BRASILEIRO, NA BUSCA DE COBERTURA PARA OS FUIROS ORÇAMENTÁRIOS CRESCENTES DA FEDERAÇÃO, ASSOLADA POR UMA ONDA DE CORRUPÇÃO E INCOMPETÊNCIA ADMINISTRATIVA JAMAIS VISTA –, OS GRANDES RESPONSÁVEIS PELO DESEQUILÍBRIO ECONÔMICO NACIONAL DESDE 2010 ATÉ O PRESENTE, SEGUNDO INSTITUIÇÕES ISENTAS DO EXTERIOR.

A frase que o ministro Gilmar Mendes gosta de repetir e que é atribuída a Konrad Hesse, de que a “necessidade não conhece princípios”, aplica-se por inteiro a este processo desfigurador do sistema tributário, que só não é pior porque ainda permanece a espinha dorsal de seus idealizadores das décadas de 1950 e 1960.

Convivi com muitos deles (Rubens Gomes de Souza, Aliomar Baleeiro e Gerson Augusto da Silva, Gilberto de Ulhôa Canto, Carlos da Rocha Guimarães, Alcides Jorge Costa e outros), com alguns tendo escrito variados trabalhos, inclusive no exterior, razão pela qual, não por “saudosismo”, mas por “patriotismo”, lamento tenha o Brasil perdido, em face dos gestores do caótico sistema atual, a qualidade que levou, na década de 1960, a autores alemães inspirarem-se no texto do Código Tributário Brasileiro para a conformação do Código germânico, alguns anos após a edição da lei nacional, que ganhou eficácia de lei complementar com a veiculação da Constituição Federal de 1967, por força do princípio da recepção².

Tal qualidade fiz questão de realçar na audiência pública de que participei, a convite dos constituintes de 87, durante quase um dia inteiro, ao apresentar-lhes minhas sugestões para o sistema tributário, algumas delas com aceitação pelos parlamentares participantes da Subcomissão de Tributos, sob a presidência de Francisco Dornelles.

Entre tais sugestões, elenco aquela que, a meu ver, foi a mais importante, ou seja, a que permitiu salvar a totalidade do CTN, em face da Lei Suprema de 1988.

Com efeito, após a audiência pública de que participei, mantive contatos permanentes com os membros da subcomissão, principalmente com Francisco Dornelles, Mussa Demis, Accioly Patury e Fernando Bezerra trocando fax – à época, era o meio mais rápido – com os referidos parlamentares, durante toda a elaboração do texto, que veio a conformar a sessão do Sistema Tributário (artigos 145 a 156).

Não considero que os arts. 157 a 162 pertençam ao Sistema Tributário, senão formalmente, pois dispõem sobre as relações entre as entidades com competência impositiva, matéria própria de Direito Financeiro, e não de Direito Tributário³.

Terminadas as discussões e aprovado o texto da subcomissão a ser submetido à Comissão de Sistematização, Dornelles enviou-me para examiná-lo. Ao lê-lo, percebi que grande parte do Código Tributário Nacional perderia “status” de lei complementar, podendo ser alterado por lei ordinária.

É que a redação do art. 146 da CF, no que concerne às normas gerais de Direito Tributário, tinha a seguinte dicção:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

(...)

III. estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária sobre:

a. definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

b. obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

c. adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas. (grifos meus)⁴.

Liguei imediatamente para o velho amigo e meu confrade desde 1979 do Instituto dos Advogados Brasileiros, e disse-lhe que a pretendida dicção constitucional, por tornar *numerus clausus* as hipóteses de veiculação de matéria por lei complementar, retirara desta condição veicular grande parte do texto então vigente, reconhecida de excelente qualidade por tantos quantos eram os juristas que se debruçaram sob sua promulgação, desde 1967.

Os próprios seguidores de Geraldo Ataliba, que também participou da audiência pública, discutiam o espectro de abrangência do CTN (consideravam de exigência apenas para a União), mas não sua qualidade.

Esta divergência, de rigor, Geraldo e eu colocamos perante os constituintes, em dias de exposição diferentes, tendo prevalecido minha posição, que, em verdade, não era só minha, mas a dos formuladores do CTN, de que sua abrangência albergava todos os entes federativos.

Discutimos o assunto por mais de uma hora, e Dornelles se convenceu de que a redação do texto da subcomissão, ao elencar hipóteses fechadas, tornava a lista taxativa e não exemplificativa.

Explicou-me, então, que não havia mais possibilidade de rediscutir a matéria no âmbito da subcomissão, ao que eu lhe indaguei: “Dornelles, foi intenção da comissão não recepcionar parte do CTN?”, e ele me respondeu: “Não!”⁵.

Observei, então, que era apenas uma questão de redação e sugeri acrescentar um advérbio “especialmente” no artigo 146 da CF, com o que a lista, de taxativa, voltou a ser exemplificativa, sem alterar em nada o pensamento da subcomissão.

Dornelles concordou imediatamente com a sugestão, e considerando que o texto mereceria passar pela Comissão de Redação, sugeri a alteração citada para os redatores. Aquele telefonema salvou, por inteiro, o CTN, considerado recepcionado pela Carta Magna de 88, inclusive pela Suprema Corte.

Tal incidente, Dornelles e eu comentamos, tão logo promulgada a Lei Suprema, em programa do inesquecível Ferreira Neto – creio que na TV Bandeirantes – no qual, atendendo a seu convite, discorreremos, por mais de uma hora, sobre os bastidores da Constituinte, no que concerne ao sistema tributário.

No Plenário, houve necessidade de preservar o texto original, aprovado na subcomissão, pois o deputado Roberto Cardoso Alves formou um grupo, a que denominou de “Centrão”, a fim de derrubar o projeto vindo da Comissão de Sistematização, no qual se insere a do Sistema Tributário.

À época, Manoel Gonçalves Ferreira Filho, Celso Bastos e eu debatemos o regime ditatorial que estava sendo imposto por 20% dos constituintes colocados na Co-

missão de Sistematização, criando um sistema tão complicado para que se derrubasse o texto por eles aprovado, que a Constituição que viesse a ser promulgada seria, de rigor, um texto escrito pelos membros daquela comissão, e não por todos os parlamentares⁶.

Liderando a maioria dos 80% dos constituintes aliados da ampla discussão do texto, consegui, aquele parlamentar, reverter a forma de votação do texto proposto, praticamente renovando-se a discussão de todo o projeto constituinte, para aprovação por 100% e não por 20% dos constituintes.

Nesses acontecimentos, há de se realçar o admirável trabalho de Ulisses Guimarães e Bernardo Cabral, presidente e relator da Constituinte, para conseguir conciliar todas as correntes que se digladiavam no Plenário do Congresso Nacional.

Novamente, fui chamado, com Hamilton Dias de Souza, para apresentar um anteprojeto sobre o sistema tributário, que, de rigor, conservava a essência daquele que fora aprovado pela Subcomissão de Tributos. Esse texto aparece na primeira edição de meu livro publicado, em princípios de 1989, pela Editora Saraiva, sob o título de *Sistema Tributário na Constituição*. Essa primeira edição teve seus 10 mil volumes esgotados em duas semanas, pois editado pouco após a promulgação da Lei Suprema⁷.

Hamilton e eu mantivemos diversos contatos com os constituintes para a defesa do anteprojeto, alguns até com certas asperezas, na luta pela preservação dos textos sobre os quais nos baseamos.

Um desses constituintes, cujo nome não vem ao caso lembrar, na presença de diversos outros, disse-me ele que quem tinha o poder de decidir eram eles e não nós, os juristas, razão pela qual não levaria em consideração as nossas observações. Respondi que o papel dele era um papel limitado, por ser uma voz entre quase 600 parlamentares (deputados e senadores) que seria, com o tempo, esquecida. Já a nossa continuaria a ser ouvida, pois seríamos nós os intérpretes daquele texto da Lei Suprema, em palestras e trabalhos doutrinários. Num arroubo – hoje, seria muito mais moderado – disse-lhe que, no tempo, NÓS SERÍAMOS LEMBRADOS E CITADOS. NÃO ELE.

O certo é que a opinião do referido parlamentar não prevaleceu, tendo o texto que apresentamos – de rigor, era praticamente aquele de subcomissão – permanecido, principalmente no capítulo das normas gerais e das limitações constitucionais ao poder de tributar, como um verdadeiro vetor do bom Direito. Apesar dos constantes esforços dos governos posteriores para adulterá-lo, ainda não conseguiram atingir a excelência de sua espinha dorsal.

Ora, se examinarmos os artigos 145 a 156 da CF, há de se perceber que o sistema idealizado para a Lei nº 5172/68, para a E.C. nº 18/65 e para a CF 1967, é ainda o arcabouço que permite manter o sistema tributário nacional⁸.

O CTN, que surgiu após a E.C. 18/65, jamais teve sequer um de seus dispositivos considerado inconstitucional, tal a excelência de sua conformação.

Quero ainda lembrar, por ocasião da celebração dos 50 anos de sua promulgação – por ser um dos poucos sobreviventes daqueles que conviveram e escreveram com seus idealizadores –, outro fato curioso.

Rubens Gomes de Souza, idealizador na regionalização do ICMS mediante a adoção do princípio da cumulatividade – embora, a meu ver, trate-se de imposto de vocação nacional –, estava convencido de que a incipiente guerra fiscal do IVC (imposto sobre vendas e consignações), imposto que, apesar de cumulativo, não era imune à guerra entre os fiscos estaduais, mas em dimensão incomensuravelmente menor que a atual, *SERIA ENCERRADA COM A ADOÇÃO DO ICM*, à semelhança do IVA europeu (imposto sobre o valor agregado).

Rubens era um fantástico humanista e um tributarista excepcionalmente dedicado. Mas, como se percebe, até os gênios erram.

Mais um aspecto curioso sobre o CTN. O talento próprio de seus idealizadores fez com que as imunidades constitucionais – vedações ao poder de tributar – fossem inseridas como benefício fiscal, em determinadas circunstâncias, para instituições de educação e assistência social, desde que preenchessem certos requisitos⁹.

Os artigos 9, inciso IV, letra "c", e 14, *caput*, do CTN passaram a ter as seguintes dicções:

Art. 9º (...)

iv. cobrar imposto sobre:

(...)

c. o patrimônio, a 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, observados os requisitos fixados na Seção II deste Capítulo; (Redação dada pela Lei Complementar nº 104, de 2001)

(...)

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; (Redação dada pela LCP nº 104, de 2001)

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 exatidão¹⁰;

...

Na notável capacidade que os “regulamenteiros federais” têm de desfigurar qualquer bom sistema, veicularam legislações ordinárias (leis e atos administrativos) acrescentando outros requisitos, outros requisitos, que, no momento foram derrubados na Suprema Corte na ADI (2028) e nos autos da Repercussão Geral nº 566.622-RS. Exigisse, pela decisão do Pretório Excelso, lei complementar para imposição de tais requisitos, sendo inconstitucionais os ordenamentos ordinários¹¹.

O único e frágil argumento federal de que a disciplina da imunidade poderia ser feita por lei ordinária, pelo fato de o inciso VI letra “c” do artigo 150 e o art. 195, § 7º da CF fazerem menção apenas à “lei” e não à “lei complementar” desfaz-se, a partir do momento em que a Fazenda defende, simultaneamente, que essa lei ordinária não poderia ser de Estados e municípios, mas “federal”.

Ora, quando o constituinte previu a exigência de lei ordinária federal para ordenar competências legislativas estaduais e municipais, colocou expressamente o adjetivo “federal”, como se lê no artigo 24, § 3º, da Lei Suprema, assim redigido:

§ 3º Inexistindo lei federal sobre normas gerais, os Estados exercerão a competência legislativa plena, para atender a suas peculiaridades (grifos meus).

Se não há o adjetivo *complementar* nas referidas normas disciplinadoras de imunidade (inciso VI, letra “c”, do artigo 150; e o art. 195, § 7º, da CF) tampouco há o adjetivo *federal*, com o que a regência só poderia ser de lei complementar, pois existe disposição expressa estabelecendo que *todas, todas* as limitações constitucionais ao poder de tributar devem ser reguladas POR LEI COMPLEMENTAR, por força do disposto no art. 146, inciso II, da CF, assim redigido:

Art. 146. *Cabe à lei complementar:*

...

II. regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

...¹².

Tal argumento, quando apresentei na tribuna do STF, sustentando as razões de procedência da ADIN 2028, levou o ministro Luís Roberto Barroso a reformular sua posição anterior, acompanhando os votos dos ministros relatores Marco Aurélio e Joaquim Barbosa, assim como de Cármen Lúcia. Posteriormente, votaram favoravelmente o ministro Teori, que pedira vista, Rosa Weber, Dias Toffoli, Luiz Fux, Ricardo Lewandowski, Celso de Mello, estando impedido o Ministro Gilmar Mendes.

São essas algumas considerações que faço, nos 50 anos de promulgação do CTN, trazendo minhas reminiscências históricas, como contemporâneo de todo o período elaborativo do sistema e por ter usufruído do raro privilégio de conviver com

autênticos juristas, que colaboraram *pro bono* com o governo. Pessoas com esse perfil, infelizmente, são escassas entre os “regulamenteiros”, na feliz expressão de Alcides Jorge Costa, que hoje desfiguram nosso sistema¹³.

NOTAS

1

O anteprojeto de Código Tributário Nacional foi publicado no D.O. de 25/8/1953, pág. 14.567, de Rubens Gomes de Souza e publicado para receber sugestões nos termos da Portaria nº 784, de 19/8/53, do ministro da Fazenda (*Codificação do Direito Tributário – contribuição do Inst. Bras. De Direito Financ. ao estudo do Projeto de Código Tributário Nacional*, Ed. IBDF, 1955, Rio de Janeiro, Brasil).

2

Ruy Barbosa Nogueira, em suas aulas dos cursos de especialização da FDUSP, na década de 1960 – à época, ainda não havia mesurado no currículo acadêmico –, realçava constantemente essa influência naqueles diplomas, tendo inclusive o diploma legislativo à luz do traduzido com uma equipe de professores para o português. Entre tais tradutores, destaco a figura de meu saudoso sócio, Henry Tilbery.

3

Comentei, com certo desalento e irritação, a seção VI, dizendo:

“A repartição de receitas tributárias não é matéria de Direito Tributário, mas de Direito Financeiro.

As relações de que cuida a seção VI, do capítulo 1º, do título VI, são relações entre os poderes tributantes, e não entre estes e os contribuintes e responsáveis.

Já a antiga Constituição cuidava de matéria com igual impropriedade, pelos arts. 25 e 26. O texto atual é mais abrangente e mais generoso para com Estados e municípios.

Por seu discurso, há descentralização de receitas, mas não há descentralização admi-

nistrativa imposta, de tal forma que a União perde receitas e ganha atribuições, passando a ter os Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário maiores, sem possuir mecanismos para transferir tais atribuições, a não ser que Estados e municípios, de “livre e espontânea vontade”, concordem em recebê-las. Não cuidou, pois, o constituinte de exigir também uma descentralização administrativa. Parece que o fazer contas não era a especialidade maior de nossos parlamentares superiores. Sua especial forma de reduzir receitas e aumentar atribuições da União, como consequência, trouxe natural aumento da carga tributária, que passa a ser suportada pelo cidadão, através da tributação direta ou indireta, e da mais perversa das imposições tributárias disfarçadas, que é a inflação ou a recessão, se combatida aquela.

O certo é que, ou por ignorância matemática, ou porque os contribuintes merecem consideração menor dos governantes – como já mereceram, na Idade Média, os escravos da gleba dos senhores feudais, não havendo, pois, originalidade no tratamento ofertado ao povo brasileiro pelo Legislativo Supremo –, tal visão preconceituosa, com descentralização de receitas e centralização de responsabilidades, está trazendo sérios problemas de execução a qualquer política tendente a estimular o trabalho, a poupança e o investimento, a curto prazo” (*Comentários à Constituição do Brasil*, Celso Ribeiro Bastos e Ives Gandra Martins, 6º volume, tomo II, Ed. Saraiva, 2ª ed., 2001, págs.3/4/5).

4

Escrevi:

“Em Direito Tributário, como, de resto, na grande maioria das hipóteses em que a lei complementar é exigida pela Constituição, tal veículo legislativo é explicitador da Carta Magna. Não inova, porque senão seria inconstitucional, mas complementa, tornando clara a intenção do constituinte, assim como o produto de seu trabalho, que é o princípio plasmado no Texto Supremo.

É, portanto, a lei complementar norma de integração entre os princípios gerais da Constituição e os comandos de aplicação da legislação ordinária, razão pela qual, na hierarquia das leis, posta-se acima destes e abaixo daqueles. Nada obstante alguns autores entendam que tenha campo próprio de atuação – no que têm razão –, tal esfera própria de atuação não pode, à evidência, nivelar-se àquela outra pertinente à legislação ordinária. A lei complementar é superior à lei ordinária, servindo de teto naquilo que é de sua particular área mandamental” (*O sistema tributário na Constituição*, Ed. Saraiva, 6ª Ed., 2007, págs. 123/125).

5

Escrevi:

“O texto atual, ainda na versão da Subcomissão de Tributos, pretendeu ser pormenorizado e exaustivo quanto às hipóteses de normas gerais. Em entrevistas com o deputado federal Dornelles e seus assessores, procurei mostrar que a retirada da esfera de lei complementar de algumas normas, que seriam estruturalmente de lei complementar, representaria a eliminação de direitos e garantias individuais do contribuinte, pela transferência de tal competência normativa do legislador complementar para o legislador ordinário.

O ideal teria sido adotar a superior redação do texto anterior, mas, como fora aprovado na subcomissão, entenderam que os constituintes devessem manter a redação inicial. Nada obstante, sensibilizados, acabaram por alterar o espírito do artigo, acrescentando o advérbio ‘especialmente’, com o que a lista deixou de ser exaustiva, tornando-se apenas relação exemplificativa” (*O sistema tributário na Constituição*, 6ª ed., atualizada e aumentada por Rogério Gandra Martins, Ed. Saraiva, São Paulo, pág. 138).

6

O debate foi no jornal *O Estado de São Paulo* para relembrar os 50 anos de promulgação da ditatorial Constituição de 37 (10/11/87), tendo um dos mais eminentes parlamentares da Constituinte, pelas nossas críticas à forma de aprovação do anteprojeto, chamando-nos de “terroristas do Direito Constitucional” no programa *Roda Viva*, dias após.

7

Foi esta carta, em que encaminhamos o nosso anteprojeto ao grupo “Centrão”, o qual conservava, em grande parte o texto da Subcomissão:

“São Paulo, 7 de janeiro de 1988.

Anteprojeto solicitado pelos parlamentares abaixo nomeados.

Eminente senador e deputados, Roberto Campos, José Lourenço, Eduardo Magalhães, Roberto Cardoso Alves, Cunha Bueno, Gastone Righi, Guilherme Afif Domingos, Bonifácio Andrada e Antônio Delfim Netto.

Conforme havíamos prometido, enviamos-lhes proposta de alteração do texto relativo ao capítulo pertinente ao Sistema Tributário Nacional.

Parecem-nos de grande importância as alterações sugeridas, que procuram corrigir imperfeições evidentes, como, por exemplo, a não inclusão das contribuições em geral entre os tributos; a não fixação do limite individual na contribuição de melhoria; a distorção do conceito clássico de ‘normas gerais de Direito Tributário’, que tem permitido a excelente aplicação de um código nacional de tributação, a par de várias outras.

Demais disso, procura-se escoimar da discriminação de competências impositivas figuras impróprias, como o adicional de imposto de renda estadual e o imposto sobre grandes fortunas.

No que respeita à partilha do produto da arrecadação tributária, sugerimos manter o que foi conquistado pelos municípios e consta do projeto da Comissão de Sistematização, mas não os acréscimos de transferências para os Estados, sob pena de esvaziar-se a União e provocar, por esta, elevação da carga tributária para atender à despesa pública, o que tornaria a pressão fiscal insuportável.

Na oportunidade, aproveitamos para renovar-lhes protestos de consideração e respeito, subscrevendo-nos, atenciosamente, Ives Gandra da Silva Martins. Hamilton Dias de Souza” (*Sistema Tributário na Constituição de 1988*, São Paulo: Saraiva, 1989, págs. 293-294).

8

No encaminhamento do projeto do CTN, o ministro Otávio Gouveia Bulhões assim se manifestou:

“Acompanham esta exposição os projetos de emendas A e B.

O primeiro relatório da Comissão, explicando tais ‘emendas’, foi entregue a V. Exa. e dado ao conhecimento das autoridades estaduais e municipais. A comissão recebeu as críticas dessas autoridades e manteve amplos debates com especialistas da matéria, no Rio de Janeiro e em São Paulo. As objeções levantadas foram cuidadosamente examinadas pela comissão, tendo aceito várias contribuições apresentadas, o que a levou a reformular o projeto em alguns pontos.

O relatório é minucioso e explica os fundamentos dos dispositivos do projeto: os previamente apresentados, os que foram mantidos e os que sofreram modificações à luz das críticas recebidas.

Deixo aqui consignado o quanto é o Ministério da Fazenda grato aos componentes da comissão, presidida pelo dr. Luís Simões Lopes, aos técnicos do Ministério da Fazenda e da Fundação Getúlio Vargas, que muito auxiliaram a comissão e, particularmente, aos que redigiram o relatório o prof. Rubens Gomes de Sousa, o dr. Gilberto Ulhôa Canto e o dr. Gérson Augusto da Silva.

Aproveito a oportunidade para renovar a V. Exa. os protestos do meu mais profundo

respeito, Otávio Gouveia de Bulhões. *Ministro da Fazenda*” (*Direito Tributário Brasileiro*, Aliomar Baleeiro, Rio de Janeiro: Forense, 1970, págs. 52-53).

9

O xxxiv Simpósio Nacional de Direito Tributário do CEU – Escola de Direito assim respondeu à segunda questão:

“2. As normas gerais sobre as referidas imunidades devem ser instituídas por lei complementar, nos termos do art. 146 da CF, ou por lei ordinária? Se a resposta for por lei ordinária, indaga-se: a matéria pode ser objeto (o enquadramento no art. 24 da CF? Pergunta-se ainda, caso os requisitos pudessem ser veiculados por lei ordinária, qual a razão daqueles veiculados por lei com eficácia de complementar?”

Comissão 1:

As normas gerais sobre as referidas imunidades devem ser instituídas por lei complementar nos termos do art. 146 da CF. A matéria é exclusiva de lei complementar. Em matéria tributária, ela está esclarecida e explícita no art. 146, II, da CF. Não poderia ser de outra forma; não caberia à lei ordinária, sob pena de reduzir o conceito de imunidade, passível de inconstitucionalidade. Somente a lei complementar explícita a Constituição Federal. A lei que deve reger as referidas imunidades é a lei complementar, pois as imunidades são limitações ao poder de tributar, diverso de não incidência. Os requisitos para a imunidade a que se refere o art. 14 do CTN são os que o legislador complementar entendeu que fossem os únicos para gozo das imunidades. Os requisitos estão dispostos no CTN (art. 14), que foi recepcionado na qualidade de lei complementar,

conforme jurisprudência do STF. Uma lei, mesmo que interpretativa, não pode macular os requisitos previstos no CTN. Não é porque os arts. 150, VI, c, e 195, § 7º, da CF enumeram apenas “lei” que a matéria não seria reservada à lei complementar. A lei ordinária poderá apenas impor requisitos fiscalizatórios e organizatórios às referidas entidades. (Unânime: 135 votos, Vittorio Cassone vencido em pequena parte da redação).

Comissão 2:

Sendo a imunidade originária do poder constituinte e como, nos termos do art. 146, II, da CF, limitações ao poder de tributar somente poderão ser reguladas por meio de lei complementar. Ressalte-se que a competência concorrente a que se refere o art. 24 da CF não se aplica às imunidades tributárias. (Unânime: 28 votos).

Comissão 3:

Imunidade é limitação ao poder de tributar. Logo, deve-se reportar ao art. 146, II, da CF, que estabelece reserva de lei complementar à disciplina da imunidade. Assim, só o art. 14 do CTN tem aplicação ao caso. (Unânime: 18 votos).

Comissão de redação:

Por ser a imunidade uma limitação ao poder de tributar, a sua regulação é própria de lei complementar, por força da interpretação sistemática do art. 146, II, da CF, com os arts. 150, VI, c, e 195, § 7º, da CE. Tanto é assim que, com esse status, foi recepcionado o art. 14 do CTN (aprovado por maioria com divergência de um voto)” (*Pesquisas Tributárias Nova Série 16*, ob. cit., coordenação Ives Gandra Martins, Ed. Revista dos Tribunais, 2010, pág. 443).

10

Tal exegese de que apenas lei complementar pode veicular requisitos foi admitida pelo Ministro Ricardo Lewandowski em decisão monocrática:

“Da interpretação sistemática dos arts. 146, II, 150, VI, c, e 195, § 7º, da CF, bem assim da recepção, como lei complementar, do art. 14 do CTN, a conclusão a que se chega é a de que a lei a que aludem os dois últimos dos suprarreferidos dispositivos constitucionais é lei complementar, em observância ao imperativo constitucional do art. 146, II, que determina caber à lei complementar regular as limitações constitucionais ao poder de tributar. Ademais, é de ter em conta também as lúcidas ponderações de Marco Aurélio Greco no sentido de que “a ficção de condições para a fruição da imunidade, bem como a enumeração de requisitos para a qualificação das entidades de modo a serem consideradas beneficiadas pela limitação, implica regular suas hipóteses de incidência e as pessoas por ela alcançadas (alcances objetivo e subjetivo do pressuposto da imunidade) o que implica regular a própria limitação, o que é privativo da lei complementar” (grifos meus) (*Processo Judicial Tributário*, “Pesquisas Tributárias” – Nova Série 16, coordenação Ives Gandra Martins, Revista dos Tribunais/CEU-Escola de Direito, 2010, págs. 13/14).

11

Na ADI 2028, fora considerada inconstitucional a lei questionada, embora seu relator tivesse deixado para o julgamento de mérito a questão de serem os requisitos definidos por lei complementar ou ordinária. Lê-se, no voto do ministro relator Moreira Alves, o seguinte:

“É certo, porém, que há forte corrente doutrinária que entende que, sendo a imunidade uma limitação constitucional ao poder de tributar, embora o § 7º do artigo 195 só se refira a ‘lei’ sem qualificá-la como complementar – e o mesmo ocorre quanto ao artigo 150, VI, ‘c’, da Carta Magna –, essa expressão, em vez de ser entendida como exceção ao princípio geral que se encontra no artigo 146, II (‘Cabe à lei complementar ... II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar’), deve ser interpretada em conjugação com esse princípio para se exigir lei complementar para o estabelecimento dos requisitos a serem observados pela entidade em causa. A essa fundamentação jurídica, em si mesma, não se pode negar relevância...”

12

O próprio ministro Moreira Alves, relator da ADI 2028, quando deixara o STF, adotou a postura que eu sempre defendera, em palestra no Centro de Extensão Universitária, ao dizer:

“Da interpretação sistemática dos artigos 146, II, 150, VI, c, e 195, § 7º, da CF, bem assim da recepção, como lei complementar, do art. 14 do CTN, a conclusão a que se chega é a de que a lei a que aludem os dois últimos dos suprarreferidos dispositivos constitucionais é lei complementar, em observância ao imperativo constitucional do art. 146, II, que determina caber a lei complementar re-

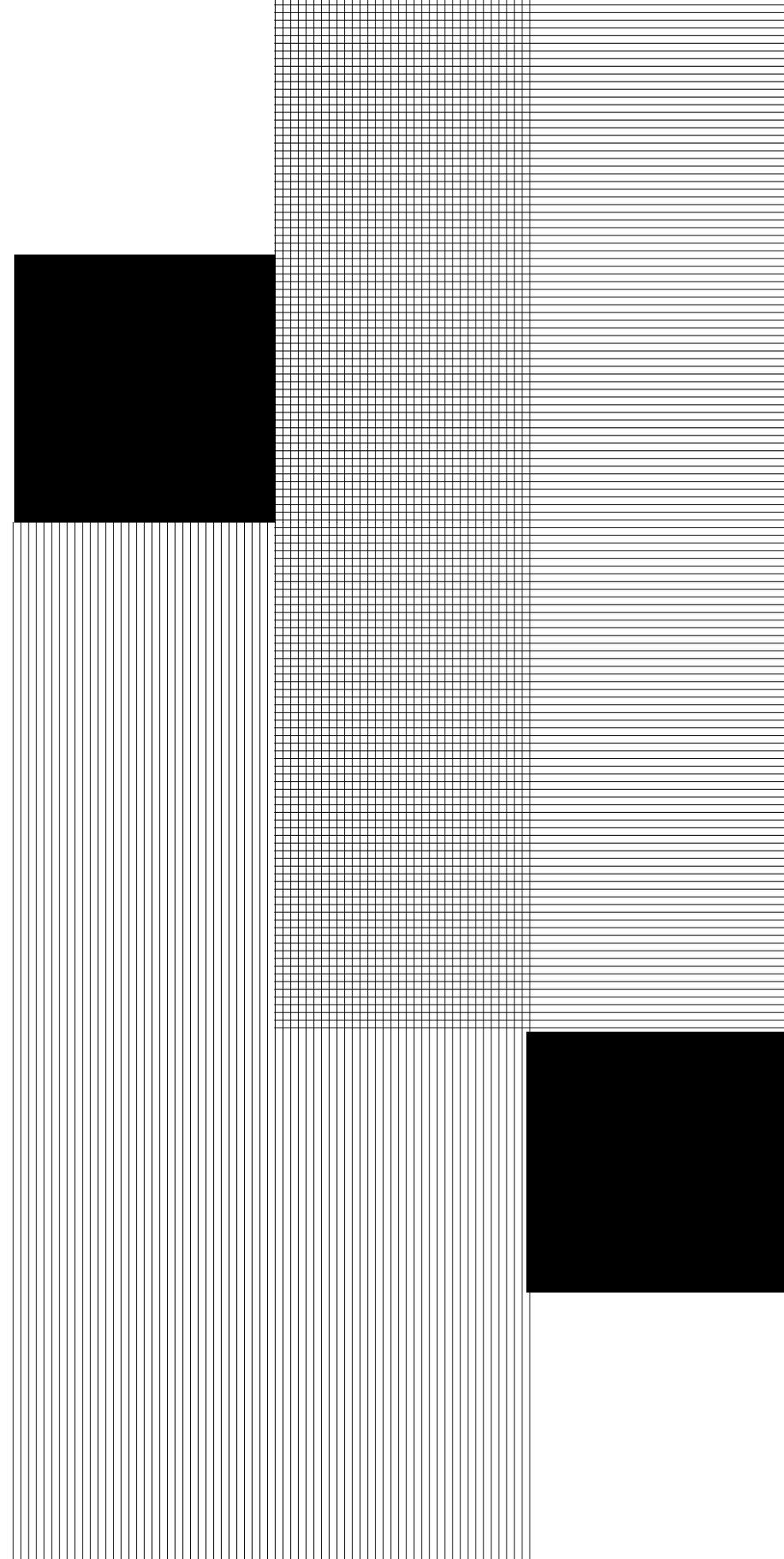
gular as limitações constitucionais ao poder de tributar. Ademais, é de ter em conta também as lúcidas ponderações de Marco Aurélio Greco no sentido de que “a ficção de condições para a fruição da imunidade, bem como a enumeração de requisitos para a qualificação das entidades de modo a serem consideradas beneficiadas pela limitação, implica regular suas hipóteses de incidência e as pessoas por ela alcançadas (alcance objetivo e subjetivo do pressuposto da imunidade) o que implica regular a própria limitação, o que é privativo da lei complementar” (grifos meus) (*Processo Judicial Tributário*, Pesquisas Tributárias – Nova Série 16, coordenação Ives Gandra Martins, Revista dos Tribunais e Centro de Extensão Universitária, São Paulo, 2010, pág. 14).

13

Na referida repercussão (RE 566.622/RS), conclui S. Ex^a, o ministro Marco Aurélio, que: “O Juízo, ao julgar procedentes os pedidos formulados, assentou satisfazer a recorrente as condições estabelecidas no artigo 14 do Código Tributário Nacional, dispensando-a de cumprir os requisitos do artigo 55 da Lei nº 8.212, de 1991, por concluir pela inconstitucionalidade formal do preceito. Essa questão de fato não foi alvo de impugnação no Tribunal Regional, tendo a sentença sido reformada ante entendimento diverso quanto à validade da norma ordinária.

Assim, sendo estreme de dúvidas – porquanto consignado na instância soberana no exame dos elementos probatórios do processo – que a recorrente preenche os requisitos veiculados no Código Tributário, dou provimento ao recurso para, declarando a inconstitucionalidade formal do artigo 55 da Lei

nº 8.212, de 1991, restabelecer o entendimento constante da sentença e assegurar o direito à imunidade de que trata o artigo 195, § 7º, da Carta Federal, e, conseqüentemente, desconstituir o crédito tributário inscrito na Certidão de Dívida Ativa IV 32.725.284-7, com a extinção da respectiva execução fiscal. Ficam invertidos os ônus de sucumbência”.



O
ABSURDO DA
INTERPRETAÇÃO
ECONÔMICA
DO FATO
GERADOR

DIREITO E SUA AUTONOMIA
- O PARADOXO DA
INTERDISCIPLINARIDADE

PAULO DE BARROS CARVALHO

PROFESSOR EMÉRITO E TITULAR DE DIREITO
TRIBUTÁRIO DA PUC/SP E DA USP.

1. INTRODUÇÃO

O OBJETIVO DO PRESENTE TEXTO É PÔR EM EVIDÊNCIA, AINDA QUE A BREVE TRECHO, A AUTONOMIA DO DIREITO EM RELAÇÃO A OUTRAS MATÉRIAS QUE LHE SÃO PRÓXIMAS, FIRMANDO PREMISSAS NO CARÁTER SINTATICAMENTE HOMOGÊNEO QUE O DIREITO POSITIVO APRESENTA ENQUANTO SISTEMA EMPIRICO, FORMADO POR UNIDADES ATÔMICAS – AS NORMAS JURÍDICAS – EXPRESSAS VERBALMENTE POR MEIO DE PROPOSIÇÕES PRESCRITIVAS. DESCANSA, PORTANTO, EM DUAS PREMISSAS: **A.** QUE O DIREITO POSTO, COMO CAMADA LINGUÍSTICA, ESTRUTURA-SE EM FORMA DE SISTEMA AUTÔNOMO; E **B.** QUE OS ELEMENTOS DESSE CONJUNTO SÃO NORMAS JURÍDICAS (AQUI UTILIZADAS NO SENTIDO ESTRITO), EXPRESSAS MEDIANTE PROPOSIÇÕES HIPOTÉTICO-IMPLICACIONAIS. COM ISSO, COLOCA-SE A TESE SEGUNDO A QUAL UM DOS ASPECTOS DO REFERIDO SISTEMA É, JUSTAMENTE, O DE SER HOMOGÊNEO, EM TERMOS SINTÁTICOS, CONSTITUINTE DE UMA REALIDADE PROPRIAMENTE SUA.

Prescindível advertir que cada uma das palavras utilizadas nesta estrita comunicação serve de tema para amplos e intermináveis confrontos acadêmicos. As construções jurídico-filosóficas têm demonstrado, iterativamente, que os mais singelos vocábulos da terminologia que empregamos oferecem precioso material para discordâncias fundamentais, dentro mesmo de uma só corrente de pensamento. Entretanto, para tornar possível o isolamento temático da proposta, suspendo, momentaneamente, a atenção sobre os problemas que porventura possam ser suscitados, voltando-a para o exame tópico de certos pontos, a propósito dos quais aduzirei algumas considerações que me parecem oportunas.

2. O CONTEÚDO PRESCRITIVO DA LINGUAGEM DO DIREITO POSITIVO

Dou por assente que o estudo do Direito Positivo, como extrato de linguagem, não implica uma tomada de posição redutora do fenômeno jurídico, mas que supõe admitir que o conjunto de símbolos empregados para a comunicação entre os seres humanos, no contexto social, adquira uma das formas particulares de interação simbólica, compatível com a função reguladora do Direito, na alteridade substancial, que lhe é imanente. E esse modo específico é o da linguagem prescritiva.

De fato, tanto o discurso informativo, próprio para as transmissões cognitivas, quanto o expressivo de situações subjetivas, como as emoções; e ainda aquele peculiar à formulação de perguntas, que reflete a perplexidade do sujeito, ao pé de realidades que desconhece; essas três funções da linguagem não se ajustam ao fim primordial do Direito, na sua missão disciplinadora de relações intersubjetivas. Para realizar tal finalidade ordenadora, o instrumento adequado é a linguagem prescritiva de situações, ou seja, *da linguagem cuja finalidade é alterar a circunstância, e cujo destinatário é o homem e a sua conduta no universo social*. “Altera-se o mundo físico mediante o trabalho e a tecnologia, que o potencia em resultados. E altera-se o mundo social mediante a linguagem das normas, uma classe da qual é a linguagem das normas do Direito”, como se extrai da lição vigorosa de Lourival Vilanova¹.

Pois bem, esse caráter prescritivo, vectorial, penetra intensamente toda a textura do sistema do Direito, posto que se verte sobre a facticidade social, qualificando pessoas, situações e coisas, exatamente para associar-lhes à regulação das condutas inter-humanas.

3. OBSERVAÇÕES A RESPEITO DAS UNIDADES QUE COMPÕEM O SISTEMA DO DIREITO POSITIVO

Quando menciono o Direito posto, na condição de sistema, é para encará-lo não como sistema lógico, dotado de consistência, isento de contradições, tal qual o modelo do

sistema das Ciências, mas como conjunto de proposições linguísticas que se dirigem a certa e determinada região material – a região material das condutas interpessoais. O discurso de que falo, conquanto abrigue proposições contraditórias e lacunas, mesmo assim vem carregado de uma porção de racionalidade que julgo suficiente para outorgar-lhe foros de sistema, não lógico, mas empírico, precisamente pelo comprometimento que mantém com o tecido social, por ele ordenado de maneira prescritiva.

Ora, guardando a forma de sistema, as unidades que compõem o Direito Positivo são as normas jurídicas, juízos hipotético-condicionais, em que se enlaça ao antecedente, ou descriptor, um conseqüente, ou prescriptor, tudo por intermédio da cópula deôntica – o “dever ser”, na sua configuração neutra, isto é, sem modalização. Essas entidades lógicas (os juízos hipotéticos) ganham expressão verbal no jeito de proposições (proposição hipótese e proposição tese), interligadas pelo conectivo peculiar ao domínio do normativo-social, a que já me referi.

É bom lembrar que, nos fenômenos de incidência normativa, componentes de uma nova realidade jurídica, há duas normas que devem se ajustar, respectivamente, à norma geral e abstrata e à norma individual e concreta. No plano da formulação normativa, tudo se inicia quando da construção de uma classe ou conjunto, enumerando os indivíduos que a compõem, ou indicando as notas ou nota que o indivíduo precisa ter para pertencer à classe ou ao conjunto. A primeira é a forma tabular; a segunda, forma de construção. A modalidade em que, quase sempre, manifesta-se a proposição normativa geral e abstrata não é a forma tabular, mas a forma de construção. Nela, estatuem-se as notas (conotação) que os sujeitos ou as ações devem ter para pertencerem ao conjunto. A relação de pertinencialidade é determinada conotacionalmente. Este é o modo mais frequente no Direito Positivo. Seria infundável formar classes pela enumeração dos indivíduos ou ações, já que o real é irrepetível; e a experiência, infinita e inesgotável.

Cada enunciado que venha a ser formado, contendo os caracteres selecionados na composição típica da hipótese, subsumir-se-á naquele conjunto que, dessa maneira, poderá receber número infinito de ocorrências fácticas. É bom ter presente que a formação desses segmentos linguísticos com sentido completo pressupõe um processo seletivo, com a eleição dos traços julgados mais relevantes para a identificação do objeto da experiência, refletindo não o real, mas um ponto de vista sobre o real, como salienta Samira Chalhub². Afinal de contas, um conceito demarcado é sempre seletor de propriedades, já que os infinitos aspectos do real passam pelo juízo de valor expedido pelo autor do ato de fala, no caso, o legislador.

A esta altura, já podemos dizer que o enunciado factual é protocolar, surpreendendo uma alteração devidamente individualizada do mundo fenomênico, com a clara determinação das condições de espaço e tempo em que se deu a ocorrência. Articulação de linguagem organizada, assim, com esse teor de denotativo, chamaremos de *fato* – fato político, econômico, contábil, biológico, psicológico, histórico, jurídico etc. No Direito Positivo, correspondem ao antecedente das normas individuais e concretas. É aqui que se encontra a grande divergência interpretativa atual. Será

que este fato que dá causa a uma relação jurídica poderá ser objeto de outras qualificações que não a jurídica? Em outras palavras, o fato antecedente da norma no Direito Positivo poderá ser entendido como fato econômico, fato contábil, fato político ou mesmo fato histórico? É o que iremos discutir.

Antes, porém, faço voltar a atenção à premissa de que o status dos fatos é diferente do status dos objetos a que se referem. O evento, na visão ontológica, no sentido de realidade social concreta, para vestir o caráter jurídico precisa ser transcrito em linguagem competente, ou seja, aquela linguagem juridicamente admitida como capaz de constituir o antecedente normativo e estabelecer o vínculo relacional entre os agentes do Direito nos planos concreto e individual. Outrossim, não é qualquer função pragmática da linguagem que propicia a composição de um enunciado factual. Além da linguagem descritiva, indicativa ou declarativa, muito usada na comunicação diária e no discurso científico, torna-se possível emitir enunciados fácticos também em linguagem prescritiva e em linguagem operativa ou performativa. Obviamente que os valores lógicos de tais enunciados serão os inerentes ao uso empregado: verdadeiro e falso, para o descritivo; válido e não válido para o prescritivo; e eficaz e ineficaz para o performativo. A despeito da função, contudo, em todos eles haverá, necessariamente, um *quantum* de referencialidade, uma vez que são formações linguísticas vertidas para o mundo fenomênico das coisas, projetando-se no domínio dos objetos da experiência. Na composição de tais enunciados sobre as regras que orientam a boa formação sintática, há de se observar os usos do idioma, sem que o sentido daquelas estruturas não seja apto para fins denotativos. E esses fins reclamam a identificação da ocorrência num intervalo de tempo e num ponto do espaço, dentro da conotação de uma hipótese autorizadora da construção do fato jurídico. Serão, portanto, necessariamente, determinativos. Por isso, o verbo há de estar no presente ou no passado, excluindo-se o futuro.

4. DISCIPLINARIDADE E AUTONOMIA DO DIREITO

A escolha do caráter disciplinar ou interdisciplinar, como estratégia para a construção do discurso científico, além de opção incontornável, continua sendo tema discutido nos círculos epistemológicos, juntamente com a própria amplitude da inter-relação das disciplinas, conteúdo de outra decisão a ser tomada pelo cientista. Tudo para perseguir aquele *quantum* de objetividade, que pretende ter contraparte na carga mínima de subjetividade no agente do conhecimento.

Ele, o fato social, na sua congênita e inesgotável plurilateralidade de aspectos, reivindica, enquanto objeto, uma sequência de incisões que lhe modelem o formato para a adequada apreensão do espírito humano. Está presente nessa atividade tanto a objetivação do sujeito como a subjetivação do objeto, em pleno relacionamento dialético. Isso impede a concepção do “fato puro”, independentemente de ele ser econômico, histórico, político, jurídico ou qualquer outra qualidade que se lhe pretenda atribuir. Tais fatos, como bem salientou Lourival Vilanova³, são elaborações con-

ceptuais, subprodutos de técnicas de depuração de ideias seletivamente ordenadas. Não acredito ser possível, por isso mesmo, isolar-se, dentro do social, o fato jurídico, sem uma série de cortes e recortes que representem, numa ascese temporária, o despojamento daquele fato cultural maior de suas colorações políticas, econômicas, éticas, históricas etc., bem como dos resquícios de envolvimento do observador, no fluxo inquieto de sua estrutura emocional.

Sem disciplinas, é claro, não teremos as interdisciplinas, mas o próprio saber disciplinar, em função do princípio da intertextualidade, avança na direção de outros setores do conhecimento, buscando a indispensável complementariedade. O paradoxo é inevitável: o disciplinar leva ao interdisciplinar, e este último faz retornar ao primeiro. A relação de implicação e polaridade, tão presente no pensamento de Miguel Reale, manifesta-se também aqui, uma vez que o perfil metódico que venha a ser adotado se-lo-á, certamente, para demarcar uma porção da cultura.

Dois outros obstáculos, na forma de desafios, estarão no caminho do estudioso, mesmo que se admita superada aquela situação paradoxal: **I.** quais as proporções do corte; e **II.** que critérios utilizar para a condução do raciocínio no trato com o objeto já constituído (digamos, recortado)?

Aquilo que podemos esperar de quem empreenda a aventura do conhecimento, no campo do social, a esta altura, é uma atitude de reflexão, de prudência, em respeito mesmo às intrínsecas limitações e à própria finitude do ser humano. Esta tomada de consciência, contudo, não pode representar a renúncia do seguir adiante, expressa nas decisões que lhe parecerem mais sustentáveis ao seu projeto descritivo.

5. INTERPRETAÇÃO DOS FATOS: DELIMITAÇÃO DO CONTEÚDO DE “FATO PURO”, “FATO CONTÁBIL” E “FATO JURÍDICO”

Retornemos da digressão para considerar que, no degrau da hermenêutica jurídica, o grande desafio de quem pretende desvelar o conteúdo, sentido e alcance das regras de direito radica na inafastável dicotomia entre a letra da lei e a natureza do fenômeno jurídico subjacente.

O desprestígio da chamada “interpretação literal” é algo que dispensa meditações mais profundas, bastando recordar que, prevalecendo como método de interpretação do Direito, seríamos forçados a admitir que os meramente alfabetizados, quem sabe com o auxílio de um dicionário de tecnologia jurídica, estariam credenciados a identificar a substância das mensagens legislativas, explicitando as proporções de significado da lei. O reconhecimento de tal possibilidade roubaria à Hermenêutica Jurídica e à Ciência do Direito todo o teor de suas conquistas, relegando o ensino universitário a um esforço sem expressão e sentido prático de existência. Talvez por isso, e sem o perceber, Carlos Maximiliano haja sufragado, com suficiente ênfase, que todos os métodos interpretativos são válidos, desde que seus resultados coincidam com aqueles colhidos na interpretação sistemática.

Não sobeja repetir: para nós, as normas jurídicas são as significações que a leitura do texto desperta em nosso espírito, e nem sempre coincidem com os artigos em que o legislador distribui a matéria no campo escrito da lei. Dito de outro modo, na realidade social em que vivemos, experimentamos sensações visuais, auditivas, tácteis, que suscitam noções. Estas, agrupadas em nosso intelecto, fazem surgir os juízos ou pensamentos que, por sua vez, exprimem-se verbalmente como proposições. A proposição aparece como o enunciado de um juízo, da mesma maneira que o termo expressa uma ideia ou noção. E a norma jurídica é, exatamente, o juízo hipotético que a percepção do texto provoca no plano de nosso consciente, da mesma forma em que tantas outras noções não jurídicas poderiam ter sido originadas daquele mesmo conjunto de percepções físicas. Diz-se, portanto, que a noção é jurídica pois se enquadrou a uma determinada hipótese jurídica.

Por analogia aos símbolos linguísticos quaisquer, é válida a construção segundo a qual o texto escrito está para a norma jurídica tal qual o vocábulo está para sua significação. E adotando-se a estrutura trilateral, de inspiração husserliana, falaremos em suporte físico, significado e significação. Transportadas as ideias para o domínio do jurídico: o suporte físico é o conjunto dos textos do Direito posto; significado, a conduta humana compartilhada, na vida social; e significação, o vasto repertório que o jurista extrai, compondo juízos lógicos, com base no contato sensorial com o suporte físico, e com referência ao quadro dos fatos e das condutas juridicamente relevantes. É exatamente na significação e no significado que se dá a construção hermenêutica do fato jurídico e na qual centralizaremos todas as nossas atenções a fim de compor o estudo semântico sobre a expressão “fato jurídico”.

Quer isto exprimir, por outros torneios, que a única forma de se entender o fenômeno jurídico, conclusivamente, é analisando-o como um sistema, visualizado nos entrelaçamentos vertical e horizontal dos inumeráveis preceitos que se congregam e se aglutinam para disciplinar o comportamento do ser humano, no convívio com seus semelhantes. O texto escrito, na singela expressão de seus símbolos, não pode ser mais do que a porta de entrada para o processo de apreensão da vontade da lei, jamais confundida com a intenção do legislador. Sem nos darmos conta, adentramos a análise do sistema normativo sob o enfoque semiótico, recortando, como sugere uma análise mais séria, a realidade jurídica em seus diferentes campos cognoscitivos: sintático, semântico e pragmático.

Bem sabido que não se pode priorizar qualquer das dimensões semióticas, em detrimento das demais. Todavia, o momento semântico, num exame mais apurado sobre o tema que ora tratamos, chama a atenção pela maneira intensa como qualifica e determina as questões submetidas ao processo dialógico, que prepara a decisão ou conclusão. Daí exclamar Alfredo Augusto Becker, cheio de força retórica, que o jurista *nada mais seria que o semântico da linguagem do Direito*. A ele cabe a árdua tarefa de examinar os textos, quantas vezes obscuros, contraditórios, penetrados de erros e imperfeições terminológicas, para captar a essência dos institutos, surpreendendo, com nitidez, a função da regra, no implexo quadro normativo.

No processo de cognição da linguagem prescritiva de condutas, o herme-neuta esbarra em numerosos entraves que a realidade jurídica mesma lhe impõe. O primeiro obstáculo está cravado na própria matriz do Direito. A produção das normas de mais elevada hierarquia no sistema, que são gerais e abstratas, está confiada aos parlamentos, casas legislativas de natural heterogeneidade, na medida em que se pretendam democráticas e representativas. Com isso, a despeito dos esforços na elaboração de uma linguagem técnica, dotada da racionalidade suficiente para atingir padrões satisfatórios de eficácia social, a verdade é que a mensagem legislada quase sempre vem penetrada de imperfeições, com problemas de ordens sintática e semântica, tornando muitas vezes difícil sua compreensão pelos sujeitos destinatários. É nesse ponto que a Dogmática (Ciência do Direito em sentido estrito) cumpre papel de extrema relevância, compondo os enunciados frequentemente dispersos em vários corpos legislativos, ajeitando-os na estrutura lógica compatível e apontando as correções semânticas que a leitura contextual venha a sugerir. Com tais ponderações, a comunicação normativa flui mais facilmente do emissor ao receptor, realizando os propósitos da regulação jurídica com mais clareza e determinação.

Num segundo momento, depara-se o estudioso com uma realidade juridicamente complexa. Analisando no contexto de uma visão sistemática, em que as unidades normativas se interligam, formando uma estrutura sintática; em que há, inequivocamente, um referente semântico consubstanciado pela região material das condutas, ponto de confluência das iniciativas reguladoras do comportamento intersubjetivo; e em que se verificam as inesgotáveis manifestações dos fatores pragmáticos. Tudo isso, repito, traz ao estudo do fenômeno jurídico complexidades imensas. Na qualidade de exegeta, deve partir da literalidade do texto e buscar as significações sistêmicas, aquelas que retratam os específicos parâmetros instituídos pelo sistema. Do mesmo modo, a consistência material das regras há de encontrar fundamento no sistema, sob pena de não prevalecerem, vindo a ser desconstituídas. Daí a tendência para cortar cerce o problema, ofertando soluções simplistas e descomprometidas, como ocorre, por exemplo, com a canhestra “interpretação literal” das formulações normativas, que leva consigo a doce ilusão de que as regras do Direito podem ser isoladas do sistema e analisadas na sua compostura frásica, desde logo “compreendidas”.

Adotando tal postura, parece-nos perfeitamente justificada e coerente a adoção da afirmativa suso adotada de que as regras jurídicas são as significações que a leitura do texto desperta em nosso espírito, e nem sempre coincidem com os dispositivos mediante os quais o legislador distribui a matéria no corpo escrito da lei. Advém daí que, muitas vezes, um único artigo não seja bastante para a compreensão da norma, em sua integridade existencial. Vê-se o leitor, então, na contingência de consultar outros preceitos do mesmo diploma, e até a sair dele, fazendo incur-sões pelo sistema.

Por fim, não nos esqueçamos de que a camada linguística do Direito está imersa na complexidade do tecido social, cortada apenas para efeito de aproximação

cognoscitiva. O real, com a multiplicidade de suas determinações, só é susceptível de uma representação intuitiva, porém, aberta para receber inúmeros recortes cognos-citivos. Com tais ponderações, torna-se hialina a afirmativa de que de um mesmo evento poderá o jurista construir o fato jurídico; como também o contabilista, o fato contábil; e o economista, o fato econômico. Tudo, portanto, sob a dependência do corte que se quer promover daquele evento.

E quanto ao âmbito de compreensão desse fenômeno, retornando à linha de raciocínio inicial, citemos que todos os fatos são construções de linguagem e, como tanto, representações metafóricas do próprio evento. Seguem a gramaticalidade própria do universo linguístico a que pertencem (o jurídico) quando constituinte do fato jurídico – ou o contábil, por exemplo, quando construtores do fato contábil. As regras da gramática cumprem função linguística reguladora de um idioma historicamente dado. Prescrevem a forma de combinação dos vocábulos e das expressões para produzirmos oração, isto é, construção com sentido daquele universo linguísticamente dado. O Direito, portanto, é linguagem própria compositiva de uma realidade jurídica. Provém daí a denominação “Gramática Jurídica” ao subconjunto das regras que estabelecem como outras regras devem ser postas, modificadas ou extintas, dentro de certo sistema.

Posto isso, perceberemos que a construção do fato jurídico nada mais é que a constituição de um fraseado normativo capaz de se justapor como antecedente normativo de uma norma individual e concreta, dentro das regras sintáticas ditadas pela gramática do Direito, assim como de acordo com os limites semânticos arquitetados pela hipótese da norma geral e abstrata.

Há de se ter em mente, nesse caminho, uma importante informação: as palavras componentes desta frase constitutiva de realidade jurídica têm uma denotação, que é o conjunto dos significados que, posteriormente, representam o signo. Ao mesmo tempo, as mesmas palavras se classificam dicotomicamente, na medida em que estabelecem duas categorias: a dos objetos que representam e a dos objetos que não representam.

Tal ocorre com a expressão *fato jurídico*. Tem-se como certo, nos dias de hoje, que o conhecimento científico do fenômeno social, seja ele qual for, advém da experiência, aparecendo sempre como uma síntese necessariamente *a posteriori*. Na constituição do fato jurídico, a análise relacional entre a linguagem social e a linguagem jurídica, redutora da primeira, sobrepõe-se a esse conhecimento sinzetético, obtendo como resultado um novo signo, individualizado no tempo e no espaço do Direito e recebendo qualificação jurídica: eis o fato jurídico. É, portanto, uma construção de sobrelinguagem. Há duas sínteses: **I.** do fenômeno social ao fenômeno abstrato jurídico e **II.** do fenômeno abstrato jurídico ao fenômeno concreto jurídico.

Adotados esses pressupostos, verificaremos que o termo ou a expressão que adquirir o qualificativo “jurídico” não somente será representativo de uma unidade do universo do Direito, como também denotará seu contraponto, que são todos os outros fatos linguisticamente possíveis de serem construídos com base naquele mes-

mo evento, mas que não se enquadram às regras sintáticas e semanticamente dadas pelo sistema de linguagem do Direito. A demarcação do objeto implica a delimitação do corte de sua classe, e ao traçar esses limites, o exegeta obtém como resultado indireto a formação do conjunto dos fatos que não se qualificam como tal. Trata-se de singela construção resultante da lógica, pois, no universo das proposições normativas, **P** (proposição) é diferente e oposto de **NP** (não proposição), impedindo a quem se dispõe a conhecer o sistema incluir a classe **NP** dentro do conjunto **P**. São categorias que tomam o mesmo universo mas que não se inter cruzam. Ou seja, de um mesmo evento pode-se construir um fato jurídico ou um fato contábil; mas um e outro são sobremaneira diferentes, o que impede de inscrever o último como antecedente da norma individual e concreta, dado que representa unidade carente de significação jurídica. O fato capaz de implicar o consequente normativo haverá de ser sempre fato jurídico, mesmo que muitas vezes haja situações em que num e noutro estejam presentes os mesmos conteúdos denotativos. Com esses dados é que poderemos demarcar o conjunto dos fatos jurídicos, separando-o dos não jurídicos em que se demoram os fatos econômicos, os fatos contábeis, os fatos históricos e tantas outras quantas sejam as ciências que os constroem. O critério utilizado para a separação desses dois domínios é justamente a *homogeneidade sintática* do universo jurídico.

Com tais considerações, cabe lembrar que todo conhecimento do objeto requer cortes e mais recortes científicos, que cumprem a função de simplificar a complexa realidade existencial, delimitando o campo da análise. Não nos esqueçamos de que a camada linguística do Direito está imersa na complexidade do tecido social, cortada apenas para efeito de aproximação cognoscitiva. O Direito Positivo é objeto do mundo da cultura e, como tal, torna árdua a tarefa do exegeta em construir a plenitude de seus conteúdos de significação, obrigando-o a reduzir a complexidade empírica, ora isolando, ora selecionando caracteres do dinâmico mundo do existencial. O objeto passa a ser uma construção em linguagem do intérprete, que reduz as características próprias e imanescentes daquilo que se toma do universo físico-social.

Eis uma barreira intransponível à concepção do “fato puro”, seja ele econômico, histórico, político, jurídico ou de qualquer outra qualidade que se lhe pretenda atribuir. Tais fatos, como acrescenta Lourival Vilanova, são elaborações conceituais, subprodutos de técnicas de depuração de ideias seletivamente ordenadas⁴.

Cumprir fazer observação importante e que atina ao momento da própria consolidação da afirmativa acima exposta. Isso porque a doutrina tradicional vem conotando certos fatos jurídicos, tal qual o fato elisivo, como construção de conteúdo econômico, com efeitos jurídicos. Assim o entende Amílcar de Araújo Falcão, que o qualifica como *fato jurídico de conteúdo econômico* ou mesmo *fato econômico de relevância jurídica*. Distrações desse gênero conduziram o pensamento à ideia de que seja necessário ao Direito tomar emprestado o fato econômico para cumprir com suas funções prescritivas de conduta. O fato elisivo, em si, abstinha-se da natureza jurídica. Bem, passemos a examinar os critérios que compõem as mencionadas proposições afirmativas.

No desejo de construir um recorte da realidade que cerque o fato jurídico elisivo, pensamentos deslizam ao longo do eixo descritivo, impulsionados por uma eloquência ordenada e vigorosa, bem na medida que a Ciência recomenda. Afinal de contas, que fato é esse? Como qualificá-lo? Sob qual critério? Nunca é demais insistir que as subdivisões em sistemas respondem a cortes metódicos que os objetivos da investigação analítica impõem ao espírito do pesquisador. O critério adotado no corte é o que qualificará o fato construído por ele, quantificando-o inclusive em seu consequente normativo. Se adotarmos um critério jurídico, o fato será atribuído ora como jurídico ora como não jurídico, de acordo com as características instituídas em lei que determinam os contornos daquele *factum tributário*. Adotando tal pressuposto, a referência estará sempre contida nos critérios legalmente estipulados.

Ao indagarmos sobre a expressão *economia fiscal*, em olhar ligeiro, entenderemos estar nos limites entre o que é do domínio econômico e o que é do Direito. Em qual desses domínios o critério se insere? Cumpre observar que, ao estabelecermos o paralelo entre o resultado de duas situações fiscais, estamos ingressando em uma análise aritmética entre duas quantias ou dois resultados numéricos. Seria essa uma análise jurídica ou econômica? Vejamos. Transportando-se isso para o quadro das prescrições legais tributárias, iremos verificar no próprio art. 3º do CTN que tributo é uma prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir. Em outras palavras, tributo é um valor pecuniário. O próprio artigo 4º do CTN, ao dizer que a natureza específica do tributo é definida pelo fato gerador, está confirmando que a natureza do tributo é dada pela conjugação da hipótese da incidência e da base de cálculo, assumindo, nessa operação, perfil numérico.

Pelo exposto, fica a ressalva de que não há fatos jurídicos puros ou fatos econômicos puros. O que existe são cortes de linguagem. Nós, juristas, montamos a realidade jurídica que representa o corte. Dessa maneira, construímos a interpretação jurídica. Nada disso impede que os economistas tomem a mesma base objetiva e produzam enunciados econômicos sobre ela. Produzem-se, por sua vez, outros cortes sobre o mesmo acontecimento, compondo novo signo. E a mesma coisa ocorre para o historiador, que constitui o fato histórico; para o sociólogo, que constrói o fato sociológico, entre tantos outros recortes que se possam produzir naquela realidade. À confusão metodológica que se estabelece no instante do corte, Becker chamou de “maneja irregular” do Direito Tributário com outras ciências. Aliás, foi precisamente pela pretensão de fixar como objeto a atividade financeira do Estado, passando a examiná-la sob todos os ângulos possíveis e imaginários, sem qualquer prioridade metodológica, que a Ciência das Finanças rotundamente faliu, não mais existindo como disciplina nas grades curriculares das faculdades de Direito do Brasil.

Discorrendo acerca do modo de pensar algumas vezes irrefletido da doutrina tradicional, também conhecida como *doutrina bem comportada do Direito Tributário*, Alfredo Augusto esclarece: “Exemplo de carência de atitude mental jurídica é a divulgadíssima tese (aceita como coisa óbvia) que afirma ser a hipótese de incidência (‘fato gerador’, ‘fato impositivo’, ‘suporte fático’) sempre um fato econômico. Outro

exemplo atual é a muito propagada doutrina da interpretação e aplicação do Direito Tributário segundo a ‘realidade econômica do fenômeno social’. Como se demonstrará, ambas as teorias têm como resultado a demolição da juridicidade do Direito Tributário e a gestação de um ser híbrido e teratológico: o Direito Tributário invertebrado”.⁵ (os grifos são do autor).

6. TEUBNER E O DIREITO COMO SISTEMA AUTOPOIÉTICO

Para Teubner, “o Direito constitui um sistema autopoietico de segundo grau, autonomizando-se em face da sociedade, enquanto sistema autopoietico de primeiro grau, graças à constituição autorreferencial dos seus próprios componentes sistêmicos e à articulação destes num hiperciclo”.⁶

E continua o autor alemão, referindo-se ao Direito como subsistema social autopoietico de comunicação, que se autonomizou do sistema social geral graças à emergência de um código próprio e diferenciado, suficientemente estável para funcionar como centro de gravidade e princípio energético de um processo de autoprodução recursiva, fechada e circular de comunicações *especificamente* jurídicas. Segundo ele, se o Direito se consubstancia num sistema que vive em clausura comunicativa (isto é, comunica acerca de si próprio), então deixou de ser possível conceber sua origem num Direito Natural, num Direito Divino, ou numa qualquer essência preestabelecida e exterior ao próprio sistema jurídico: *não há Direito fora do Direito*.

O sistema jurídico aparece aqui concebido como sistema autorreferencial e autorreprodutivo de atos de comunicação particulares (os atos jurídicos), ou seja, um sistema constituído por eventos comunicativos específicos que simultaneamente se autorreproduzem à luz do código binário “lícito/ilícito”, articulam-se recursiva e circularmente entre si, definem as fronteiras do sistema jurídico e constroem seu meio envolvente próprio (“realidade jurídica”): numa palavra, um sistema comunicativo “normativamente fechado”. Sempre que as normas jurídicas entram no cálculo de outros subsistemas, apenas o fazem porque elas foram tidas como importantes pelos códigos binários correspondentes (moral, religião, *economia* etc.).

Vê-se que a Teoria dos Sistemas, no modelo autopoietico, ressalta com tintas fortes a autonomia do Direito e o quanto parece estranho *interpretar economicamente o fato jurídico tributário*.

7. A IMPOSSIBILIDADE DE TRADUÇÕES PERFEITAS ENTRE OS IDIOMAS DA MESMA FAMÍLIA E A CONVERSAÇÃO QUE ENTRE ELES SE ESTABELECE, SEGUNDO A CONCEPÇÃO DE VILÉM FLUSSER

No seu *Língua e Realidade*, Flusser dá uma contribuição valiosa ao estudo da tradução entre idiomas. Além de estabelecer proposições sugestivas a respeito de a língua *ser* a realidade, *formar* a realidade e *criar* a realidade⁷, mencionando a conversação que se institui entre tais ordens para formar as várias culturas, o pensador checo proclama, com bastante clareza, que *as ciências são línguas*, de tal modo que as observações aplicáveis aos sistemas idiomáticos se acomodam perfeitamente ao esquema organizacional das ciências. Ouçamo-lo. “A ciência *sensu stricto*, tal qual a conhecemos no Ocidente, desde o Renascimento, equivale, deste ponto de vista, ao aparecimento de uma nova língua.”⁸ E Gustavo Bernardo Krause, ao prefaciá-la, como ele mesmo reconhece, reproduz o texto de Flusser: “A ciência, longe de ser válida para todas as línguas, é ela própria uma língua a ser traduzida para as demais.”⁹ Esse argumento se encontra presente também em outro artigo do mesmo autor, destacando que advém daí o *dilema da tradução*. Eis a razão e a pertinência de se reunir aos estudos tributários a “filosofia da palavra” de Krause.

Vilém Flusser, de fato, não admite a possibilidade de uma tradução perfeita, mesmo em se tratando de línguas flexionais, com organizações parecidas. Torna-se possível *aproximadamente*, graças às semelhanças existentes entre as estruturas dos idiomas. Daí o adágio consagrado: *traduttore, traditore*. Entre as realidades criadas e formadas por duas línguas diferentes, ainda que semelhantes, há um abismo que tem de ser transposto, momento em que surgem as inevitáveis distorções.

Ora, se o Direito (tomado aqui como Ciência) e a Economia são dois sistemas cognoscentes distintos, entre eles somente poderá haver uma tradução *aproximada*, com a presença de termos e expressões intraduzíveis que determinam frequentes descompassos. Podem, contudo, manter uma *conversação* ampla, que envolva também o saber a respeito de outros segmentos do tecido social, como a Ciência Política, a Sociologia (em sentido estrito), as Ciências Contábeis, a Psicologia Social, a História etc.

8. CONCLUSÃO

No âmbito dessas investigações, chegaremos à conclusão de que os fatos, assim como toda construção de linguagem, podem ser observados como jurídicos, econômicos, antropológicos, históricos, políticos, contábeis etc.; tudo dependendo do critério adotado pelo corte metodológico empreendido. Existe interpretação econômica do fato? Sim, para os economistas. Existirá interpretação contábil do fato? Certamente, para o contabilista. No entanto, uma vez assumido o critério jurídico, o fato será, única e ex-

clusivamente, fato jurídico; e, claro, fato de natureza jurídica, não econômica ou contábil, entre outras matérias. Como já anotado, o Direito não pede emprestado conceitos de fatos para outras disciplinas. Ele mesmo constrói sua realidade, seu objeto, suas categorias e unidades de significação. O paradoxo inevitável, e que causa perplexidade no trabalho hermenêutico, justifica a circunstância do disciplinar levar ao interdisciplinar e este último fazer retornar ao primeiro. Sem disciplinas, portanto, não teremos as interdisciplinas, mas o próprio saber disciplinar, em função do princípio da intertextualidade, avança na direção dos outros setores do conhecimento, buscando a indispensável complementariedade. Tanto o jurídico quanto o econômico fazem parte do domínio social, e, por terem esse referente comum, justifica-se que entre um e outro haja aspectos ou áreas que se entrecruzem, podendo ensejar uma *tradução aproximada* e, em parâmetros mais amplos, uma densa e profícua *conversação*.

NOTAS

1

VILANOVA, Lourival. *As Estruturas Lógicas e o Sistema do Direito Positivo*. São Paulo: Noeses, 2006, pág. 42.

2

Função da Linguagem. 5ª ed. São Paulo: Ática, 1991, pág. 14.

3

As Estruturas Lógicas e o Sistema do Direito Positivo. São Paulo: Noeses, 2006, pág. 104.

4

Confira: “O fato puro não leva, com ele, a suficiente relevância significativa para ser incluído dentro do tipo. Para ingressar, sofre uma valoração comandada por um dever ser.” (VILANOVA, Lourival. *Estruturas Lógicas e o Sistema de Direito Positivo*, São Paulo: Noeses, 2006, pág. 104.).

5

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 6ª ed. São Paulo: Noeses, 2013.

6

TEUBNER, Gunther. *O Direito como Sistema Autopoiético*. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1989.

7

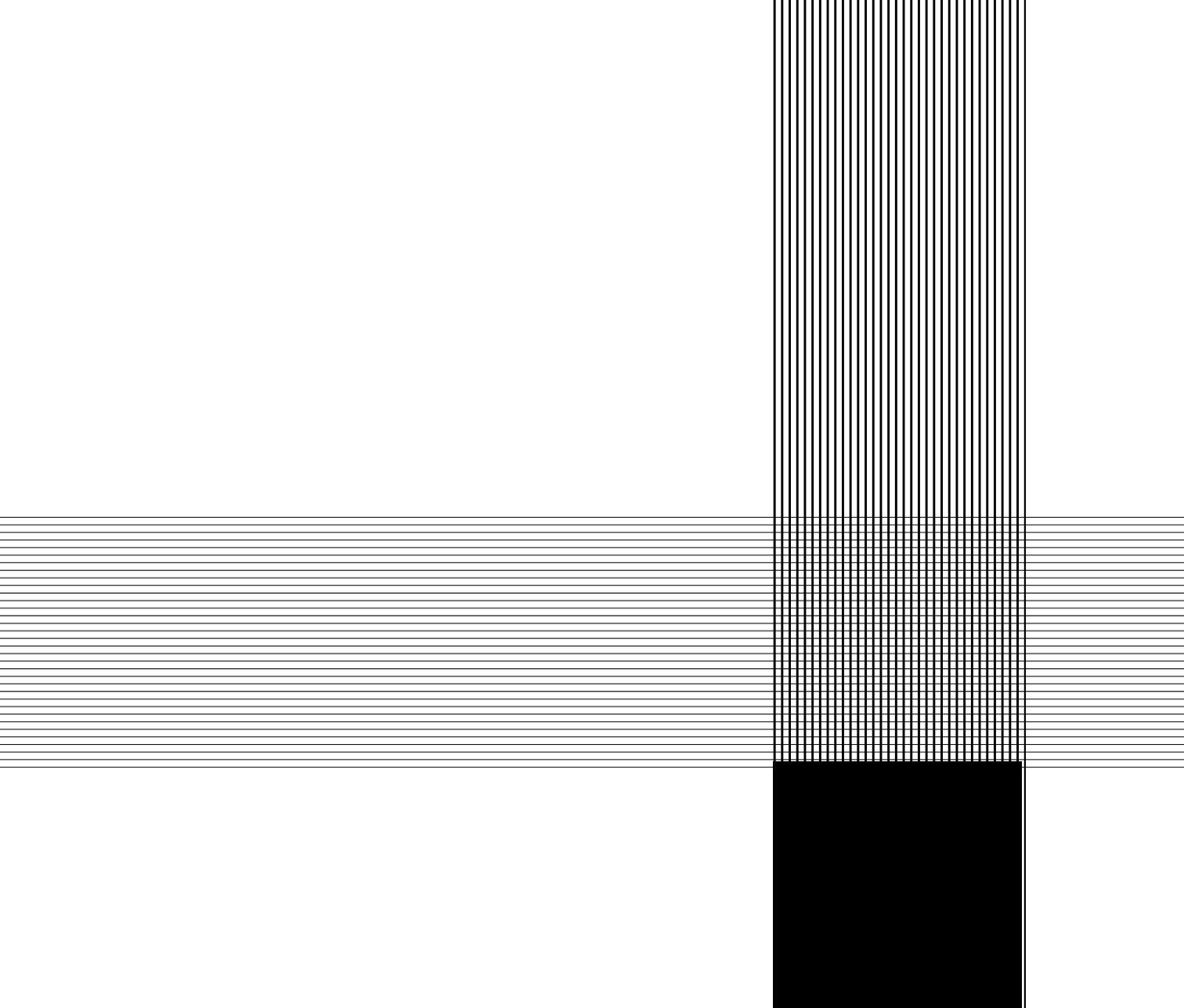
BERNARDO, Gustavo. Prefácio do livro *Lingua e Realidade*. 2ª ed. 1ª reimp. São Paulo: Annablume, pág. 17.

8

FLUSSER, Vilém. *Lingua e Realidade*. 2ª ed. São Paulo: Annablume, pág. 54.

9

Idem, pág. 19.



REFLEXÕES SOBRE OS 50 ANOS DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

TAMBÉM A PROPÓSITO
DE LANÇAMENTOS
E OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

RICARDO MARIZ DE OLIVEIRA

GRADUADO EM CIÊNCIAS JURÍDICAS E SOCIAIS PELA FACULDADE DE DIREITO DA USP EM 1963. ESPECIALISTA EM DIREITO CIVIL PELA USP. PRESIDENTE DO INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO - IBDT E MEMBRO DE DIVERSAS ENTIDADES, COMO A ABDF, O IET E A FESDT. PROFESSOR EM CURSOS DE PÓS GRADUAÇÃO *LATO SENSU* DO INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO E DO CENTRO DE EXTENSÃO UNIVERSITÁRIA, E PROFESSOR CONVIDADO POR VÁRIAS FACULDADES E ENTIDADES NO PAÍS. PALESTRANTE EM VÁRIOS CONGRESSOS SOBRE DIREITO TRIBUTÁRIO. AUTOR DE VÁRIOS ARTIGOS E LIVROS, INCLUSIVE DO *FUNDAMENTOS DO IMPOSTO DE RENDA*.

A O LONGO DO ANO DE 2016, MUITAS COLETÂNEAS DE QUALIDADE FORAM PRODUZIDAS A PROPÓSITO DO CINQUENTENÁRIO DO CTN, MAS SEMPRE É TEMPO, COMO ESTE, DE FAZER MAIS REFLEXÕES A SEU RESPEITO.

PARA QUEM JÁ TRATAVA DE QUESTÕES TRIBUTÁRIAS ANTES DE OUTUBRO DE 1966, O CÓDIGO NÃO PASSAVA DOS SEUS ANTEPROJETO E PROJETO, OS QUAIS JÁ HAVIAM SIDO PREPARADOS E FINALIZADOS HÁ TEMPOS. ASSIM, SUA TRANSFORMAÇÃO EM LEI ERA AGUARDADA COM GRANDE EXPECTATIVA, POIS SE SENTIA A URGÊNCIA DA SISTEMATIZAÇÃO E UNIFORMIZAÇÃO DE CONCEITOS ESPARSOS EM DOCTRINA, QUE TAMBÉM NÃO ERA NUMEROSA EM NOSSO PAÍS E SOFRIA INFLUÊNCIA DE AUTORES ESTRANGEIROS, CUJA INFLUÊNCIA NEM SEMPRE ERA APROPRIADA E SE DEVIA PRINCIPALMENTE À FALTA DE UMA LEI NACIONAL ORIENTADORA DO NOSSO SISTEMA.

É nesse ambiente que surgiu a reforma tributária de 1965, através da Emenda Constitucional nº 18, quando ainda vigia a Constituição Federal de 1946. Essa emenda representou verdadeiramente uma reforma substancial no sistema de tributação que vigia até então, eliminando tributos antiquados e substituindo-os por outros, como, por exemplo, o imposto sobre vendas e consignações (cumulativo e com menor base de incidência) pelo imposto sobre circulação de mercadorias (não cumulativo e sobre maior base de incidência), o imposto sobre transações (genéricas) pelo imposto sobre serviços (específicos), ou ainda o imposto do selo (vazio de conteúdo) pelo imposto sobre substanciais operações financeiras, de câmbio e de seguros.

Destarte, o CTN promulgado no ano seguinte passou a ser uma lei de complementação do novo sistema de tributação, definindo os contornos das obrigações tributárias relacionadas aos impostos discriminados na Emenda nº 18/65, e baixando normas gerais sobre os elementos ou aspectos das obrigações tributárias em geral, tais como fato gerador, obrigação tributária, crédito tributário e suas extinções ou suspensões etc.

Nesse sentido, o CTN antecipou-se à noção de lei complementar da Constituição, categoria legislativa que inexistia em 1966 e que foi instituída somente mais tarde, ganhando esta estatura também no atual regime constitucional inaugurado em 1988, pois se mostra perfeitamente adequado às matérias que o art. 146 reserva à lei complementar.

Pode-se indagar, e se tem indagado muito, sobre se o CTN perdeu sua atualidade, mas a verdade é que ele continua a cumprir seu papel no ordenamento jurídico brasileiro, embora haja, sim, um ou outro ponto que possa ser adaptado à realidade dos nossos tempos, como, por exemplo, a disciplina das espécies de lançamento.

Neste particular, em 1966 predominava francamente o lançamento por declaração, em que o contribuinte declarava dados necessários ao lançamento feito após pela autoridade e recebia o documento do lançamento em seu domicílio.

Atualmente, essa espécie de lançamento está quase que extinta e substituída pelo lançamento por homologação, em que o sujeito passivo recolhe o tributo sem prévia intervenção de qualquer autoridade. Embora não faça parte do lançamento por homologação, hoje em dia é exigido que o sujeito passivo efetue determinadas declarações, mas não para fins de lançamento, e, sim para controle e fiscalização, declarações estas sobre as quais falaremos adiante.

A disciplina do CTN para o lançamento por homologação preenche o necessário, mas ela, em si, pode receber alguns ajustes para se adaptar à modernidade caracterizada pelas novas tecnologias.

De qualquer modo, ao longo desses cinquenta anos, o CTN foi de extrema utilidade para a solução de conflitos, a elaboração legislativa, a orientação da sociedade e também para o magistério. Tem sido com base nele que incontáveis processos foram decididos e obras magníficas foram escritas.

É bom lembrar que, no presente século, o CTN sofreu algumas alterações tópicas, infelizmente não motivadas pelo objetivo do seu aperfeiçoamento, mas

por interesses arrecadatários na maior parte dos casos, ou para atender a situações específicas.

Algumas dessas alterações introduziram regras que se mostraram daninhas para a segurança jurídica, destacando-se a do art. 43, cujo parágrafo 2º, inserido pela Lei Complementar nº 104, de 2001, foi motivo de polêmicas e de um dos mais tristes episódios da nossa história judicial.

Essa lei complementar também introduziu no art. 116 um parágrafo único que pretendia ser, na mente do seu autor, uma norma geral antiabuso ou antielisão, mas que, por suas deficiências, nem sequer logrou ganhar eficácia, embora já decorridos dezesseis anos desde a sua promulgação. Não obstante, a sua simples existência foi fonte de disputas e insegurança ao longo desse tempo todo.

Mesmo assim, e ressalvadas as alterações que o CTN sofreu, até mesmo nos seus primórdios em relação ao imposto sobre circulação de mercadorias e ao imposto sobre serviços, a espinha dorsal do código foi mantida, quer quanto aos demais impostos e outros tributos, quer quanto às suas normas gerais.

É isso que faz ser prazeroso rememorar os cinquenta anos de vida dessa importante lei, inclusive ao se recordar as dificuldades que existiam antes do seu advento.

Naquela época, **não se ensinava Direito Tributário** nas universidades, a disponibilidade de obras doutrinárias era escassa, entre essas, sobressaindo-se o *Compêndio de Legislação Tributária*, do pioneiro RUBENS GOMES DE SOUSA.

Pouco antes da promulgação do CTN, ALFREDO AUGUSTO BECKER publicou sua *Teoria Geral do Direito Tributário*, obra avantajada resultante de muita meditação e que se tornou um clássico e referência para os estudiosos.

Porém, foi o CTN que propiciou a disseminação dos estudos e das obras, bem como do ensino, em torno do Direito Tributário, a ponto de hoje termos uma doutrina de qualidade reconhecida inclusive fora das nossas fronteiras, e uma quantidade de produção literária que excede à verificada em outras áreas do Direito.

E, se, por um lado, o código ainda reina com grande vigor no Direito Positivo, sobrevivendo a sucessivas novas constituições e ao andar do tempo, por outro, lado é inegável que a realidade do seu tempo está substancialmente modificada nos dias de hoje.

Como o Direito não sobrevive divorciado da realidade social em que atua, é **recomendável** atenção para algumas regras existentes no CTN que precisam, não necessariamente, ser revogadas ou alteradas, mas adaptadas ao presente.

Não é objetivo destas reminiscências – verdadeiramente comemorações, a propósito da vida longa dessa respeitada lei – analisar as partes que requerem atualização, e nem mesmo simplesmente relacioná-las, pois este seria um trabalho de maior fôlego e muita profundidade.

Além disso, claramente um trabalho com esse escopo visaria ao futuro, isto é, teria em mente modificações destinadas a reger fatos posteriores.

Aqui, ao contrário, estamos nos voltando para o passado de cinquenta anos, e, nesta perspectiva, é mais apropriado dedicarmos nossa atenção para um caso em

que as diretrizes colocadas no CTN distanciaram da prática da fiscalidade posterior à sua promulgação.

Acima já foi feita menção à disciplina das espécies de lançamento constantes do CTN, tendo sido mencionado que o lançamento por declaração, fartamente empregado nos anos sessenta do século passado, paulatinamente foi substituído pelo lançamento por homologação, que era exceção e se transformou em regra geral.

Essa substituição deu-se em grande parte para facilitação e comodidade dos órgãos lançadores, e passou a contar a seu favor com novos instrumentos tecnológicos que contribuíram para sua disseminação, por tornarem ainda mais fáceis e ágeis os procedimentos de mera revisão dos recolhimentos feitos pelos sujeitos passivos sem prévia intervenção das autoridades.

Aliás, paralelamente, e pelas mesmas razões, as hipóteses legais de retenção de tributos na fonte também se multiplicaram, eis que a concentração da responsabilidade tributária em menor número de sujeitos passivos, geralmente dotados de melhor organização e maior estrutura econômica, não somente simplifica o trabalho do fisco, como também acrescenta maior garantia de sucesso na arrecadação.

Assim, se na época da elaboração do CTN as retenções praticamente se concentravam no imposto de renda devido na fonte e nas contribuições previdenciárias dos empregados, retidas pelos empregadores, atualmente há um infinito número de situações em que esse regime é empregado, e sobre os mais variados tributos, além da introdução de regimes semelhantes, como os da substituição tributária e das incidências monofásicas nas searas do ICMS, da COFINS e da contribuição ao PIS.

Alie-se a isso as obrigações atribuídas aos sujeitos passivos por responsabilidade, de informarem ao fisco os valores que foram retidos dos contribuintes, e junte-se o cruzamento dessas informações com as informações eletrônicas sobre os recolhimentos efetuados, e ter-se-á o melhor dos mundos para o fisco.

Por evidente, ninguém pode ser contra o aperfeiçoamento dos procedimentos de controle fiscal e da arrecadação, mas, novamente, é um outro aspecto da realidade que precisa ser considerado, porque esse objetivo vem sendo alcançado à custa de enormes ônus econômicos impostos sobre a sociedade e prejuízos de monta para o País.

De fato, por uma interpretação estrita do art. 97 do CTN, conjugada com os seus art. 100 e 113, parágrafo 2º, e ainda com restrição do alcance inciso I, do art. 150, da Constituição Federal, chegou-se à conclusão de que as obrigações acessórias estão livres da reserva legal, isto é, livres do princípio da legalidade, e assim podem ser instituídas por atos do Poder Executivo, inclusive das repartições fiscais.

O CTN definiu corretamente as obrigações acessórias como sendo aquelas que decorrem da legislação tributária e têm por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

A definição está certa e não demanda qualquer ajuste, pois limita o escopo que deve ter qualquer obrigação acessória (termo do CTN, adotado pela doutrina), impedindo exigências despropositadas, pois sempre devem ser motivadas pelos interesses da arrecadação ou da fiscalização de tributos.

É claro que podem existir exigências incompatíveis com tais desideratos, mas a norma legal é suficiente para, aplicada com parcimônia e razoabilidade, coibir desvios ou mesmo excessos.

Em suma, tais obrigações somente devem servir de instrumentos para possibilitar a arrecadação ou a fiscalização, motivo pelo qual elas também passaram a ser referidas como “obrigações instrumentais”, ou “deveres instrumentais” (PAULO DE BARROS CARVALHO).

Todavia, o que o CTN não veda é a multiplicação de exigências destinadas a favorecer a fiscalização ou a arrecadação, e a isso acabou se chegando, especialmente na esfera federal, em virtude da facilidade para a criação de novas obrigações por atos infralegais.

A primeira consequência é a oneração dos custos de cumprimento dessas obrigações, tornando o Brasil campeão mundial de horas-funcionário gastas para o atendimento das exigências dos vários fiscos. O resultado é o encarecimento dos produtos e serviços pagos pela população, e um sério entrave à competitividade internacional das empresas brasileiras.

Mas há outras consequências igualmente daninhas e igualmente produtoras de prejuízos, que surgem em adição à simples consequência direta do aumento da burocracia, sempre possível de se transformar em fonte de atropelos e dificuldades para a vida normal dos cidadãos e das empresas.

Uma delas é a multiplicidade da mesma informação em mais de um documento que deva ser entregue ao mesmo fisco. Além do custo direto de cumprimento, multiplicado pelo número de vezes em que a informação tenha que ser prestada, corre-se o risco da inserção de valores diferentes, ou por mero engano de processamento, ou algumas vezes pelas peculiaridades de cada documento informativo.

Ocorre que tais informes são prestados por via eletrônica, e, assim sendo, também podem ser eletronicamente cruzados, facilitando a detecção de inconsistências. Nesses casos, não é raro o fisco simplesmente emitir um auto de infração ou lançamento *ex officio* relacionado ao tributo cuja declaração de base tenha sido inferior à constante de outra declaração. Quando isso se dá, o contribuinte fica obrigado a se defender em processo custoso e demorado, que poderia ter sido evitado através de prévia solicitação de esclarecimentos.

A indagação que fica é a seguinte: por que o fisco, que usa os equipamentos eletrônicos disponíveis com tanta e louvável eficiência, não emprega os mesmos meios para reduzir a informação de cada fato a apenas um documento, a partir do qual pode gerar os controles que lhe são necessários para mais de uma finalidade?

Exemplo característico e comum gira em torno do montante da receita da empresa em determinado período, que surge em mais de um documento. A simples confrontação entre os documentos informativos não permite saber que muitas vezes a discrepância, acaso existente, tem uma razão de ser em relação a cada tributo individualmente considerado.

Outro incômodo, decorrente dos sistemas eletrônicos instituídos pelo fisco para o atendimento de obrigações acessórias, reside nos travamentos do prosseguimento dos respectivos documentos, impostos insuperavelmente pelo programa que não aceita uma posição do contribuinte, a qual, embora correta, seja divergente da posição representativa do entendimento da repartição, com base no qual o programa foi traçado.

E, com isso, os custos de cumprimento – popularmente apelidados de “custos de conformidade” ou *compliance costs* – vão se acumulando, sem jamais conseguirem evitar inconformidades e custos de defesa.

Se empresas grandes e organizadas têm dificuldades para atender a tudo quanto os fiscos lhes impõem, mas bem ou mal conseguem ir adiante, muito mais delicadas são as situações envolvendo pequenas ou médias empresas, dotadas de menos recursos e assessoria insuficiente, e maiores ainda quando o sujeito obrigado é uma pessoa natural, por exemplo, pelo simples fato de ter um empregado doméstico. Quanto a este, o programa “e-social” é bom e útil, mas apresenta dificuldades na sua utilização e não supre todas as necessidades, além de que não elimina outras obrigações acessórias.

Não se pode saber se o cenário seria outro se as obrigações acessórias dependessem de lei, mas certamente haveria um freio mínimo para a liberdade hoje verificada.

Todavia, mesmo no ambiente atual de multiplicação de exigências instituídas por portarias, instruções normativas ou outros atos das administrações fazendárias, temos um outro problema, que é o seguinte: se as obrigações acessórias não dependem de lei, as penalidades não podem ser instituídas a não ser por lei.

Ante isso, poder-se-ia pensar que aquela liberdade do fisco seria ilusória, pois de nada lhe vale poder criar obrigações sem lei se não lhe é possível punir o descumprimento das mesmas sem lei. Mas não é assim, pois temos normas legais genéricas que instituem penalidades para o cumprimento de quaisquer infrações às obrigações estipuladas pelo fisco. Essas normas omnibus, que não definem as infrações, mas apenas as penas, e que são utilizadas até relativamente a obrigações criadas posteriormente a elas, ainda não foram devidamente avaliadas pela doutrina e pela jurisprudência quanto à sua validade jurídica, mas impõem sanções onerosas e muitas vezes desproporcionais.

E, voltando a falar no lançamento por homologação e na sua atual generalização, não se pode esquecer que jamais as repartições lançadoras os homologam, pois o que se verifica na maioria das vezes é a homologação tácita pelo decurso do prazo de cinco anos previsto no parágrafo 4º, do art. 150, do CTN, quando não ocorre lançamento *ex officio* nos termos do inciso V do art. 149.

E aqui se verifica outra novidade da atualidade, certamente não pensada pelos autores do CTN. Essa também é derivada do uso dos computadores, e consiste em que os lançamentos são feitos eletronicamente pelo sistema, constatando-se que a atividade privativa da autoridade lançadora, estatuída pelo art. 142 do CTN, é abdicada em favor das máquinas.

Nesse aspecto, a não ser quando ocorrem lançamentos em atividades fiscalizatórias, não existem mais lançamentos de tributos a serem recolhidos, desaparecendo, assim, a figura central do agente lançador, e até mesmo sendo admitido pelos tribunais que a cobrança judicial de débitos declarados pelo contribuinte seja feita sem prévia constituição do crédito tributário, como exige o CTN, e sem anterior processo administrativo, como exige a Constituição de 1988.

Essa é mais uma nefasta consequência do abandono do rigor do código, pois ainda que acelere a cobrança dos créditos tributários, muitas vezes representa o ajuizamento de valores indevidamente incluídos nas declarações que lhes dão nascimento, e às vezes de valores que foram declarados e pagos, mas apenas a declaração foi computada, tendo o sistema falhado em registrar o pagamento. Nessas situações, é necessária a intervenção do Poder Judiciário para afastar a cobrança indevida!

Há notícias de que o governo federal criou secretaria para tratar da redução da burocracia que asfixia a sociedade, e espera-se que resultados sejam obtidos, inclusive neste campo das obrigações dos fiscos, que são transferidas aos contribuintes ou a terceiros e multiplicadas sem o mínimo controle legal.

É bom que não se olvide que a administração pública está submetida aos princípios da legalidade e da eficiência, a teor do art. 37 da Constituição Federal. Esse mandamento é olhado com descaso quando se fala no assunto desses comentários, mas a singeleza com que ele foi aqui tratado já é suficiente para expor a necessidade de maior atenção para à extensão do disposto naquela norma constitucional.

Enquanto a sociedade naufraga neste cipoal de normas de legislação tributária infra legais, alguns sinais positivos apresentam-se no horizonte. Lamentavelmente, eles são poucos e não estão ao alcance de todos, mas sinalizam para como as coisas devem ser e servem de fundamentos para a defesa dos que se vêm atingidos por excessos.

Esses sinais estão em pronunciamentos do Supremo Tribunal Federal em duas ocasiões marcantes, que podem ser apresentadas exemplificativamente, pois condensam a doutrina daquela corte.

Um deles está consubstanciado na decisão monocrática do MINISTRO CELSO DE MELLO, proferida em 28/3/2005, no Recurso Extraordinário nº 374981-RS.

Nesse caso, estava em discussão a exigência posta pelo Estado do Rio Grande do Sul de que o contribuinte recolhesse antecipadamente o ICMS como condição para que fosse autorizada a impressão de notas fiscais.

A discussão envolveu as chamadas “sanções políticas coercitivas”, consideradas inconstitucionais consoante mais de uma súmula da Suprema Corte. A decisão proferida abrigou-se em vantajada doutrina e precedentes jurisprudenciais, e emitiu conceitos que não são aplicáveis apenas a casos extremos, como o de impedir indiretamente a atividade econômica.

Realmente, mencionou o MINISTRO CELSO DE MELLO:

Não se pode perder de perspectiva, neste ponto, em face do conteúdo evidentemente arbitrário da exigência estatal ora questionada na presente sede recursal, o fato de que,

especialmente quando se tratar de matéria tributária, impõe-se, ao Estado, no processo de elaboração das leis, a observância do necessário coeficiente de razoabilidade, pois, como se sabe, todas as normas emanadas do Poder Público devem ajustar-se à cláusula que consagra, em sua dimensão material, o princípio do substantive due process of law (CF, art. 5º, LIV), eis que, no tema em questão, o postulado da proporcionalidade qualifica-se como parâmetro de aferição da própria constitucionalidade material dos atos estatais, consoante tem proclamado a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (RTJ 160/140-141 – RTJ 178/22-24, v.g.): “O Estado não pode legislar abusivamente. A atividade legislativa está necessariamente sujeita à rígida observância de diretriz fundamental, que, encontrando suporte teórico no princípio da proporcionalidade, veda os excessos normativos e as prescrições irrazoáveis do Poder Público. O princípio da proporcionalidade – que extrai a sua justificação dogmática de diversas cláusulas constitucionais, notadamente daquela que veicula a garantia do substantive due process of law – achase vocacionado a inibir e a neutralizar os abusos do Poder Público no exercício de suas funções, qualificando-se como parâmetro de aferição da própria constitucionalidade material dos atos estatais. A norma estatal, que não veicula qualquer conteúdo de irrazoabilidade, presta obséquio ao postulado da proporcionalidade, ajustando-se à cláusula que consagra, em sua dimensão material, o princípio do substantive due process of law (CF, art. 5º, LIV). Essa cláusula tutelar, ao inibir os efeitos prejudiciais decorrentes do abuso de poder legislativo, enfatiza a noção de que a prerrogativa de legislar outorgada ao Estado constitui atribuição jurídica essencialmente limitada, ainda que o momento de abstrata instauração normativa possa repousar em juízo meramente político ou discricionário do legislador.

Certamente, esses limites constitucionais se impõem em matéria de criação de quaisquer obrigações acessórias, que não podem ser irrazoáveis e desproporcionais, no caso, em relação aos fins delimitados pelo parágrafo 2º, do art. 113, do CTN.

O segundo exemplo traz à baila o que se tem denominado de “dever de colaboração” do contribuinte, o qual está claramente contido na norma definidora das obrigações acessórias, constante do referido parágrafo 2º, do art. 113, do CTN.

Esse dever decorre de que muitas vezes apenas o sujeito passivo detém informes importantes para a constatação do exato cumprimento ou não, das suas obrigações.

Assim, é natural que ele deva colaborar com as autoridades que o vão fiscalizar, daí surgindo a expressão “capacidade colaborativa”, isto é, a colaboração derivada da própria capacidade, detida pelo sujeito passivo, de suprir os dados de que o fisco necessita para cumprir suas funções.¹

Nesse passo, também é compreensível que o dever de colaborar seja imposto como obrigação do sujeito passivo², e não como um mero dever cívico, pois, como tal, seu cumprimento espontâneo poderia não ser obtido. Destarte, o seu descumprimento é uma possibilidade real a demandar ordem legislativa acompanhada de sanção legal.

Em princípio, é juridicamente aceitável essa perspectiva do dever de colaborar, mesmo a despeito das facilidades com que os meios eletrônicos permitem ao fisco chegar aos dados da vida do sujeito passivo, e também da verdadeira invasão das autoridades na privacidade dos contribuintes, do que o paradigma mais forte é a obrigação que a pessoa jurídica tem de entregar sua contabilidade ao órgão competente da Secretaria da Receita Federal do Brasil, através da escrituração digital fiscal.

O que não se justifica é o abuso no exercício do direito do fisco legislar para impor obrigações acessórias que extravasam em muito a chamada “capacidade colaborativa”, e isto se pode constatar na realidade acima exposta muito resumidamente, em que as obrigações se superpõem e seus dados são mal manipulados, onerando indevidamente, porque além dos limites da proporcionalidade e da razoabilidade, a atividade econômica nacional.

A este propósito calha mencionar outras palavras do MINISTRO CELSO DE MELLO, no referido Recurso Extraordinário nº 374981-RS:

“Não há, no sistema constitucional brasileiro, direitos ou garantias que se revistam de caráter absoluto, mesmo porque razões de relevante interesse público ou exigências derivadas do princípio de convivência das liberdades legitimam, ainda que excepcionalmente, a adoção, por parte dos órgãos estatais, de medidas restritivas das prerrogativas individuais ou coletivas, desde que respeitados os termos estabelecidos pela própria Constituição. O estatuto constitucional das liberdades públicas, ao delinear o regime jurídico a que estas estão sujeitas - e considerado o substrato ético que as informa - permite que sobre elas incidam limitações de ordem jurídica, destinadas, de um lado, a proteger a integridade do interesse social e, de outro, a assegurar a coexistência harmoniosa das liberdades, pois nenhum direito ou garantia pode ser exercido em detrimento da ordem pública ou com desrespeito aos direitos e garantias de terceiros.”

De fato, se o contribuinte não tem direitos absolutos perante o fisco, muito menos este os tem perante aquele.

Quanto ao “dever de colaboração”, foi objeto de menção no Recurso Extraordinário nº 603.191-MG, decidido pelo Plenário do STF em 1º/8/2011, em grau de repercussão geral, sob relatoria da MINISTRA ELLEN GRACIE.

No caso, tratava-se de substituição tributária relacionada à retenção de contribuição previdenciária, e logo na ementa se lê:

“A validade do regime de substituição tributária depende da atenção a certos limites no que diz respeito a cada uma dessas relações jurídicas. Não se pode admitir que a substituição tributária resulte em transgressão às normas de competência tributária e ao princípio da capacidade contributiva, ofendendo os direitos do contribuinte, porquanto o contribuinte não é substituído no seu dever fundamental de pagar tributos. A par disso, há os limites à própria instituição do dever de colaboração que asseguram o terceiro substituto contra o arbítrio do legislador. A colaboração dele exigida deve guar-

dar respeito aos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, não se lhe podendo impor deveres inviáveis, excessivamente onerosos, desnecessários ou ineficazes.”

O acórdão concentra-se no instituto da substituição tributária (sujeição passiva por responsabilidade), em que, no seu dizer, “a lei coloca outra pessoa ‘em lugar’ do contribuinte no que diz respeito à obrigação de efetuar o pagamento do tributo devido”.

É por isso que se deve atentar para os limites da obrigação do sujeito passivo por responsabilidade, dado que ele é chamado a reter o tributo devido por outrem, ou seja, ele não detém capacidade contributiva relativa à obrigação de pagar o tributo, mas tem o dever de realizar o cumprimento, com o direito de fazê-lo à custa do detentor da capacidade contributiva.

Daí, mesmo, o art. 128 do CTN exigir que o terceiro responsável tenha vínculo com o fato gerador, para que possa efetuar o recolhimento sem envolver seu próprio patrimônio, como ocorre quando o substituto tem o dever de recolher o tributo, mas tem o direito de fazer a retenção do tributo no momento do pagamento do valor devido ao contribuinte.

Neste sentido, o STF verdadeiramente prelecionou no Recurso Extraordinário nº 603191-MG:

“Em segundo lugar, há os limites à própria instituição do dever de colaboração que asseguram o terceiro substituto contra o arbítrio do legislador. São os limites inerentes à posição do substituto que é chamado a colaborar com o fisco, não a contribuir para as despesas públicas. Essa colaboração deve guardar respeito aos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade. Não se pode impor a alguém, a título de substituição tributária, deveres inviáveis, excessivamente onerosos, desnecessários ou ineficazes. É justamente por isso que o art. 128 do CTN condiciona a atribuição de responsabilidade (em sentido amplo, abrangendo a substituição tributária) à presença de vínculo do terceiro com o fato gerador da respectiva obrigação. Só aquele que está próximo, que tem contato com o fato gerador ou com o contribuinte e que, por isso, tem a possibilidade de colaborar mediante o cumprimento de deveres que guardem relação com as suas atividades é que pode ser colocado na condição de substituto. Ademais, não sendo o substituto obrigado a contribuir, senão a colaborar com a Administração Tributária, é essencial para a validade de tal instituto jurídico que ao substituto seja assegurada a possibilidade de retenção ou de ressarcimento quanto aos valores que está obrigado a recolher aos cofres públicos.”

E arrematou esse acórdão afirmando a respeito da atividade da pessoa obrigada à retenção:

“O procedimento é simples, adequado e eficaz, minorando os riscos de inadimplemento, facilitando a fiscalização e ampliando as garantias do crédito tributário.”

Frise-se, também, que o mecanismo da retenção assegura por completo e sem delongas que o substituto cumpra seus deveres de colaboração sem precisar despende recursos próprios, não comprometendo, assim, seu patrimônio. O dever de colaboração se restringe à retenção e ao recolhimento, esgotando-se então. Somente na hipótese de descumprimento de tal dever é que poderá o substituto ser demandado a pagar com recursos próprios o montante que deixou de reter e recolher.

Em suma, o Supremo Tribunal entendeu que há dever de colaboração também na obrigação de recolhimento de tributo por substituto tributário, e fixou o limite desse dever.

Quanto às obrigações acessórias, em que o dever de colaboração é igualmente nítido, embora não enfrentado nessa última decisão, requer que seja delimitado pelo mesmo critério de não oneração desproporcional e irrazoável do patrimônio do sujeito passivo.

E há um ponto de união entre a obrigação de recolher o tributo em substituição ao contribuinte, e a obrigação de cumprir prestações positivas necessárias para a fiscalização e a arrecadação tributárias. É que, ao contrário do pregado pela Suprema Corte quando ao montante da obrigação principal, que não pode onerar o patrimônio do substituto, há custos para cumprimento dessa dita obrigação, tanto quanto os há para o cumprimento de qualquer obrigação acessória,

De fato, o chamado “substituto tributário” também tem custos para operar a retenção e o recolhimento do imposto, custos esses que não lhe são reembolsados pelo contribuinte, nem pelo fisco beneficiado com a sua atividade dita colaboradora. Ademais, ele também tem obrigações acessórias impostas por atos administrativos, pois deve preencher e entregar declarações relativas à sua atividade de substituto.

Portanto, é inevitável que a participação colaborativa dos sujeitos passivos – substituição tributária e obrigações acessórias em geral –, nos dois casos, acarretelhes despesas que deveriam ser suportadas pelo fisco, porque são inerentes aos atos de arrecadar e fiscalizar.

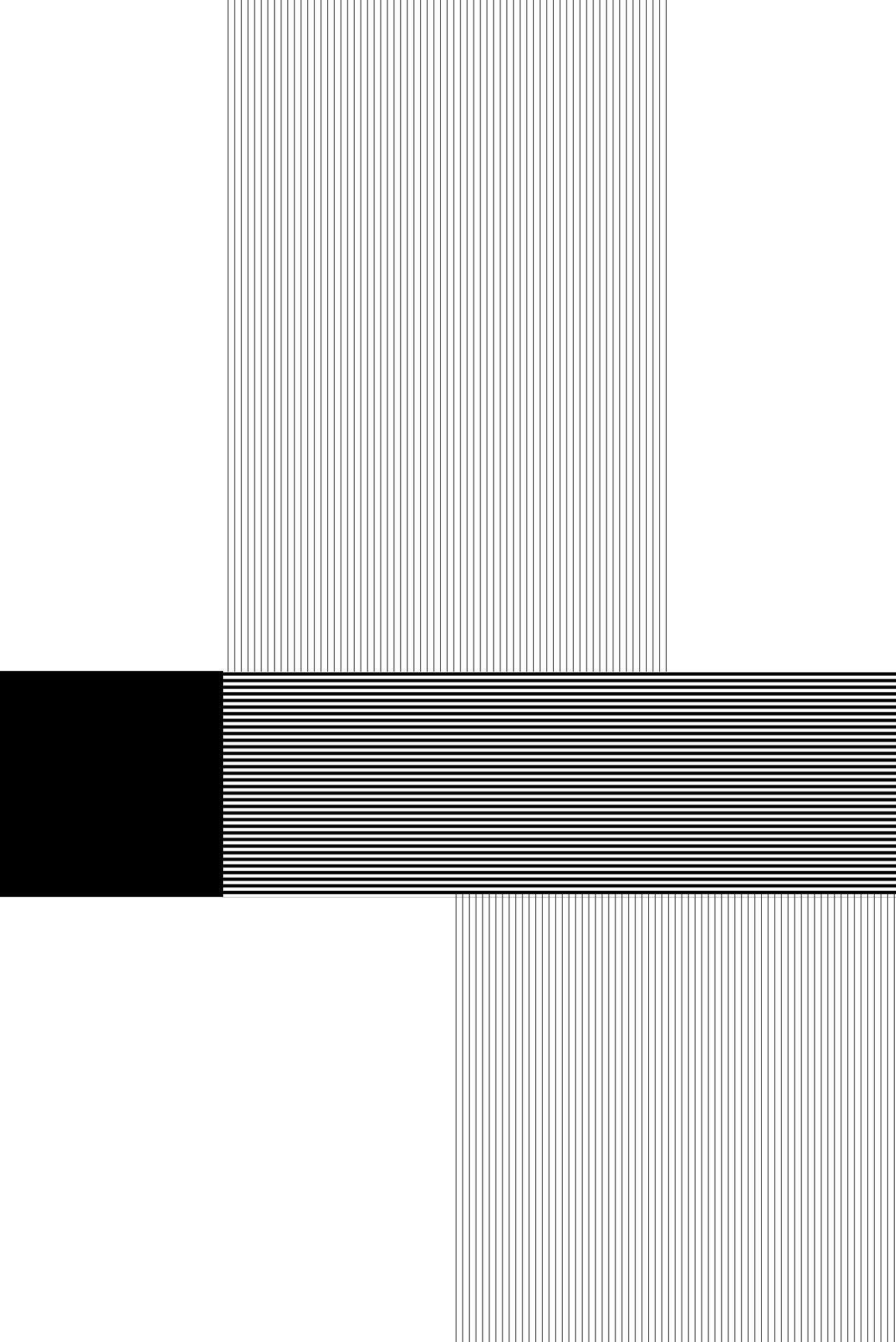
Daí que, no mínimo, seus ônus sejam razoáveis e proporcionais.

1

A esse respeito, PAULSEN, Leandro. *Capacidade Colaborativa*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014.

2

Abstraindo-se aqui o debate teórico sobre se tais deveres reúnem características de verdadeiras obrigações.



OS PRINCÍPIOS
GERAIS
DO SISTEMA
TRIBUTÁRIO DA
CONSTITUIÇÃO

SACHA CALMON

ADVOGADO, COORDENADOR DA ESPECIALIZAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO DAS FACULDADES MILTON CAMPOS. EX-PROFESSOR TITULAR DA UNIVERSIDADE FEDERAL DE MINAS GERAIS (UFMG). E EX-PRESIDENTE DA ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE DIREITO FINANCEIRO (ABDF) NO RIO DE JANEIRO (SCALMON@SACHACALMON.COM.BR).

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 1º AO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL. A SEÇÃO I CUIDA DOS PRINCÍPIOS GERAIS. O ART. 145 OSTENTA A SEGUINTE REDAÇÃO:

Art. 145. *A União, os Estados, o Distrito Federal e os municípios poderão instituir os seguintes tributos:*

I. impostos;

II. taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos à sua disposição;

III. contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

§ 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.*

§ 2º *As taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos.*

O art. 145 e seus três incisos dizem que as pessoas políticas ali enumeradas 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 de 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 poderão ser instituídos pela União Federal (arts. 148, 149, 149-A e 154, CF/88).

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

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.

O FUNDAMENTO DO PODER DE TRIBUTAR - AS PESSOAS POLÍTICAS TITULARES

Em primeiro lugar, verifica-se que várias são as *peças 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.

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 peças políticas* de parcelas de competência para instituírem *as três espécies tributárias antes mencionadas*. Para tanto, terá de 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. Mais à frente, o constituinte se referirá aos empréstimos compulsórios, às contribuições especiais (exceto as previdenciárias de União, Estados e municípios e a estranha contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública de competência

dos municípios) e aos impostos extraordinários e residuais, *todos da competência exclusiva da União*.

A REPARTIÇÃO DAS COMPETÊNCIAS PELA NATUREZA DOS FATOS JURÍGENOS

Em terceiro lugar, verifica-se que, ao mencionar as espécies do tributo, o constituinte declina expressamente os *atos jurígenos* 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, no entanto, o constituinte não declina, no art. 145, *atos jurígenos genéricos* autorizativos da instituição desses impostos pelos legisladores das diversas ordens de governo. Que ilações poderemos tirar dessa particularidade?

COMPETÊNCIA COMUM E PRIVATIVA - AS TÉCNICAS DE REPARTIÇÃO

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

No caso das taxas e das contribuições de melhoria, declina a Constituição os fatos jurígenos genéricos (suporte fático) de que poderão se servir as pessoas políticas para instituí-las por lei. Será o 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 priva-*

tiva 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 enumerados pelo nome e discriminados na Constituição um a um. São nominados e atribuídos privativamente, portanto, a cada uma das pessoas políticas, enquanto as taxas e as contribuições de melhoria são indiscriminadas, são inominadas e são atribuídas em comum às pessoas políticas. Vale dizer, os impostos têm nome e são *numerus clausus*, a princípio. As taxas e as contribuições de melhoria são em número aberto, *numerus apertus*, e inumeráveis. Dissemos que os impostos, a princípio, são enumerados porque, após a Constituinte, outros podem ser criados com base na competência residual, excepcionalmente.

Tiradas essas três primeiras conclusões, sem dúvida relevantíssimas, cabe indagar quais os insumos jurídicos de que se valeram os constituintes para operar a repartição dos tributos por meio 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).

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 à sua disposição (taxas de serviço). Na hipótese da contribuição de melhoria, a atuação estatal materializa-se pela 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 jurígenos 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 jurígenos, 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 (ISQN), fazer circular mercadorias e certos serviços (ICMS). Em todos esses exemplos, o “fato gerador” dos impostos é constituído de situações que não implicam a atuação estatal, *daí o desvinculo do fato jurígeno a uma manifestação do Estado* (CTN, artigos 16, 77, 78 e 81).

A TEORIA DOS FATOS GERADORES VINCULADOS E NÃO VINCULADOS ENQUANTO SUPORTE DO TRABALHO DO CONSTITUINTE

Ora, exatamente por ser assim ou, noutra 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 1º, 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 se inspirou nos *conceitos do Direito Tributário vigente e subjacente* e nas lições da doutrina justributária em voga.

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

AS TÉCNICAS CONSTITUCIONAIS DE REPARTIÇÃO

Prosseguindo, com a adoção das 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 que 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.

A RAZÃO PELA QUAL A COMPETÊNCIA COMUM NÃO PROVOCA CONFLITOS ENTRE AS PESSOAS POLÍTICAS

A atribuição de competência comum às pessoas políticas para instituir taxas e contribuições não redundava em promiscuidade impositiva. Figuremos uns poucos exemplos práticos. Quem deseja viajar e necessita de passaporte se dirige à Polícia de Estrangeiros, órgão da Polícia Federal. Pela concessão do passaporte, pôde 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 para o alvará preencher o interessado os requisitos necessários. 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 deseja possuir um “porte de armas”, já é o Estado-membro, pela sua polícia, que ajuíza a conveniência e a oportunidade de outorgá-lo ao cidadão requerente. O município e a União não são administrativamente competentes para tanto. Veja-se: pelo alvará de construção e pela licença para portar arma, só mesmo o município e o Estado-membro, respectivamente, poderão cobrar as “taxas” correspondentes à realização dos referidos “atos de polícia”, nunca a União. Isso 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 *compe-*

tência tributária comum que a Constituição lhes outorgou para instituir *taxas*. Isso 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 *múnus* previdenciário poderá cobrar do segurado (contribuinte).

A NECESSIDADE DE NOMINAR OS IMPOSTOS PARA DEPOIS REPARTI-LOS

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 referidas ao obrigado, fez-se necessário que o constituinte *indicasse o seu fato gerador, nominasse-os e os atribuisse 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). Isso dito, verifica-se que o sistema brasileiro de repartição de competências tributárias, cientificamente elaborado, é de maneira extrema objetivo, rígido e exaustivo, quase perfeito.

OS EMPRÉSTIMOS COMPULSÓRIOS E AS CONTRIBUIÇÕES PARAFISCAIS EM FACE DA TEORIA DOS TRIBUTOS VINCULADOS E NÃO VINCULADOS

É hora de afrontar a *vexata quaestio* dos empréstimos compulsórios e das chamadas contribuições parafiscais ou especiais. Até o momento falamos 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). 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?

Essa questão tem suscitado, ao longo das Constituições brasileiras de antanho, acerbadadas disceptações doutrinárias e não menos tormentosas disputas judiciais.

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, muitas vezes, carregam significados vulgares, sedimentados pelo uso e pela tradição.

É dizer que incorporam na lei as contradições da linguagem. Esse 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 fazer as leis. A ideia de uma Constituição ou de leis escoreitas, em linguagem culta, incorporando a metalinguagem dos juristas, não passa de preconceito elitis-

ta, 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 juízes compete adaptar 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.

A REDUÇÃO DOS EMPRÉSTIMOS COMPULSÓRIOS E DAS CONTRIBUIÇÕES PARAFISCAIS À TRICOTOMIA

Os empréstimos compulsórios e as contribuições especiais são tributos. Uns e outros 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 outros são *nomes (nomina juris)* consagrados pela tradição. São tributos especiais, sempre foram. Mas qual a razão do específico? Essa especificidade não lhes seria suficiente para autonomizá-los, permitindo uma teoria quinquipartida dos tributos?

Creemos 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 trata-se 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, isso 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 essas 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) *exige necessariamente*. É dizer que 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, esses 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 de 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.

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. *Il y a le nom e il y a la chose*. Importa apreender a ontologia básica do ente sob análise, no caso, o *tributo*.

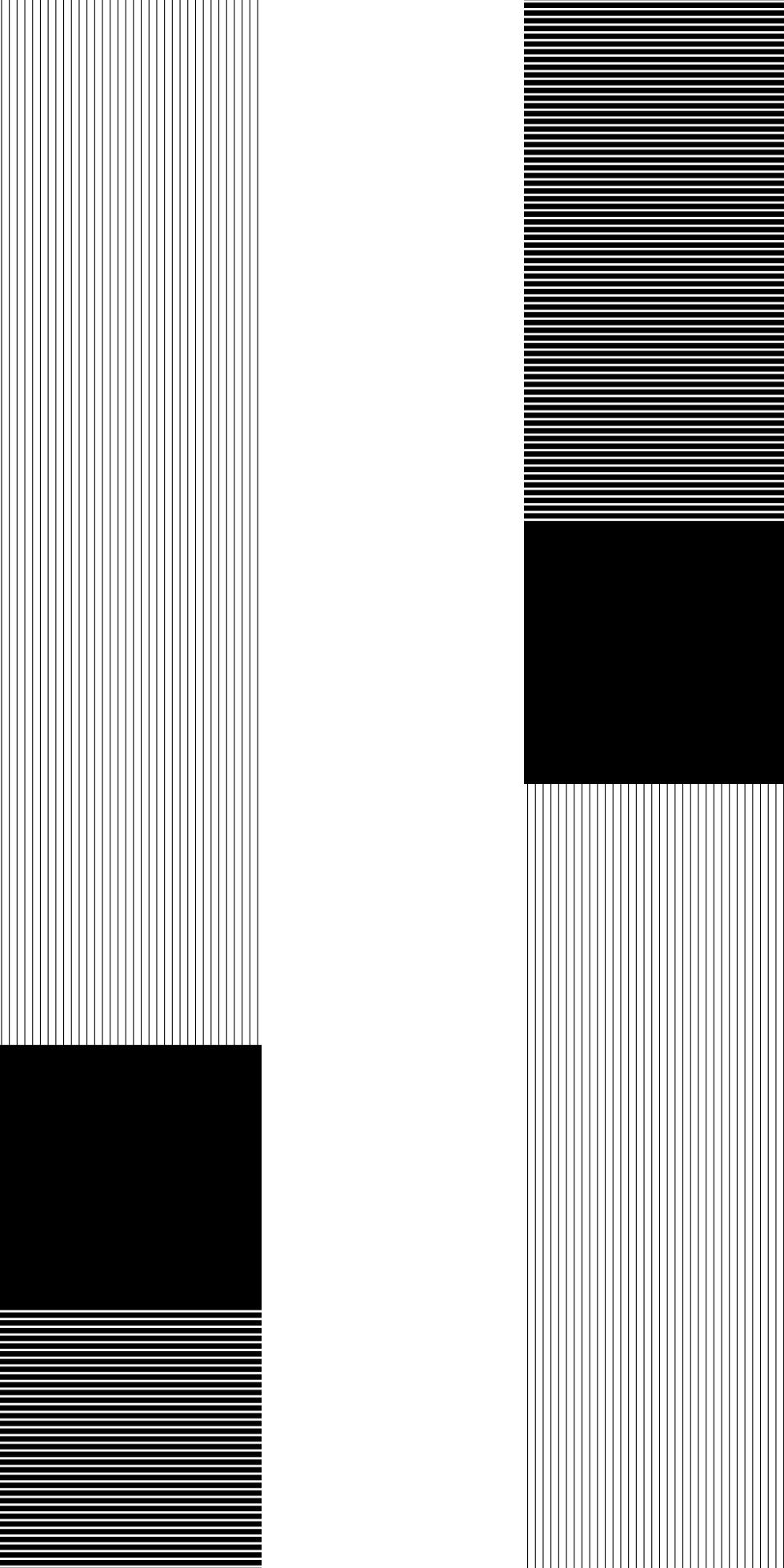
A análise dos empréstimos compulsórios e das contribuições especiais ou ditas parafiscais comporta dois níveis. O primeiro é da *Teoria Geral do Direito Tributário* quanto ao conceito de tributo e de suas espécies. O segundo de análise é o jurídico-copositivo. Aqui comporta surpreender as disciplinações legais, com base na 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. Para logo, vamos dar alguns exemplos, aliás, já insinuados retro.

1º exemplo: há uma regra na Constituição que diz ser *privativa* a competência das pessoas políticas para impor os impostos que lhes foram discriminados.

Por isso, a CF, ao permitir à União criar novos impostos (residuais), proíbe que tenham *fato gerador igual* ao de impostos já criados. Se amanhã a União, motivadamente, instituir um empréstimo compulsório cujo fato gerador seja idêntico ao do ICMS, aplica-se o art. 154, I, e declara-se, por essa razão, inconstitucional o empréstimo compulsório, salvo em caso de guerra, quando seria aplicável o art. 154, II.

2º exemplo: essa mesma regra já não se aplica às contribuições sociais do art. 195 da CF. Elas podem incidir sobre *lucro, faturamento ou receitas, folha de pagamento*, pouco importando que existam impostos do sistema incidindo sobre *lucro, faturamento e remunerações*. A CF/88 expressamente permite. Mas se o legislador quiser instituir outras fontes de custeio de índole tributária, incidindo sobre fatos que não sejam lucro, faturamento, folha de salários e receita de prognósticos, a fórmula do art. 154, I, ressurgirá com os seus óbices em defesa da integridade do sistema federativo de repartição.



—

DEVIDO
PROCESSO
LEGAL
NO CTN

—

ROBERTO ROSAS

PROFESSOR TITULAR DA FACULDADE DE DIREITO DA UNB.
MEMBRO DA ACADEMIA BRASILEIRA DE LETRAS JURÍDICAS.
EX-MINISTRO DO TSE.

1. AO COMEMORARMOS O CINQUENTENÁRIO DESSE NOTÁVEL DIPLOMA LEGAL, QUE É O CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL (CTN), DEVERÍAMOS INSERIR NESTA OBRA O IMPORTANTE DEPOIMENTO DE IVES GANDRA DA SILVA MARTINS SOBRE A ORIGEM DESSA LEI, E A MENÇÃO AOS PAIS ORGANIZADORES DO ANTE-PROJETO QUE REDUNDOU NA LEI Nº 5172, DE 25/10/1966, COM DUAS CONSAGRAÇÕES: RUBENS GOMES DE SOUZA, NO ANTEPROJETO, E ALIOMAR BALEEIRO, COMO DEPUTADO FEDERAL, FOI ATÉ 25/11/1965, AO ASSUMIR O SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (IVES GANDRA DA SILVA MARTINS – “OS BASTIDORES DO JUBILEU DE OURO DO CTN” – REVISTA DO ADVOGADO, AASP, Nº 132, PÁGS. 28/35, DEZEMBRO 2016).

— 2.

Ao analisarmos a excelente obra orientada por Ives (*Comentários ao Código Tributário Nacional*, 5ª ed., Saraiva, 2008), encontraremos todo o universo temático do CTN e, nele, as grandes vertentes sobre um grande tema – o devido processo legal.

— 3.

À época de 1966, não tínhamos grande profundidade, um estudo sobre o devido processo legal, exceto dois trabalhos seminais: San Tiago Dantas, “Igualdade perante a lei e *due process of law*”, *Revista Forense* nº 116/367 (1948); e o clássico trabalho, mais

específico, sobre o Direito Constitucional Tributário e *due process of law*, de Sampaio Dória. Apesar dessa omissão doutrinária, os princípios formadores do devido processo legal estavam amplamente divulgados – princípios da legalidade e igualdade, como procuraremos adiante.

— 4.

Ao percorremos o CTN, vamos encontrar dispersos esses princípios, sem a nota, devido ao processo legal.

— 5.

Na interpretação da legislação tributária (art. 107), há uma normatividade inserida no devido processo legal, com base na interpretação mais favorável ao contribuinte quanto à capitulação legal dos fatos (art. 112).

— 6.

O capítulo da constituição do crédito tributário é repleto de regras implícitas desde o lançamento como procedimento administrativo para a verificação da ocorrência do fato gerado (art. 142). O lançamento é vinculado, e nessa linha é obediente às regras legais (art. 142, único).

— 7.

O princípio da igualdade é pilar das normas do CTN (Ricardo Lobo Torres, *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*, vol. III/325).

8.

A proporcionalidade e a razoabilidade compõem o devido processo legal e vital no CTN, como veremos adiante (Humberto Ávila, *Sistema Constitucional Tributário*, pág. 394).

9.

Em decorrência da proporcionalidade, é proibido o excesso em matéria tributária (Heleno Torres, *Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica*, RT, pág. 634).

10.

A disputa entre a nobreza e o Direito em geral, nos direitos oriundos da Magna Carta, em 1215, e na renhida luta entre os direitos feudais e os barões, redundou na defesa de princípios imorredouros, como *legale iudicium parium suorum* (garantia do juiz competente) e o juízo *per legem terrae* (a garantia da lei preexistente). Tudo isso firmase em 1354, sob o reinado de Eduardo III, não mais como *per legem terrae*, mas como *due process of law*, e definitivamente na 14ª Emenda à Constituição americana. Nesse segmento jurídico, é importante a distinção entre o devido processo legal substantivo e o devido processo legal processual.

11.

O devido processo legal tem dois princípios enformadores essenciais para sua aplicação: a proporcionalidade e a razoabilidade, da lei, do ato, da atitude, da ação etc., princípios importantes para o entendimento desse instituto, e da sua importância, passando a reserva legal: **a.** de natureza constitucional (ninguém é obrigado a fazer se não em virtude de lei), para a proporcionalidade dos atos em geral, não existente na Constituição, a não ser no art. 5º, § 2º, entre os princípios democráticos; e **b.** distinção entre proporcionalidade e razoabilidade. Apenas se apresentam com mais intensidade esta, nos Estados Unidos, e aquela, na Europa. Veja-se na doutrina brasileira que há distância entre os termos, ainda que possa se subsumir a proporcionalidade como elemento da razoabilidade.

Examinemos na linguagem jurídica americana o significado de *reasonable* como adequado, plausível, considerável, imparcial, justificável, e *reasonableness* como senso comum, equidade, justiça, moderação, probabilidade.

12.

O critério da razoabilidade limita o poder normativo do Estado. Se a lei faz diferenças ou classificações arbitrárias ou tendenciosas, infringe o devido processo legal, porque reside na necessidade de proteção dos direitos e das liberdades contra a legislação opressiva e, por isso, o Estado não pode legislar sem limites. O Supremo Tribunal Federal (STF), ao examinar o aumento de taxas judiciais, delimitou a equivalência razoável entre o custo real dos serviços, e o montante, como razoável ou proporcional, em outra oportunidade entendeu a necessidade do coeficiente de razoabilidade na legislação tributária. A razoabilidade parte da discricionariedade legislativa ao separar os objetos e as pessoas tributáveis.

13.

Para o Direito Tributário, há fonte preciosa de devido processo legal substantivo, isto é, voltando às palavras acima – o sentido da proporcionalidade e da razoabilidade, na doutrina norte-americana.

Inexiste direito do contribuinte à contraprestação direta pela cobrança de impostos, mas cabível na taxa e na contribuição de melhoria. A receita tributária tem destinação pública. Os contribuintes têm a igualdade, possível, perante os tributos.

É vedada a instituição de tributos impeditivos de finalidades lícitas, mas as sanções devem ser proporcionais ao valor do tributo. As razoabilidades dessas sanções estão na linha do interesse público, mas o Estado tem o ônus da prova, se acionado ou provocado. Lembrem-se, precedentes importantes da Suprema Corte americana favorável ao contribuinte quando o tributo viole uma proibição constitucional, como a imunidade.

São proibidos os tributos confiscatórios. Como assinalou Oliver Holmes, o poder de tributar não é o poder de destruir, mas o poder de conservar. A exacerbação na cobrança de tributos muitas vezes delira da razoabilidade, e até excesso, na superposição da exigência tributária. Não há razoabilidade na cobrança de imposto sobre imposto. Certa lei estadual integrou na base de cálculo do ICMS o montante do próprio imposto.

O poder de taxar não pode ser desmedido, não pode asfixiar a própria atividade. Cita-se notável julgado do STF, quando a Corte considerou inconstitucional a cobrança excessiva de tributo pela instalação de cabines, para mudança de roupa, em praia de Santos, São Paulo. O valor era tão grande, superior ao serviço, que o tornava inviável.

A razoabilidade do tributo também se estende a outras categorias assemelhadas, como a tarifa.

14.

O princípio da reserva legal impõe um quadro constitucional ao Direito Tributário para a instituição de tributo ou majoração. Esta reserva tem contornos importantes porque não basta o enunciado legal, porém, a razão de sua existência, e então cairemos na razoabilidade e na proporcionalidade. Portanto, o tributo não existirá estanque, mas com outros componentes indispensáveis, o fato gerador, a base de cálculo e a alíquota. A alteração de alíquota de imposto de importação por resolução, sem fundamentação, foi considerada fora da razoabilidade (em 1970).

15.

A taxa judiciária, que tem a natureza tributária, muitas vezes tem sido discutida, porque fixada de modo excessivo. Observou o ministro Moreira Alves, em voto relevante sobre a matéria que “como tais taxas dizem respeito à remuneração da prestação jurisdicional pelo Estado, podem elas, se excessivas, criar obstáculo, que remeta da lei que determina a fixação de obtenção dessa prestação (...)”. A elevação desmedida de valores da taxa judiciária é inconstitucional. A taxa não pode ultrapassar uma equivalência razoável entre o custo real dos serviços e o montante a ser pago. Ela deve ser proporcional ao custo da atividade do Estado a que se inviabiliza. O excesso inviabiliza o acesso à Justiça. O ingresso em juízo não deve acarretar sacrifícios maiores para o postulante, e os seus valores devem ser razoáveis. A taxa deve ter limite, senão inviabiliza o acesso à Justiça. Ela deve ser proporcional ao custo da atividade estatal à disposição do contribuinte. A taxa judiciária pode tomar por base o valor da causa, sendo, assim, razoável.

16.

A multa tributária tem sido o largo campo para desmedida na sua fixação, muitas vezes em atentado à proporcionalidade e razoabilidade, como impediam as súmulas nº 70, nº 323 e nº 547 do STF multas obstativas das atividades, como sanção.

As multas desproporcionais à infração têm caráter confiscatório, no caso, em decorrência do não recolhimento de tributos, superiores ao valor.

A multa administrativa pode ser reduzida pelo juiz, se não observada a razoabilidade, se a multa onerou excessivamente a empresa contratada. A multa moratória de 20% do valor do imposto devido é razoável, porque não ofende o princípio da vedação ao confisco.

Não basta a obediência ao princípio da legalidade. Há uma pauta limitativa ao legislador tributário.

Vê-se nesse contexto acima que a proporcionalidade e a razoabilidade presidem a obrigação tributária. Ela só pode ocorrer dentro daqueles limites no devido processo legal substantivo.

17.

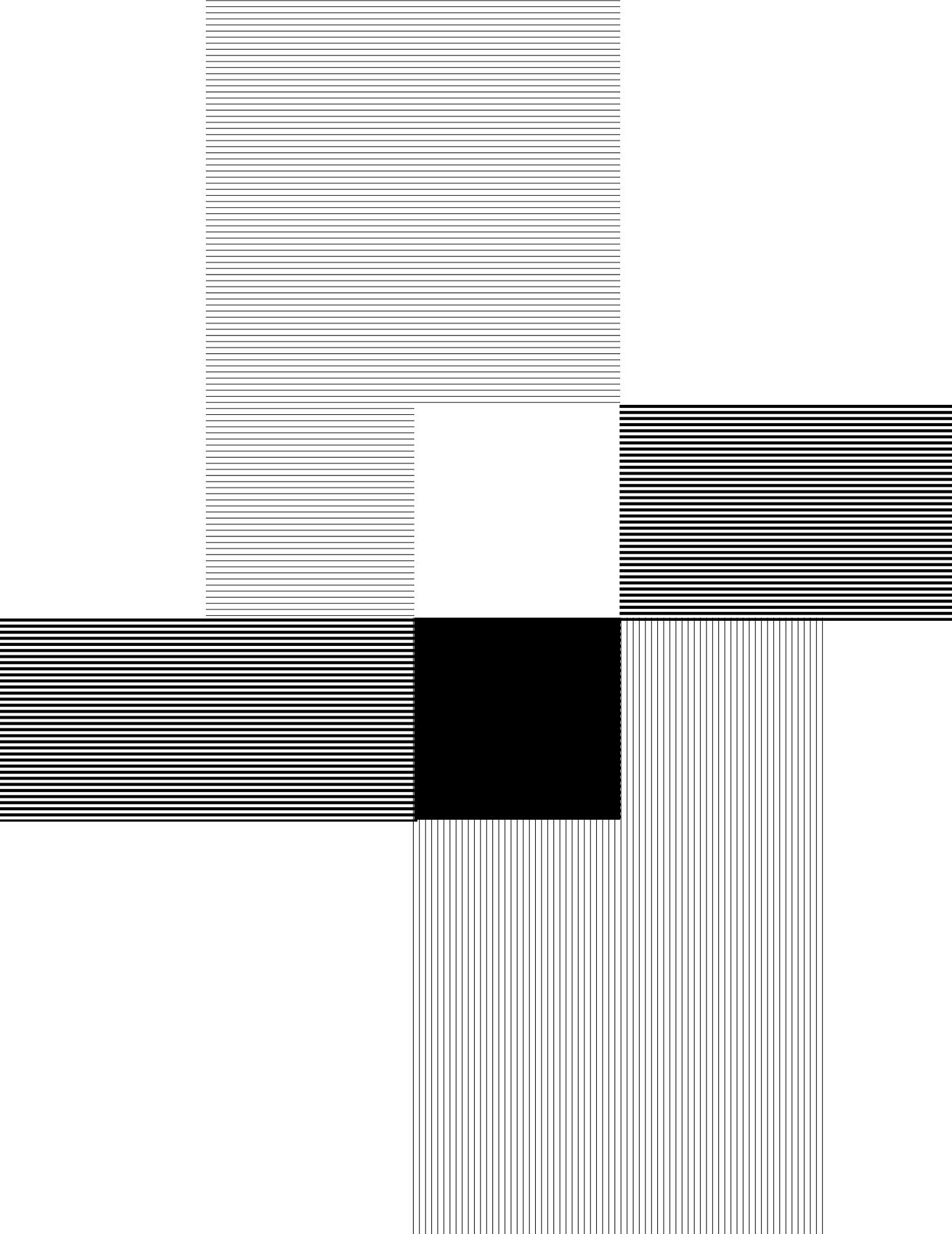
É importante o debate sobre a necessidade da anuência do Poder Judiciário para requisição de informações sobre o sigilo fiscal ou, então, a movimentação financeira de contribuintes. O debate deve ser concentrado no princípio constitucional da intimidade, da privacidade (art. 5º, X) e a inviolabilidade do sigilo de dados (art. 5º, XII). É claro que esses direitos cedem a interesses públicos (obedecido o princípio da legalidade), com razoável abertura na própria Carta Magna a identificação do patrimônio e atividades econômicas do contribuinte (art. 145, § 1º), mas respeitados os direitos individuais e a legalidade.

No entanto, a extensão dada à atividade fiscal esbarra em conceitos privados e de conceituação privada.

É comum o exame de semelhança, identidade e relações do Direito Tributário com outros ramos do Direito, entre eles, o Direito Civil, em razão principalmente daqueles institutos civis relacionados à tributação (exemplo: negócio jurídico, contratos, propriedade e sucessão), segundo o 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”; e mais no art. 110 do CTN: “A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de seus institutos, conceitos e formas de direito privado (...)”. Deduz-se então a prevalência do conceito privado na definição de seus institutos típicos, por exemplo, há um conceito de compra e venda no Código Civil, e até como instituto, que não pode ser alterado pela lei tributária. Exemplifique-se com a lei tributária que entendesse a compra e venda sem pagamento de preço (isto é, doação) ou então a locação sem aluguel (isto é, comodato). Assim, a Receita não pode alterar a estrutura jurídico-privada do negócio jurídico realizado pelo contribuinte para exigir-lhe mais tributos. Se essa estrutura é consentânea com os princípios privados, ela não poderá ser alterada (conceitualmente) pela Receita. Note-se que falamos de conceitos exatos, e não deturpação ou violação dos princípios. Essa advertência separa o verdadeiro princípio respeitado pelo art. 109 do CTN e as anomalias na utilização dos institutos privados. É a chamada “licitude da escolha das figuras jurídicas”.

18.

Os sigilos fiscal e bancário não existem para proteger defeitos ou práticas ilegais. Existem para a defesa da intimidade, do resguardo de dados, a proteção do indivíduo contra abusos das autoridades e o abuso de poder. Portanto, é importante a aproximação da garantia dos direitos individuais e os direitos de o fisco pesquisar a correção de dados a respeito do contribuinte. As duas regras estão no art. 145, § 2º da Constituição – permite à administração tributária a identificação do patrimônio, rendimentos e atividades econômicas do contribuinte, porém, respeitados os direitos individuais. Aqui está a condicionante ao exercício fiscal. Ainda que haja proteção às informações, inclusive com sanções ao servidor fiscal (Lei Complementar nº 104), tal ação deve ser pautada em termos de proteção, e ela fica no devido processo legal, e este parte do art. 145, § 1º (respeito aos direitos individuais) até os procedimentos para a pesquisa de dados.



—

CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL – 50 ANOS DE REFERÊNCIA NORMATIVA

— **ROGÉRIO VIDAL GANDRA DA SILVA MARTINS**

ADVOGADO. ESPECIALISTA EM DIREITO TRIBUTÁRIO
PELO CEU/IICS. PROFESSOR DO NÚCLEO DE DIREITO
TRIBUTÁRIO E FINANÇAS PÚBLICAS DO CEU/IICS ESCOLA
DE DIREITO. MEMBRO DA ABDF E DA INTERNATIONAL
FISCAL ASSOCIATION (IFA).

O CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL COMPLETA SEU CINQUENTENÁRIO NESTE ANO. DIVERSOS TÊM SIDO OS SIMPÓSIOS, SEMINÁRIOS, CONGRESSOS, ARTIGOS E LIVROS PARA MARCAR ESTA DATA QUE NÃO PODERIA PASSAR DESPERCEBIDA POR QUALQUER OPERADOR DO DIREITO.

Um dos pontos que merecem reflexão por parte de todos é o entender como um diploma oriundo do início da década de 1960 (tendo seus estudos e redação do primeiro projeto se iniciado no início da década de 1950) conseguiu não só criar pela primeira vez um sistema tributário nacional em nosso ordenamento jurídico, mas também ter permanecido atual com o passar de três ordens constitucionais e uma infindável produção normativa de quase 6 mil entes federativos, neste que talvez seja, dos ramos do Direito, o que mais se modifica em termos de regras legais, com inúmeras alterações diárias nas três esferas federativas. Um pequeno exemplo pode ser verificado ao nos debruçarmos sobre o PIS/Cofins. Desde as alterações promovidas para que referidas contribuições tornassem não cumulativas (Lei nº 10.637/2002 – PIS e Lei nº 10.833/2003 – Cofins), mais de 5 mil normas foram editadas apenas visando a regulamentar tais tributos.

O Código Tributário Nacional sobreviveu, em seus 218 artigos (incluindo as disposições transitórias), às mudanças de sistemática de alguns tributos, como foram o antigo ICM, o ISS, entre outros, mas continuou a regrá-los na essência de suas linhas gerais, cumprindo seu papel precípua de lei complementar. Sobreviveu, com a promulgação da CF 88, à entrada em vigor do maior sistema tributário constitucional do mundo.

A clareza do Codex era de tanta mestria que até novas figuras tributárias então criadas foram afastadas do mundo jurídico, pois a tecnicidade do CTN diversas vezes não deixava dúvidas quanto à incongruência dos novos “modelos” tributários que surgiram. Assim foi o caso do Adicional de Imposto de Renda Estadual (Aire), o IVV, cuja base de cálculo instituída pelos municípios foi rechaçada pelo STF, o que

levou à sua extinção pela EC 03/93, a própria introdução da progressividade antes da EC 29/2000 para o IPTU, entre tantos outros.

A completude da definição de fato gerador protegeu o contribuinte diversas vezes durante décadas de intentos do fisco, como foi o caso da contribuição previdenciária incidente sobre autônomos e avulsos; o conceito de receita bruta e faturamento sem previsão constitucional quando da promulgação da Lei nº 9.718/98; a ausência de acréscimo patrimonial para fins de inúmeras tentativas de tributação pelo imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza; o conceito de circulação de mercadoria, do fato gerador do imposto de importação, e um sem-número de questões que bateram às portas do Judiciário, e este, para resolvê-las, debruçava-se nas linhas do Código Tributário Nacional, do qual achava a linha condutora de sua decisão.

O que faz deste código, que teve sua gênese no início da década de 1950 por meio dos estudos capitaneados pelo mais que notável Rubens Gomes de Souza, manter-se como porto seguro diante do “tsunami” normativo tributário nacional, a ponto de o secretário da Receita Federal do Brasil reconhecer que *“apesar das discussões atuais sobre reforma tributária, o Código Tributário Nacional é ainda a diretriz exemplar que confere segurança jurídica ao sistema tributário brasileiro”*¹?

Talvez o elemento que mais salte aos olhos quando se analisa a evolução histórica dos trabalhos que culminaram com a promulgação da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, seja a obstinação pela perfeição jurídica, pela tecnicidade de seu corpo de normas, pelo debate científico que tirava a capa da vaidade e fazia ciência com a verdade. Por um documento redigido, debatido e construído ao longo de anos por estudiosos da matéria, idealistas que possuíam uma só intenção: conferir ao Brasil um verdadeiro sistema tributário normativo, antes mesmo de o Direito Tributário ter nascido nas cadeiras acadêmicas!

Desde a instituição em 1953, pelo então ministro da Fazenda Oswaldo Aranha, de uma comissão de notáveis, composta pelo professor Rubens Gomes de Souza e pelos funcionários técnicos do Ministério, Afonso Almiro Ribeiro da Costa, Pedro Teixeira Soares Júnior, Gerson Augusto da Silva e Romeu Gibson, conferindo-lhes a tarefa de criar um projeto de código tributário nacional, os trabalhos não cessaram. A intenção de que a tarefa atribuída lograsse êxito era tão grande que o próprio ministro Aranha, na própria resolução que criava a comissão, já determinava que ela tomaria por base o anteprojeto de Rubens Gomes, conferindo ao jurista a atribuição de dar a maior divulgação possível de seu trabalho a toda administração pública e entidades da sociedade.

Juan Carlo Luqui, em seu artigo *Projeto de Código Tributário Nacional do Brasil*² ilustra bem o esmero dos trabalhos da comissão:

Em 70 reuniões durante oito meses de trabalho, de setembro de 1953 a maio de 1954, a comissão procedeu da seguinte maneira: em uma primeira etapa, coincidindo com o prazo de 90 dias estabelecido para o oferecimento de sugestões, o anteprojeto Gomes

de Sousa foi analisado artigo por artigo e confrontado com a legislação vigente, com a doutrina e com o Direito Comparado. Em uma segunda etapa, de janeiro a abril de 1954, a comissão procedeu a um novo exame do anteprojeto, desta vez levando em conta as 1.152 sugestões recebidas, classificadas segundo os dispositivos a que se referiam. Concluído o trabalho designou o professor Gomes de Sousa para seu relator geral e durante o mês de maio foi discutido e votado o texto definitivo, que foi em seguida submetido pelo Ministro da Fazenda, em julho de 1954, ao presidente da República, e por este ao Congresso no decurso do mês seguinte. Dessa forma, dentro de um ano o Poder Executivo preparou de maneira orgânica o exercício da faculdade constitucional atribuída à União para legislar sobre 'Normas Gerais de Direito Financeiro'.

Vale ainda ressaltar as palavras de Luqui³ sobre o ambiente da comissão:

É de se sublinhar que os membros da comissão agiram com unidade de critério, sem embargo de que um deles fosse o autor do anteprojeto que servira de base aos trabalhos, anteprojeto esse que não foi integralmente aceito pela comissão. Tal atitude demonstra o elevado espírito dos autores do projeto, os quais, longe de se obstinarem por fazer preponderar seus pontos de vista individuais, evidenciaram o firme propósito de encontrar soluções admissíveis por todos.

Do projeto resultante da Comissão, passando pela análise do IBDF, hoje ABDF, contribuição de numerosos juristas do mais alto escalão, pelo trâmite legislativo que teve na figura de Aliomar Baleeiro seu principal condutor, fazendo-o com sua excepcional "mestria e maestria", vem ao mundo jurídico em 26 de outubro de 1966 a Lei nº 5.172, documento que traz com excelência as normas gerais de Direito Tributário.

Passados 50 anos, o CTN continua atual e pronto para enfrentar e se adaptar aos desafios do século 21, em que o Direito Tributário caminha para a normatividade globalizada. Mas qual o porquê de tamanha magnitude desse Codex? Difícil enumerar todas as razões, mas, definitivamente, alguns dos principais motivos sejam os que estão faltando aos agentes normativos da atualidade: tecnicidade jungida à eficiência, visão multidisciplinar do Direito Tributário, reflexão, debate científico e, acima de tudo, um idealismo pela Ciência do Direito como instrumento para uma sociedade melhor e mais justa!

1

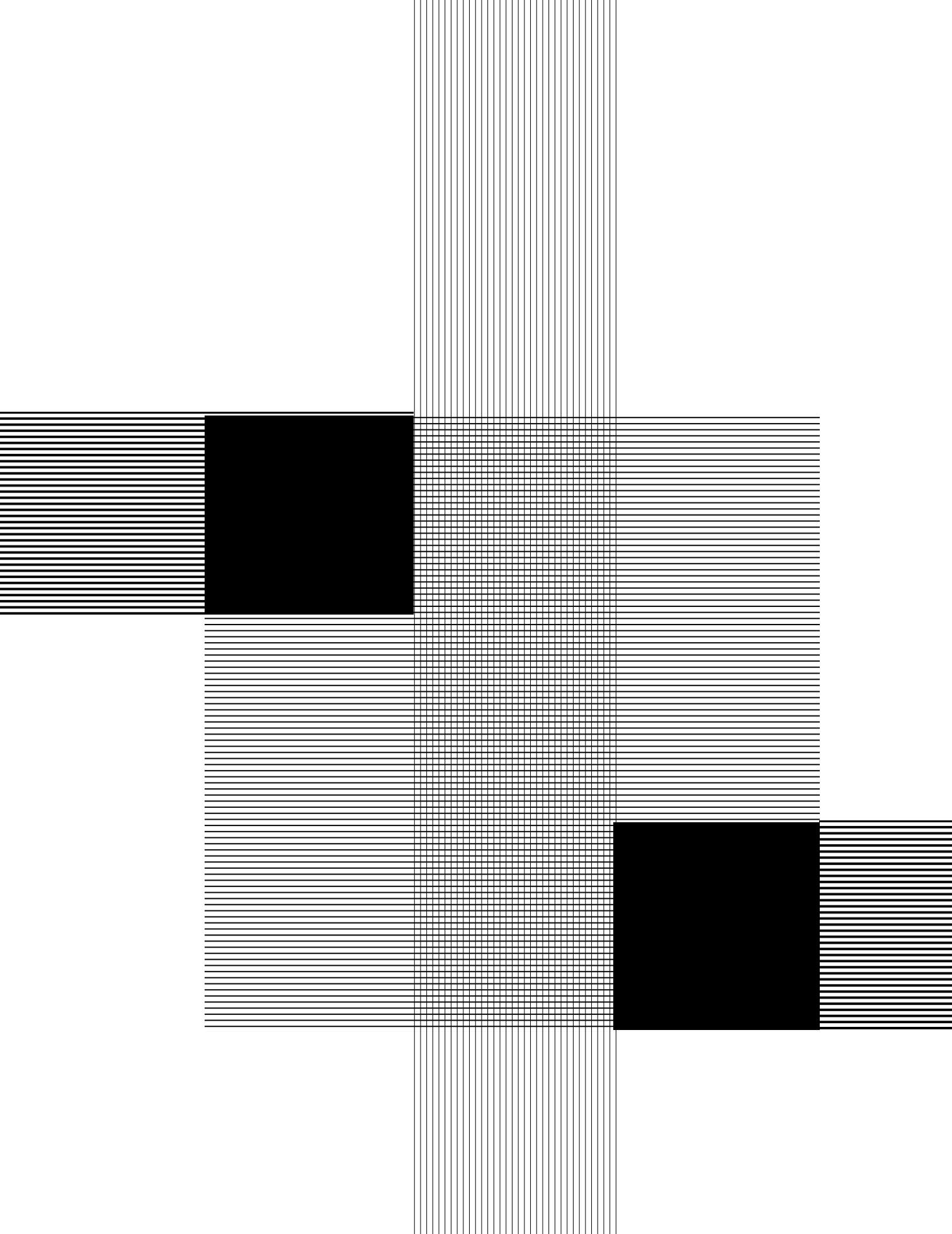
VINICIUS, Christian. *Código Tributário Nacional completa 50 anos*. Disponível em: <<http://sescongfc.com.br/sescon-informa/codigo-tributario-nacional-completa-50-anos/>>. Acesso em: 26/10/2016.).

2

LUQUI, Juan Carlo. "O projeto de Código Tributário Nacional do Brasil". *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, v. 44, págs. 540-547, jan. 1956. ISSN 2238-5177. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/15916>>. Acesso em: 26/10/2016.

3

Idem



O CÓDIGO
TRIBUTÁRIO
NACIONAL E
A REFORMA
TRIBUTÁRIA

SAMANTHA RIBEIRO MEYER-PFLUG MARQUES

DOUTORA E MESTRE EM DIREITO CONSTITUCIONAL PELA PUC/SP. ADVOGADA. PROFESSORA DO CURSO DE Mestrado EM DIREITO DA UNINOVE. MEMBRO DO CONSELHO SUPERIOR EM DIREITO DA FEComÉrcio-SP E DO CONSELHO DE ESTUDOS AVANÇADOS DA FIESP. TITULAR DA CADEIRA Nº 77 DA ACADEMIA PAULISTA DE LETRAS JURÍDICAS. MEMBRO DO CONSELHO DE GESTÃO DA SECRETARIA DE JUSTIÇA DA PREFEITURA DE SÃO PAULO.

1. INTRODUÇÃO

O CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL FOI APROVADO PELA LEI Nº 5.172, DE 25 DE OUTUBRO DE 1966, E NO ANO DE 2016 COMPLETA 50 ANOS DE VIGÊNCIA, TENDO VIGORADO SOB A ÉGIDE DE TRÊS CONSTITUIÇÕES BRASILEIRAS.

ASSEGURA DIREITOS AO CONTRIBUINTE E VERSA DIDATICAMENTE SOBRE OS TRIBUTOS NACIONAIS. NO ENTANTO, O SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL NECESSITA, HÁ MUITO TEMPO, DE UMA REFORMA AMPLA QUE ATUALIZE O SISTEMA, CONFIRA EFICIÊNCIA E CLAREZA E, ACIMA DE TUDO, DIMINUA A CARGA TRIBUTÁRIA BRASILEIRA, QUE É UMA DAS MAIS ALTAS DO MUNDO.

A DISCUSSÃO SOBRE A NECESSIDADE E A IMPLEMENTAÇÃO DE UMA REFORMA TRIBUTÁRIA NO BRASIL É ANTIGA. TODAVIA, ATÉ AGORA POUCO SE CAMINHOU NESSE SENTIDO, TENDO EM VISTA AS RESISTÊNCIAS EXISTENTES NO CONGRESSO NACIONAL SOBRE O TEMA.

Foi perdida a oportunidade de realizá-la no passado durante o período de crescimento econômico pelo qual passou o Brasil, que tinha um impacto positivo sobre a arrecadação, reduzindo as resistências existentes sobre o tema. Seria possível, à época, a União reduzir a carga tributária e compensar eventuais prejuízos dos entes federados, sem, contudo, gerar um grande desequilíbrio nas contas públicas.

Destarte, quer parecer que, em face da crise econômica que assola o País e depois do impeachment da presidente da República Dilma Rousseff, o tema ganhou força no cenário político, integrando o pacote de reformas do governo do presidente Michel Temer.

O momento é propício para mudanças, e com o apoio do governo federal, quer parecer que a reforma tributária vai finalmente sair do papel. Foi instaurada pelo presidente da República uma comissão de juristas e políticos para tratar da reforma tributária presidida pelo professor Gastão Toledo e integrada por grandes nomes do Direito Tributário, como Ives Gandra da Silva Martins, Kioshi Harada, André Luiz Costa Correa e Rogério Gandra Martins.

Nesses 50 anos do Código Tributário Nacional, seria um presente para o contribuinte a aprovação de uma reforma tributária.

1. DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

O Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/66) foi editado sob a égide da Constituição de 1946, uma constituição democrática e que assegurava amplo rol de direitos e garantias fundamentais.

No entanto, em 1967 foi promulgada uma nova Constituição, que recepcionou o referido código, e, depois do período do regime militar, foi promulgada a Constituição Federal de 1988.

A nova Constituição, ao dispor sobre o Sistema Tributário Nacional, passou a exigir em seu art. 146, III, lei complementar para versar sobre a matéria na medida em que estabelece que caberá à lei complementar dispor sobre as normas gerais de Direito Tributário. Em outras palavras, passou-se a exigir que a matéria tratada pelo Código Tributário Nacional fosse levada a efeito por uma lei complementar.

Diante disso, o Código Tributário Nacional a princípio não poderia ser recepcionado pela nova ordem constitucional, uma vez que a nova Constituição exigia para a matéria lei complementar, e não lei ordinária. Os transtornos advindos da não recepção em sua integralidade do Código Tributário Nacional para o Estado e a sociedade seriam imensos.

O Supremo Tribunal Federal, ao apreciar a matéria, acabou decidindo pela recepção do Código Tributário Nacional com status de lei complementar. O Código Tributário Nacional, a despeito de ser uma lei ordinária, desfrutaria no ordenamento jurídico do status de lei complementar. Não podendo, portanto, ser alterado por lei ordinária. Tem-se que qualquer alteração ao Código Tributário Nacional deve ser feita por meio da edição de uma lei complementar.

A Constituição de 1988 exigiu a figura da lei complementar para diversos temas da matéria tributária. Em seu art. 148 estabelece que:

Art. 148. A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios:

I. para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência;

II. no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interessante nacional, observado o disposto no art. 150, III, b.

Em seu art. 154, I, o texto constitucional dispõe que a União poderá instituir mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição.

Como dito anteriormente, cabe à lei complementar, consoante o disposto no art. 146, III, estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: a. definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculos e contribuintes; b. obrigação lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários; c. adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas; e d. definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I, e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239.

Tem-se, assim, que incumbe à lei complementar fixar os elementos necessários do tributo, bem como as normas gerais de Direito Tributário. É dizer: cabe à referida espécie normativa levar a cabo a regulamentação da matéria tributária prevista na Constituição, ou melhor, desenvolver essa normatização disciplinando as exigências impostas pelo próprio texto constitucional e que constam das alíneas do inciso III, do seu art. 146.

Tendo em vista o fato de que a Constituição deve se ater aos princípios, ou seja, traçar as linhas mestras e dispor sobre os limites da atividade tributária, incumbe à lei complementar disciplinar a matéria de maneira precisa e vinculante aos três entes da Federação.

De outra parte, caberá à lei levando em consideração os parâmetros estabelecidos pelo texto constitucional e pela lei complementar a que faz menção o art. 146, III, de seu texto, dispor sobre a criação e majoração de tributos. A lei que vier a criar ou majorar tributo, deve se ater, necessariamente, ao modelo criado pela Constituição e pelas leis complementares em matéria tributária, uma vez que elas vinculam a produção de leis ordinárias nessa seara.

As leis complementares se diferenciam das leis ordinárias na exata medida em que só podem versar sobre matérias previstas na Constituição e também em razão do quorum especial para a sua aprovação, que é o de maioria absoluta nas duas casas do Congresso Nacional. Todavia, isso não está a significar que exista hierarquia entre lei complementar e lei ordinária. São apenas leis com campo de atuação diferente.

O Supremo Tribunal Federal reafirmou esse entendimento no julgamento dos recursos extraordinários nº 377.457 e nº 381.964, nos quais se sustentou a ilegitimidade da revogação de uma lei complementar, qual seja, a de nº 70/91, que isentava a cobrança por uma lei ordinária, a de nº 9.430/96, que determinou a cobrança de Cofins às sociedades civis. No acórdão proferido, defendeu-se que não há subordinação da lei ordinária à lei complementar, uma vez que inexistente hierarquia entre leis no ordenamento jurídico brasileiro. O que existe são competências destinadas a cada espécie normativa. Nesse sentido, decidiu-se que, levando em consideração que a Cofins é uma contribuição já prevista na Constituição, ela pode ser regulamentada por lei ordinária. Ressalte-se que nessa decisão se adotou posição diversa da admitida pelo Superior Tribunal de Justiça, que firmou jurisprudência no sentido de que se exige a mesma espécie normativa para revogar outra.

Em matéria tributária, as leis complementares são leis nacionais, uma vez que vinculam os três entes federativos, conferindo, assim, unidade e coerência ao sistema constitucional tributário.

Yonne Dolacio de Oliveira explica que a disciplina legal das leis complementares deve ser exaustiva e não pode haver delegação de competência legislativa, ainda que expressa no corpo da lei complementar. A lei complementar deve, portanto, esgotar a regulação das exigências constitucionais, uma vez que fica vedada a qualquer outra espécie normativa versar sobre matéria reservada à lei complementar, sob pena de incidir no vício da inconstitucionalidade. De igual modo, a delegação de competência legislativa para outros titulares incorreria no mesmo vício, qual seja, o da inconstitucionalidade, pois estar-se-ia frustrando a intenção do legislador constituinte que não foi outra senão o de relegar o tratamento da matéria à lei complementar, tendo em vista a sua relevância e o quorum qualificado exigido para aprovação.

2. DOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS

Qualquer reforma tributária a ser implementada deve respeitar os princípios constitucionais tributários estabelecidos pelo constituinte de 1988. Eles são o cerne do Sistema Tributário Nacional e se constituem em garantias ao contribuinte em face do Estado.

É importante frisar que a Constituição, segundo Gomes Canotilho, é um sistema aberto de regras e princípios. Diz-se aberto porque sofre as ingerências de uma série de fatores externos, como o social, o econômico, o cultural, o religioso... É dizer: encontra-se em comunicação com o sistema social que visa a normatizar. A Constituição não pode ser concebida como uma lei estática. Pelo contrário, trata-se

de um texto dinâmico, posto ser da essência da própria vida em sociedade o estar em constante processo de desenvolvimento e mudança.

Para tanto, ela necessita conter em seu texto normas que contemplem direções gerais, diretrizes, capazes de se adaptarem às novas realidades sociais. É preciso que a Constituição contenha princípios aptos de abarcar esses novos valores sem que com isso se altere a essência da Constituição, que deve permanecer imutável.

De outra parte, há de se considerar que as normas constitucionais não exercem a mesma função nem têm a mesma finalidade dentro do texto constitucional, podendo ser divididas em normas/regras e normas/princípios de acordo com o papel que exercem dentro do ordenamento jurídico. Todas as normas se encontram estruturadas dentro do texto constitucional de forma harmônica.

Os princípios indicam a ideia de começo, ponto de partida, fundamento. Eles são as vigas-mestras do ordenamento jurídico, são polos informadores que permeiam toda a Constituição, conferindo unidade ao sistema. São abstratos e vagos, e em razão dessa qualidade, não incidem diretamente sobre um caso concreto específico, eis que encampam um sem-número de hipóteses. Portanto, também são objeto da interpretação na medida em que necessitam dela para determinar o seu conteúdo. No entanto, Celso Bastos adverte para o fato de que as “normas-princípios são desde logo plenamente aplicáveis e delas não se pode dizer que se espera um desenvolvimento por via legislativa concretizadora”.

Pode-se dizer que os princípios são as vigas-mestras do ordenamento jurídico e embasam, arrimam e dotam a Constituição de espírito. Representam, pois, as aspirações máximas de uma sociedade, os seus valores essenciais.

Em comparação com as regras, os princípios têm um grau muito maior de generalidade no que diz respeito à pluralidade de situações que abarcam, e também de abstração no que tange à espécie de fato a que a norma se aplica, do que a mais geral e abstrata das regras. Essas últimas não são passíveis de aplicação a uma multiplicidade de situações. As normas/regras da Constituição se assemelham às demais normas do ordenamento jurídico, descrevem um estado de coisas e incidem diretamente no caso concreto. Os princípios em virtude de seu grau de abstratividade e indeterminação não se aplicam a uma situação específica e precisa. Pelo contrário, encampam várias hipóteses, pois possuem um espaço livre, ou melhor, são dotados de flexibilidade, de maneira que possam ser desenvolvidos pelo sistema e pela via interpretativa.

Trata-se, pois, de normas fundamentais da Constituição que permeiam e informam todo o sistema jurídico. Cabe aos princípios a difícil tarefa de conferir coerência, sistematicidade e unidade ao texto constitucional. Eles fornecem as diretrizes essenciais da Constituição, de maneira que se tornam indispensáveis para a sua inteligência.

Os princípios veiculam os valores fundamentais de uma determinada sociedade, conferindo dinamismo à Constituição, de molde a que possa acompanhar as mudanças e o desenvolvimento da sociedade. Também funcionam como

critério para a edição de futuras regras. Pode-se dizer que eles vinculam o legislador, o intérprete e o aplicador do Direito, uma vez que não se pode editar uma regra que contrarie um princípio nem conferir uma interpretação à regra que a coloque em choque com aquele.

Os princípios também desenvolvem importante papel na atividade interpretativa, servindo como um guia, um instrumento de interpretação. Frise-se, mais uma vez, que não se pode interpretar uma regra de maneira que entre em conflito com um princípio. Celso Antônio Bandeira de Mello ensina que:

Violar um princípio é muito mais grave que transgredir uma norma qualquer. A desatenção ao princípio implica ofensa não apenas a um específico mandamento obrigatório, mas a todo o sistema de comandos. É a mais grave forma de ilegalidade ou inconstitucionalidade, conforme o escalão do princípio atingido, porque representa insurgência contra todo o sistema, subversão de seus valores fundamentais, contumélia irremissível a seu arcabouço lógico e corrosão de sua estrutura mestra. Isto porque, com ofendê-lo, abatem-se as vigas que o sustentam e alui-se a toda a estrutura nelas esforçada.

Os princípios constitucionais tributários, por sua vez, são limitações constitucionais ao poder de tributar do Estado. São garantias fundamentais dos contribuintes face ao Estado e que permeiam todo o sistema constitucional tributário, conferindo-lhe harmonia e coerência. Como garantias fundamentais do indivíduo, constituem-se cláusulas pétreas, ou seja, não são passíveis de serem abolidos por meio da edição de uma emenda constitucional.

O nosso sistema tributário adotou o tipo tributário fechado, uma vez que também adotou o princípio da reserva absoluta de lei. Portanto, cabe à lei tratar exaustivamente dos elementos e características do tipo tributário. Pode-se afirmar, assim, que não é possível o uso da analogia quando da falta de um elemento na lei, é dizer que a ausência desse elemento não implica a criação de um novo tributo e não pode ser suprida pelo uso da analogia. Não há de se falar aqui na possibilidade de o Poder Judiciário integrar a lei para colmatar lacunas. Incumbe à lei disciplinar o fundamento da decisão, como também o critério de decidir, vinculando, assim, o Poder Judiciário.

O Código Tributário Nacional é explícito ao dispor em seu art. 108, § 1º, que: “o emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei”.

A lei deve conter, necessariamente, os elementos essenciais do tipo do tributo, para que seja possível identificar qual o tributo versado na lei: imposto, taxa ou contribuição. Deve dispor a lei de todos os elementos que caracterizam esse tributo, ou seja, todos os seus elementos essenciais, consoante o disposto no art. 97 do CTN. Esses elementos essenciais do tributo são, a saber: a hipótese de incidência, a alíquota, a base de cálculo e os sujeitos ativo e passivo. O Código Tributário Nacional é expresso ao estabelecer em seu art. 114 que “o fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária à sua ocorrência”.

A tipificação terá sempre como objeto a capacidade contributiva, na medida em que caberá à lei traçar os limites da formulação de tipos e fatos da vida que gerem o desencadeamento dos efeitos tributários. É imprescindível que a lei contenha todos os elementos necessários para a fixação do quantum relativo à prestação tributária.

3. DA REFORMA TRIBUTÁRIA

A Constituição de 1988, a despeito de ter assegurado inúmeras garantias ao contribuinte, é uma “constituição dirigente”, na conceituação de Gomes Canotilho, na medida em que garantiu um amplo rol de direitos sociais. Impõe ao Estado a formulação e efetivação de políticas públicas para concretizar os direitos sociais: educação, saúde, dentre outros.

O sistema de financiamento criado pela Constituição é insuficiente em face da dimensão do Estado brasileiro. Em face disso, após a promulgação da Constituição, tributos tiveram de ser criados para garantir o seu financiamento, tais como a contribuição sobre o lucro líquido (CSLL) e o imposto sobre movimentação financeira (IPMF), posteriormente, substituído pela contribuição provisória sobre movimentação financeira (CPMF), além de se majorar as alíquotas dos tributos existentes. Tem-se que, logo após a sua promulgação, a Constituição de 1988 já demandava reformas no tocante ao sistema tributário nacional.

Não há de se negar que a carga tributária do Brasil é muito alta, e a estrutura tributária brasileira é extremamente complexa, com excesso de tributos incidentes sobre a mesma base, especialmente, os tributos indiretos sobre bens e serviços.

Vale dizer que a maioria dos Países tem apenas um ou dois tributos indiretos sobre bens e serviços, já o Brasil tem seis tributos, quais sejam: Imposto sobre produtos industrializados (IPI); Contribuição para financiamento da Seguridade Social (Cofins); Programa de integração social e formação do patrimônio do servidor público (PIS); Contribuição de intervenção no domínio econômico (Cide); Imposto sobre circulação de mercadorias e serviços (ICMS); e Imposto sobre serviços (ISS). Isso implica a existência de uma diversidade de legislações disciplinando o tema, bem como em sua permanente alteração.

Nesse sentido, há de se considerar também que o sistema tributário brasileiro implica altos custos burocráticos para as empresas no que concerne a apuração e pagamento dos seus impostos, sem falar na existência de um enorme contencioso com o fisco.

É imperiosa a necessidade de se levar a efeito uma reforma tributária. As transformações da economia mundial, a globalização e a integração do mercado exigem um sistema tributário eficiente, que possibilite o crescimento econômico e o aumento da produtividade, bem como insira cada vez mais o Brasil no processo de internacionalização da economia.

Deve-se buscar uma reforma que permita o desenvolvimento sustentável da economia e, sobretudo, amplie a competitividade do Brasil no cenário internacio-

nal. De outra parte, deve-se almejar um sistema de arrecadação que tenha o menor efeito possível sobre os contribuintes, que já são sobrecarregados com o pagamento de altos impostos. Jean Batista Colbert, que era ministro das finanças de Luís XIV, ensinava que “a arte das finanças consiste em retirar as penas do ganso com o mínimo de granidos possíveis”. Portanto, não se pode alterar as garantias concedidas pela Constituição aos contribuintes.

4. A REFORMA TRIBUTÁRIA E SEU CONTEÚDO

Há um certo consenso na doutrina de se pôr fim à guerra fiscal entre os Estados brasileiros provocada pela Emenda Constitucional nº 18/65, que regionalizou o Imposto sobre circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), que é, nos dizeres de Ives Gandra da Silva Martins, um imposto de “vocação nacional”.

Na guerra fiscal, os Estados concedem benefícios fiscais mediante uma negociação caso a caso, individualizada, sem qualquer planejamento ou coordenação. Ela vem produzindo uma verdadeira anarquia tributária, que leva os empresários a investir menos ou ainda a exigir um alto retorno pelos investimentos feitos, o que prejudica inevitavelmente os consumidores. Há uma total insegurança que atinge inclusive as empresas que receberam os incentivos e que, muitas vezes, não sabem se conseguirão mantê-lo.

Contudo, num primeiro momento, alterar a questão relativa ao ICMS não se mostra como a solução mais razoável tendo em vista as consequências daí advindas. Uma solução mais viável e ideal seria a criação de um imposto sobre valor agregado, o IVA, nos moldes do existente no sistema europeu.

Nesse contexto, seria necessária uma transferência da incidência da cobrança do ICMS para os Estados destinatários, no lugar dos Estados de origem. Dentro do federalismo, deve-se objetivar a melhoria na qualidade das relações federativas, ampliando-se a solidariedade fiscal entre a União e os entes federativos de molde a corrigir distorções e dar azo a um processo de aprimoramento do federalismo fiscal brasileiro.

É imperioso, igualmente, desonerar as exportações e os investimentos, por meio da redução gradativa do prazo requerido para a apropriação dos créditos de impostos pagos na aquisição de máquinas e equipamentos. O estímulo à poupança doméstica, bem como à redução da incidência cumulativa do PIS/Cofins, também geraria um aumento da eficiência econômica e da produtividade.

Deve-se aprimorar o modelo de gestão da política fiscal, de modo a romper-se com o ciclo no qual a “folga fiscal”, que é aquela resultante do aumento da arrecadação pela crescente formalização das empresas e dos trabalhadores, dá margem para uma ampliação de despesas correntes. Os gastos públicos devem ser inferiores ao crescimento do Produto Interno Bruto (PIB), para que se alcance o desenvolvimento do País.

Outro ponto relevante é o aperfeiçoamento da política de desenvolvimento regional. Necessita-se de mecanismos mais eficientes de desenvolvimento e integração das regiões mais pobres do País, consoante o disposto no art. 3, III, do texto cons-

titucional: constitui-se objetivo fundamental da República erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais.

Não se pode igualmente olvidar do excesso de burocracia do sistema vigente, é necessário levar a cabo uma simplificação do sistema, de maneira a reduzir o número de tributos e a burocracia existente, bem como o custo do cumprimento das obrigações tributárias acessórias pelas empresas. Por exemplo, a implantação de um sistema de compensação entre as empresas, que solucionará o problema do acúmulo de créditos tributários.

Por fim, a reforma tributária deve almejar o equilíbrio entre o fisco e os contribuintes, de molde a garantir, de um lado, o direito de o Estado arrecadar e, do outro, o direito do contribuinte de se defender de eventuais cobranças abusivas. Para tanto, deve-se prestigiar em toda a reforma o princípio da segurança jurídica, buscando um conjunto normativo dotado de estabilidade, com clara definição das incidências possíveis nas diversas atividades econômicas, trazendo segurança para o contribuinte e para o investidor.

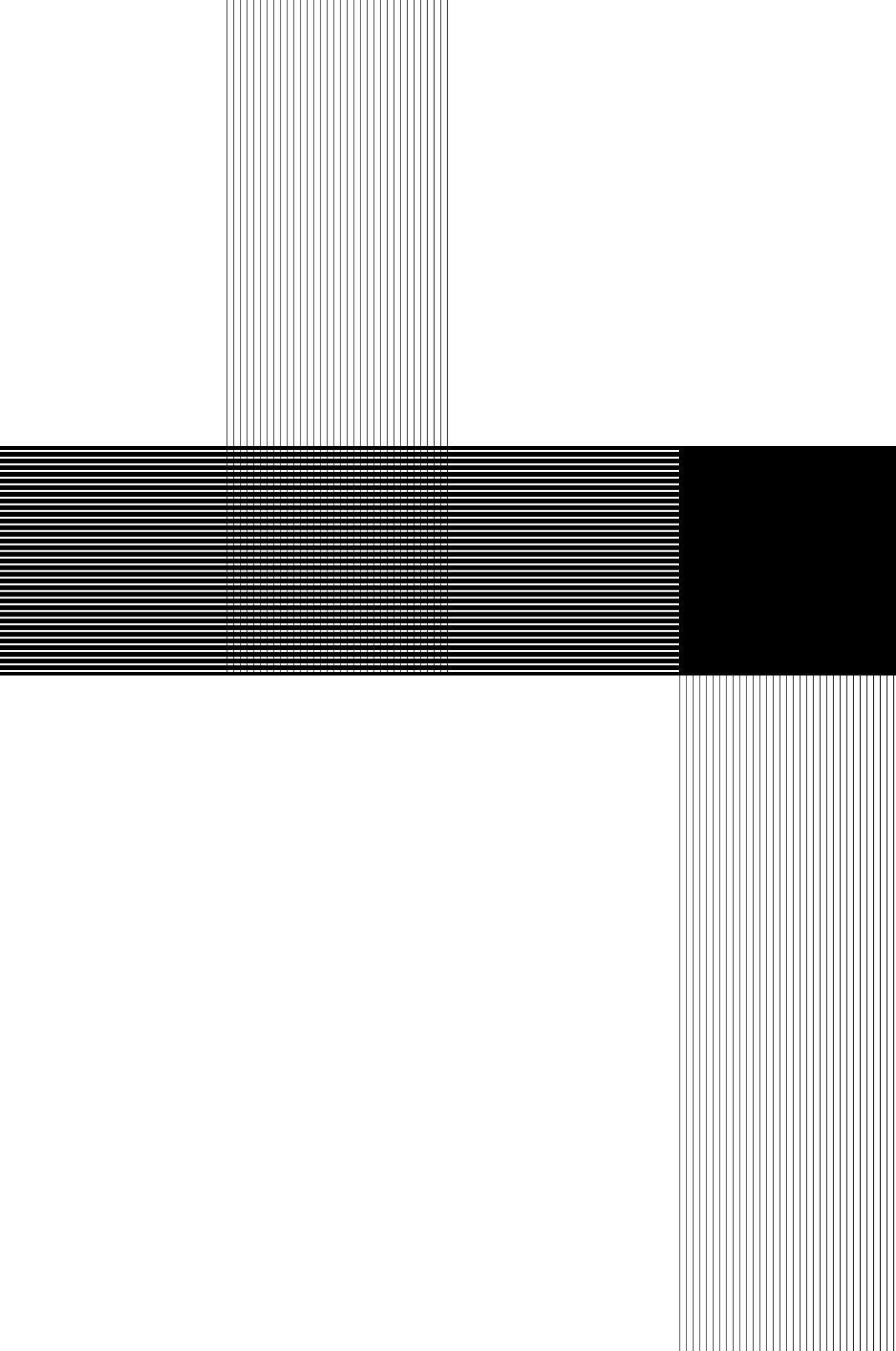
CONCLUSÃO

Não há de se negar que toda reforma é difícil, ainda mais uma reforma do sistema tributário, no qual há diversos interesses envolvidos e, portanto, enormes obstáculos são erigidos.

Já alertava Maquiavel que em qualquer reforma há, de um lado, os beneficiários da ordem antiga, que lutarão para evitar a todo custo a mudança, e, de outro, os novos que lutarão de maneira tímida, pois não tem a certeza dos benefícios que a reforma trará. É imperioso vencer essa timidez, uma vez que ela não mais se sustenta diante da crise do sistema.

Tendo em vista o funcionamento do Congresso Nacional Brasileiro e a falta de engajamento dos partidos, talvez a aprovação de uma reforma tributária geral não seja possível num primeiro momento. As minirreformas, reformas pontuais, dentro da técnica legislativa são mais fáceis de serem aprovadas, são mais palatáveis aos parlamentares. Contudo, elas podem comprometer a sistematicidade da própria reforma e dificultar sobremaneira a interpretação da matéria. É preciso ter em mente a abrangência e os pontos essenciais da reforma para que seu escopo não seja perdido, em face das dificuldades existentes no trâmite da matéria no Congresso Nacional.

A mobilização da sociedade como um todo e dos partidos políticos, aliada ao setor empresarial, é imprescindível para levar a efeito a reforma tributária. Ela é fundamental para se alcançar a promoção da equidade social no Brasil.



DO PRINCÍPIO DO
NÃO CONFISCO

JORGE DE OLIVEIRA VARGAS

DESEMBARGADOR DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA
DO ESTADO DO PARANÁ (TJPR). MESTRE, DOUTOR
E COM PÓS-DOUTORADO PELA UNIVERSIDADE
FEDERAL DO PARANÁ (UFPR). MEMBRO DA ACADEMIA
PARANAENSE DE LETRAS JURÍDICAS DO ESTADO
DO PARANÁ. PROFESSOR UNIVERSITÁRIO.

ESTE ARTIGO TEM POR FINALIDADE ENFOCAR O PRINCÍPIO DA VEDAÇÃO DOS EFEITOS CONFISCATÓRIOS DA TRIBUTAÇÃO COMO UMA GARANTIA FUNDAMENTAL EFETIVA DO CONTRIBUINTE, QUE NÃO ADMITE INTERPRETAÇÃO RESTRITIVA, BEM COMO DEMONSTRAR TODO O SEU POTENCIAL DE APLICABILIDADE, TANTO SOB OS ASPECTOS JURÍDICO FORMAL QUANTO SOB O MATERIAL.

ESSE PRINCÍPIO VISA A CONTER O ARBÍTRIO OU O EXCESSO DO ESTADO NA ÁREA DA TRIBUTAÇÃO. ESTÁ RELACIONADO COM OS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS DA VEDAÇÃO DO EXCESSO, DA RAZOABILIDADE E DA PROPORCIONALIDADE.

COMO GARANTIA CONSTITUCIONAL QUE É, DEVE RECEBER A INTERPRETAÇÃO QUE MAIOR EFICÁCIA LHE DÊ, POR ISSO, ALCANÇA TODA SITUAÇÃO QUE AGRIDA O DIREITO QUE O CIDADÃO TEM DE PAGAR TÃO SOMENTE AQUELES TRIBUTOS E A CARGA TRIBUTÁRIA AUTORIZADOS PELA CONSTITUIÇÃO.

O art. 150, IV, da Constituição Federal, ao vedar a utilização do tributo com efeito de confisco, busca construir uma ponte entre a reserva legal e a reserva de justiça.

Importa também numa revisão do art. 108, § 2º, do Código Tributário Nacional, pelo qual “o emprego da equidade não poderá resultar na dispensa do pagamento de tributo devido”.

Existem vários questionamentos a respeito do princípio do não confisco.

O ministro Moreira Alves, em conferência inaugural do 25º Simpósio Nacional de Direito Tributário¹, manifesta-se sobre o tema dizendo que ele envolve vários problemas. Primeiro, saber quais são os tributos suscetíveis de produzir o efeito de confisco; por outro lado, saber também como é que se chega a determinar, quando é que começa propriamente o confisco e até quando é possível considerar que ainda não há confisco. Saber se o efeito do confisco é apenas para um tributo ou se é para a soma dos tributos. Optando-se pela aplicação do princípio à soma dos tributos, o problema é bem mais delicado, porque se pergunta: Quando se faz este somatório, qual é, afinal, o tributo que deve ser levado em consideração? O último? Ou será aquele de taxaço mais alta?

Estevão Horvat, tecendo considerações sobre a dificuldade de se considerar o sistema tributário como sendo confiscatório, escreve:

É que o Brasil, sendo um Estado federal, não percebemos como se possa, eficazmente, coibir, de forma simultânea, a criação ou o aumento de tributos (para prevenir que tenham alcance confiscatório) nas várias esferas de governo. É dizer: sendo a União, os Estados-membros, os municípios e o Distrito Federal entes componentes para instituir e majorar seus próprios tributos, como se poderá averiguar se a carga tributária passou a ser confiscatória após a criação (ou aumento de um tributo da União, do Estado ou do respectivo município?) Ou seja, onde foi despejada a gota d'água que fez transbordar o copo? Como aferir isso?

Essa possibilidade não passou despercebida à argúcia de Jarach, que, tratando da superposição de tributos acima referida, pergunta: “Pero en este caso, ¿cuál de los impuestos resulta confiscatorio: el último, o el primero establecido por ley, o el último cobrado, o el primero vencido, o el último vencido, o el más gravoso?”²

Estas evidentes dificuldades, todavia, não impedem que se procurem soluções possíveis. Um dos mais importantes papéis da doutrina é exatamente o de procurar superar as dificuldades que o sistema apresenta. Elas, as dificuldades, não podem transformar uma garantia consagrada constitucionalmente, como é a do não confisco tributário, em letra morta.

Hugo de Brito Machado, discorrendo sobre o tema, dá uma ênfase especial ao papel do Poder Judiciário, ao dizer que:

(...) não obstante seja problemático o entendimento do que seja um tributo com efeito de confisco, certo é que o dispositivo constitucional pode ser invocado sempre que o

contribuinte entender que o tributo, no caso, lhe está confiscando os bens. Cabe ao Judiciário dizer quando um tributo é confiscatório. A regra constitucional, no mínimo, deu ao Judiciário mais um instrumento de controle da voracidade fiscal do governo, cuja utilidade certamente fica a depender da provocação dos interessados e da independência e coragem dos magistrados, especialmente dos que integram o Supremo Tribunal Federal.³

Para Ives Gandra da Silva Martins⁴, sempre que a tributação agregada retirar a capacidade de o contribuinte se sustentar e se desenvolver (ganhos para suas necessidades essenciais e ganhos superiores ao atendimento dessas necessidades para reinvestimento ou desenvolvimento), estar-se-á perante confisco. Na sua maneira de ver, o efeito de confisco deve ser examinado tendo em vista a universalidade de toda a carga tributária incidente sobre um único contribuinte. Se a soma dos diversos tributos incidentes representa carga que impeça o pagador de tributos de viver e se desenvolver, estar-se-á perante carga geral confiscatória, razão pela qual todo o sistema terá de ser revisto, mas, principalmente, aquele tributo que, quando criado, ultrapasse o limite da capacidade contributiva do cidadão. O autor adota a posição da vedação do sistema tributário confiscatório, ou seja, para se constatar se está ou não havendo o efeito tributário confiscatório, deve-se analisar a carga tributária como um todo.

Em suas considerações sobre o tema, esse autor faz menção a um projeto de lei complementar do ex-presidente da República, Fernando Henrique Cardoso, que propunha a regulamentação dessa garantia constitucional, constando no seu art. 7º que:

Considerar-se-á caracterizada a utilização de tributo com efeito de confisco sempre que seu valor, na mesma incidência, ou em incidências sucessivas, superar o valor normal de mercado dos bens, direito ou serviços envolvidos no respectivo fato gerador ou ultrapassar 50% do valor das rendas geradas na mesma incidência.

Essa indicação de percentual pode servir de orientação para identificar o efeito confiscatório.

Douglas Yamashita chega às seguintes conclusões:

- A.** A proibição de tributo com efeito de confisco resulta de três direitos fundamentais, a saber: o direito de propriedade, o direito à herança e o direito ao livre exercício de qualquer trabalho, ofício ou profissão;
- B.** O princípio do não confisco ultrapassa as fronteiras do Direito Tributário, fazendo-se, em razão disso, imprescindível explicitar seu regime jurídico também com base no Direito Econômico;
- C.** A capacidade contributiva é o limite que separa a tributação legítima do confisco inconstitucional;

- D.** Em cada dispositivo da repartição constitucional de competências temos um limite que separa a tributação legítima do confisco inconstitucional. Isso significa que todo e qualquer imposto que exorbita sua competência constitucional tem efeito de confisco, pois se desvia da manifestação de capacidade contributiva constitucional determinada;
- E.** Conceber um Direito Tributário alheio à dignidade humana e ao princípio do Estado social significaria legitimar a tributação, como o latrocínio estatal em massa dos cidadãos contribuintes;
- F.** Todo e qualquer tributo que incida sobre o mínimo existencial, quer individual, quer familiar, tem efeito confiscatório.⁵

Desses posicionamentos doutrinários, extrai-se que o princípio da vedação do tributo com fins confiscatórios há de ser analisado em conjunto com outros princípios constitucionais tributários, e também com outros princípios constitucionais em sentido amplo.

A grande maioria se posiciona por sua autoaplicabilidade, tanto que atribuem ao Poder Judiciário a solução das dúvidas que esse princípio suscita.

A identificação desse princípio com o da razoabilidade é uma referência constante. Todos reconhecem a dificuldade de se estabelecer um limite quantitativo para indicar o início do efeito confiscatório, preferindo se referir a um limite qualitativo, ou seja, ao excesso, ao irrazoável, ao desproporcional etc.

Discorrendo sobre o princípio da razoabilidade ou da proporcionalidade e sua identificação com a não confiscatoriedade tributária, Gilmar Mendes escreve que:

(...) é possível que o vício de inconstitucionalidade substancial decorrente do excesso de poder legislativo constitua um dos mais tormentosos temas do controle de constitucionalidade hodierno. Cuida-se de aferir a compatibilidade da lei com os fins constitucionalmente previstos ou de constatar a observância do princípio da proporcionalidade, isto é, de se proceder à censura sobre a adequação e a necessidade do ato legislativo.⁶

Canotilho⁷ leciona que esse princípio (proibição do excesso ou da proporcionalidade em sentido amplo), considerado como um subprincípio densificador do Estado de direito democrático significa, no âmbito específico das leis restritivas de direitos, liberdades e garantias, que qualquer limitação, feita por lei ou com base na lei, deve ser adequada (apropriada), necessária (exigível) e proporcional (com justa medida).

Uma demonstração eloquente que se tem da aplicação do princípio da proporcionalidade, pelo nosso Supremo Tribunal Federal se extrai do julgamento, pelo Tribunal Pleno, da medida cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.407/DF, da relatoria do ministro Celso de Mello (RTJ 176, p. 578 *et seq.*). Da ementa consta:

(...) O Estado não pode legislar abusivamente. A atividade legislativa está necessariamente sujeita à rígida observância de diretriz fundamental, que, encontrando suporte teórico no princípio da proporcionalidade, veda os excessos normativos e as prescrições irrazoáveis do Poder Público.

O princípio da proporcionalidade – que extrai a sua justificação dogmática de diversas cláusulas constitucionais, notadamente daquela que veicula a garantia do substantive due process of law – acha-se vocacionado a inibir e a neutralizar os abusos do Poder Público no exercício de suas funções, qualificando-se como parâmetro de aferição da própria constitucionalidade material dos atos estatais.

A norma estatal, que não veicula qualquer conteúdo de irrazoabilidade, presta obséquio ao postulado da proporcionalidade, ajustando-se à cláusula que consagra, em sua dimensão material, o princípio do *substantive due process of law* (CF, art. 5º, LIV).

Essa cláusula tutelar, ao inibir os efeitos prejudiciais decorrentes do abuso do poder legislativo, enfatiza a noção de que a prerrogativa de legislar outorgada ao Estado constitui atribuição jurídica essencialmente limitada, ainda que o momento de abstrata instauração normativa possa repousar em juízo meramente político ou discricionário do legislador.

O princípio da proporcionalidade, como o da razoabilidade, é o novo nome que se dá ao princípio da equidade, portanto, desde logo fica claro que não foi recepcionado o art. 108, § 2º, do Código Tributário Nacional, que diz: “O emprego da equidade não pode resultar na dispensa do pagamento do tributo devido”.

Acrescente-se que o Direito Constitucional deve ser essencialmente um Direito justo, como se extrai do art. 3º, I, da Constituição Federal, assim, o Direito Constitucional Tributário, como um subsistema (ou parte daquele), não pode ser diferente ou, em outras palavras, o sistema tributário deve atender tanto à segurança jurídica como à justiça social.

É esta a conclusão de José Casalta Nabais (1998, pág. 683), quando fala sobre os limites constitucionais da tributação:

Ao contrário do que uma concepção alicerçada na longa e persistente tradição positivista de um Direito Fiscal vem afirmando, os impostos não podem ter por limite apenas um conjunto de exigências de natureza formal polarizadas (quando não monopolizadas) no princípio da legalidade fiscal. Sobretudo num momento em que o Estado fiscal atinge a dimensão que se conhece e a lei é cada vez mais alheia a todo o lastro de racionalidade que a assegurava como a expressão dum Direito justo, é imprescindível o Wapelo a toda uma trama de princípios materiais. Daí que a análise dos limites constitucionais do dever de pagar impostos não se fique apenas pelos clássicos limites formais ligados à ideia de segurança jurídica, antes abarque também um significativo leque de limites materiais garantes da justiça fiscal.⁸

Segurança jurídica e justiça: é dentro deste binômio que todo nosso ordenamento jurídico deve ser analisado, o que inclui a tributação.

Há necessidade de se construir pontes entre o princípio do não confisco com os megaprincípios da legalidade, da segurança jurídica, da razoabilidade, da proporcionalidade e da justiça.

O princípio do não confisco tanto pode ser uma garantia de direito como de justiça.

Como garantia de direito, pode ser confundido com o princípio da legalidade, porém, visa a pôr cobro à legalidade, que é só aparente.

A legalidade tributária é meramente aparente quando extrapola a competência ou quando contém uma deformação da regra matriz do tributo.

Mas o princípio do não confisco vai além, aplica-se também em proteção do princípio da moralidade administrativa, como na hipótese de se negar a compensação de precatório, por falta de lei. A administração pública, nesse caso, beneficia-se da sua própria omissão.

Outra situação confiscatória é quando, na substituição tributária para frente, ocorrendo o fato gerador por valor inferior ao presumido, nega-se a restituição da diferença. Felizmente, nesse sentido, o Supremo Tribunal Federal mudou o entendimento que externou na Adin 1.851-4 Alagoas. Recentemente, no julgamento do Recurso Extraordinário (RE) nº 593849, foi alterado aquele entendimento, tendo o Excelso Pretório assentado que o contribuinte tem direito à diferença entre o valor do tributo recolhido de antemão e aquele realmente devido no momento da venda.

Outra situação interessante é a da faixa de isenção do imposto de renda, que está sendo discutida na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 096/DF, em que se alega que a correção da tabela do imposto de renda da pessoa física (IRPF) tem sido fixada em índices abaixo da inflação, cuja defasagem acumulada, segundo o Departamento Intersindical de Estatísticas e Estudos Socioeconômicos (Dieese), atinge 61,24%, e que isso contraria os seguintes preceitos constitucionais: **I.** conceito de renda (art. 153, III, da Constituição da República); **II.** capacidade contributiva (art. 145, § 1º); **III.** princípio da vedação de instituição de tributo com efeito confiscatório (art. 150, IV); **IV.** dignidade do ser humano (art. 1º, III); e **V.** princípios da razoabilidade e da proporcionalidade.

A tributação sobre o mínimo existencial ofende os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade.

A faixa de isenção do imposto de renda deveria ser o salário mínimo constitucional definido no art. 7º, IV, da Constituição Federal, que hoje, segundo o citado Dieese, supera R\$ 4.000,00, pois a pessoa só deve receber tal tributação depois de satisfeitas suas necessidades básicas.

Alfredo Augusto Becker, quando discorre sobre o segundo alcance da eficácia jurídica do “princípio da capacidade contributiva”, ressalta: na escolha dos fatos signos presuntivos de renda ou capital, o legislador ordinário está juridicamente obrigado a escolher fatos que sejam presuntivos de uma espécie de renda ou de capital acima do mínimo indispensável.⁹

O princípio da vedação dos efeitos confiscatórios da tributação é um instrumento de justiça quando, embora estejam presentes os requisitos tributários de Direito, como o da legalidade, irretroatividade, anterioridade, nonagesimal e generalidade, não são observados os requisitos da igualdade material, legalidade proporcional, razoabilidade, capacidade contributiva, imunidade do mínimo vital, ou vedação do excesso.

O Plenário do Supremo Tribunal Federal, na ADIMC 2.010-DF, dá a seguinte definição de confisco:

A proibição constitucional do confisco em matéria tributária nada mais representa senão a interdição, pela Carta Política, de qualquer pretensão governamental que possa conduzir, no campo da fiscalidade, à injusta apropriação estatal, no todo ou em parte, do patrimônio ou dos rendimentos dos contribuintes, comprometendo-lhes, pela insuportabilidade da carga tributária, o exercício do Direito a uma existência digna, ou a prática de atividade profissional lícita ou, ainda, a regular satisfação de suas necessidades vitais (educação, saúde e habitação, por exemplo).

Em conclusão:

A vedação ao efeito confiscatório da tributação é uma garantia fundamental, e por assim ser, a ela deve se dar a maior eficácia possível, por isso os efeitos confiscatórios podem estar presentes em qualquer situação, havendo um limite tanto ao tributo isolado quanto à carga tributária municipal, estadual ou federal, e ainda à carga tributária em sua totalidade.

Esse princípio não pode ser interpretado isoladamente, mas em conjunto com outros princípios e objetivos constitucionais, tais como o da propriedade e sua função social, o da igualdade em sentido material, o da capacidade contributiva e o da dignidade da pessoa humana, visando à Justiça Tributária.

O princípio do não confisco se identifica, no sistema tributário, com os da razoabilidade, proporcionalidade e proibição de excesso.

É instrumento de garantia da imunidade tributária do mínimo existencial.

O excesso tributário pode ser retirado de qualquer tributo, ou daquele que ultrapassar a razoabilidade da carga tributária.

1

Simpósio organizado no ano 2000 pelo Centro de Extensão Universitária no qual foi colocada em debate, entre outras, a seguinte questão: “Como é possível conceituar o ‘efeito de confisco’ para fins de aplicação do art. 150, IV, da CF? Em que tributos e em que casos ele pode ocorrer? As penalidades estão sujeitas à vedação desse efeito?”.

2

HORVAT, Estevão. *O princípio do não confisco no Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2002, pág. 83.

3

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 19ª ed., rev., atual. e ampl. De acordo com as Leis Complementares nº 104 e nº 105, de 10/1/2001. São Paulo: Malheiros, 2001, pág. 42.

4

BASTOS, Celso Ribeiro; MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Comentários à Constituição do Brasil*. São Paulo: Saraiva, 1990, págs. 161-162.

5

MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Direitos fundamentais do contribuinte*. Cadernos de Pesquisa Tributária. Nova série 6. Coedição Centro de Extensão Universitária e RT, 2000, pág. 665 et seq.

6

MENDES, Gilmar Ferreira. “O princípio da proporcionalidade na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal: novas leituras”. Revista *Diálogo Jurídico*. Salvador: CAJ – Centro de Atualização Jurídica, v. 1, n. 5, ago. 2001, pág. 1.

7

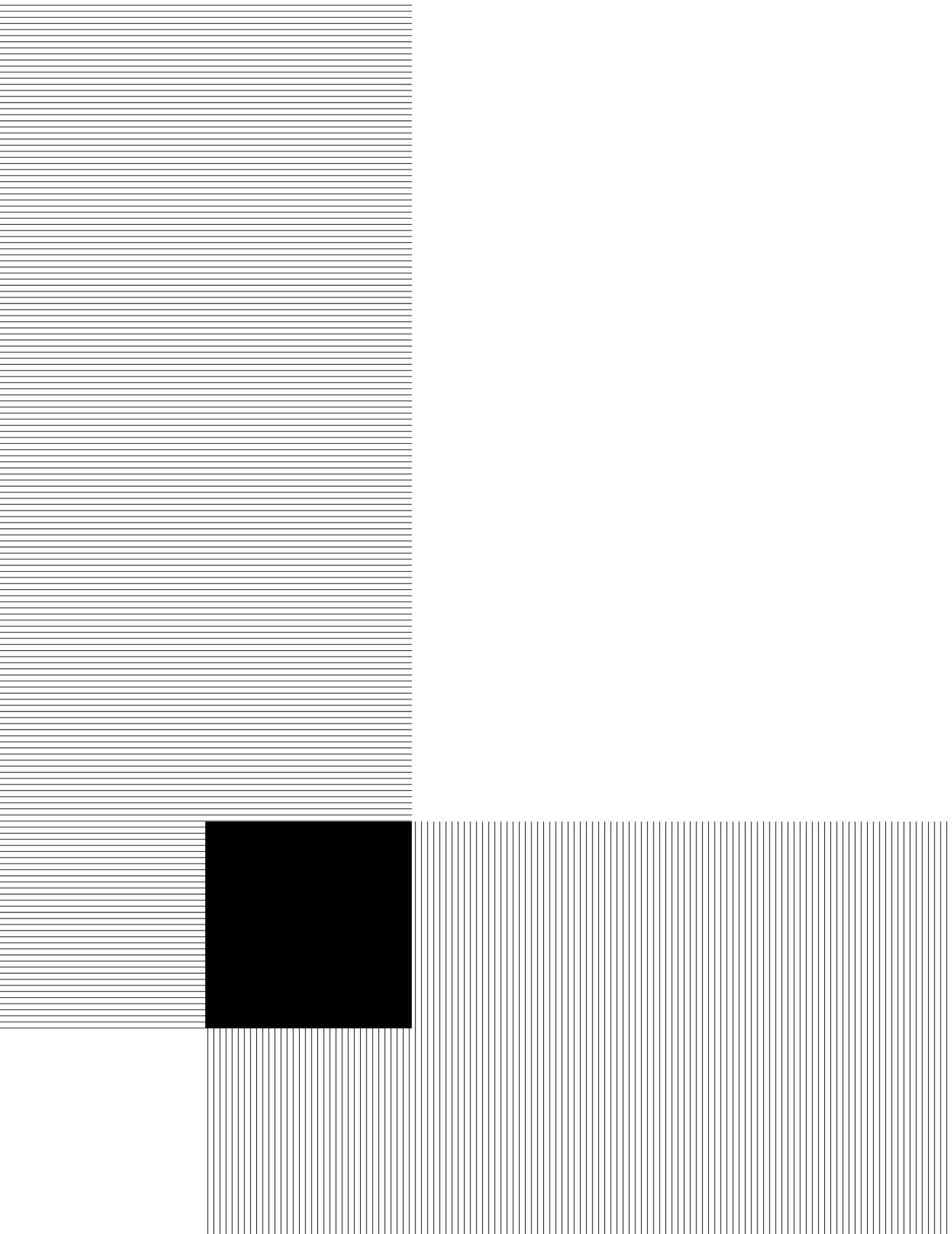
CANOTILHO, J. J. Gomes. *Direito Constitucional*, 6. Ed. ver. (reimp.). Coimbra: Almedina, 1995, pág. 617.

8

NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos*. Coimbra: Livraria Almedina, 1998. Coleção Teses, pág. 683.

9

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1963, págs. 455-456.



TAXAS DE POLÍCIA NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

SERGIO FERRAZ

LIVRE-DOCENTE DA FACULDADE DE DIREITO DA UNIVERSIDADE DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO (UERJ). EX-PROFESSOR TITULAR DE DIREITO ADMINISTRATIVO DA FACULDADE DE DIREITO DA PUC/RJ. COFUNDADOR DA ASSOCIAÇÃO PAULISTA DE DIREITO ADMINISTRATIVO (APDA). MEMBRO DO CONSELHO SUPERIOR DE ASSUNTOS JURÍDICOS E LEGISLATIVOS (CONJUR). MEMBRO DO CONSELHO SUPERIOR DE DIREITO DA FECOMERCIO-SP. MEMBRO DO INSTITUTO DOS ADVOGADOS DE SÃO PAULO (IASP).

ADILSON ABREU DALLARI

PROFESSOR TITULAR DE DIREITO ADMINISTRATIVO DA FACULDADE DE DIREITO DA PUC/SP. MEMBRO DO CONSELHO CIENTÍFICO DA SOCIEDADE BRASILEIRA DE DIREITO PÚBLICO (SBDP). MEMBRO DO CONSELHO SUPERIOR DE ASSUNTOS JURÍDICOS E LEGISLATIVOS (CONJUR), DA FIESP. MEMBRO DO NÚCLEO DE ALTOS TEMAS (NAT), DO SECOVI. MEMBRO DO CONSELHO SUPERIOR DE DIREITO DA FECOMERCIO-SP; MEMBRO DO INSTITUTO DOS ADVOGADOS DE SÃO PAULO (IASP). CONSULTOR JURÍDICO.

I. INTRODUÇÃO

O VOCÁBULO “POLÍCIA” COMPREENDE DIVERSOS SIGNIFICADOS; ALGO SEMELHANTE OCORRE COM A EXPRESSÃO “PODER DE POLÍCIA”, QUE SERVE COMO FUNDAMENTO PARA A COBRANÇA DA TAXA EM EXAME. NO ÂMBITO DA TEORIA GERAL DO ESTADO, A EXPRESSÃO REMETE A DOIS SIGNIFICADOS OPOSTOS, QUAIS SEJAM: O ESTADO DE POLÍCIA, IDENTIFICANDO O ESTADO ABSOLUTO, NO QUAL O GOVERNANTE TEM O PODER ABSOLUTO SOBRE TODAS AS ATIVIDADES DO ESTADO; E ESTADO DE POLÍCIA COMO “ÉTAT GENDARME”, DO LIBERALISMO CLÁSSICO, NO QUAL CABERIA AO PODER PÚBLICO CUIDAR APENAS DE JUSTIÇA, DEFESA E SEGURANÇA, CONFORME ENSINA CAIO TÁCITO:

“Na ordem nova da sociedade, retratada nas Declarações de Direito, o Estado opera, unicamente, como um fator de equilíbrio nos conflitos entre direitos individuais superiormente protegidos nas constituições. À autoridade cabe somente um papel negativo, de evitar a perturbação da ordem e assegurar a livre fruição dos direitos de cada um.”

CAIO TÁCITO, “Poder de polícia e polícia do poder” in *RDA – Revista de Direito Administrativo*, Editora Fundação Getúlio Vargas (FGV), Rio de Janeiro, 1985, pág. 2.

Ambas essas situações estão superadas. O Estado absoluto sobrevive apenas em ditaduras, e o liberalismo clássico foi substituído pelo que se convencionou chamar de

“neoliberalismo”, que compreende tanto as liberdades individual e de iniciativa econômica quanto os direitos sociais, coletivos ou do conjunto da sociedade, de maneira a permitir um equilíbrio de forças e tendências, que é essencial e indispensável ao Estado Democrático de Direito.

No âmbito restrito do Direito Administrativo o significado da expressão “poder de polícia” foi mudando ao longo do tempo, conforme se verá mais adiante. O CTN tomou de empréstimo o significado dado pelo Direito Administrativo ao tratar das taxas, que compreendem duas espécies de remuneração ou ressarcimento: **a.** pelo custo dos trabalhos inerentes ao poder de polícia; e **b.** à prestação de serviços públicos.

Essa distinção figura no texto constitucional em vigor, mais exatamente no art. 145, que autoriza a União, os Estados, o Distrito Federal e os municípios a, por meio de lei própria, instituir: “**I.** Taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização efetiva ou potencial de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos à sua disposição”. Este estudo se refere unicamente à primeira delas.

Apenas para estabelecer uma clara distinção entre cada uma dessas modalidades, vale esclarecer que, de um lado, as taxas de serviço correspondem a uma prestação, uma utilidade ou um benefício que a administração pública presta ou coloca à disposição do contribuinte. Por outro lado, as taxas de polícia correspondem a algo totalmente distinto. O art. 77 do CTN, apenas diz que elas “*têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia*”, mas a doutrina deixa muito clara a distinção:

“O contribuinte não se utiliza do poder de polícia. Esse é, como veremos na análise do art. 78, uma ‘atividade da administração pública que, limitando ou disciplinando direito, interesse ou liberdade, regula a prática de ato ou abstenção de fato’. O poder de polícia é uma imposição estatal, que pode e normalmente contraria interesse do administrado, em benefício da coletividade.”

ARX DA COSTA TOURINHO, “Taxas”, in *Comentários ao Código Tributário Nacional* (Lei nº 5.172, de 25/10/1966), 6ª ed., (coord.) Carlos Valder do Nascimento, Rio de Janeiro, Forense, 2002, pág. 139.

Não é o caso de se proceder, neste breve estudo, a uma análise completa do art. 78, mas é importante transcrevê-lo, em sua redação atual:

Art. 78. *Considera-se poder de polícia atividade da administração pública que, limitando ou disciplinando direito, interesse ou liberdade, regula a prática de ato ou abstenção de fato, em razão de interesse público concernente à segurança, à higiene, à ordem, aos costumes, à disciplina da produção e do mercado, ao exercício de atividades econômicas dependentes de concessão ou autorização do Poder Público, à tranquilidade pública ou ao respeito à propriedade e aos direitos individuais ou coletivos (redação dada pelo Ato Complementar nº 31, de 1966).*

Esse artigo dá uma boa ideia daquilo em que consiste o exercício do poder de polícia e oferece um extenso rol dos assuntos, ou áreas de atuação, que podem ser por ele abrangidos. Mas, para melhor compreensão, é preciso voltar à literalidade do art. 77, que expressamente se refere ao efetivo “exercício” do poder de polícia. Ou seja: para fazer jus à taxa, é preciso que a administração, concretamente, pratique atos compreendidos no conceito apresentado pelo art. 78, conforme destaca a doutrina:

“O termo ‘exercício’ nos dá uma ideia dinâmica, de prática efetiva de atos, logicamente, na espécie, pelos poderes públicos. Estaria ele representado por atos preparatórios, exames, vistorias, perícias, verificações, averiguações, avaliações, cálculos, estimativas, confrontos, autorizações, licenças, homologações, permissões, proibições, indeferimentos, entre outros, todos correspondendo a um juízo de valor emitido pela autoridade competente ou à prática de fiscalização.”

EDGARD NEVES DA SILVA, “Taxas” in *Curso de Direito Tributário*, Coordenador: IVES GANDRA DA SILVA MARTINS, 12ª ed., Saraiva, 2010, pág. 1014.

Todas essas considerações, até agora apresentadas, indicam que para a melhor compreensão das taxas de polícia, é forçoso recorrer à doutrina do Direito Administrativo, que, conforme já foi dito, ao longo do tempo foi adotando diferentes entendimentos quanto ao significado de poder de polícia.

II. CONCEITO DE PODER DE POLÍCIA NA DOCTRINA TRADICIONAL

Ao tempo da promulgação do CTN, o conceito de poder de polícia era bastante autoritário, havendo certa confusão entre a criação e a aplicação de normas de polícia administrativa, ou seja, entre a atividade legislativa, de editar leis delimitando o exercício de direitos, e a atividade propriamente administrativa, de verificar, nos casos concretos, o efetivo cumprimento das leis editadas com base no poder de polícia.

Essa confusão pode ser notada em texto, que se transcreve, do consagradíssimo Hely Lopes Meirelles, constante de seu insuperável *Direito Administrativo Brasileiro*, em edição da mesma época do surgimento do CTN:

“O poder de polícia é a faculdade discricionária que se reconhece à Administração Pública, de condicionar e restringir o uso e gozo dos bens e direitos individuais, especialmente os de propriedade, em benefício do bem-estar da coletividade.”

...

“Polícia administrativa é a que se destina a assegurar o bem-estar geral, impedindo, através de ordens, proibições e apreensões o exercício antissocial dos direitos individuais, o uso abusivo da propriedade, ou a prática de atividades prejudiciais à coletividade. A polícia administrativa se expressa no conjunto de órgãos e serviços públicos in-

cumbidos de fiscalizar, controlar e deter as atividades individuais (não os indivíduos) que se revelem contrárias, inconvenientes ou nocivas à comunidade, no tocante à segurança, à higiene, à saúde, à moralidade, ao sossego, ao conforto públicos, e até mesmo à estética urbana.”

HELY LOPES MEIRELLES, “Direito Administrativo Brasileiro”, *Revista dos Tribunais*, 2ª ed., 1966, págs. 77-94-97.

Obviamente, essa imprecisão não pode ser imputada a uma deficiência do autor, que é universalmente louvado exatamente pela objetividade e clareza de seus escritos, mas ao estágio de desenvolvimento do Direito Administrativo naquela ocasião.

III. PODER DE POLÍCIA E POLÍCIA ADMINISTRATIVA NA DOCTRINA ATUALMENTE PREDOMINANTE

Com o aprofundamento dos estudos sobre o exercício do poder de polícia na esfera administrativa, foi possível perceber que a expressão comportava dois sentidos, um amplo e um estrito (confira-se em JOSÉ DOS SANTOS CARVALHO FILHO, *Manual de Direito Administrativo*, 17ª ed., Rio de Janeiro, Lumen Juris Editora, 2007, págs. 67-68), compreendendo, respectivamente, à restrição, por lei, de direitos individuais, e à aplicação, pelos órgãos e entidades da administração pública, das restrições legalmente estabelecidas.

Mais adiante, a doutrina reservou a expressão poder de polícia para a atividade legislativa e passou a se valer da expressão “polícia administrativa” para designar as atividades concretas de aplicação das leis de naquelas áreas apontadas no art. 78 do CTN, acima transcrito.

Além disso, a doutrina atentou para o fato de que as leis de polícia, na verdade, poderiam conferir, à autoridade administrativa, competência discricionária ou competência vinculada para a prática de determinados atos de polícia administrativa, conforme está claramente dito por Clóvis Beznos, em sua preciosa monografia sobre o “Poder de Polícia” (RT, 1979, pág. 76):

“Polícia administrativa é a atividade administrativa, exercitada sob previsão legal, com fundamento numa supremacia geral da Administração, e que tem por objeto ou reconhecer os confins dos direitos, através de um processo, meramente interpretativos, quando derivada de uma competência vinculada, ou delinear os contornos dos direitos, assegurados no sistema normativo, quando resultante de uma competência discricionária, a fim de adequá-los aos demais valores albergados no mesmo sistema, impondo aos administrados uma obrigação de não fazer.”

Nesse mesmo sentido, mas com maior detalhamento e trazendo em seu favor um suporte jurisprudencial, manifestou-se o saudoso Diógenes Gasparini:

“A atividade de polícia ora é discricionária, a exemplo do que ocorre quando a Administração Pública outorga a alguém autorização para portar arma de fogo, ora é vinculada, nos moldes do que acontece quando a Administração Pública licencia uma construção (alvará ou licença de construção). O certo, então, é dizer que tal atribuição se efetiva por atos administrativos expedidos através do exercício de uma competência às vezes vinculada, às vezes discricionária. Numa e noutra, é importante dizer, é atividade que se submete à lei, consoante já decidiu o Tribunal de Justiça de São Paulo, ao acentuar que o poder de polícia não é arbitrário ou caprichoso e está sujeito às regras legais ou regulamentares, dentro de cujos limites se exercita (RDA, 111:297). No mesmo sentido veja-se a RDA, 113:191.”

DIÓGENES GASPARINI, *Direito Administrativo*, 13ª ed., São Paulo, Saraiva, 2008, pág. 132.

Como se pode claramente notar, a doutrina atualmente predominante tem uma concepção bastante diferente daquela vigente quando da edição do CTN, cujos mandamentos sobre taxas de polícia continuam válidos e aplicáveis, desde que interpretados à luz do conceito atualmente acatados pela doutrina e pela jurisprudência.

IV. PODER DE POLÍCIA NA DOUTRINA MAIS MODERNA

A mais moderna doutrina do Direito Administrativo proscreve tanto a expressão “poder de polícia” quanto a expressão “polícia administrativa”. A primeira, poder de polícia, porque remeteria a situações não mais existentes, como o Estado absoluto e o Estado liberal clássico. Já a expressão “polícia administrativa” não teria qualquer serventia, na medida em que não se distinguiria de todas as outras atividades administrativas, igualmente subordinadas à lei e compreendendo decisões tanto discricionárias quanto vinculadas.

O principal defensor desse novo posicionamento propõe que se cuide da matéria com a designação de administração ordenadora, salientando que não se trata de uma troca de rótulo, mas de algo substancial, especialmente quanto à metodologia, destacando a diferença entre esse novo posicionamento e a doutrina antiga, conforme exposta por Hely Lopes Meirelles, acima referido. Esse moderno entendimento pode ser sintetizado na passagem que se transcreve:

“Já a ideia de administração ordenadora surge de outra ordem de raciocínio. Como ponto de partida, ela nega a existência de uma faculdade administrativa, estruturalmente distinta das demais, ligada à limitação dos direitos individuais. O poder de regular originalmente os direitos é exclusividade da lei. As operações administrativas destinadas a disciplinar a vida privada apresentam-se, à semelhança das outras, como aplicação de leis.”

CARLOS ARI SUNDFELD, *Direito Administrativo Ordenador*, São Paulo, Malheiros Editores, 1993, pág. 17.

A doutrina mais recente e verdadeiramente atual acata as ponderações e os ensinamentos de Carlos Ari Sundfeld, mas vai muito além, conferindo ao que se conveniou chamar de “poder de polícia” uma dimensão bem mais ampla, mais ativa, no tocante às ordenações social e econômica, como promotora dos direitos individuais e coletivos, de maneira a conferir maior eficácia aos valores constitucionalmente estabelecidos e aos interesses definidos por meio de deliberações democráticas. Confira-se:

“No âmbito das transformações político-jurídicas, o poder de polícia foi redefinido como sendo a ordenação social e econômica que tem por objetivo conformar a liberdade e a propriedade, por meio de prescrições ou induções, impostas pelo Estado ou por entes não estatais, destinadas a promover o desfrute dos direitos fundamentais e o alcance de outros objetivos de interesse da coletividade, definidos pela via da deliberação democrática, de acordo com as possibilidades e os limites estabelecidos na Constituição.”

GUSTAVO BINENBOIM, *Poder de polícia ordenação regulação, transformações político-jurídicas, econômicas e institucionais do Direito Administrativo Ordenador*, Belo Horizonte, Fórum, 2016, pág. 329.

Mesmo essas concepções mais modernas e mais avançadas não se chocam com as prescrições do CTN sobre as taxas de polícia. A divergência parece estar muito mais na metodologia de abordagem do tema e na amplitude da atuação governamental, mas, de qualquer maneira, onde houver efetivo exercício da atividade de polícia administrativa, será lícita a cobrança do tributo correspondente.

V. O EXERCÍCIO REGULAR DO PODER DE POLÍCIA

Resta apenas abordar uma ponderação contida no parágrafo único do art. 78 do CTN (cujo teor já foi acima examinado), a respeito do exercício regular do poder de polícia:

“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.”

De maneira a conter certa redundância, o CTN dispõe que a cobrança da taxa de polícia somente pode ser feita pela entidade competente para seu exercício, nos limites da lei aplicável, com observância do devido processo legal e sem abuso ou desvio de poder.

A menção ao especial cuidado no exercício da competência discricionária está ligada a uma das peculiaridades do processo administrativo em geral, mas que se aplica com especial eficácia ao processo tributário, qual seja a busca da verdade material, conforme adverte a doutrina:

“Entre as restrições à discricionariedade na atividade de arrecadação de tributos, aponta-se a necessidade de atenção ao subprincípio da verdade material, extraído do princípio da legalidade, que se manifesta principalmente em requisitos probatórios no procedimento de apuração dos fatos que servem de suporte a determinada exigência.”

“Tal restrição se estende a quaisquer hipóteses de presunções, ilações ou suposições do fisco, não apoiadas em provas. A liberdade de apreciação e admissibilidade de todos os meios lícitos de prova, a que se soma o caráter inquisitório do procedimento fiscal, longe de constituir restrição, atuam como instrumento do princípio da verdade material.”

JOÃO BATISTA GOMES MOREIRA, *Direito Administrativo – da rigidez autoritária à flexibilidade democrática*, Belo Horizonte, Fórum, 2005, págs. 352-353.

Sem dúvida alguma compete a cada pessoa jurídica de capacidade política (União, Estados, Distrito Federal e municípios) disciplinar, por lei própria, o exercício dos atos de polícia administrativa e as taxas a isso correspondentes, assim como o processo administrativo tributário referente a determinação e exigência desse tributo.

Cabe lembrar, entretanto, que as leis e regulamentos editados sobre tais assuntos devem estar em perfeita conformidade com os princípios e preceitos da Constituição Federal, especialmente os do Art. 5º (incisos II, XXXVI, LIV, LV, LXIX e LXXVIII), que estabelecem o princípio da legalidade, a garantia de preservação do direito adquirido, ato jurídico perfeito e da coisa julgada, a necessidade de observância do devido processo legal e do exercício da ampla defesa, a viabilidade de impetração de mandado de segurança e, finalmente, o princípio da duração razoável dos processos, que devem tramitar com a possível celeridade.

Nesse ponto, é preciso relembrar o que já dissemos a respeito da relevância, da aplicabilidade e da eficácia dos princípios constitucionais:

“Em primeiro lugar, é preciso deixar ainda mais claro que os princípios não são meras declarações de sentimento ou de intenção, desprovidos de qualquer positividade. Princípios também são “normas”, ou seja, são dotados de positividade, determinam condutas obrigatórias, ou, pelo menos, impedem a adoção de comportamentos com eles incompatíveis.

Além disso, os princípios são vetores interpretativos; servem para orientar a correta interpretação das normas isoladas. É pacífico na doutrina que as normas jurídicas podem comportar uma pluralidade de interpretações; os princípios servem exatamente

para indicar, entre as interpretações possíveis, diante do caso concreto, qual deve ser obrigatoriamente adotada pelo aplicador da norma, em face dos valores consagrados pelo sistema jurídico.

Diante de uma lacuna normativa, diante da falta de norma expressa para uma determinada situação, diante de uma dúvida interpretativa, deve-se decidir o caso concreto à luz dos princípios, da maneira mais condizente com o significado do princípio ou dos princípios aplicáveis à específica questão em exame.”

SÉRGIO FERRAZ e ADILSON ABREU DALLARI, *Processo Administrativo*, 3ª ed., São Paulo, Malheiros Editores, 2012, pág.79.

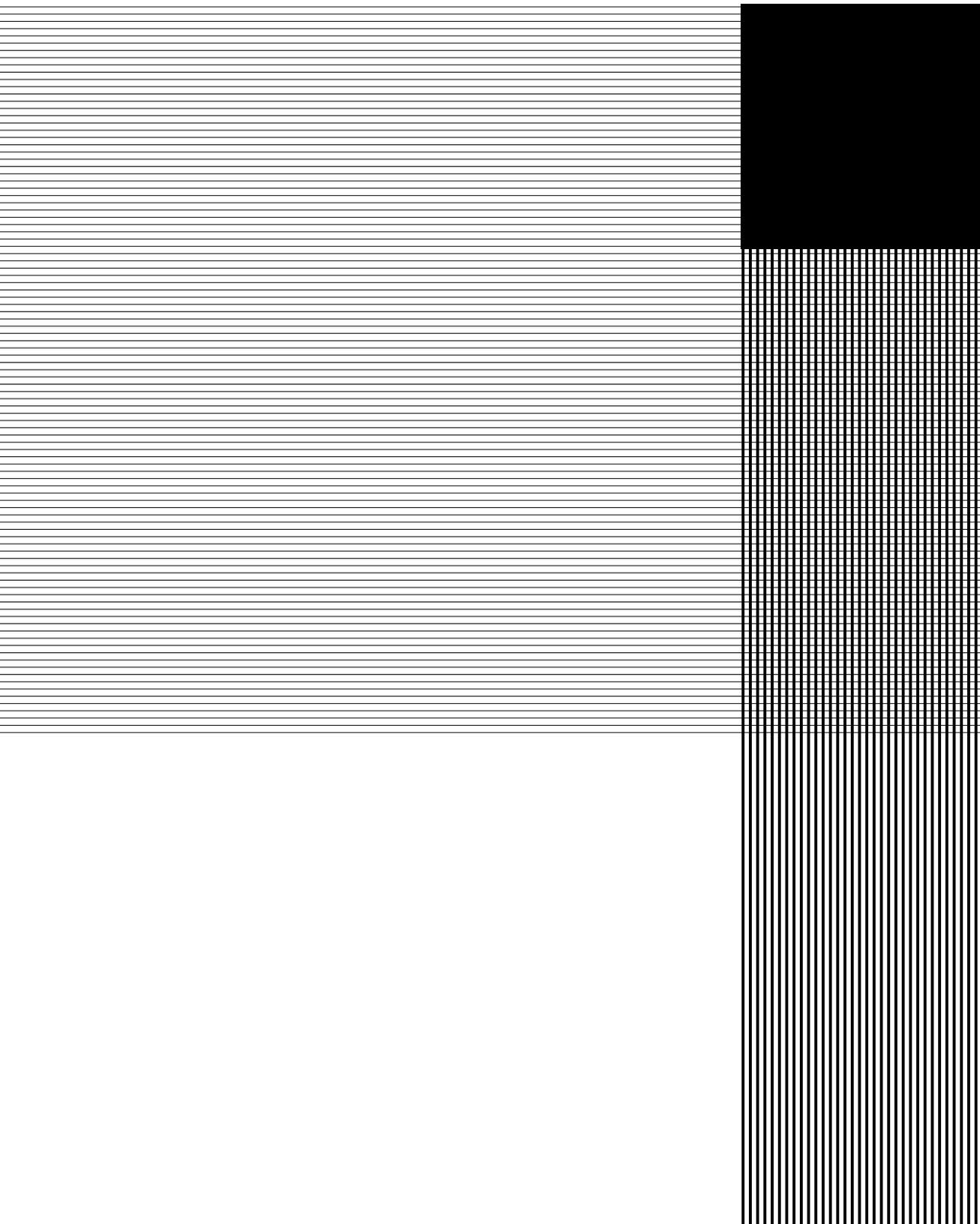
Outro parâmetro para a elaboração e aplicação das normas de processo administrativo tributário, no tocante à cobrança da taxa de polícia, está na Lei nº 9.784 de 29/1/99, que, embora diretamente dirigida à administração pública federal, já foi reconhecida pela doutrina e pela jurisprudência como estabelecadora de normas gerais de processo administrativo.

Não é o caso de se comentar essa lei neste estudo, nem de transcrever suas normas, mas é importante ressaltar que o art. 2º da Lei nº 9.784/99 enumera parâmetros que devem estar presentes em todo e qualquer processo administrativo, tais como a impulsão de ofício, o acesso aos processos pelos interessados, a motivação das decisões, o dever de decidir e a proibição de aplicação retroativa de nova interpretação.

Por último, em matéria de processo administrativo referente à taxa de polícia, é forçoso mencionar o disposto no art. 15 do *Novo Código de Processo Civil*, que se transcreve:

“Art. 15. Na ausência de normas que regulem processos eleitorais, trabalhistas ou administrativos, as disposições deste Código lhes serão aplicadas supletiva e subsidiariamente.”

Note-se que o texto fala, expressamente, em aplicação supletiva e subsidiária, o que significa que, em primeiro lugar, devem merecer observância os princípios e normas constitucionais acima referidos, bem como as normas gerais de processo administrativo. De qualquer maneira, ainda sobrará grande espaço para a aplicação, supletiva e subsidiária, do CPC, em questões como demandas repetitivas, aplicação de precedentes e súmulas, desconsideração da personalidade jurídica, entre outras.



LIÇÕES DO
PROFESSOR
RUY BARBOSA
NOGUEIRA

RUY MARTINS ALTENFELDER SILVA

ADVOGADO E PRESIDENTE DA ACADEMIA PAULISTA
DE LETRAS JURÍDICAS.

O CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL ESTÁ COMPLETANDO 50 ANOS. A SUA QUALIDADE SE DEVE, PRINCIPALMENTE, À EXCELÊNCIA DOS JURISTAS QUE A ELABORARAM. CITO ALGUNS DELES, REVERENCIANDO-OS: RUBENS GOMES DE SOUZA, ALIOMAR BALEEIRO, GILBERTO DE ULHOA CANTO, ALCIDES JORGE COSTA, ALFREDO AUGUSTO BECKER, RUY BARBOSA NOGUEIRA, IVES GANDRA DA SILVA MARTINS, TITO RESENDE E GERALDO ATALIBA.

A EXCELÊNCIA DO TEXTO LEVOU OS AUTORES ALEMÃES, NA DÉCADA DE 1960, A SE INSPIRAREM NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL PARA A CONFIRMAÇÃO DO CÓDIGO GERMÂNICO, ALGUNS ANOS APÓS A EDIÇÃO DA LEI NACIONAL, QUE GANHOU A EFICÁCIA DE LEI COMPLEMENTAR COM A CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1967, POR FORÇA DO PRINCÍPIO DA RECEPÇÃO.

LOUVO A INICIATIVA DO PROFESSOR IVES GANDRA DA SILVA MARTINS, APOIADA PELA ACADEMIA PAULISTA DE LETRAS JURÍDICAS DE PUBLICAR LIVRO COMEMORATIVO.

Convidado a colaborar, escolhi um tema inspirado em um dos meus inesquecíveis mestres, Ruy Barbosa Nogueira.

Em sua tese para concurso à livre-docência da cátedra de Direito Tributário na Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, o saudoso professor abordou o importante tema: da interpretação e da aplicação das leis tributárias.

Com a linguagem objetiva que caracterizou os seus trabalhos, o autor lembrou que o Direito Tributário possui princípios e institutos próprios e que constitui hoje um sistema ou ramo científico autônomo, quer pela forma ou método, quer pelo conteúdo.

No tópico alusivo às normas limitadoras do poder de tributar, Ruy Barbosa Nogueira ensinou que as disposições que delimitam ou vedam a tributação, instituindo a chamada “imunidade tributária”, que reduzem ou excluem o próprio poder de tributar. Essa consideração, advertiu o autor, é relevante na interpretação, porquanto, se não existe sequer o poder de tributar; se a Constituição o exclui no ponto examinado; o tributo não pode existir por meio de raciocínio ou interpretação, pois nem mesmo a lei poderia criar o tributo, posto que ao legislador ordinário não foi concedido esse poder, antes limitado ou vedado pela Constituição. Estas figuras, conclui, são da máxima hierarquia jurídico-tributária, como excludentes da incidência (ob. citada pág. 37).

O princípio fundamental da segurança do direito no campo da tributação ou o chamado “princípio da legalidade” são lembrados pelo mestre, elevando à categoria de norma geral constitucional o princípio da estrita legalidade do crédito fiscal.

Por isso mesmo, o tributo só existe se criado por lei e na medida por ela criada.

O tratamento desigual de pessoas diferentes, mas sob os mesmos pressupostos de fato, constitui violação da igualdade jurídica formal.

No tocante à autonomia do Direito Tributário, o alerta de Ruy Barbosa Nogueira é que “nem por isso se deve passar ao lado oposto e pretender-se a completa desvinculação dos demais ramos jurídicos, pois isso abalaria a unidade do Direito. Um ramo do Direito precisa da colaboração de outros ramos jurídicos”.

O Direito Tributário tem por campo as relações obrigacionais entre fisco e contribuinte. É um ramo jurídico que disciplina as relações fisco-contribuinte.

Das lições do professor Barbosa Nogueira, vale sempre ressaltar que o contribuinte deve o imposto porque a lei o ordena, e o fisco não tem nenhum direito fora do que a lei o outorga. É o chamado “princípio da legalidade do tributo”. O fisco não pode preencher lacuna por nenhum ato executivo nem interpretar por analogia ou extensão, para ampliar o campo da incidência.

A relação entre fisco e contribuinte, ou relação jurídico-tributária, é uma relação obrigacional de Direito Público e, por isso mesmo, estritamente vinculada a texto de lei.

Para que nasça a relação jurídico-tributária, é preciso a realização de fato gerador, isto é, que o fato ocorra e que corresponda, com todos os seus elementos, ao mesmo fato retratado na lei, pois só assim o fato material corresponderá ao fato típico, e por seus efeitos jurídicos, denominado FATO GERADOR (pág. 121).

O fato gerador é o evento que a lei prevê, hipoteticamente, como acarretando determinado efeito de direito, se ele se realizar (pág. 124).

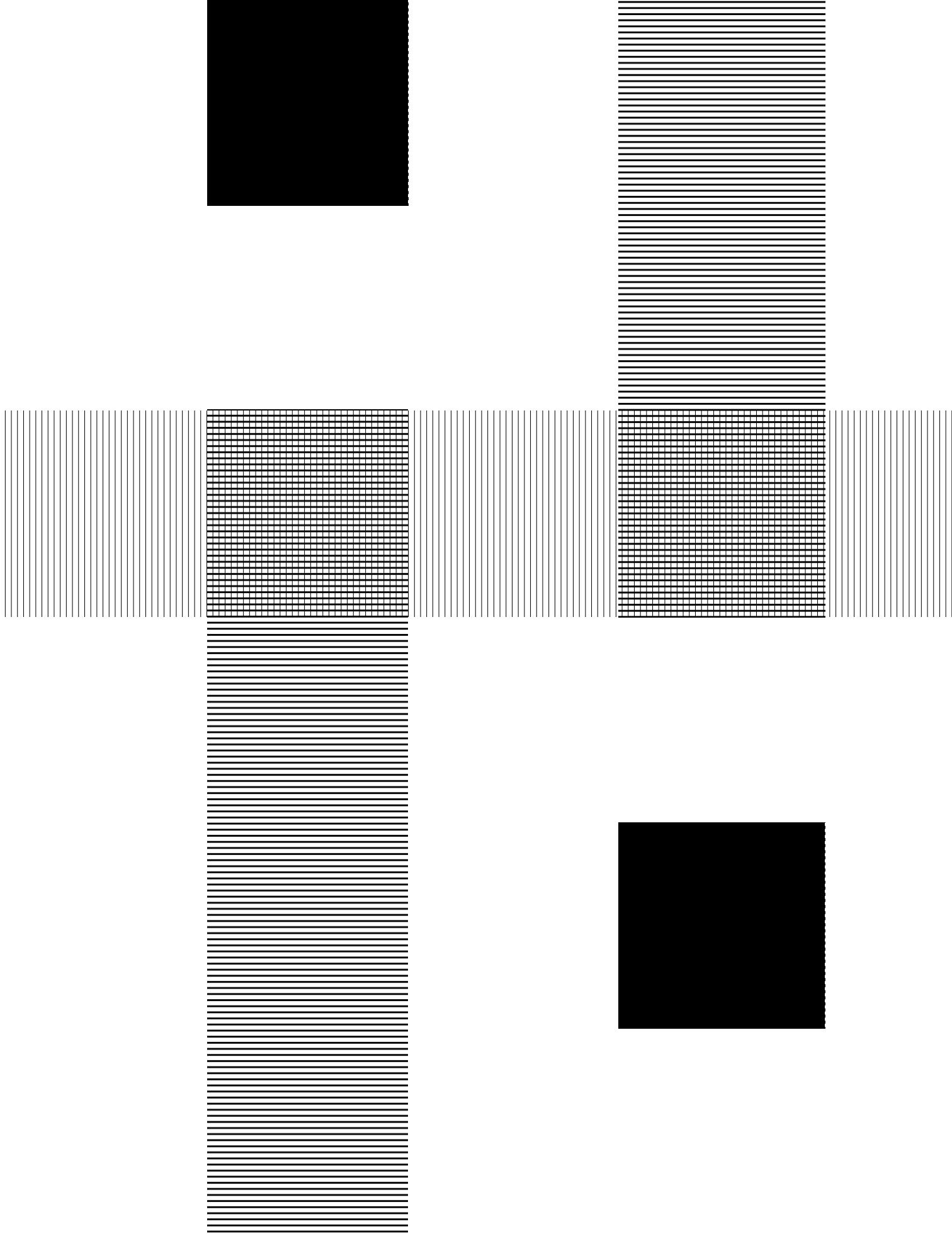
As 12 conclusões da tese do professor Ruy Barbosa Nogueira devem ser sempre lembradas pelos estudiosos do Direito Tributário.

Concluo, citando a oitava, segundo o qual o fisco tem o direito de exigir os tributos somente dentro dos limites legais. Desde que o contribuinte tenha estruturado os seus empreendimentos, as suas relações privadas, mediante as formas normais ou legítimas do Direito Privado e com essa estruturação incida em menor tributação, ele está apenas se utilizando de faculdades asseguradas pela ordem jurídica. O fisco não pode influir na estruturação jurídico-privada dos negócios do contribuinte, para provocar ou exigir maior tributação (pág. 134).

Entretanto, adverte, se o contribuinte abusando do direito ao uso de formas jurídico-privadas, empregar formas anormais, inadequadas, na estruturação de suas relações, com o intuito de impedir ou fraudar a tributação, estaremos frente ao caso de abuso de formas com o fito de evasão, nesse caso, inoponível ao fisco (pág. 134).

A 12ª conclusão é que, no sistema jurídico-tributário do Brasil, que consagra em norma constitucional expressa o princípio da legalidade tributária, a interpretação e a aplicação das leis tributárias deverão ser feitas mediante a técnica da tipicidade legal tributária – observância da teoria do fato gerador (pág. 139).

São lições do saudoso professor Ruy Barbosa Nogueira, exemplo de simplicidade e objetividade nos 50 anos do Código Tributário Nacional.



VALORES
CONSTITUCIONAIS E A
INCONSTITUCIONALIDADE
DA SISTEMÁTICA
DE GARANTIAS DO
CRÉDITO TRIBUTÁRIO
BRASILEIRO PREVISTAS
NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO
NACIONAL

ANDRÉ L. COSTA-CORRÊA

PROFESSOR, CONFERENCISTA E CONSULTOR EM DIREITO PÚBLICO. COORDENADOR E PROFESSOR CONVIDADO DO CENTRO DE EXTENSÃO UNIVERSITÁRIA (CEU) - ESCOLA DE DIREITO DO INSTITUTO INTERNACIONAL DE CIÊNCIAS SOCIAIS (IICS). PROFESSOR E PRÓ-REITOR DE GRADUAÇÃO DO UNICIESA (AM). PROFESSOR E PESQUISADOR VISITANTE NA BROOKLYN LAW SCHOOL. MESTRE E DOUTOR EM DIREITO PELA PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO (PUC/SP). ESPECIALISTA EM DIREITO TRIBUTÁRIO PELA PUC/SP E PELO CEU. MEMBRO DA ACADEMIA PAULISTA DE LETRAS JURÍDICAS (APLJ) - CADEIRA Nº 26. MEMBRO DA UNIÃO DOS JURISTAS CATÓLICOS DE SÃO PAULO (UJUCASP), DA INTERNATIONAL FISCAL ASSOCIATION (IFA) E DA ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE DIREITO FINANCEIRO (ABDF).

NOTAS INTRODUTÓRIAS

ANTES DE TUDO, É IMPORTANTE RESSALTAR OS ESFORÇOS DA COMUNIDADE JURÍDICA NACIONAL, NOS ÚLTIMOS 50 ANOS, PARA ESTUDAR E REFLETIR OS ENUNCIADOS DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL (CTN). TAIS ESFORÇOS POSSIBILITARAM MANTER “VIVAS” AS VIGAS-MESTRAS DE UM SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL – O QUE POSSIBILITOU (E AINDA POSSIBILITA) SEGURANÇA JURÍDICA PARA OS CONTRIBUINTES E PARA OS AGENTES TRIBUTANTES. ALÉM DISSO, DEVE-SE RENDER HOMENAGENS AOS PRINCIPAIS ARTICULADORES DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL (RUBENS GOMES DE SOUSA, GILBERTO DE ULHÔA CANTO), BEM COMO AOS INÚMEROS CIENTISTAS QUE, ANO APÓS ANO, DEBRUÇARAM-SE SOBRE OS ARTIGOS DO CTN A FIM DE PROMOVER IMPORTANTES REFLEXÕES MATERIAIS E CORREÇÕES INTERPRETATIVAS AOS SEUS ENUNCIADOS (E, QUE POR CONSEQUÊNCIA, CONSTRUÍRAM AS BASES DE NOSSA CIÊNCIA TRIBUTÁRIA).

Em seguida, é importante fazer menção de que, apesar da frugalidade e de inconstantes tentativas de reformas tributárias no Brasil nos últimos 50 anos e das alterações constitucionais, o teor do Código Tributário Nacional tem sido mantido incólume, com poucas revisões, alterações e revogações. Tal comprovação serve para reforçar a altíssima qualidade de seus idealizadores e, sobretudo, a lógica de seus enunciados.

Mas a perenidade dos enunciados do Código Tributário Nacional não pode ser confundida com sua eternidade.

Alterações da realidade social – em especial, econômica (por exemplo, o maior fluxo de comércio internacional e atuação de conglomerados multinacionais) – têm impactado a interpretação dos enunciados do Código Tributário Nacional e promovido debates sobre alterações mais significativas em seus artigos. Além disso, alterações das normas constitucionais promoveram a “revogação” material de vários enunciados do CTN, na medida em que estes passaram a não ser recepcionados pelas normas constitucionais por serem incompatíveis materialmente com seus enunciados, princípios e valores – preservando-se apenas o campo material possível dos enunciados do Código Tributário Nacional que não sejam contrários à Constituição vigente.

Ressalte-se, entretanto, que a aplicação irrestrita dos enunciados do Código Tributário Nacional, salvo os enunciados regulamentadores de competências tributárias não mais previstas na Constituição Federal, não tem sido contestada desde a sua publicação, apesar de este ter sua vigência aplicada em diferentes momentos constitucionais brasileiros, como a Constituição de 1967, no período de vigência da Emenda Constitucional nº 1 de 1969 e na redemocratização constitucional promovida pela atual Carta Política. Assim, a discussão sobre a constitucionalidade dos enunciados do Código Tributário Nacional se faz presente e necessária, seja para verificar a possibilidade de seus enunciados terem sido recepcionados pela atual Carta Constitucional, seja para compatibilizar o espectro material dos seus enunciados aos enunciados, princípios e valores constitucionais vigentes. Inclusive porque o espectro material de muitos dos enunciados constitucionais sofreu importantes modificações e porque alguns valores e princípios constitucionais sofreram ampliações, reduções ou foram afastados do texto constitucional.

Assim, no cinquentenário de sua publicação, o Código Tributário Nacional deve ser analisado sob a atual ótica constitucional, a fim de verificar se seus enunciados podem ser compatibilizados com os vetores de nosso Estado Democrático Social de Direito. Em especial, os enunciados que conferem garantias ao crédito tributário nacional, em face às profundas alterações promovidas pela Constituição de 1988 no campo tributário, a incorporação de outros valores constitucionais ou a aplicação de valores já constitucionalizados a outros campos materiais (por exemplo, a ordem econômica) ou a ampliação do Estado Democrático e Social de Direito brasileiro sobre a face fiscal do Estado brasileiro.

O CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL E O SISTEMA CONSTITUCIONAL

O Código Tributário Nacional (CTN) foi promulgado em 25 de outubro de 1966 e teve sua vigência estabelecida para 1º de janeiro de 1967. Dessa forma, as discussões para elaboração do texto do CTN se deram durante a vigência da Carta Política de 1946. Mas, sua vigência “efetiva” se deu com a Constituição Federal de 1967, visto que esta foi promulgada em 24 de janeiro de 1967. Sendo necessário, assim, verificar também a recepção de seus enunciados em relação à Carta Constitucional de 1988.

Destarte, apresentar-se-ão nesse tópico as principais linhas do sistema constitucional tributário das Cartas de 1946, 1967, 1969 e 1988. Tal identificação servirá apenas e tão somente, no que diz respeito às três primeiras, para pontuar ao leitor as possíveis modificações sofridas nas recentes Constituições brasileiras no que diz respeito aos valores constitucionais aplicáveis à matéria tributária. E, quanto à última, demonstrar qual eixo axiológico é válido, a fim de que se possa atestar se os enunciados do Código Tributário Nacional que se referem ao sistema de garantias e preferências do crédito tributário foram (ou não) recepcionadas pela Constituição Federal de 1988 – o que será apresentado em tópico diverso.

A SISTEMÁTICA TRIBUTÁRIA NA CONSTITUIÇÃO DE 1946

A Constituição de 1946 previa, em matéria tributária, além das regras de competência (previstas em seus artigos 15, 16, 19 e 29), a definição das espécies tributárias (art. 30) e a identificação das limitações tributárias (em especial, em seu art. 31).

De forma inapropriada, a Constituição estabeleceu inúmeras “isenções. Por exemplo: o § 1º, do art. 15, da Constituição Federal estabelecia “isenção” para os “artigos classificados como o mínimo indispensável a habitação, vestuário, alimentação e tratamento médico das pessoas com restrita capacidade econômica”; a parte final do inciso II, do art. 19, que estabelecia “isenção” para a “primeira operação do pequeno produtor”; enquanto o parágrafo único do art. 29 previa “isenção” do imposto territorial rural sobre “sítios” de área não excedente a 20 (vinte) hectares, quando cultivada pelos proprietário e sua família.

Tais imunidades tributárias refletiam três valores constitucionais tributários importantes para a sociedade brasileira: **a.** o mínimo vital; **b.** capacidade econômica; e **c.** a tributação diferenciada em razão da função social da propriedade.

No tocante à capacidade econômica, a Constituição Federal de 1946 previa ainda que os tributos teriam caráter pessoal, sempre que isso fosse possível, e seriam graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte (conforme previsão de seu art. 202).

A Constituição Federal estabelecia que a União poderia tributar a renda das obrigações das dívidas públicas estadual e municipal, o que sugere uma prevalên-

cia dos interesses da União sobre os interesses dos demais entes – situação inclusive que era reforçada pela previsão constitucional de que prevaleceria a competência residual da União sobre o exercício da competência dos Estados quando houvesse identidade material entre os tributos instituídos pelos referidos entes federativos. Entretanto, em sentido contrário, estabelecia que não eram passíveis de serem tributados por meio de impostos bens, rendas e serviços uns dos outros, sem prejuízo da tributação dos serviços públicos concedidos, observado o disposto no parágrafo único do art. 31 (vide art. 31, V, b); bem como previa a transferência de parcelas financeiras dos tributos federais como mecanismo de conferir rendas aos entes federativos (v. g. art. 20) e estabelecia que não poderia haver imposição tributária que impusesse diferença ou beneficiasse determinados entes federativos (vide art. 17 e inciso I do art. 31) – de igual modo, a Constituição Federal de 1946 previa que não era possível criar distinções entre brasileiros (art. 31) – ou que conferisse preferência entre Estado e municípios.

Em especial no tocante à regra de impedimento de tratamento diferenciado e preferencial entre Estados e municípios, a Constituição Federal de 1946 reconhecia como valor tributário a igualdade política e federativa entre os Estados e os municípios – mesmo que estes se encontrassem em posição federativa de menor hierarquia frente à União Federal. Reconhecia, assim, que os interesses tributários dos Estados e municípios gozavam da mesma importância; podendo-se, inclusive, afirmar que a inexistência de preferência entre Estados e municípios implicava uma igualdade federativa entre esses entes políticos, mesmo que não houvesse o reconhecimento de que os municípios fossem entes federativos (situação, inclusive, que possibilitou o reconhecimento destes últimos como membros efetivos do Estado brasileiro na Constituição Federal de 1988).

Por outro lado, a Constituição Federal de 1946 impunha como valor a igualdade tributária, visto que determinava que não podia haver distinção tributária entre brasileiros. Até reforçava essa previsão, estabelecendo que a União, Estados, Distrito Federal e municípios não poderiam fixar diferenças tributárias em razão da procedência dos bens (vide art. 32).

A Constituição Federal de 1946 previa ainda que União, Estados, Distrito Federal e municípios não poderiam embaraçar ou subvencionar o exercício de cultos religiosos – regra que reconhecia a laicidade do Estado brasileiro (prevista no § 7º, do art. 141) e que reconhecia a liberdade religiosa como um valor constitucional a ser protegido da tributação. Condição que era reforçada pela previsão expressa de que os entes políticos não poderiam impor impostos aos templos de qualquer culto (vide alínea b, do inciso V, do art. 31, da CF/1946).

Além disso, a Constituição previa, além dos anteriormente mencionados casos de imunidade tributária, que os entes políticos não poderiam colocar impostos sobre: **a.** bens e serviços de partidos políticos, de instituições de educação e de assistência social (desde que as suas rendas fossem aplicadas integralmente no País e para atingir os respectivos fins destes); **b.** sobre papel destinado exclusivamente à impres-

são de jornais, periódicos e livros; e c. os direitos do autor, nem a remuneração de professores e jornalistas, excetuando-se da isenção os impostos gerais (art. 15, número IV) (redação dada pela Emenda Constitucional nº 9, de 1964) – no caso das letras “a” e “b”, vide art. 31, e na hipótese da letra “c”, vide art. 203.

Protegia, dessa maneira, dois outros valores constitucionais: a. liberdade política; e b. liberdades de informação, educação e cultura. Transformando-os em valores tributários porque limitava o exercício do poder tributário sobre essas esferas de liberdade.

A Constituição Federal de 1946 previa também que os entes políticos não poderiam utilizar tributos para estabelecer limitações ao tráfego de qualquer natureza por tributos interestaduais e intermunicipais – ressalvada a imposição de taxas e pedágios impostos para construção, conservação e melhoramento das estradas (vide art. 27). Tal vedação reconhecia outros dois importantes valores constitucionais a. da liberdade de ir e vir de pessoas; e b. da liberdade econômica nacional.

A SISTEMÁTICA TRIBUTÁRIA NA CONSTITUIÇÃO DE 1967

A Constituição Federal de 1967 foi promulgada em 24 de janeiro, ou seja, 23 dias após a entrada em vigor do Código Tributário Nacional.

A Constituição Federal de 1967 previu em seu art. 18 as espécies tributárias (impostos, taxas e contribuição de melhoria) e impôs que o sistema tributário nacional reger-se-ia pelos enunciados constitucionais e os previstos em leis complementares, em resoluções do Senado Federal e nas legislações dos entes tributantes. Sendo que, segundo o § 1º, do art. 19, caberia à lei complementar veicular normas gerais de Direito Tributário, dispor sobre os conflitos de competência tributária entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os municípios e regular as limitações constitucionais do poder tributário – ressalte-se que a redação do referido enunciado constitucional impôs séria dúvidas quanto ao campo material das leis complementares em matéria tributária; prevalecendo a teoria de que as leis complementares teriam a referida triplicidade material em vez de versar apenas sobre conflitos de competência e sobre as limitações constitucionais ao poder de tributar.

Em face disso, o Código Tributário Nacional foi recepcionado pela Constituição Federal de 1967 como lei complementar.

A veiculação de normas gerais em matéria tributária por meio de lei complementar evidenciou uma importante mudança axiológica constitucional, a saber: de que as normas tributárias deveriam seguir um parâmetro único. Tal parâmetro passou a indicar que segurança e unidade eram valores tributários indispensáveis ao sistema tributário nacional – tanto que as leis complementares apresentavam quórum diferenciado de aprovação (maioria absoluta).

A Constituição Federal de 1967 previu também as competências tributárias dos entes tributantes (vide arts. 22, 24 e 25) – inclusive, promovendo uma importan-

te reforma no que diz respeito à previsão de novas materialidades não previstas na Constituição Federal de 1946 – e regras de partilha dos recursos arrecadados (v. g., artigos 27 e 28).

Mas, diferentemente da Constituição Federal de 1946, a Constituição Federal de 1967 previu que a União poderia instituir outros impostos que não os previstos em sua competência originária (prevista em seus artigos 22 e 23), desde que não tivessem base de cálculo e fato gerador idênticos aos dos impostos previstos, como de competência privativa de Estados, Distrito Federal e municípios, bem como que poderia transferir o exercício da competência residual de determinados impostos, cuja incidência estivesse definida em lei federal, para os demais entes tributantes (nesse sentido, ver a previsão do § 6º, do art. 19).

Também a Constituição Federal de 1967 passou a prever que os entes tributantes pudessem, mediante convênio, delegar uns aos outros atribuições de administração tributária, bem como coordenar ou unificar serviços de fiscalização e arrecadação de tributos (conforme previsão do § 7º do art. 19) – enunciado que procurou evidenciar a eficiência como valor constitucional para o sistema tributário.

Tais enunciados constitucionais, diferentemente da Constituição Federal de 1946, evidenciavam uma maior proximidade entre os entes tributantes em vez de uma sobreposição da União (apesar da previsão do § 2º, do art. 20, a qual previa a hipótese de concessão de isenções heterônomas) – tal proximidade entre os entes tributantes era reforçada, por exemplo, pela previsão de que era vedado à União tributar a renda das obrigações da dívida pública estadual ou municipal e os proventos dos agentes dos Estados e municípios em níveis superiores aos que houvesse fixado para as suas próprias obrigações e para os proventos dos seus próprios agentes (conforme previsão do inciso II, do art. 21) – o que possibilita concluir que a Constituição Federal de 1967 procurou reconhecer uma maior igualdade entre os entes tributantes.

Inclusive a Constituição Federal de 1967 manteve a previsão de que era vedado à União instituir tributo que não fosse uniforme em todo o território nacional ou que importasse distinção ou preferência em relação a determinado Estado ou município, bem como a previsão de que era vedado aos Estados, ao Distrito Federal e aos municípios estabelecer diferença tributária entre bens de qualquer natureza, em razão da sua procedência ou do seu destino (conforme previsão dos incisos I e III, do art. 21).

A Constituição Federal de 1967 previu limitações constitucionais ao poder de tributar em seu art. 20, em especial, prevendo a necessidade de lei para a criação e aumento de tributos (ressalvados os casos previstos na própria Constituição). Sendo que tal exigência foi reforçada pela previsão, a título de garantia fundamental, de que nenhum tributo seria exigido ou aumentado sem que a lei o estabelecesse, bem como que nenhum tributo fosse cobrado em cada exercício sem prévia autorização orçamentária, ressalvados a tarifa aduaneira e o imposto lançado por motivo de guerra (vide § 29, art. 150).

No tocante às limitações constitucionais, é importante ressaltar que, em alguns casos, a Constituição Federal de 1967 promoveu significativas alterações no

campo material de algumas limitações, mesmo que não fosse possível se verificar uma modificação no valor constitucional que o enunciado constitucional procurasse representar – vide, por exemplo, o caso da vedação de se utilizar a tributação como mecanismo para impor limitações ao tráfego, no território nacional, de pessoas ou mercadorias, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, exceto o pedágio para atender ao custo de vias de transporte; visto que, nessa hipótese, o enunciado previa que somente os pedágios (e não mais as taxas, também) serviriam para custear as vias de transporte.

Destaca-se que a Constituição Federal de 1967 manteve a imunidade prevista anteriormente sobre as glebas rurais que fossem cultivadas pelo próprio proprietário isoladamente ou em conjunto com sua família. Contudo, ampliou a imunidade para áreas de até 25 hectares e impôs que o proprietário, a fim de gozar da imunidade (“não incidência”), não possuísse outro imóvel – tal previsão procurou reforçar a capacidade econômica e a função social da propriedade como valores para promover a diferenciação da tributação.

Importante mencionar que a Carta Política de 1967 previu que a ordem econômica deveria ter por finalidade a justiça social e se guiar, entre outros princípios, pela função social da propriedade (vide art. 157, III). Tanto que previu que se houvesse desapropriação de área rural, os proprietários ficariam “isentos” dos impostos federais, estaduais e municipais que incidissem sobre a transferência da propriedade desapropriada (conforme previsto no § 6º, art. 157).

Não obstante, a Constituição Federal de 1967 reforçou também a extrafiscalidade como valor tributário quando previu que o imposto sobre produtos industrializados, de competência da União, deveria ser seletivo, em função da essencialidade dos produtos, e não cumulativo (i. e., deveria ser abatido, em cada operação, o montante cobrado nas etapas anteriores) – vide § 4º do art. 22; bem como quando previu que o imposto estadual sobre circulação de mercadorias não deveria incidir sobre produtos industrializados ou outros produtos identificados em lei quando destinados ao exterior (conforme previsão do § 5º do art. 24).

Pode-se inclusive afirmar que a essencialidade e a não cumulatividade visavam a expressar não apenas a capacidade econômica e a preservação do mínimo vital como valores tributários, mas também a diminuição do custo tributário, a equidade e a própria dignidade humana. Os produtos industrializados seriam diferenciados, ou seja, teriam a tributação diferenciada em razão da sua essencialidade à vida digna dos contribuintes.

Ressalta-se, porém, que a seletividade imposta ao IPI não foi estendida para o imposto de circulação de mercadoria, visto que este deveria ter tratamento uniforme para todas as mercadorias – mantendo-se, entretanto, a previsão de não cumulatividade para o referido tributo (vide art. 24, § 5º).

Outro exemplo de intervenção extrafiscal tributário previsto pela Constituição Federal de 1967 era a previsão de que a União, a fim de promover intervenção no domínio econômico, poderia instituir contribuições destinadas ao custeio dos res-

pectivos serviços e encargos, na forma que a lei estabelecer (nesse sentido, vide § 9º, do art. 157).

A SISTEMÁTICA TRIBUTÁRIA CONFERIDA PELA EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 1 DE 1969

Em outubro de 1969 a Constituição Federal de 1967 foi reformulada pela Emenda Constitucional nº 1. A reformulação dos enunciados constitucionais foi tão abrangente que a comunidade jurídica nacional passou a considerar a referida emenda constitucional como uma efetiva reforma constitucional, i. e., como uma nova Constituição Federal.

Assim, a emenda à Constituição Federal de 1969 previu que União, Estados, Distrito Federal e municípios poderiam instituir impostos (conforme previsto em suas competências, nos artigos 21, 22, 23 e 24 – ressaltando-se, entretanto, a hipótese de competência residual para a União Federal prevista no § 5º), taxas (arrecadadas em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização efetiva ou potencial de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos à sua disposição) e contribuições de melhoria (que deveria ser arrecadada dos proprietários de imóveis valorizados por obras públicas, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado – sendo que, a Emenda Constitucional nº 23 de 1983 passou a prever que a contribuição de melhoria deveria ser arrecadada dos proprietários de imóveis beneficiados por obras públicas, tendo como limite total a despesa realizada⁴). Ressalte-se, entretanto, que o § 3º do art. 18 previa que somente a União, nos casos excepcionais definidos em lei complementar, poderia instituir empréstimo compulsório.

A Constituição Federal de 1969 manteve a previsão de que caberia à lei complementar estabelecer normas gerais de Direito Tributário, dispor sobre os conflitos de competência nesta matéria entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os municípios, e regular as limitações constitucionais do poder de tributar (conforme previsão do § 1º, do art. 18). Também manteve a previsão de que era “vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos municípios: I. instituir ou aumentar tributo sem que a lei o estabeleça, ressalvados os casos previstos nesta Constituição; II. estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou mercadorias, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais; e III. instituir imposto sobre: a. o patrimônio, a renda ou os serviços uns dos outros; b. os templos de qualquer culto; c. o patrimônio, a renda ou os serviços dos partidos políticos e de instituições de educação ou de assistência social, observados os requisitos da lei; e d. o livro, o jornal e os periódicos, assim como o papel destinado à sua impressão” (conforme previsão do art. 19). E, também, que a União, mediante lei complementar e atendendo a relevante interesse social ou econômico nacional, poderia conceder isenções de impostos estaduais e municipais (segundo previsão do § 2º do art. 19) – ressalta-se que a exclusão da previsão de que a

isenção heterônoma poderia compreender impostos federais não afastou a possibilidade de concessão de isenções por parte da União Federal, mas apenas corrigiu um “equivoco técnico” promovido pelos legisladores constituintes anteriores.

Ademais, manteve a previsão constitucional de que era vedado: **I.** à União instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional o implique distinção ou preferência em relação a qualquer Estado ou município em prejuízo de outro; **II.** à União tributar a renda das obrigações da dívida pública estadual ou municipal e os proventos dos agentes dos Estados e municípios, em níveis superiores aos que fixar para as suas próprias obrigações e para os proventos dos seus próprios agentes; e **III.** aos Estados, ao Distrito Federal e aos municípios estabelecer diferença tributária entre bens de qualquer natureza, em razão da sua procedência ou destino (conforme previsão do art. 20).

No entanto, previu que o disposto na alínea a do item III era extensivo às autarquias, no que se referia ao patrimônio, à renda e aos serviços vinculados às suas finalidades essenciais ou delas decorrentes; mas não se estendia aos serviços públicos concedidos, nem exonerava o promitente comprador da obrigação de pagar imposto que incidisse sobre imóvel objeto de promessa de compra e venda (vide § 1º do art. 19).

A Emenda Constitucional nº 27 de 1985 que modificou o sistema tributário previsto pela Emenda Constitucional nº 1 de 1969 previu que os entes tributantes deveriam declarar os valores arrecadados e transferidos aos demais entes tributantes, estabelecendo a transparência como importante valor tributário para o sistema constitucional.

Não obstante, manteve a extrafiscalidade para o IPI, prevendo que deveria ser seletivo em função de sua essencialidade. Também manteve a não cumulatividade para o IPI e para o ICM.

Destaca-se que a Emenda Constitucional nº 27 de 1985, que modificou a Constituição Federal de 1969, previu que aos Estados caberia instituir impostos sobre propriedade de veículos automotores, vedada a cobrança de impostos ou taxas incidentes sobre a utilização de veículos. Tal previsão procurou reforçar o trânsito livre de pessoas enquanto valor constitucional.

Por fim, a Constituição Federal de 1969 manteve a previsão de que era facultada a intervenção no domínio econômico e o monopólio de determinada indústria ou atividade, mediante lei federal, quando indispensável por motivo de segurança nacional ou para organizar setor que não possa ser desenvolvido com eficácia no regime de competição e de liberdade de iniciativa, assegurados os direitos e garantias individuais – sendo que, para atender à intervenção, a União poderia instituir contribuições destinadas ao custeio dos respectivos serviços e encargos, na forma que a lei estabelecesse (conforme previsto no parágrafo único do art. 163).

A SISTEMÁTICA TRIBUTÁRIA NA CONSTITUIÇÃO DE 1988

A Constituição Federal de 1988, bem como suas emendas, delimitou que a tributação deveria seguir um conjunto específico de valores, entre outros possíveis, a saber: **a. solidariedade tributária** – pelo qual todos os contribuintes devem ser chamados a contribuir com parcela de seu patrimônio para a manutenção do Estado e para que este possa desempenhar suas funções e competências, na razão da medida de sua capacidade econômica e da preservação de sua dignidade humana; **b. pessoalidade da tributação** – valor que indica que os tributos devem levar em consideração as diferenças, econômicas ou não, dos contribuintes, bem como que aqueles devem ser graduados em face de conjuntos equitativos desses; **c. preservação do interesse nacional e do pacto federativo, sob quaisquer interesses dos membros da Federação** – valor que justifica a compreensão da legislação complementar como lei nacional, que impede as isenções heterônomas, que promove a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do País, que confere competência tributária para a preservação da ordem social (no caso de calamidades públicas) ou para preservação do Estado (em caso de guerra externa ou sua eminência); **d. equilíbrio da concorrência** – que possibilita com que os entes federativos possam estabelecer parâmetros distintos de tributação a fim coibir práticas desleais de competição ou para impedir que os tributos deixem de ser economicamente neutros; **e. da vinculação impositiva dos tributos a fins e objetivos específicos e da não vinculação dos impostos**; **f. anuência indireta dos cidadãos para instituição ou aumento dos tributos**; **g. da segurança jurídica** – consubstanciado, principalmente, pelo princípio da irretroatividade; **h. da previsibilidade econômica do custo tributário** – que impõe a regra da anterioridade para a tributação; **i. da promoção da função individual da propriedade** – consubstanciado pela vedação com que o tributo tenha efeito confiscatório; **j. da promoção da função social da propriedade** – valor que impõe tributação diferenciada à propriedade individual quando esta não atende aos ditames da ordem social; **k. da liberdade econômica e pessoal** – que implica vedação de se impor limitações ao tráfego de pessoas ou bens por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, bem como que impede a diferença tributária entre bens e serviços, de quaisquer natureza, em razão de sua procedência ou destino; **l. da neutralidade tributária** – valor que impede com que a União institua tributo não uniforme em todo território nacional ou que implique distinção ou preferência entre os entes federativos, bem como que impõe a mesma carga tributária a nacionais e a estrangeiros; **m. do equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do País**; **n. da tributação tão somente de fatos de cunho econômico** – que restringe a escolha dos fatos econômicos a serem considerados para o exercício da competência residual da União; **o. da não tributação de determinados bens, pessoas ou instituições** – valor que visa a preservar outros valores fundamentais da sociedade brasileira, por exemplo, a cultura, a participação política, a fé religiosa, etc.; **p. da intervenção no domínio econômico ou no interesse de categorias profissionais** – que se consubstancia, em espe-

cial, pela tributação por meio de CIDEs e pela possibilidade de tratamento tributário distinto para determinadas categorias profissionais ou para espectros do domínio econômico; q. da *promoção da globalização econômica* – que promove a não tributação sobre a exportação, salvo a imposição de tributo regulatório para preservação do equilíbrio do mercado interno; r. da *preservação do mercado econômico e de trabalho* – que impõe tributação equivalente aos produtos e serviços nacionais para os importados; s. da *seletividade, essencialidade e da não cumulatividade tributária*; e, por fim, t. da *extrafiscalidade*.

DA INCONSTITUCIONALIDADE MATERIAL DO SISTEMA DE GARANTIAS E PREFERÊNCIAS DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO PREVISTO NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

Preliminarmente, é importante ressaltar que se concorda com Fonrouge² de que “a faculdade de criar privilégios (*sic*) para assegurar a cobrança dos impostos é inerente ao direito de aplicar tributos”. E, portanto, a existência de uma feição tributária da soberania é o que possibilita ou fundamenta, genericamente, a fixação do sistema de prelação dos créditos tributários.

Todavia, o reconhecimento da soberania fiscal – autonomia financeira (competência tributária) –, dos entes federativos não possibilita com que estes possam fixar livremente quaisquer mecanismos de prelação dos créditos tributários, porque o que confere a percepção do crédito é a natureza tributária deste³ e principalmente porque, no caso brasileiro, os entes federativos aceitaram a limitação daquela parcela de soberania fiscal pelo reconhecimento de regulamentação uniforme desta matéria por meio de lei complementar e porque a feição da soberania fiscal preservada pela Constituição aos entes políticos internos é consubstanciada no exercício limitado de certa “autonomia” tributária.

Assim, o sistema constitucional tributário brasileiro veda, por sua axiologia, a possibilidade de instituição de regimes diversos de prelação para créditos tributários das diversas unidades federativas por meio de legislação ordinária.

Tal proibição visa a manter a forma e o equilíbrio federativo do Estado brasileiro porque o legislador constituinte originário determinou que o equilíbrio dos entes federativos se daria, entre outros mecanismos, pela necessidade de que dados conjuntos de matérias devessem ser regulamentados uniformemente para todas as unidades federativas, mediante o exercício de certa reserva legislativa forma-material (i. e., por meio de lei complementar).

Além disso, o aspecto tributário do equilíbrio e da forma federativa do Estado brasileiro é delimitado, além do reconhecimento da descentralização centrífuga⁴ da competência tributária pelas unidades federativas, pela:

1. distribuição taxativa de competências tributárias – tanto pela previsão de competências tributárias comuns a todas as unidades federativas (possibilidade de tributação por meio de taxas, contribuição de melhoria e de contribuição previdenciária), privativas de cada espécie de entidade federativa (delimitação da específica competência tributária do ente federal, dos entes estaduais e dos entes municipais) e residual às demais competências previstas originariamente;
2. proibição de desestímulo e/ou de tratamento diferenciado à circulação de pessoas ou bens e à prestação de serviços entre as unidades federativas (excepcionando-se a cobrança de pedágio por força do inciso V, do art. 150, e art. 152, ambos da CF);
3. necessidade de instituição uniforme da tributação federal (admitindo-se, porém, a concessão de benefícios fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do País);
4. proibição de tributação recíproca dos entes federativos (alínea “a”, do inciso VI, do art. 150, da CF) – inclusive das autarquias e fundações instituídas e mantidas por estes, excepcionando-se a hipótese do § 3º, do art. 150, da Carta Magna;
5. fixação de reserva forma-material de regulamentação dos aspectos sensíveis ao sistema normativo tributário nacional;
6. promoção da solidariedade fiscal, enquanto necessidade de universalização e limitação da tributação; e
7. natureza isonômica das obrigações e dos créditos tributários.

Aliás, pode-se afirmar que o aspecto tributário do equilíbrio e da forma federativa do Estado brasileiro depende, inclusive, do exercício mínimo de parcela específica da competência privativa da União e dos Estados, na medida em que obriga que parte dos recursos tributários arrecadados por meio dessa parcela específica de dada competência privativa seja compartilhada com os demais entes federativos (no caso federal, com Estados, Distrito Federal e municípios, e; no caso estadual, com os municípios que lhe constituam). Todavia, nesse último caso, apesar de se reconhecer nessa obrigação um caráter mais financeiro do que tributário, a não utilização total de uma competência tributária por parte de um ente federativo pode provocar sérios e graves efeitos no equilíbrio e na forma federativa, na medida em que, alterando o equilíbrio do sistema de *check and balances* tributário idealizado pelo legislador constituinte, força com que certos entes federativos suportem financeiramente

de forma integral obrigações que deveriam ser suportadas em conjunto com outros entes federativos.

Assim, possibilitar que os entes federativos possam legislar concorrentemente sobre o sistema de prelação dos créditos tributários ofende a forma e o equilíbrio tributário, porque tal competência possibilitaria com que um determinado ente federativo criasse tantas “garantias” quanto fossem necessárias para o recebimento de seus créditos tributários, a fim, inclusive, de inviabilizar o exercício de parcela da soberania fiscal dos demais entes federativos de garantir o recebimento de seus créditos tributários.

Além disso, sendo o sistema de normas tendentes a assegurar a percepção dos tributos decorrente da natureza especial da obrigação tributária e da qualidade do crédito, torna-se inadmissível a ideia de que podem existir obrigações tributárias ou créditos tributários distintos, isto é, que existem obrigações e/ou créditos tributários com maior ou menor preferência em relação aos demais créditos e/ou obrigações de outros entes federados. Até mesmo porque conceber tal possibilidade é reconhecer que a obrigação ou crédito tributário de um ente federativo pode gozar de maior importância em relação aos demais entes federativos, além de ofender a paridade dos entes federativos existente no sistema brasileiro – *caput* do art. 1º da Constituição Federal – e desprezar a natureza isonômica do crédito tributário. O que não quer dizer que não se possa, pela natureza ou característica de um dado imposto (v.g., ICMS), conceder-lhe mais garantias ou garantias diversas às previstas para os demais impostos ou tributos.

Não obstante, a interpretação sistêmica dos artigos 1º e 18 da Constituição Federal de 1988 possibilita afirmar que os entes federativos são autônomos e ocupam igual posição na união indissolúvel que forma a República Federativa do Brasil e nosso Estado Democrático de Direito.

Além disso, o Supremo Tribunal Federal, quando do julgamento do RE 134.509, em especial quando do voto do min. Sepúlveda Pertence, firmou importante posição em nosso sistema de interpretação constitucional de que o histórico constitucional (i. e., os enunciados constitucionais passados) molda os contornos materiais dos enunciados constitucionais atuais. Assim, a previsão constitucional do inciso I, do art. 31, da Constituição Federal de 1946, deve limitar axiologicamente a interpretação do sistema de preferências tributárias a ser moldado pela lei complementar e, em especial, o enunciado do inciso I, do art. 151, da Constituição Federal de 1988, a fim de que seja vedado não apenas à União a instituição de tributo que não seja uniforme em todo território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação ao Estado, ao Distrito Federal ou ao município em detrimento de outros; mas, também, a fim de que se impeça com que os entes federativos estabeleçam preferências tributárias em favor de um ente em relação aos outros entes federativos.

Nesse sentido, a previsão do parágrafo único, do art. 187, do Código Tributário Nacional era inconstitucional quanto à Carta Constitucional de 1946 e não deveria ter sido recepcionado pelo atual sistema constitucional por afronta a importante

valor constitucional tributário, a saber: a igualdade federativa entre União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

Além disso, deve-se ressaltar que no atual sistema constitucional à tributação é imposta, entre outras⁵, a referência material da dignidade humana, ou seja, ao sistema tributário nacional é imposto o dever de buscar sempre a preservação e promoção da dignidade humana – tal conclusão é derivada da constatação de que o legislador constituinte (no afã de resguardar e promover a dignidade humana) impulsionou o redimensionamento da dignidade humana para além do campo dos direitos fundamentais⁶, fazendo com que a preservação e a promoção desta impusessem, enquanto princípio constitucional supremo⁷ e “compromisso fundamental de Estado⁸”, o compromisso de se garantir, como núcleo básico e informador de todo o ordenamento jurídico⁹, as condições mínimas de igualdade para a existência¹⁰ digna do indivíduo em sociedade.

Destarte, a preservação e promoção da dignidade humana imposta à tributação visa **não apenas** ao interesse público, mas sobretudo estimular e preservar os interesses privados dos contribuintes – seja pela preservação do mínimo existencial, seja pela limitação ao dever de solidariedade pela capacidade econômico-contributiva dos contribuintes, seja pela imposição de tratamento tributário equânime a todos, seja pela vedação do efeito confisco da tributação, seja pela fixação do caráter pessoal aos impostos, seja pela possibilidade da tributação progressiva, seletiva, não cumulativa ou extrafiscal etc.

Assim, somente se pode falar em recepção das normas tributárias perante o atual sistema constitucional se tais normas estiverem em conformidade com os princípios e valores tributários e objetivarem, direta ou indiretamente, preservar e promover a dignidade humana dos contribuintes. Logo, se uma determinada norma violar, de forma direta ou indireta, a supremacia da preservação e promoção da dignidade humana, ela não será recepcionada ou reconhecida como válida perante a Carta Constitucional vigente, porque no atual sistema jurídico nacional há o reconhecimento de que “o Estado foi criado e existe para atender aos interesses do homem” e que “o Estado foi criado para o benefício do homem e não para seu martírio”, o que implica reconhecer que “o Estado poderoso e controlador deverá sofrer limitações à sua atuação, para que não ofenda à própria natureza de quem o criou¹¹”.

Portanto, a análise da recepção ou da validade constitucional das normas de preferência do crédito tributário fixadas na legislação tributária deverá ser feita, principalmente e não de forma exclusiva, em face da adaptação daquelas à supremacia do interesse de preservação e promoção da dignidade humana.

O sistema de prelação do crédito tributário foi constituído no Código Tributário Nacional como elemento indispensável para que o Poder Público, praticando a atividade estatal impositiva, obtivesse a receita pública derivada, necessária à consecução de seus objetivos¹². Sendo idealizado como elemento fundamental para que o Estado, independentemente de todas as garantias especiais previstas para o crédito tributário, mantivesse a arrecadação de seus créditos tributários. Tanto é verdade

que, em relação às normas de preferência, o Código Tributário Nacional define, precisamente, que o crédito tributário tem a preferência “absoluta” de recebimento, em face de reconhecer implicitamente o crédito tributário como o instrumento que possibilita a consecução do bem comum pela atividade estatal.

Assim, a finalidade precípua das normas de preferência contidas no Código Tributário Nacional é garantir a arrecadação dos créditos tributários e não a promoção ou preservação da dignidade humana, nem mesmo que de forma indireta. Pode-se, inclusive, afirmar que a preservação da dignidade humana, enquanto finalidade das normas de preferência do crédito tributário, sempre foi relegada ao plano da exceção – tanto que a preservação da dignidade humana, consubstanciada no recebimento prioritário das verbas trabalhistas em relação ao crédito tributário, foi excepcionada no ato da falência, visto que o sistema de prelação dos créditos tributário previa que seriam **encargos da massa falida, pagáveis preferencialmente a quaisquer outros e às dívidas da massa, os créditos tributários vencidos e vincendos**, exigíveis no decurso do processo de falência (redação original do art. 186, do CTN).

Destarte, se a finalidade das normas de preferência do crédito tributário é simplesmente arrecadar recursos para o Estado, pode-se afirmar que o cerne axiológico destas não foi recepcionado pela Constituição Federal de 1988.

Além disso, **não se admite** como possível a interpretação de que as normas de preferência visam a garantir o recebimento dos recursos necessários para a preservação e a promoção da dignidade humana pelas atividades estatais porque **não se admite que tais normas possam ser interpretadas em conformidade com a Constituição Federal**, pois se compreende que tais normas reconhecem a preservação da dignidade como exceção – caráter excepcional que também é verificado, inclusive, nas normas de preferência acrescidas pela Lei Complementar nº 118/05, e porque acabam por indevidamente relativizar a dignidade humana. Exemplo: reconhece-se a preferência de manutenção da dignidade humana do trabalhador pela condição preferencial de recebimento dos créditos trabalhistas e das verbas de acidente do trabalho em relação aos créditos tributários, porém, relativiza-se esta na falência pela imposição de recebimento limitado dos créditos trabalhistas (limita-se a dignidade do trabalhador a receber 150 salários mínimos); reconhece-se a dignidade do indivíduo enquanto agente econômico, mas relativiza esta em face da atividade econômica daquele ter sido exercida antes ou durante o processo de falência.

Ademais, entende-se que não há a preservação da dignidade humana por meio das regras de exceção da preferência absoluta do crédito tributário, porque tais normas criam diferentes dignidades para os indivíduos, relativizam a própria dignidade humana do indivíduo em face de outros interesses menores e, sobretudo, porque procuram validade constitucional indireta em valor que ressalvam como exceção.

Pelo exposto, compreende-se que o conteúdo axiológico das normas de preferência do crédito tributário não foi recepcionado ou reconhecido como válido perante o sistema constitucional vigente, na medida em que não visam, nem indiretamente, a preservar ou promover a unidade da dignidade humana dos indivíduos em sociedade.

Entretanto, cabe mencionar ainda que o não reconhecimento da preferência do recebimento do crédito tributário pelo Estado também não macula o dever fundamental de todos os sujeitos passivos suportarem o Estado por meio do pagamento de tributos¹³, porque não se pode negar o dever fundamental imposto aos sujeitos passivos de cumprirem com suas obrigações tributárias para com sujeitos ativos das relações obrigacionais tributárias. Para tanto, porém, compreende-se que seja necessária a imposição de uma trava ao exercício daquele dever fundamental, qual seja: o poder que o Estado tem de receber seus créditos tributários deve ser conciliado com o direito fundamental à propriedade dos créditos que os demais credores têm a receber. Isso porque se entende que ambos (dever e direito fundamentais), representando princípios basilares no sistema constitucional brasileiro, necessitam coexistir na concorrência. Isto é, ambos, por materializarem princípios fundamentais do sistema jurídico nacional, precisam ser compatibilizados. E a única forma de compatibilizá-los é fazer com que todos os credores recebam seus créditos no mesmo momento e de forma proporcional, em relação ao total da dívida e ao patrimônio.

Assim, propõe-se que os créditos tributários devam ser quitados de forma conjunta e proporcional aos demais créditos. Visto que tal medida proporcionaria que, de forma equânime, a preservação da dignidade do indivíduo enquanto trabalhador, enquanto agente econômico e, também, enquanto membro social. Admitindo-se, inclusive, em face da razoabilidade, que existindo concorrência de interesses, que, em casos concretos, a preservação da dignidade humana do indivíduo fosse prestigiada em face da dignidade humana social, isto é, que se prestigie a dignidade humana do trabalhador e do agente econômico antes da dignidade humana da coletividade¹⁴ – o que não se entende como ofensivo ao princípio da indisponibilidade do interesse público. Isso porque não se entende que o dever do Estado em “exercer toda a extensão de sua capacidade tributária de forma a aumentar a eficiência na arrecadação¹⁵” seja empecilho para que este receba proporcionalmente seus créditos conjuntamente com os demais credores. Até mesmo porque a capacidade ou competência tributária do Estado se mantém preservada, pois preservada se encontra a sua potestade de exercer ou não a sua competência tributária para arrecadar os recursos financeiros necessários. Enfim, impor ao Estado o recebimento do crédito tributário de forma proporcional não lhe retira ou diminui sua competência tributária ou sua capacidade de arrecadação genérica.

BIBLIOGRAFIA

ALMEIDA, Fernando Dias Menezes de. “Súmula do Supremo Tribunal Federal: Natureza e Interpretação”. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais. *Revista de Direito Constitucional e Internacional*, nº 57, out/dez, 2006, págs. 222-234.

ALVARENGA, Aristides Junqueira. “O Princípio da Moralidade no Direito Tributário”. in: *O Princípio da Moralidade no Direito Tributário* – coord. Ives Gandra da Silva Martins; conferencista inaugural José Carlos Moreira Alves. 2ª ed. atual. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais: Centro de Extensão Universitária, 1998. Pesquisas tributárias. Nova série, nº 2, págs. 46-52.

AMARAL, Antonio Carlos Rodrigues do. “Lei Complementar”. In: *Curso de Direito Tributário* – coord. Ives Gandra da Silva Martins. 9ª ed. revista e atual. São Paulo: Saraiva, 2006, págs. 77-89.

ANDRADE, Rita de Cássia Martins. “As Garantias e a Nova Ordem de Preferência do Crédito tributário no Processo Falimentar Segundo a Lei nº 11.101/05”. São Paulo: Editora Magister. *Revista Magister de Direito Empresarial, Concorrencial e do Consumidor*, ano III, nº 23, out/nov, 2008, págs. 68-70.

ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

BACHA, Sérgio Reginaldo. “Espécies de Leis Complementares: uma Crítica”. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais. *Revista de Direito Constitucional e Internacional*, nº 57, out/dez, 2006, págs. 212-222.

BALEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro* – atual. Misabel Abreu Machado Derzi. 11ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

BASTOS, Celso Ribeiro. “Imunidade tributária”. In: *Imunidades Tributárias* – coord. Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: Editora RT e Centro de Extensão Universitária, 1998. Pesquisas tributárias, Nova Série, nº 4, págs. 240-254.

_____. “O Princípio da Moralidade no Direito Tributário”. In: *O Princípio da Moralidade no Direito Tributário* – coord. Ives Gandra da Silva Martins; conferencista inaugural José Carlos Moreira Alves. 2ª ed. atual. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais: Centro de Extensão Universitária, 1998. Pesquisas tributárias. Nova série, nº 2, págs. 79-93.

CALIENDO, Paulo. *Direito Tributário e Análise Econômica do Direito: uma Visão Crítica*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

CAMPOS, Diogo Leite de.; e CAMPOS, Mônica Horta Neves Leite. *Direito Tributário*. 2ª ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2001.

CANTO, Gilberto de Ulhôa. “Lei complementar”. In: *Lei Complementar Tributária* – coord. Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: Editora RT e Centro de Extensão Universitária, 1990. Caderno de Pesquisas Tributárias, nº 15, págs. 1-48.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 22ª ed. rev., ampliada e atual. São Paulo: Malheiros, 2006.

CARVALHO, Cristiano. “Sistema, competência e princípios”. in: *Curso de Especialização em Direito Tributário: Estudos Analíticos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho* – coord. Eurico Marcos Diniz de Santi. Rio de Janeiro: Forense, 2007, págs. 861-896.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 22ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

_____. *Direito Tributário, Linguagem e Método*. 2ª ed. São Paulo: NOESSES, 2008.

CERNICCHIARO, Luiz Vicente. “O Princípio da Moralidade no Direito Tributário”. In: *O Princípio da Moralidade no Direito Tributário* – coord. Ives Gandra da Silva Martins; conferencista inaugural José Carlos Moreira Alves. 2ª ed. atual. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais: Centro de Extensão Universitária, 1998. Pesquisas tributárias. Nova série, nº 2, pág. 38-45.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

_____. “A Lei Complementar Tributária”. In: *Lei Complementar Tributária* – coord. Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: Editora RT e Centro de Extensão Universitária, 1990. Caderno de pesquisas tributárias, nº 15, págs. 147-161.

DENARI, Zelmo; e NOUR, Ricardo Abdul. “Comentários dos artigos 183 a 193 do Código Tributário Nacional”. In: *Comentários ao Código Tributário Nacional*, vol. 2 (arts. 96 a 218) – coord. Ives Gandra da Silva Martins. 5ª Ed. rev. E atual. São Paulo: Saraiva, 2008, págs. 509-542.

FARIAS, Edilson Pereira de. “Colisão de Direitos: a Honra, a Intimidade, a Vida Privada e a Imagem versus a Liberdade de Expressão e Informação”. Porto Alegre: Fabris, 2000.

FIORENTINO, Marcelo Fróes del. “Implicações Fiscais Derivadas da Lei de Falência, Recuperação Judicial e Extrajudicial – Lei nº 11.101/05”. São Paulo: Dialética. *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 119, agosto, 2005, págs. 60-69.

FONROUGE, C. M. Giuliani. *Os Conceitos de Direito Tributário* – trad. Geraldo Ataliba e Marco Aurélio Greco. São Paulo: Edições LAEL, 1973.

GRECO, Marco Aurélio. “Solidariedade Social e tributação”. In: *Solidariedade Social e Tributação* – coord. Marco Aurélio Greco e Marciano Seabra de Godoi. São Paulo: Dialética, 2005, págs. 168-189.

HOLLIDAY, Gustavo Calmon. “A Fraude de Execução Fiscal após a Nova Redação do art. 185 do CTN”. São Paulo: Dialética. *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 143, agosto, 2007, págs. 38-47.

JUSTEN FILHO, Marçal. *Curso de Direito Administrativo*. São Paulo: Saraiva, 2005.

LOPES, Bráulio Lisboa. *Aspectos Tributários da Falência e Recuperação de Empresas*. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

MACHADO, Celso Cordeiro. *Tratado de Direito Tributário Brasileiro*, vol. VI – coord. Flávio Bauer Novelli. Rio de Janeiro: Forense, 1984.

MACHADO, Hugo de Brito. *Comentários ao Código Tributário Nacional*, vol. III. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2009.

_____. “Dívida Tributária e Recuperação Judicial de Empresa”. São Paulo: Dialética. *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 120, setembro, 2005, págs. 69-81.

MACHADO, Raquel Cavalcante Ramos. *Interesse Público e Direitos do Contribuinte*. São Paulo: Dialética, 2007.

MAGALHÃES, José Luiz Quadros de. *Pacto Federativo*. Belo Horizonte: Mandamentos, 2000.

MARAFON, Plínio José. “Lei complementar”. in *Lei Complementar Tributária* – coord. Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: Editora RT e Centro de Extensão Universitária, 1990. Caderno de pesquisas tributárias, nº 15, págs. 163-187.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. “Disciplina Legal Tributária do Terceiro Setor”. In: *Disciplina Legal Tributária do Terceiro Setor* – coord. Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: Editora RT e Centro de Extensão Universitária, 2009. Pesquisas tributárias, nova série, nº 15, págs. 25-51.

_____. “Imunidades Tributárias”. In: *Imunidades Tributárias* – coord. Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: Editora RT e Centro de Extensão Universitária, 1998. Pesquisas tributárias, nova série, nº 4, págs. 31-51.

_____. “Lei Complementar Tributária”. In: *Lei Complementar Tributária* – coord. Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: Editora RT e Centro de Extensão Universitária, 1990. Caderno de pesquisas tributárias, nº 15, págs. 49-110.

_____. “O Princípio da Moralidade no Direito Tributário”. In: *O Princípio da Moralidade no Direito Tributário* – coord. Ives Gandra da Silva Martins; conferencista inaugural José Carlos Moreira Alves. 2ª ed. atual. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais: Centro de Extensão Universitária, 1998. Pesquisas tributárias. Nova série, nº 2, págs. 17-37.

MARTINS, Ives Gandra da Silva; MARTINS, Rogério Lindenmeyer Vidal Gandra da Silva; LOCATELLI, Soraya David Monteiro, e; FONSECA, Luciana Cavalcante Quartim. “Comentários à Lei Complementar nº 118/2005”. In: *Comentários à Nova Lei de Falências e Recuperação de Empresas: Doutrina e Prática* – org. Rubens Approbato Machado, 2ª ed. rev. e ampliada. São Paulo: Quartier Latin, págs. 287-305.

MELO, José Eduardo Soares de. “Lei Complementar: In: *Lei Complementar Tributária* – coord. Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: Editora RT e Centro de Extensão Universitária, 1990. Caderno de pesquisas tributárias, nº 15, págs. 111-146.

MIRETTI, Luiz Antonio Caldeira. “Os Créditos Tributários no Processo de Recuperação de Empresas e de Falência”. In: *Comentários à Nova Lei de Falências e Recuperação de Empresas: Doutrina e Prática* – org. Rubens Approbato Machado, 2ª ed. rev. e ampliada. São Paulo: Quartier Latin, págs. 287-305.

NABAIS, José Cassalta. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*. Coimbra: Almedina, 1998.

_____. *Por um Estado Fiscal Suportável: Estudos de Direito Fiscal*. Coimbra: Almedina, 2005.

NEVES, Rodrigo Santos. “O Estado Regulador: a Dignidade Humana como Princípio Informador da Regulação do Mercado”. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais. *Revista de Direito Constitucional e Internacional*, nº 57, out/dez, 2006, págs. 209-233.

PIOVESAN, Flávia. *Direitos Humanos e o Direito Constitucional Internacional*. São Paulo: Max Limonad, 2002.

_____. “Direitos Humanos e o Princípio da Dignidade Humana”. In: *Dos Princípios Constitucionais: Considerações em Torno das Normas Principiológicas da Constituição* – org. George Salomão Leite – São Paulo: Malheiros, 2003.

_____. “Direitos Humanos, o Princípio da Dignidade Humana e a Constituição Brasileira de 1988”. *Revista do Instituto de Hermenêutica Jurídica: (Neo) Constitucionalismo: Ontem, os Códigos; Hoje, as Constituições*. Porto Alegre: Instituto de Hermenêutica Jurídica, vol. 1, nº 2, págs. 79-100, 2004.

QUEIROZ, Cristina M. M. *Direitos Fundamentais (Teoria Geral)*. Coimbra: Coimbra Editora, 2002.

RAMOS, Dircêo Torrecillas. *O Federalismo Assimétrico*. Rio de Janeiro: Forense, 2000.

_____. “Organização do Estado: o Estado Federal”. In: *Constituição Federal: Avanços, Contribuições e Modificações no Processo Democrático Brasileiro* – coord. Ives Gandra da Silva Martins e Francisco Rezek. São Paulo: Revista dos Tribunais e Centro de Extensão Universitária, 2008, págs. 275-288.

REIS, Elcio Fonseca. *Federalismo Fiscal: Competência Concorrente e Normas Gerais de Direito Tributário*. Belo Horizonte: Mandamentos, 2000.

RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. “O Tributo e suas Finalidades”. In: *O Tributo: Reflexão Multidisciplinar sobre sua Natureza* – coord. Ives Gandra da Silva Martins. Rio de Janeiro: Forense, 2007, págs. 191-207.

ROSS, Alf. *Direito e Justiça* – trad. Edson Bini e rev. técnica Alysson Leandro Mascaro. Bauru: Edipro, 2000.

SARLET, Ingo Wolfgang. “As Dimensões da Dignidade da Pessoa Humana: Construindo uma Compreensão Jurídico-Constitucional Necessária e Possível”. In: *Dimensões da Dignidade: Ensaios de Filosofia do Direito e Direito Constitucional* – org. Ingo Wolfgang Sarlet; trad. Ingo Wolfgang Sarlet, Pedro Scherer de Mello Aleixo, Rita Dostal Zanini. Porto Alegre: Livraria do Advogado Ed., 2005, págs. 13-44.

_____. *A Eficácia dos Direitos Fundamentais*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001.

SILVA, José Afonso da. *Comentário Contextual à Constituição*. São Paulo: Malheiros Editores, 2005.

TORRES, Ricardo Lobo. “Aspectos Fundamentais e Finalísticos do Tributo”. In: *O Tributo: Reflexão Multidisciplinar sobre sua Natureza* – coord. Ives Gandra da Silva Martins. Rio de Janeiro: Forense, 2007, págs. 35-54.

_____. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 7ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000.

ZANOTI, Luiz Antonio Ramalho; e ZANOTI, André Luiz Depes. “A Preservação da Empresa sob o Enfoque da Nova Lei de Falência e de Recuperação de Empresas”. São Paulo: Editora Magister. *Revista Magister de Direito Empresarial, Concorrencial e do Consumidor*, ano III, nº 14, abril-maio, 2007, págs. 5-14.

WEIGARTNER NETO, Jayme. Honra, *Privacidade e Liberdade de Imprensa: uma Pauta de Justificação Penal*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2002.

1

A previsão originária quanto aos limites à imposição da contribuição de melhoria demonstrava um importante valor constitucional, a saber: de que os tributos não podem servir para beneficiar os entes tributantes, bem como que não podem prejudicar os contribuintes. Tal valoração sofreu profunda transformação constitucional com a referida emenda constitucional, mas a previsão infraconstitucional do Código Tributário Nacional acabou por manter “válido” o referido valor constitucional.

2

FONROUGE, C. M. Giuliani. *Conceitos de Direito Tributário*, pág. 205.

3

Segundo Machado, “é sabido que o crédito tributário tem natureza jurídica obrigacional com qualificação específica” (MACHADO, Hugo de Brito. *Comentários ao Código Tributário Nacional*, pág. 628).

4

Afasta-se o posicionamento de Magalhães porque se compreende que a “forma federativa de Estado”, preservada pelo inciso I, do § 4º, do art. 60, da Constituição Federal, é muito mais do que a simples descentralização do poder. Forma federativa é a existência de descentralização política, administrativa e financeira entre poder central e demais entes políticos e, também, a existência de autonomia constitucional dos entes políticos formadores do Estado – aqui compreendida autonomia constitucional como paridade jurídica ou inexistência de dife-

rença hierárquica entre as pessoas jurídicas de Direito Público Interno. Cabe ressaltar que por descentralização entende-se a “ideia de uma estrutura plural de exercício do poder político, conduzindo a uma ordem jurídica única, mas pluralista, uma vez que a manifestação política no Estado se dá, por excelência, pela capacidade para criar o direito e para organizar as instituições políticas segundo o sistema jurídico positivado” (REIS, Elcio Fonseca. *Federalismo Fiscal: Competência Concorrente e Normas Gerais de Direito Tributário*, pág. 22).

5

Concorda-se, nesse sentido, com Torres de que “na virada do século 20 para o 21, assiste-se à mudança do paradigma do Estado Social de Direito para o do Estado Democrático de Direito (ou Estado da Sociedade de Risco)” com o que “consequentemente, modifica-se substancialmente a fiscalidade dos serviços públicos, que vão abandonando as fontes genéricas de financiamento baseadas na capacidade contributiva dos impostos para se aproximarem das fontes específicas fundadas no interesse e no benefício auferido pelos usuários (taxas, preços públicos e contribuições sociais e econômicas) e justificadas pela finalidade de financiar a prevenção e precaução dos grandes riscos que cercam a sociedade contemporânea: destruição do meio ambiente, exclusão social, analfabetismo (inclusive o digital), abandono da saúde pública, consumo e tráfico de drogas etc.” (TORRES, Ricardo Lobo. *Aspectos Fundamentais e Finalísticos do Tributo*, págs. 51-52).

6

Ressalta-se que a Constituição brasileira de 1988 foi a primeira Carta constitucional brasileira que previu um título próprio aos princípios fundamentais e que deixou claro, em razão da posição geográfica, que estes apresentam a natureza de normas embaadoras e informativas do sistema constitucional e, conseqüentemente, dos direitos fundamentais.

7

QUEIROZ, Cristina M. M. *Direitos Fundamentais (Teoria Geral)*, pág. 221.

8

DOS SANTOS, FERNANDO FERREIRA. *Princípio Constitucional da Dignidade da Pessoa Humana*, pág. 79.

9

Lembra Piovesan que “é no valor da dignidade humana que a ordem jurídica encontra seu próprio sentido, sendo seu ponto de partida e seu ponto de chegada, na tarefa de interpretação normativa. Consagra-se, assim, a dignidade humana como verdadeiro superprincípio a orientar o Direito Internacional e Interno”, porque “seja no âmbito internacional, seja no âmbito interno (à luz do Direito Constitucional Ocidental), a dignidade da pessoa humana é princípio que unifica e centraliza todo o sistema normativo, assumindo especial prioridade. A dignidade humana simboliza, deste modo, um verdadeiro superprincípio constitucional, a norma maior a orientar o constitucionalismo contemporâneo, nas esferas local e global, dotando-lhe especial racionalidade, unidade e sentido” (PIOVESAN, Flávia. *Direitos Humanos, o Princípio da Dignidade Humana e a Constituição Brasileira de 1988*, págs. 92-3 e 94-5).

10

Neste sentido ver: FARIAS, Edilson Pereira de. *Colisão de Direitos: a Honra, a Intimidade, a Vida Privada e a Imagem versus a Liberdade de Expressão e Informação*, págs. 60-4; SARLET, Ingo Wolfgang. *A Eficácia dos Direitos Fundamentais*, págs. 110-1.

11

NEVES, Rodrigo Santos. *O Estado Regulador: a Dignidade Humana como Princípio Informativo da Regulação do Mercado*, pág. 224.

12

DENARI, Zelmo e NOUR, Ricardo Abdul. *Comentários dos Artigos 183 a 193 do Código Tributário Nacional*, pág. 512.

13

Concorda-se com Ramos Machado de que “assim como ocorre com aqueles que invocam o interesse público e a supremacia do interesse público sobre o particular, os que invocam a solidariedade nesses termos pretendem, muitas vezes, atribuir legitimidade a discursos autoritários. E agem dessa forma para fazer parecer que ou se concorda com todo o raciocínio por eles desenvolvidos ou então o opositor do diálogo nega a própria solidariedade. Na verdade, porém, discursos deste gênero são falaciosos e incorrem na grave falácia da ‘pergunta complexa’”. Também porque se compreende também que “ainda que o princípio da solidariedade e a natureza democrática e participativa do Estado pós-moderno imponham ao cidadão um maior dever de participação, isso não significa que tenham de ser violados, ou mesmo apenas ‘relativizados’, os seus direitos em face do Estado cobrador de tributos” (MACHADO, Raquel Cavalcante Ramos. *Interesse Público e Direitos do Contribuinte*, págs. 123-128).

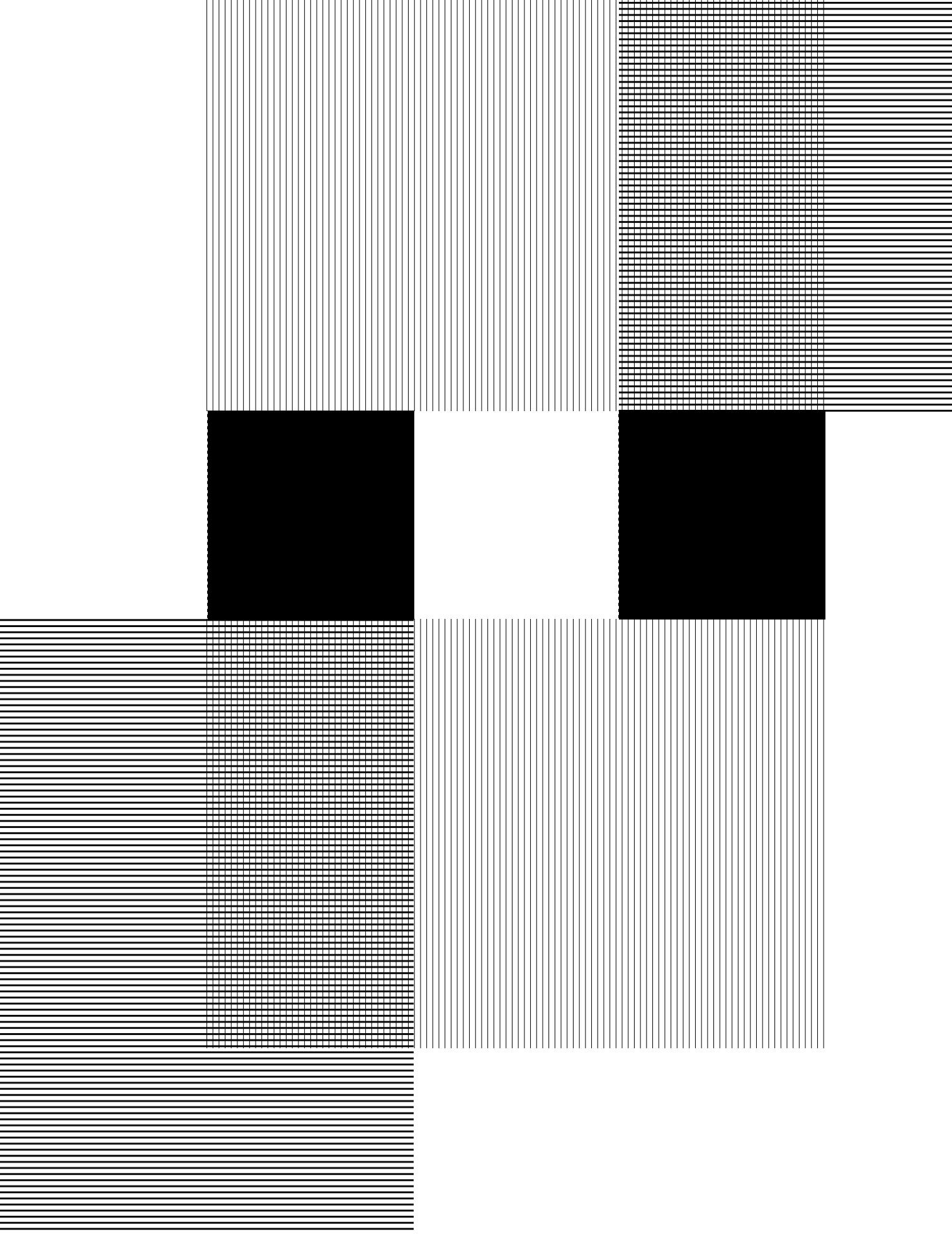
14

Tal posição é sustentada pela colocação de Caliendo de que “os indivíduos poder ser agregados por considerações de características particulares homogêneas, que, valorizadas coletivamente, mereçam o incentivo do restante do grupo social, por alguma característica especial, por exemplo, mulheres, negros, portadores de necessidades es-

peciais, idosos, crianças etc. Nesse sentido, a distribuição de recursos para esses grupos obedecerá a critérios de incentivo, compensação ou inclusão. Igualmente, considerações sociais podem ser levadas em conta. Nesse caso, o critério formal de distribuição equitativa deve ser combinado com regras de ajuste em função de requisitos de solidariedade social. Desse modo, as regras de incentivo podem representar mecanismos de solidariedade social, entre gerações, de gênero, entre outros. A solidariedade, dessa forma, funciona como mecanismo de realização de justiça distributiva no qual se devem tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais. Os mecanismos sociais de promoção resultarão de escolhas sobre os sujeitos e os bens coletivos” (CALIENDO, Paulo. *Direito Tributário e Análise Econômica do Direito*, págs. 135-136).

15

LOPES, Bráulio Lisboa. *Aspectos Tributários da Falência e Recuperação de Empresas*, pág. 126.



REFLEXÕES SOBRE OS 50 ANOS DO CTN

BREVES REFLEXÕES
FILOSÓFICAS SOBRE
A RECIPROCIDADE NO
SISTEMA TRIBUTÁRIO
BRASILEIRO

ANGELA VIDAL DA SILVA MARTINS

SÓCIA DA ADVOCACIA GANDRA MARTINS.
PHD EM FILOSOFIA DO DIREITO 2017.

RESUMO

Este breve artigo visa a ponderar a respeito do direito de tributar e o dever de pagar impostos regulado por meio do CTN, refletindo sobre a possibilidade de uma melhor relação fisco-contribuinte com base no conceito de reciprocidade.

PALAVRAS-CHAVE:

Código Tributário Nacional – Tributo – Reciprocidade – Contribuinte

ABSTRACT

This brief article aims to consider tax rights and obligations regulated by the CTN, reflecting on the possibility of a better relationship between Revenue-contributor departing from the concept of reciprocity.

SUMÁRIO:

1. Introdução. 2. O conceito de reciprocidade 3. Discutindo a relação fisco-contribuinte: há possibilidade de sair do ódio para a amizade? 4. Conclusão

INTRODUÇÃO

"Power is subjected to intrinsic limitations¹."

LON FULLER

ESTE ARTIGO FOI INSPIRADO NA TEORIA DO PROFESSOR LON FULLER, CATEDRÁTICO DE TEORIA DO DIREITO DA HARVARD LAW SCHOOL ATÉ 1978, DENOMINADA ECONOMICS: THE THEORY OF GOOD ORDER AND WORKABLE SOCIAL ARRANGEMENTS ("TEORIA DA BOA ORDEM SOCIAL")², QUE NOS PARECEU APROPRIADA PARA REFLETIR SOBRE O SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL REGULADO PELO CTN, E COMO ESTE VEM SENDO INTERPRETADO E VEICULADO NA PRÁTICA, E NÃO POUCAS VEZES, TRANSFORMADO EM INSTRUMENTO DE OPRESSÃO E NÃO DE EDIFICAÇÃO SOCIAL.

Ainda que o imposto possa ser classificado como norma de rejeição social em oposição às denominadas de aceitação social³, em que a norma punitiva é secundária, sendo da própria natureza humana o respeito às regras de conduta, em uma abordagem antropológica personalista a sanção poderia não ser o motor mais relevante para o cumprimento da obrigação de pagar o tributo, caso não fosse "absoluta a convicção de que parte dos recursos são dilapidados pelos detentores do poder, políticos e burocratas, *pro domo sua*. Mais do que servir aos cidadãos, servem-se deles para conservar os privilégios e as benesses do poder, quando não ingressam na mais sórdida corrupção⁴".

Em tese, o trinômio “justiça-proporcionalidade-desenvolvimento social” deveria substituir o motor “penalidade pecuniária”, oferecendo uma verdadeira e sólida razão para agir⁵. O CTN, como forma adequada, poderia, em si, favorecer dentro dos padrões da segurança jurídica que proporciona uma carga tributária que efetivamente viabilizasse o crescimento nacional, além de redundar em serviços públicos que incrementassem a qualidade do bem comum. Contudo, além da famigerada arrecadação e mau emprego desta, o fisco se assemelha a um “bulldog” que não desiste da presa em suas interpretações jurídicas parciais a respeito das obrigações tributárias, maculando também a fundamentação constitucional que sustenta o Código⁶.

Nesse sentido, passamos a refletir sobre um limite positivo fundamentado na moralidade interna do Direito de Fuller (“inner morality of Law”), que regula o exercício do poder – mais bem entendido como autoridade – pelo requisito da congruência, que facilita a adesão às regras pela coerência na ação e correspondência às expectativas, gerando segurança e confiança no sistema⁷, com fundamento no que se pode denominar de reciprocidade.

Vejamos a extensão e aplicabilidade do conceito para verificar se está subjacente no Código Tributário Nacional.

O CONCEITO DE RECIPROCIDADE

*The holder of a power will find himself hedged by a network of reciprocities that trace the limits of a control.*⁸

LON FULLER

O termo “reciprocidade” pode ser definido como a prática de um intercâmbio no qual o benefício é mútuo e pressupõe a criação de certas expectativas de conduta a serem correspondidas. Nos estudos filosófico-jurídicos, há divergência sobre a possibilidade da reciprocidade ser aplicada às relações entre Estado e cidadão, ou no caso, fisco e contribuinte, já que esta se daria só no mesmo nível, ou seja, entre iguais, ou na Justiça Comutativa⁹.

Entretanto, Lon Fuller apresenta uma concepção original dessa categoria que se refere mais à expectativa da conduta do que ao nível da relação, ou seja, da subordinação. Como sua teoria fundamenta-se na liberdade e no incremento da comunicação como fruto da atividade jurídica, aposta em relações mais positivas para a consecução das ordens econômica e social. Por essa razão, pode aplicar a reciprocidade como substrato da relação fisco-contribuinte. Como perfeito liberal personalista, apregoa o verdadeiro liberalismo, bem expressado no artigo XXIX da Declaração dos Direitos humanos:

No exercício de seus direitos e liberdades, todo homem estará sujeito apenas às limitações determinadas pela lei, exclusivamente com o fim de assegurar o devido reconheci-

mento aos direitos e liberdades de outrem e de satisfazer as justas exigências da moral, da ordem pública e do bem-estar de uma sociedade democrática.

Vale dizer que a limitação que se pode exigir no direito de usufruir de determinada quantia deve estar dirigida para satisfazer justas exigências de ordem pública e bem-estar. No binômio contribuição-retorno veiculado pela legalidade, estaria a reciprocidade fulleriana.

Logo, a ordem social construída está enraizada em “ideias compartilhadas de Justiça na distribuição de benefícios e cargas”¹⁰, e espera-se da administração a correta aplicação dos esforços dos cidadãos em contribuir para o bem comum, gerenciando também a atividade de forma a não onerá-los com um excesso de burocratização, mas, pelo contrário, prestigiá-los com a eficiência desejada¹¹. Por essa razão, Fuller é avesso a qualquer despotismo tributário, que, em última análise, só inibe os crescimentos econômico e social¹².

Entende sua perspectiva como algo simples e razoável, não fosse a ambição autointeressada dos investidos no poder. Daí sua profunda preocupação com a educação e instrução ético-cidadã, principalmente daqueles que intencionam servir a nação como vocação, mediante atividade pública: “Injustiças se fazem não com os punhos, mas com os cotovelos”¹³. Já no estudo e na edificação ética dos profissionais, encontraríamos a reciprocidade entre professor e aluno e entre futuro profissional e destinatário do serviço. Dessa forma, o governo não se desenvolve de forma autocrática, mas estimula o senso de comunidade e participação. Como afirma o autor: “We are all parts, one of another (...) one does not conquer a desert – nor, I suspect, a forest –, alone”¹⁴.

Nesse sentido, o autor não sublinha a oposição na relação, mas a cooperação, em que o planejamento e as limitações formais favorecem a interação: “boas cercas fazem bons vizinhos”¹⁵. E para implementar uma efetiva colaboração, já que Fuller entende o Direito como “the enterprise of subjecting human conduct to the governance of rules”¹⁶, é preciso, principalmente no campo tributário, que a forma jurídica sustente um sistema justo, possível, claro, estável, prospectivo, coerente, congruente, emanado e publicado pela autoridade competente pelo correto procedimento, requisitos aos quais denominou “the morality the makes law possible”¹⁷. Por outro lado, os padrões devem ser também razoáveis, e as intervenções, discretas, não supondo um domínio excessivo sobre o patrimônio privado. O poder real deve se identificar corretamente com o poder formal dentro dos limites estabelecidos de acordo com a razoabilidade, avessa à sobrecarga¹⁸.

Fuller apresenta estudos antropológicos de sociedades primitivas nas quais se buscava a otimização dos benefícios pelas contribuições, solidificando costumes em favor da sociedade, interessada e envolvida o suficiente para não depender somente de uma autoridade¹⁹. Malinowski chega a afirmar que os costumes sociais se desenvolveram com base na reciprocidade, de uma ameaça tácita de que, se uma das partes não dá a sua contribuição, os demais podem reter a sua²⁰. De certa forma, *mutatis mutandis*, tanto Gluckman como Malinowski entendem a reciprocidade

dade como própria da racionalidade e da razoabilidade humanas, capaz de apreender o sentido de responsabilidade que exige a vida em comunidade para que esta possa se desenvolver com confiança e segurança²¹.

Logo, a reciprocidade permite que nenhum dos polos atue como tirano ou proprietário pois supõe a conjugação de interesses. Como uma decorrência prática dessa concepção, a burocracia é minimizada pois esta é também uma forma de “empoderamento”, sustentada pelo “total power”²², que, em realidade, busca um retorno pessoal além daquele que deveria promover para o bem comum. A distensão do controle burocrático conjugada com o estímulo impositivo-produtivo conduz tanto a uma capacidade de desenvolvimento mais plena quanto a um maior retorno efetivo, expurgado do desgaste litigioso, que ultrapassa até mesmo a mera satisfação das partes²³.

Por essa razão, Fuller considera a reciprocidade como um princípio da ordem social, juntamente com o desejo de alcançar objetivos comuns²⁴, de forma que o bem comum dependa da capacidade de permitir aos cidadãos se associarem produtivamente, sem entraves pesados ou desnecessários na consecução de seus fins²⁵.

Nesse sentido, a política tributária deveria ser revisada e reformada para que as regras, como meios, sustentem realmente, seus fins, o que não parece muito atraente para os burocratas ou por aqueles que são indiretamente beneficiados por ela, ainda que à custa do excessivo ônus que atinge os contribuintes, por intermédio de uma relação completamente assimétrica e desequilibrada²⁶, antítese da reciprocidade e da harmonia proposta pela teoria fulleriana²⁷. Consta-se efetivamente que a moralidade pública já propugnada por Confúcio (551-478 a.C.) nunca se viu livre de seu capital adversário: o autointeresse, principal gerador da corrupção institucional²⁸. Como afirma Kautilya, ministro da Fazenda de um Estado situado no norte da Índia, em sua obra *Arthashastra* (Significado das regras) sobre técnicas necessárias para um bom governo:

“Así como es imposible que alguien no perceba el sabor de la miel o el veneno que se encuentra en la punta de su lengua, así también, para el que se enfrenta a los fondos de gobierno, es imposible no saborear, al menos de forma mínima, la riqueza del Rey”²⁹.

Será que o nosso Código Tributário vem apenas em socorro contra a extrema ganância do Poder Público, ocupando-se “das relações entre o fisco e as pessoas sujeitas a imposições tributárias de qualquer espécie, limitando o poder de tributar e protegendo o cidadão contra os abusos desse poder³⁰” ou poderia sustentar uma relação mais positiva entre ambos? Vejamos.

DISCUTINDO A RELAÇÃO FISCO-CONTRIBUINTE: HÁ POSSIBILIDADE DE SAIR DO ÓDIO PARA A AMIZADE?

“A legal subject is not a member of a subservient populace ready to do what they are told to do. (...) Respect each man as an agent. Here is especially the connection between law and morals and the intersection where the respect of the forms and fidelity to them should be. The lawgiver should treat the legal subject as a free and responsible subject.”³¹

KRISTEN RUNDLE

Para resolver o dilema, podemos recorrer a dois ensaios de Lon Fuller: “Means and Ends” no Direito e “Forms and Limits of Adjudication”³², em que o agente no Direito é sempre prestigiado nos dois polos da relação. Nesse sentido, o contribuinte é também concebido como agente livre, responsável e movido por um propósito razoável. Como afirma o professor Andrés Rosler, o Direito em Fuller “(...) presupposes the agency. Not only have as a goal the protection of agency”³³.

Por outro lado, o equilíbrio entre os meios utilizados para a consecução dos fins sociais visados pela arrecadação de impostos, bem como o respeito pela forma que garante essa harmonia – “forms liberate”³⁴ – podem estimular uma atitude contributiva mais positiva.

Nosso CTN abrigaria essas condições, já que, em tese, veicula com clareza a captação dos recursos materiais para disponibilizar ao cidadão contribuinte os serviços que lhe compete, como autêntico provedor das necessidades coletivas³⁵, com base em “princípios de conduta social, tendentes a realizar a justiça”³⁶?

Se entendermos o sistema tributário garantido pelo Código como “um conjunto de normas que regula o comportamento das pessoas de levar dinheiro aos cofres públicos”³⁷, visando somente à obrigação e concebido o contribuinte como o único “responsável”³⁸, é impossível transcender a invasão patrimonial permitida, a coação unilateral e a rejeição do cidadão sempre em busca da tutela jurídica para poder opor-se à exigência³⁹, em prol de uma visão mais positiva em que os meios estão a serviço dos fins e ambas as partes são responsáveis, respeitando a forma do Direito e sua correta interpretação – base da segurança jurídica⁴⁰ – como primeiro passo para que os fins sejam atingidos.

Da mesma forma, se a liberdade é concebida de forma negativa, no sentido de que o tributo constitui o “preço da liberdade, pois é o instrumento que distancia o homem do Estado⁴¹”, e “pode implicar a opressão da liberdade, se não o contiver a legalidade⁴²”, a relação entre ambos nunca será concebida sob um ângulo construtivo.

Todavia, se o Direito é veiculado de forma moral⁴³, a começar da submissão à clareza da lei e de sua correta interpretação por parte daqueles que devem veiculá-la para otimizar a relação, seria possível suscitar melhores disposições no contribuinte. Nesse sentido, como afirma o professor Ives Gandra:

O CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL é o diploma legislativo sobre Direito Fiscal mais bem redigido de toda a história do Brasil. (...) Creio que, efetivamente, o mérito maior do CTN foi o de sistematizar o Direito Tributário. Antes havia, não um sistema, mas legislação tributária esparsa e conflitante, gerando atritos entre as entidades federativas, assim como dificuldades para os contribuintes que tinham de conviver com dispersão legislativa a que Becker chamava de “manicômio tributário”. O CTN sistematizou o Direito Tributário, permitindo que as normas gerais fossem aplicadas a todos os brasileiros e seguidas por todos os poderes contribuintes, pois explicitadoras da Constituição.⁴⁴

Portanto, o instrumento é adequado, porém, é preciso saber tocá-lo. O CTN, como meio idôneo, poderia, em tese, servir aos fins desejados, ou seja, favorecendo o justo equilíbrio na tributação (meio) e sendo indiretamente capaz de promover o correto emprego dos recursos arrecadados (fins). Nesse sentido, Fuller afirma que se meios e fins obedecem à moralidade do dever uma comunidade pode se projetar à moralidade de aspiração:

Explica a moralidade de aspiração como a proposta pela filosofia grega no que se refere à excelência e à vida virtuosa, em que a projeção ultrapassa o mero dever. A moralidade do dever, pelo contrário, parte da base e traça as regras necessárias sem as quais a ordenação da sociedade é impossível. Para distingui-las graficamente, compara a moralidade do dever à gramática, e a de aspiração à boa expressão literária. O Direito seria a gramática, que se atém às suas regras, mas que pode potencializar a boa escrita. Na escala moral, há um ponto em que se decola para a aspiração, ainda que seja difícil estabelecê-lo, por não evidente. Voltando à analogia com a gramática, afirma que, ao recorrermos à linguagem, não estamos pensando em seu melhor uso, ainda que percebamos algumas corrupções que devem ser combatidas. Aplica essa analogia ao Direito, explicando que podemos saber o que é injusto, sem ter uma noção profunda do que seria a perfeita justiça. De qualquer forma, a pauta oferecida pelo Direito, se respeitada, pode servir de base para as mais variadas e sonoras composições sociais, fortalecendo também o desenvolvimento e o aperfeiçoamento pessoal de cada “instrumento”⁴⁵.

Logo, concluímos que se poderia promover uma relação fisco-contribuinte efetivamente saudável em nossa cultura com base no conceito de reciprocidade ao que se presta, visando, entre outros escopos, por exemplo, a assegurar ampla e eficiente coordenação dos programas de investimentos e serviços públicos⁴⁶, se:

- A.** O CTN fosse corretamente interpretado e imparcialmente aplicado, respeitando-se as regras apresentadas pelo Direito, com base em uma racionalidade propositiva e não de um puro formalismo intelectual⁴⁷;
- B.** A política tributária servisse efetivamente ao bem comum, levando até às últimas consequências o princípio constitucional da moralidade na Administração Pública⁴⁸;

- C.** O cidadão contribuinte fosse compreendido como um agente livre e responsável; formado em seu dever de contribuir para a comunidade e estimulado ao mesmo tempo pela atividade congruente das autoridades públicas⁴⁹.

Caso a palavra “utopia” tenha rondado as mentes de alguns leitores, animamos a não subestimar as capacidades da verdade, do bem e do sentido social como força centralizadora da atividade humana. O que se faz necessário efetivamente é promovê-la pela educação e coerência.

Como afirmou Fuller em sua conferência “Como as Escolas de Direito Podem Contribuir para a Formação dos Advogados⁵⁰”, é preciso se dedicar aos alunos, conjugando ética e prática:

Dar-lhes um sentido mais profundo. Não somente métodos e técnicas. Fazer pensar. Ir aos porquês. Treinar homens para que pensem como advogados. Ajudar a ter uma disciplina intelectual que leve a pensar sempre anteriormente no objetivo (...) a partir dos próprios professores que devem interessar-se de verdade pelos alunos⁵¹.

CONCLUSÃO

“Si hicieres alguna obra virtuosa com trabajo, el trabajo pasa y la virtud persevera; mas si hicieres alguna cosa torpe el deleite pasa y la torpeza permanece⁵².”

AULUS GELIUS

Como em filosofia se afirma que a formação termina no exemplo, trago para ilustrar (ainda que se trate de um dado pessoal) um fato plástico que me ficou gravado. Ver, há muitos anos, meu avô, um autêntico aristotélico⁵³, em busca de corrigir sua declaração de imposto, pois entendia que deveria pagar mais do que o montante que lhe foi exigido.

Tolice? Do mesmo modo que um abismo provoca outro abismo, um cidadão virtuoso também pode gerar atitudes positivas a seu redor (e vice-versa) com relação aos que atuam em funções públicas, alicerçando uma relação de interação e cooperação em prol do bem comum.

Esforços pontuais nesse sentido podem ser promovidos em todos os âmbitos, a começar por combater qualquer compactuação com uma estrutura corrupta até promover positivamente uma educação e atuação cidadã nos respectivos campos social e profissional que a cada um compete atuar.

Nesse sentido, o CTN, como instrumento apto, fundamentaria racionalmente a prática jurídica tributária, possibilitando a consecução do justo político e social que sua forma deveria sustentar, caso fosse plenamente respeitado.

A Filosofia do Direito fulleriana muito pode contribuir para essa correta aplicação, na medida em que a “form of law introduces meaningful limits to lawgiving power through its connection to human agency⁵⁴”. Resta saber se estamos dispostos, em ambos os polos da relação, a superar o autointeresse e realmente promover o bem comum pelo cultivo de uma responsável reciprocidade, em nosso caso, começando evidentemente pelo fisco, que deveria se desprender de ser na prática “mais igual que os outros⁵⁵”.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ÁVILA, Humberto. *Segurança Jurídica. Entre permanência, Mudança e Realização no Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2011.

FINNIS, John. *Natural Law and Natural Rights*. Oxford: Clarendon Press, 1992.

_____. “Natural Law. The Classical Tradition” in COLEMAN, Jules and SHAPIRO, Scott. *The Oxford Handbook of Philosophy of Law*. Oxford: Oxford University Press, 2002.

FLETCHER, George P. *Basic Concepts of Legal Thought*. New York: Oxford University Press, 1996.

FULLER, Lon. *Irrigation and Tyranny*. Stanford Law Review, volume 17, 1965.

_____. *The Morality of Law*. New York: Fawcett, 1964.

_____. *The Principles of Social Order*. Selected Essays Revised and edited with an introduction by Kenneth Wisnton. Oxford: Hart Publishing, 2001.

_____. *The Problems of Jurisprudence*. Brooklyn: The Foundation Press, 1949.

GLUCKMAN, Max. *Politics, Law and Ritual in Tribal Society*. Chicago: Aldine, 1965.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, 1998.

MARTINS, Angela Vidal da Silva. *A Moralidade do Direito como Condição de Liberdade em Lon Fuller*. Porto Alegre: Editora Lex/Magister, 2013.

MARTINS, Angela Vidal Gandra da Silva. *Antropologia Filosófica e Direito: Um Confronto entre o Personalismo de Lon Fuller e o Economicismo de Richard Posner*. São Paulo: Noeses, 2017.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Comentários ao Código Tributário Nacional* (“Artigo 1º”) 2ª edição – Revista e Ampliada in PEIXOTO, Marcelo Magalhães e LACOMBE, Rodrigo Santos Masset (coordenação). São Paulo: MP Editora, 2008.

MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Administrativo Brasileiro*. São Paulo: Malheiros, 2002.

PASIN, João Bosco Coelho. *Derecho Tributário y Ética*. Buenos Aires: Heliasta, 2010.

SABBAG, Eduardo. *Manual de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2014.

SARTORI, Giovanni. *A Teoria da Democracia Revisitada*. São Paulo: Editora Ática, 1994.

SEN, Amartya. *Desenvolvimento como Liberdade*. São Paulo: Ed. Companhia das Letras, 2000.

RUNDLE, Kristen. *Forms Liberate. Reclaiming Lon Fuller’s Jurisprudence*. Oxford: Hart Publishing, 2012.

ORWELL, George. *A Revolução dos Bichos*. Companhia das Letras, 2007.

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

1

FULLER, Lon. *The Principles of Social Order. Selected Essays* Revised and edited with an introduction by Kenneth Winston. Oxford: Hart Publishing, 2001, pág. 215.

2

Ibidem, pág. 61.

3

MARTINS. Ives Gandra da Silva. “A Rejeição Social do Tributo”. 8/5/2002. (www.gandramartins.adv.br).

4

Ibidem.

5

sound reasons to act. FINNIS, John. “Natural Law. The Classical Tradition” in COLEMAN, Jules and SHAPIRO, Scott. *The Oxford Handbook of Philosophy of Law*. Oxford: Oxford University Press, 2002, pág. 13 et seq.

6

MARTINS. Ives Gandra da Silva. “A Verdade sobre as Imunidades das Filantrópicas”. 10/3/2017. (www.gandramartins.adv.br).

7

FULLER, Lon. *The Morality of Law*. New York: Fawcett, 1964, pág. 52.

8

FULLER, 2001, pág. 215.

9

ARISTOTLE. *Nicomachean Ethics*. New York: Walter J. Black, 1943, Book V.

10

FULLER, 2001, pág. 207.

11

Ibidem.

12

FULLER, Lon. *Irrigation and Tyranny*. Stanford Law Review, volume 17, 1965.

13

FULLER. Lon. *On Legal Education*. Yale Law School Forum, 1946 in FULLER, 2001, pág. 295 et seq.

14

FULLER, 2001, pág. 209.

15

FROST, Robert. *Mending Wall*, 1914.

16

FULLER, 1964, pág. 110.

17

Ibidem, pág. 59 et seq.

18

FULLER, 2001, pág. 216.

19

GLUCKMAN, Max. *Politics, Law and Ritual in Tribal Society*. Chicago: Aldine, 1965, págs. 211-216 *apud* FULLER, 2001, págs. 171-172.

20

MALINOWSKI. *Crime and Custom in Savage Society* (1926) *apud* FULLER, 2001, pág. 262.

21

FULLER, 2001, pág. 262.

22

Ibidem, pág. 217.

23

Ibidem.

24

FULLER, Lon. *Two Principles of Human Association*. *American Society for Political and Legal Philosophy*. Yearbook Nomos XI, 1969. Edited by J. Roland Penock and John W. Chapman.

25

FULLER, 2001, pág. 81.

26

Veja-se, por exemplo, a crítica do ministro Celso de Mello no RE 239.286-6/PR (1999) com relação à crescente apropriação institucional de legislar em matéria tributária, que tem provocado a “desmedida provisória”.

27

FULLER, Lon. “*Means and Ends*” in *The Problems of Jurisprudence*. Brooklyn: The Foundation Press, 1949.

28

CLUGH. Dolly. *Ending Institutional Corruption*. Conference. Wasserstein Hall. Harvard Law School. 2015.

29

KAUTILYA. Arthashastra. Nueva Delhi: Penguin Books, 1991, pág. 281 *apud* PASIN, João Bosco Coelho. *Derecho Tributário y Ética*. Buenos Aires: Heliasta, 2010, pág. 35.

30

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, 1998, pág. 35.

31

RUNDLE, 2012, pág. 8.

32

FULLER, 2001, pág. 101 et seq.

33

ROSLER, Andrés. *You Cannot Go Grossly Morally Wrong With Law. Can You? Draft for Jurisprudence*. Buenos Aires: 2012, pág. 6.

34

RUNDLE, Kristen. *Forms Liberate. Reclaiming Lon Fuller's Jurisprudence*. Oxford: Hart Publishing, 2012.

35

SABBAG, Eduardo. *Manual de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2014, pág. 33.

36

MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Administrativo Brasileiro*. São Paulo: Malheiros, 2002, pág. 35.

37

SABBAG, 2014, pág. 35.

38

Ibidem, pág. 36.

39

Ibidem.

40

ÁVILA, Humberto. *Segurança Jurídica. Entre Permanência, Mudança e Realização no Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2011, pág. 231 e seq. e pág. 320 et seq.

41

ISENSEE, Josef. “Die verdrängten Grundpflichten der Bürgers”. *Die Öffentliche Verwaltung*, 1982, pág. 617: “Für den Bürger ist die Steuer...der Preis für seine wirtschaftliche Freiheit” apud. TORRES, Ricardo Lobo. *A Ideia de Liberdade no Estado Patrimonial e no Estado Fiscal*. Rio de Janeiro: Renovar, 1991, pág. 3.

42

SAINZ DE BUJANDA, Fernando. *Hacienda y Derecho*. Madri: Instituto de Estudios Políticos, 1975, v. 1, pág. 194: “(...) *la más enérgica resistencia al poder de los déspotas ha provenido, por lo general de los contribuyentes*” apud Ibidem.

43

MARTINS, Angela Vidal da Silva. *A Moralidade do Direito como Condição de Liberdade em Lon Fuller*. Porto Alegre: Editora Lex/Magister, 2013.

44

MARTINS, Ives Gandra da Silva. “Artigo 1º do CTN” in PEIXOTO, Marcelo Magalhães e LACOMBE, Rodrigo Santos Masset (coordenação). *Comentários ao Código Tributário Nacional*. 2ª ed. – revista e ampliada. São Paulo: MP Editora, 2008, págs. 29-33.

45

MARTINS, Angela Vidal Gandra da Silva. *Antropologia Filosófica e Direito: Um Confronto entre o Personalismo de Lon Fuller e o Economicismo de Richard Posner*. São Paulo: Noeses, 2017, pág. 58 et seq. (no prelo)

46

CTN, artigo 83.

47

FULLER, Lon. *Forms and Limits of Adjudication* in FULLER, 2001, pág. 101 et seq.

48

PASIN, págs. 243-244.

49

Congruência: deve haver harmonia entre as regras declaradas e administradas, ou seja, entre as leis promulgadas e sua efetiva aplicação. Além de permitir que se antecipe o agir alheio, facilita a adesão às regras pela coerência na ação e pela exemplaridade: não é possível obedecer a algo que não é obedecido pelos responsáveis pelo mandato ou por sua veiculação. A confiança no sistema também se apoia na autoridade moral. In MARTINS, 2017, pág. 52.

50

FULLER, Lon. “What the Law Schools Can Contribute to the Making of Lawyers”. Publicado no *Journal of Legal Education I* (1948): 495-507 e posteriormente em um ensaio mais completo “On Teaching Law”. Cambridge: Harvard Law School Repository, 1950, págs. 37 e 41.

51

Ibidem.

52

AULUS GELIUS. *Noches Áticas (Noctes Atticae)*, livro I, cap. III, 15.

53

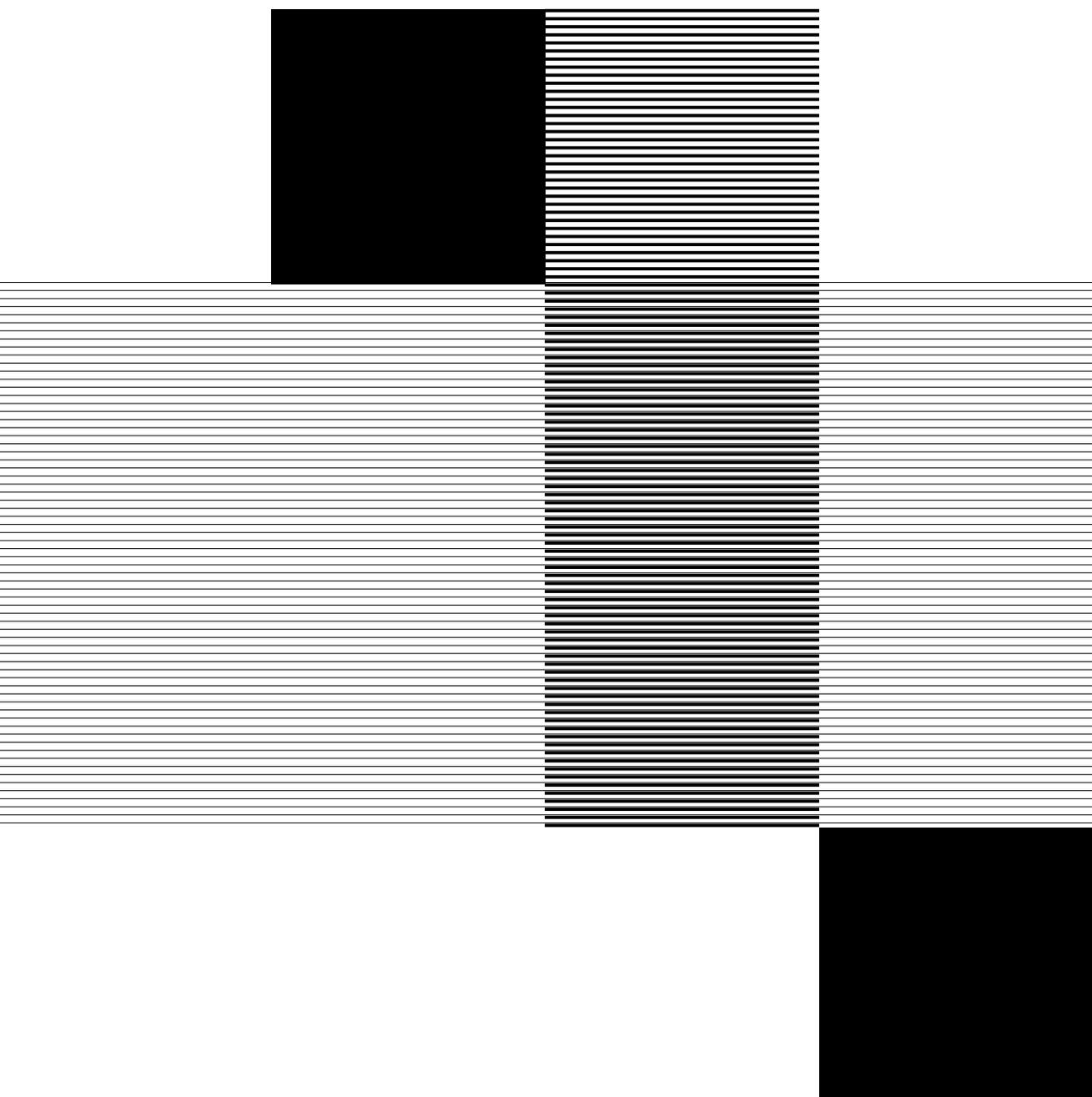
MARTINS, José da Silva. *Sabedoria e Felicidade*. Martin Claret, 1990.

54

RUNDLE, 2012.

55

ORWELL. George. *A Revolução dos Bichos*. Companhia das Letras, 2007.



—

O LANÇAMENTO NA DOCTRINA TRIBUTÁRIA BRASILEIRA

— **EDISON CARLOS FERNANDES**

DOUTOR EM DIREITO PELA PUC/SP. COORDENADOR DO
NÚCLEO DE DIREITO TRIBUTÁRIO DO CEU-IICS ESCOLA DE
DIREITO E ADVOGADO MILITANTE.

APESAR DE SER UM TEXTO BASTANTE CONSISTENTE E NOS SEUS 50 ANOS NÃO TER SOFRIDO RELEVANTE QUESTIONAMENTO CONSTITUCIONAL, O CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL (CTN) NÃO ESTÁ IMUNE A PONTOS POLÊMICOS. ENTRE ESSES, TALVEZ A DISCUSSÃO SOBRE O LANÇAMENTO SEJA UM DOS PRINCIPAIS. A SENSIBILIDADE DESSE TEMA CRESCE À MEDIDA QUE, ALÉM DE HAVER UMA DISCIPLINA ESPECÍFICA ACERCA DO LANÇAMENTO (TÍTULO III, CAPÍTULO II, SEÇÃO I, DO CTN), ELE COMPÕE O CONCEITO DE TRIBUTOS DESCRITO NO ARTIGO 3º DO MESMO CTN: “COBRADO MEDIANTE ATIVIDADE PLENAMENTE VINCULADA”.

Não tendo o seu texto alterado ou suprimido pelo Poder Judiciário, é certo que a doutrina¹ tributária nacional buscou apresentar seu entendimento sobre a disciplina jurídica do lançamento, porém, com conclusões bastantes distintas. O texto legal analisado foi sempre o mesmo, mas a interpretação e o entendimento da doutrina variaram de maneira bastante extensa, em um arco de cento e oitenta graus. A motivação dessa distância entre os entendimentos reside nas questões filosóficas e de Teoria Geral do Direito, que fundamentam cada importante corrente de pensamento.

O presente texto tem a intenção (e não a pretensão) de discorrer sobre as principais interpretações doutrinárias do lançamento, concentrando-se nos destacados juristas brasileiros. Em termos de corrente doutrinária, adota-se a classificação proposta por Karl Larenz², ao definir as linhas de estudo jurídico: jurisprudência dos conceitos; jurisprudência dos interesses; e jurisprudência dos valores (entendida “jurisprudência” como estudo do Direito e não como manifestação reiterada dos tribunais). No desenvolvimento do texto a seguir, serão apresentados, então, breve introdução sobre a “jurisprudência” em comento, o jurista brasileiro, na área do Direito Tributário, escolhido para representar essa “jurisprudência”, e o entendimento desse representante da “jurisprudência” sobre o lançamento.

— DOUTRINA POSITIVISTA (JURISPRUDÊNCIA DOS CONCEITOS)

Toma-se como ponto de partida do positivismo jurídico a influência do cientificismo sobre o estudo do Direito. A escola positivista, de uma maneira geral, ensina que a Ciência deve ter um objeto muito bem definido, e, em complemento, as conclusões sobre esse objeto necessitam de provas cabais, ou seja, de demonstrações robustas que possibilitam afirmações categóricas sobre esse objeto. Para a Ciência do Direito, então, o seu objeto seria o próprio texto da lei, tal como escrito e publicado, ou seja, tal como tenha sido positivado.

Somente o texto legal pode ser observado de maneira objetiva, ou seja, observável. É o texto legal que se pode provar expressamente e de modo irrefutável. Ao cientista do Direito, então, cabe analisar a lei positivada e os conceitos por ela referidos.

No âmbito da doutrina tributária brasileira, há grandes pensadores da corrente positivista (jurisprudência dos conceitos), ainda atualmente, talvez, a maior influência do estudo do Direito no Brasil. Entre eles, podem ser citados: Alfredo Augusto Becker, Alberto Xavier, Geraldo Ataliba e Sacha Calmon Navarro Coêlho; cada um com suas particularidades que, todavia, se complementam para formar o entendimento positivista do Direito Tributário pátrio. Para efeito desse texto, destaca-se a doutrina de Paulo de Barros Carvalho³, como o principal jusfilósofo brasileiro estudioso do direito tributário.

Obviamente limitando a abordagem dos seus estudos, em apertada síntese pode-se identificar como contribuição relevante de Paulo de Barros Carvalho o estudo

do Direito Tributário concentrado em normas jurídicas, sem atribuir importância aos fatos concretos, ocorridos no mundo real (“eventos”). Veja-se o “exemplo singelo” utilizado pelo próprio autor:

(...) nasce uma criança. Isto é um evento. Os pais, entretanto, contam aos vizinhos, relatam os pormenores aos amigos e escrevem aos parentes de fora para dar-lhes a notícia. Aquele evento, por fora dessas manifestações de linguagem, adquiriu também as proporções de um fato, num de seus aspectos, fato social. Mas não houve o fato jurídico correspondente. A ordem jurídica, até agora ao menos, não registrou o aparecimento de uma nova pessoa, centro e imputação de direitos e de deveres. A constituição jurídica desse fato vai ocorrer quando os pais ou responsáveis comparecerem ao cartório de registro civil e prestarem declarações. O oficial do cartório expedirá norma jurídica, em que o antecedente é o fato jurídico do nascimento, na conformidade das declarações prestadas, e o consequente é a prescrição de relações jurídicas em que o recém-nascido aparecer como titular dos direitos subjetivos fundamentais.⁴

Ao jurista caberia, nesses termos, analisar a relação entre normas jurídicas: a norma geral e abstrata, prevista em algum documento legal (ou infralegal, a depender da competência do agente público para a matéria específica), e a norma individual e concreta. Essa norma individual e concreta seria a narração em linguagem jurídica, por uma autoridade a quem seja atribuída competência por uma norma superior e válida, de um determinado evento, constituindo o fato jurídico. No âmbito do Direito Tributário, essa norma individual e concreta é identificada pelo autor como o *lançamento*.

Para que surja a relação jurídica tributária, a lei, como norma geral e abstrata, deve prever a *hipótese tributária*, isto é, a situação hipotética antecedente que provocaria como consequente a obrigação tributária. Ocorrido o evento (mundo real), ele deveria ser descrito por uma autoridade competente, na norma individual e concreta, com o intuito de constituir o *fato tributário*. Essa descrição será feita por meio do lançamento, nas suas diversas modalidades.

O lançamento, então, tem o poder e a atribuição de constituir a obrigação tributária (relação jurídica), juntamente com o crédito tributário (objeto a ser cobrado pelo credor). O lançamento seria *constitutivo*, e não somente do crédito tributário, como parece determinar o artigo 142 do CTN, mas da própria obrigação tributária. Na doutrina positivista, todos os elementos da exigibilidade do tributo estão na norma jurídica, e o lançamento é considerado norma jurídica (individual e concreta).

DOCTRINA FINANCISTA⁵ (JURISPRUDÊNCIA DOS INTERESSES)

A jurisprudência dos interesses surge cronologicamente depois da jurisprudência dos conceitos, em um momento de forte intervenção do Estado na economia (período entre guerras e da recessão de 1929). Nesse contexto, o Direito é o principal instrumento de atuação estatal e, sendo assim, a interpretação das leis e dos documentos normativos deveriam propiciar o melhor interesse público no assunto em particular. Na esfera tributária, a jurisprudência dos interesses indicava, *grosso modo*, que a lei tributária deveria perseguir a arrecadação de recursos aos cofres públicos (e não os conceitos restritos da norma jurídica).

No Brasil, pode-se identificar a doutrina financista na prevalência do conceito de tributo previsto no artigo 9º da Lei nº 4.320, de 1964 (Lei das Finanças Públicas), nestes termos: “Tributo é a receita derivada instituída pelas entidades de Direito Público, compreendendo os impostos, as taxas e contribuições nos termos da constituição e das leis vigentes em matéria financeira, destinando-se o seu produto ao custeio de atividades gerais ou específicas exercidas por essas entidades”. Com suporte nesse entendimento são os ensinamentos de Aliomar Baleeiro, Amílcar de Araújo Falcão, este último defendendo a interpretação econômica do Direito Tributário⁶, e, mais recentemente, Marco Aurélio Greco, que fundamentou seu pensamento no princípio da solidariedade social⁷. Na doutrina financista, tradicionais princípios constitucionais ganham novos contornos para possibilitar a jurisprudência dos interesses, isto é, a interpretação da legislação tributária que garante e, se possível, aumenta a arrecadação de receita pública derivada pecuniária (tributo).

Nesse sentido, a igualdade e a capacidade contributiva servem não apenas como limites a atuação tributária do Estado, em proteção ao contribuinte, mas, como uma via de duas mãos, garante a cobrança de tributos até o limite dessa capacidade e de maneira isonômica entre os contribuintes. Privilegia-se a riqueza econômica em detrimento das formalidades de como essa riqueza foi auferida ou manifestada. Essa primazia da riqueza sobre a formalidade impositiva aplica-se também ao lançamento, no sentido de a doutrina financista entender que existem tributos para cuja cobrança o lançamento (“atividade administrativa plenamente vinculada”) é prescindível.

Veja-se o ensinamento de Marco Aurélio Greco:

Com efeito, é do conhecimento da doutrina a distinção entre tributos com e sem impositivo. A diferença está em que – posto destinar-se esta fase à fixação definitiva do conteúdo da pretensão do Fisco – a própria lei pode, de imediato, indicar este montante não havendo necessidade de qualquer manifestação da Administração a respeito.

Assim, é admissível que a lei, além de prefixar o conteúdo da pretensão, também preveja a circunstância de caber aos próprios sujeitos passivos a verificação da ocorrência do fato impositivo, esgotando-se, pois, toda a etapa sem qualquer ação do Fisco.⁸

Novamente, a despeito do que determina o artigo 142 do Código Tributário Nacional – CTN, para os adeptos da doutrina financistas, o tributo pode ser exigido sem que haja lançamento. Posições dessa natureza geraram o entendimento do Superior Tribunal de Justiça – STJ segundo o qual, *por exemplo*, “a entrega de Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF), de Guia de Informação e Apuração do ICMS (GIA) ou de outra declaração dessa natureza prevista em lei (dever instrumental adstrito aos tributos sujeitos a lançamento por homologação), é modo de constituição do crédito tributário, dispensando a Fazenda Pública de qualquer outra providência conducente à formalização do valor declarado” (Recurso Especial nº 1.120.295/SP; relator ministro Luiz Fux). O lançamento, então, não seria constitutivo nem declaratório, já que poderia ser dispensado.

DOCTRINA JUSNATURALISTA (JURISPRUDÊNCIA DOS VALORES)

A jurisprudência dos valores teria sido forjada após a Segunda Guerra Mundial, quando passaram a ser estudados os direitos humanos previstos na Declaração Universal. Essa linha da filosofia do Direito teria reaproximado o Direito da Moral, procurando que a Ciência do Direito retornasse ao período anterior ao positivismo – quando o cientificismo promoveu a separação entre o Direito e a moral (a referência aos direitos humanos universais se aproxima de uma defesa ao restabelecimento dos direitos naturais). Na doutrina tributária brasileira, a jurisprudência dos conceitos se expressa por matizes bastantes distintos, das quais serão destacadas apenas duas no presente texto.

Inicia-se pela *Teoria da Imposição Tributária*, de Ives Gandra da Silva Martins, para quem quanto mais a participação desmedida do Estado no fato econômico crescer, tanto mais a característica de rejeição afetará a norma jurídica, pois o Direito Positivo mais se afastará do Direito Natural⁹. Com isso, a norma tributária seria *norma de rejeição social*, o que, em razão da sua afronta ao Direito Natural (especialmente da propriedade e da liberdade), faz com que a sua interpretação e sua aplicação devam estar sujeitas à legalidade estrita, à tipicidade cerrada. Nas palavras de Hugo de Brito Machado, o Direito Tributário serviria para a proteção dos contribuintes frente ao poder do Estado¹⁰.

Em razão da literalidade da norma tributária pregada por essa doutrina, o entendimento do lançamento deve se restringir ao texto do Código Tributário Nacional (CTN), especialmente, o artigo 142. Nesse sentido, o lançamento tributário é assim descrito por Hugo de Brito Machado:

A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória sob pena de responsabilidade funcional (CTN, art. 142, parágrafo único). Tomando conhecimento do fato gerador da obrigação tributária principal, ou do descumprimento de uma obri-

gação tributária acessória, que a este equivale porque faz nascer também uma obrigação tributária principal, no que concerne à penalidade pecuniária respectiva, a autoridade administrativa tem o dever indeclinável de proceder ao lançamento tributário.

(...)

*O lançamento, portanto, é constitutivo do crédito tributário, e apenas declaratório da obrigação correspondente.*¹¹

A interpretação literal do CTN, então, parece indicar que a obrigação tributária surgiria com a ocorrência do fato gerador, mas o lançamento seria fundamental, indispensável, para a constituição do crédito tributário. O lançamento, nessa doutrina, é constitutivo. O agente público da área tributária deveria, então, atuar, isto é, agir de maneira comissiva, para determinar o montante do tributo a ser exigido, e essa vinculação em defesa e proteção do próprio contribuinte.

Ao lado desse matiz jusnaturalista, tem-se, seguindo a teoria jurídica de Miguel Reale, a matiz liderada por Ruy Barbosa Nogueira, o primeiro catedrático de Direito Tributário no Brasil. Nessa doutrina, o Direito Tributário deve, por óbvio, observar os ditames da norma jurídica, mas, da mesma forma, a dimensão fática e a dimensão axiológica da tributação. Isso porque o Direito é fato, norma e valor.

Note-se que, de acordo com essa doutrina, a lei tem a sua importância, a sua imprescindibilidade, porém, a tributação não se limita a ela, não se restringe ao texto legal. Da mesma forma, o lançamento, conquanto seja declaratório¹², tem sua função na cobrança do tributo. Assim a relação jurídica tributária é descrita por Ruy Barbosa Nogueira:

Voltemos à estrutura formativa do débito tributário e vamos ver a formalização do direito de crédito da Fazenda e do seu direito de cobrança por intermédio dos elementos que assim podem ser colocados:

1. a lei – criadora do direito em abstrato;

2. a situação – é o elemento concreto descrito na lei, no sentido de que, uma vez de fato ocorrido, e tal como está especificado na lei, dá origem ao crédito, isto é, à constituição do direito creditório;

3. o lançamento – é procedimento de apuração e apreciação do fato qualificado como gerador, para perfeccionar o crédito tributário, pois embora não seja ato constitutivo (uma vez que os elementos constitutivos do direito de crédito tributário são a lei e o fato típico), entretanto, o lançamento tem uma função complementar, ou seja, de configuração formal do crédito, e esta formalização é condição para a própria validade e eficácia materiais previstas na lei.¹³

Nesse matiz da jurisprudência dos valores, tal como desenvolvido pela doutrina brasileira, são necessários para o surgimento da relação jurídica tributária, e, por consequência, para a cobrança do tributo, a previsão legal e a realização do fato no mundo concreto (real). Com isso, a análise do fato gerador *in concreto* faz parte da definição do tributo, conquanto não haja precedência ao fato gerador *in abstracto*, descrito na norma. O lançamento tem a função de ligar esses dois elementos, de modo a trazer liquidez e certeza ao crédito tributário, sem, contudo, constituí-lo.

CONCLUSÕES

Certamente, os pensamentos expostos neste texto poderiam ser muito mais aprofundados, detalhando a influência filosófica de cada doutrina e as consequências de cada explicação sobre o lançamento nos diversos outros aspectos da relação jurídica tributária. O que se pretendeu com esta apresentação resumida foi iniciar a análise das diversas visões sobre o lançamento, embora o texto do Código Tributário Nacional (CTN) seja o mesmo ponto de referência de todos os autores aqui mencionados. Com isso, pretendeu-se, ainda que sumariamente, esclarecer que as doutrinas tributárias brasileiras não são construídas sobre o vento ou sobre o vácuo, mas respeitam *rigorosamente* uma filosofia do Direito.

NOTAS

1

Para uma abordagem mais geral, conferir: ÁVILA, Humberto. “A Doutrina e o Direito Tributário” in ÁVILA, Humberto (organizador). *Fundamentos do Direito Tributário*. São Paulo: Marcial Pons, 2012, págs 221-245.

2

LARENZ, Karl. *Metodologia da Ciência do Direito*. 3ª ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997.

3

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 27ª ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

4

CARVALHO, obra citada na nota 3, pág. 351.

5

Por falta de denominação mais adequada, atribui-se à jurisprudência dos interesses o título de doutrina financista em referência aos primeiros estudiosos do Direito Tributário no Brasil, que iniciaram suas análises ainda no âmbito das ciências das finanças.

6

FALCÃO, Amílcar de Araújo. “Fato Gerador da Abrigação Tributária”. 4ª edição. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1977, págs. 71-76.

7

GRECO, Marco Aurélio e GODOL, Marciano Seabra de (coordenadores). *Solidariedade Social e Tributação*. São Paulo: Dialética, 2005.

8

GRECO, Marco Aurélio. *Dívidas Fiscais – I (Procedimento Administrativo)*. São Paulo: Saraiva, 1977, pág. 19.

9

MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Teoria da Imposição Tributária*. São Paulo: Saraiva, 1983, pág. 397.

10

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 12ª ed. São Paulo: Malheiros, 1997, pág. 34.

11

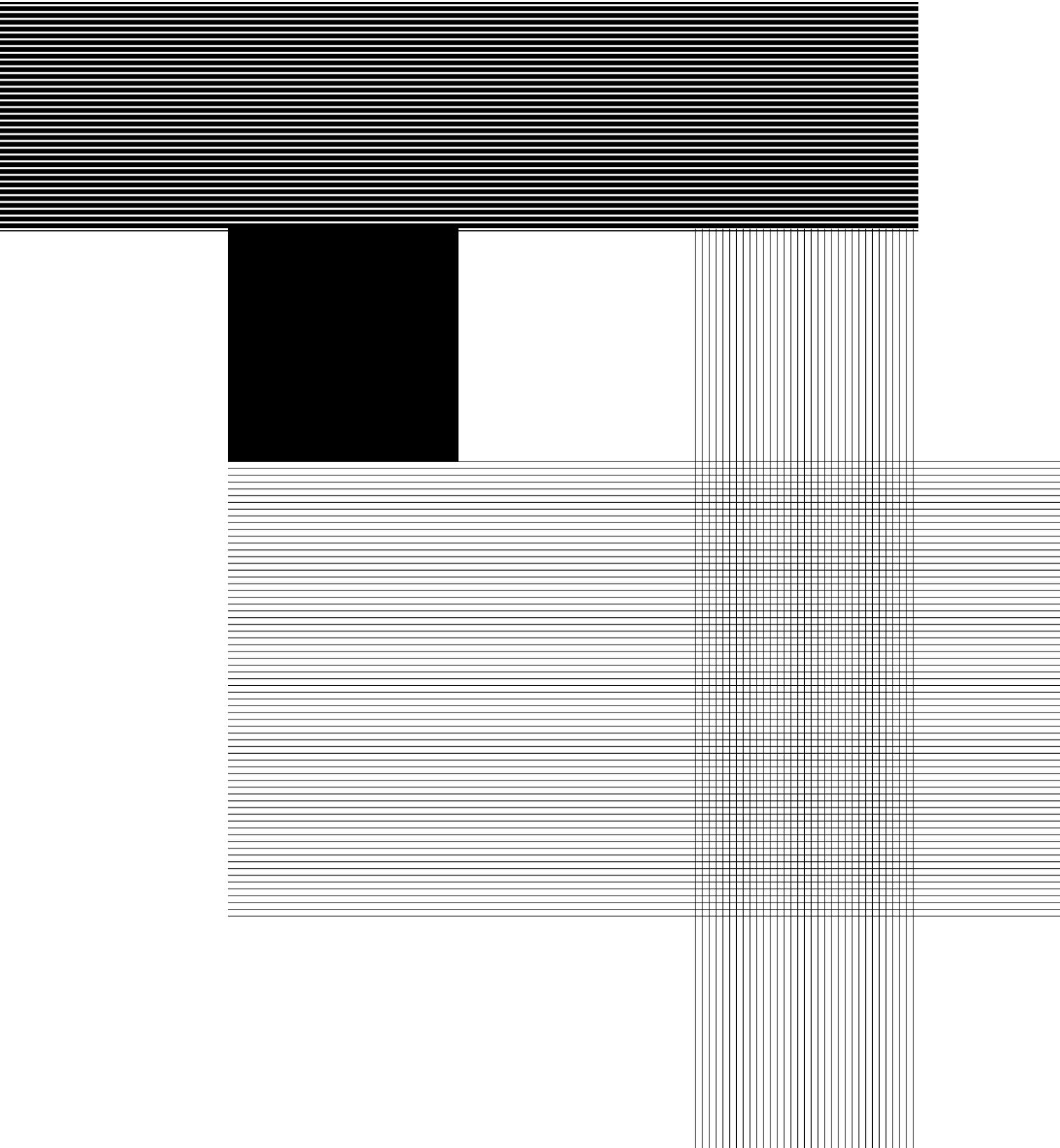
MACHADO, obra citada na nota 10, pág. 121.

12

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Teoria do Lançamento Tributário*. São Paulo: Resenha Tributária, 1965.

13

NOGUEIRA, *Curso de Direito Tributário*. 15ª ed. São Paulo: Saraiva, 1999, pág. 225.



E OS PRÓXIMOS 50 ANOS?

JAMES MARINS

DOUTOR EM DIREITO PELA PUC/SP E PÓS-DOUTOR PELA UNIVERSITAT DE BARCELONA, NA ESPANHA. É PROFESSOR TITULAR LICENCIADO DE DIREITO TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL TRIBUTÁRIO NA PUC/PR. É PRESIDENTE DO INSTITUTO BRASILEIRO DE PROCEDIMENTO E PROCESSO TRIBUTÁRIO E OCUPA A CADEIRA Nº 3 DA ACADEMIA BRASILEIRA DE DIREITO TRIBUTÁRIO. EM CURITIBA, É ADVOGADO E CONSULTOR JURÍDICO.

HONRA-NOS O CONVITE DO CONSELHO SUPERIOR DE DIREITO DA FECOMERCIO-SP, NA PESSOA DO QUERIDO PROFESSOR IVES GANDRA MARTINS, PARA QUE FALEMOS DO CINQUENTENÁRIO DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL E DAS NOSSAS PERCEPÇÕES APÓS DÉCADAS DE SUA APLICAÇÃO.

JÁ NOS MANIFESTAMOS EM OUTRAS OPORTUNIDADES¹ SOBRE TÃO INTRIGANTE TEMA, RAZÃO PELA QUAL NOSSAS OBSERVAÇÕES TÊM, A CADA NOVA CHANCE, SIDO APRIMORADAS COM NOVAS PERCEPÇÕES. NESTE ARTIGO, TOMAMOS POR BASE O QUE JÁ TRATAMOS EM OUTRAS OCASIÕES, TRAZENDO DE FORMA SU-CINTA NOSSAS MAIS RECENTES IMPRESSÕES SOBRE A APLICAÇÃO, NOS ÚLTIMOS CINQUENTA ANOS, DO CTN.

TEORIA E CÓDIGO TRIBUTÁRIO SE TORNARAM PRECOCEMENTE SENIS

Na década de 1960 do século passado, há cerca de 50 anos, o Brasil assistia à autêntica revolução nas estruturas legais e nas bases conceptuais do Direito Tributário. No ano de 1963, aparecia a Teoria Geral do Direito Tributário, da lavra do inspirado advogado gaúcho Alfredo Augusto Becker, e, logo a seguir, no ano de 1966, veio à luz o Código Tributário Nacional, o CTN, fruto principalmente do notável esforço de Rubens Gomes de Sousa. Duas obras, sem dúvida, transformadoras. A Teoria, de Alfredo, propunha-se a vertebrar o invertebrado, e o CTN, de Rubens, vinha com a missão de harmonizar o caos.

Ambos, a Teoria e o CTN, pareciam compartilhar do mesmo “futuro imaginário” no qual as relações tributárias não passariam de vínculos lógicos, técnicos, purificados o quanto possível da perturbadora presença do elemento humano, incomodamente factual e axiológico. Os propósitos da época eram louváveis: ciência e técnica andariam de mãos dadas para resolver os problemas da humanidade.

Teriam, no entanto, a Teoria e o Código, sobrevivido aos ataques da realidade? Quer parecer-nos que nem a Teoria nem o Código suportaram a rápida marcha dos últimos 50 anos e se tornaram precocemente senis. Conceitualmente presos à década de 1960, não reconhecem a incorporação de novas demandas socioeconômicas, não acreditam na urgência ecológica, não aceitam a força modificadora dos terabytes da tecnologia da informação. Esse envelhecimento precoce, porém, poderia ter sido evitado.

Como vimos defendendo desde o nosso ensaio denominado *Defesa e Vulnerabilidade do Contribuinte*, a doutrina do Direito Tributário veio, ao longo dos últimos 50 anos, sofrendo significativo reducionismo epistemológico, que restringiu sobremaneira o objeto de estudo dos tributaristas e bloqueou novas formas de pensar. Também sustentamos que a teoria reducionista do Direito Tributário, ao se distanciar da realidade, preferindo a forma, contribui decisivamente para o intolerável grau de litigiosidade das relações tributárias. Do mesmo modo, o CTN, ao preferir o formalismo, foi incapaz de conferir estabilidade e certeza a essas relações, que se tornaram fortemente judicializadas. Por isso nossa conclusão no sentido de que de nada adianta a elaboração de um novo código sob o influxo de velha teoria. Precisamos, antes, de uma nova teoria para o Direito Tributário.²

O CONTEXTO DE SURGIMENTO DA CODIFICAÇÃO DA TRIBUTAÇÃO

Convém lembrar que o marco legal da transição entre a *relação de poder de tributar para a relação de direito de tributar* é a Ordenação Tributária Alemã de 1919.³ Código tributário fecundado pela destruição gerada pela Primeira Guerra Mundial. Esse

diploma alemão, cujo modelo, quatro décadas depois, ainda inspirou estruturalmente nosso CTN, foi concebido por encomenda do Reich Alemão como um sistema arrecadatório altamente eficiente, com o propósito de fazer frente à reconstrução da Alemanha vencida e, ainda, pagar pelos estragos causados aos países aliados conforme o polêmico acordo de paz corporificado no Tratado de Versailles. Os estudos que se fizeram sobre esse diploma de guerra, formaram a *doutrina fundacional* do Direito Tributário.

Sem embargo das importâncias científica e histórica da fixação desse conceito, que teve o mérito de juridicizar o vínculo obrigacional tributário, seu alcance produziu resultados apenas parciais, já que o fenômeno tributário, enquanto relação fática, socioeconômica, não se limita à ideia restrita de obrigação, de débito e crédito entre Estado e contribuinte, mas compreende também a própria criação legislativa e sua justificação socioeconômica e, por fim, a adequada aplicação da arrecadação financeiro-tributária pela administração estatal.⁴

De fato, em sua proposta matricial, alinhada com a visão cartesiana-newtoniana então dominante nos meios científicos, a doutrina fundacional encetou profundo recorte epistemológico, considerando com foros de definitividade, a criação legislativa como fenômeno “pré-jurídico”, meramente político, e a aplicação de tributos como fenômeno “extrajurídico” – ou pós-jurídico –, ou mesmo meramente econômico ou simplesmente financeiro (BECKER, 1963, págs. 19-20). Essa formulação, contudo, produziu a longo prazo o efeito não planejado de converter o Direito Tributário em mero Direito Arrecadatório.

Com base no cenário posto é que na Europa de 1956 emergia uma discussão entre Benvenuto Griziotti e Achille Donato Giannini⁵. Benvenuto Griziotti sustentava que o fenômeno só poderia ser estudado conjuntamente, sob os pontos de vista econômico, sociológico, político, jurídico e técnico. Enquanto Achille Donato Giannini dizia que não. Para ele, tínhamos de separar o fenômeno jurídico tributário de todo o seu entorno sociológico, econômico e político, de modo que pudesse ser estudado conscientemente.

Alfredo Augusto Becker, a par dessa discussão na década de 1960, reputou Griziotti como fascista. E, por essa razão, adotou justamente a teoria de Achille Donato Giannini, em seu livro *A Teoria Geral do Direito Tributário* (1963). Paradigma que influenciou profundamente a fase acadêmica do Direito Tributário brasileiro iniciado, em verdade, de forma mais consistente a partir de 1971, quando foi criado o programa de mestrado da Universidade de São Paulo e, em seguida, o programa de mestrado da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, em 1973.

A escola de Direito Tributário da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo construiu-se com base nas lições de Geraldo Ataliba, que, por sua vez, adotou em seus ensinamentos de Direito Tributário a doutrina de Alfredo Augusto Becker e sua proposta reducionista.

A separação entre o momento legislativo e a interpretação do texto normativo posto, objeto de interpretação do jurista, leva-nos a crer que a norma, necessaria-

mente, precisa de modificações. E foi nesse contexto teórico que emergiu no Brasil a criação do Código Tributário Nacional, ainda que, como veremos, tivesse espírito um tanto quanto distinto das questões postas pela doutrina.

O CONTEXTO DE CRIAÇÃO DO CTN

O CTN foi criado em momento anterior à Constituição de 1988, o que, por si só, já carrega consigo uma série de questionamentos acerca da sua correspondência e recepção em face da realidade “inaugurada” pela Constituição cidadã, que, sem dúvida, inovou drasticamente na sistematização da tributação no Estado brasileiro. Entretanto, a despeito disso, é fato que o CTN surgiu sob a égide da Constituição de 1946, que, em seu texto, reservava à tributação não mais do que duas dezenas de artigos, tendo a tributação se constituído em verdadeiro sistema apenas em 1965, com a promulgação da Emenda Constitucional nº 18, que em seu bojo trouxe uma série de disposições motivadoras do Decreto-Lei nº 5.172/66.

Contudo, da análise da exposição de motivos do CTN, encaminhado à Presidência da República em 1966 pelo então ministro da Fazenda Octávio Gouvêa de Bulhões, percebe-se que já havia, à época, nítida preocupação com aspectos tido pela doutrina tradicional como “extrajurídicos” e que hoje retornam ao cenário da dogmática jurídico-tributária com grande força⁶.

Em mesma época, encontra-se o relevante registro feito por um dos idealizadores do Código Tributário Nacional, Rubens Gomes de Souza, em texto intitulado “A Missão do Jurista Tributário”, no qual expõe a preocupação no sentido de que o jurista cuide das questões filosóficas atinentes ao Direito e à tributação, traduzindo de forma bastante evidente a polêmica teórica existente⁷. A preocupação era oferecer texto normativo que correspondesse com a realidade que pretende regular. E finaliza o referido texto afirmando que, em 1962, quando da criação da comissão criadora do CTN, não envidariam esforços para fazer valer essa premissa. É esse também o relato de Ives Gandra Martins sobre o tema, ao destacar o surgimento da codificação em razão da necessidade de regulação para os “choques contínuos” entre Estado e contribuinte.⁸

Ampliando o contexto descrito, André Folloni (2013, pág. 40) descreve o ambiente teórico de criação do CTN e da teoria doutrinária dominante que surgiria a partir de então, ao afirmar que a “Teoria geral beckeriana só poderia ter sido escrita no tempo histórico que era o seu, que assistira ao Direito Tributário invertido, à babel doutrinária, a ausência de disciplinas universitárias específicas, e ao Direito Positivo caótico (...)”.

Corresponde ainda ao que Arthur Ferreira Neto (2016, págs. 201-296) define como “paradigma empírico econômico do Direito Tributário”, época em que ainda não se defendia a autonomia científica do Direito Tributário, reservando à tributação a finalidade de viabilizar o financiamento das despesas públicas. Como

descreve o autor, “de acordo com o paradigma científico desse período, a causa material do fenômeno tributário deve ser sempre reconduzida a algum aspecto econômico da realidade (...)”.

Contudo, 50 anos após a criação do CTN, o breve contexto que aqui se relata sem dúvida é, para o jurista atual do Direito Tributário, muito familiar e contemporâneo. Prova disso é a vasta quantidade de processos em que litigam os contribuintes e a Fazenda, que se põem em constante conflito para a interpretação do Direito posto.⁹ Emerge, a nosso ver, então, o necessário questionamento: seria necessário um novo CTN? Se a experiência nos mostra que a codificação não solucionou as questões existentes há cinco décadas, um novo marco normativo solucionaria? Ou, por outro modo de formular a indagação, o marco legal tributário, ao receber influência teórica reducionista, de inspiração newtoniana-cartesiana, deixou de atender à realidade ou nunca chegou a atendê-la?

A “DESSUBSTANCIAÇÃO” DA DISCIPLINA DO DIREITO TRIBUTÁRIO

Ainda que muitas das questões discutidas atualmente no Direito Tributário passem pela necessária alteração legislativa, em nosso sentir, o momento atual do Direito Tributário exige reanálise da doutrina tradicional do Direito Tributário – e da teoria que dela emerge – e como encara a realidade que lhe serve de objeto.

O reducionismo epistemológico surgido da importação da doutrina de Giannini para o Brasil, aliado ao fenômeno da disciplinarização das ciências no seio das universidades, como destacou Pierre Bourdieu (2001, pág. 73), segregou em demasiado as questões que envolvem a tributação. Nosso mundo universitário, donde se extrai as teorias dominantes do Direito Tributário, inclusive nos tribunais, é tão compartimentalizado, dividido e subdividido que perdemos a noção de conjunto. O produto desse modo de pensar é a formação massiva de hiperespecialistas, habilitados para repetir fórmulas científicas profissionalizadas, mas inabilitados para gerir a complexidade inerente à realidade.¹⁰

De fato, no caminho de autonomização da ciência do Direito Tributário rastreia-se a construção de percurso semelhante, ao longo do qual desenharam-se alternativas para a matematização. Inicialmente, o movimento científico que deflagrou a autonomização da disciplina seguiu o processo de especialização disciplinar. Destacou o Direito Financeiro do ventre do Direito Administrativo e, ato contínuo, extraiu o Direito Tributário do bojo do Direito Financeiro.

Também nesse esforço, essa linha teórica suprimiu – em opção epistemológica – os elementos políticos, econômicos, psicológicos ou sociológicos ou quaisquer outros que pudessem contaminar a pureza metodológica do objeto eleito. Como consequência, mesmo antes da formalização metodológica, essa autonomização reduziu o intercâmbio de inteligências. Aos estudiosos de política, economia, psicologia

ou sociologia, foi interdita a possibilidade de participar dos desafios científicos da nova disciplina, o Direito Tributário. A troca de ideias quase desapareceu, o debate, portanto, reduziu-se e se tornou circular.

Logo, deu-se o fenômeno da redução dos critérios de explicação na disciplina. Essa redução seguiu forte programa metodológico calçado, agora, sim, seguindo tardiamente o exemplo da matematização da física, na “logicização” reducionista do Direito Tributário. Essa linha de pensamento reduziu o fenômeno jurídico-tributário a unidades mínimas que se organizavam sob o prisma formal (com a regra-matriz e seus elementos associada à visão analítica-linguística). Nessa fase – para o fenômeno tributário –, somente explicações construídas nos moldes da lógica jurídica (interna) eram aceitas. Qualquer outro modo de explicação do fenômeno era desqualificado ou (o que é pior) simplesmente ignorado. O Direito Tributário, que não podia ser matematizado, foi matrizado e modalizado. (MARINS, 2015, pág. 149 e ss.) Trata-se do “paradigma formalista-linguístico” de que trata Arthur Ferreira Neto (2016, pág. 296).

O conteúdo das relações jurídicas tributárias foi preterido, prevalecendo análises meramente lógicas. As estruturas formais – os operadores deônticos, por exemplo – deixam de levar em conta a substância da norma jurídico-tributária, reduzindo-a às suas funções lógicas. Este talvez seja o efeito mais gravoso para a disciplina, já que elementos éticos, por exemplo, são esvaziados de função ou simplesmente eliminados do discurso científico, reputados como estranhos ao seu objeto reduzido. Finalmente, o fosso foi construído em torno da disciplina. Repetimos Bordieu (2001, pág. 71): “O fosso implica fechamento sobre si, que produz a censura.”

Conduziu-se a extremo o que Humberto Ávila (2013) denominou de “formalismo epistemológico”. Ávila formula pertinente crítica, ao passo que indica o caminho a ser seguido, que compreende a superação do formalismo epistemológico na direção do que denomina de estruturalismo argumentativo.

Como consequência do formalismo epistemológico, a pretendida segurança jurídica, estabilidade e certeza do Direito – amplamente defendidas quando da edição do CTN – tornaram-se um dos maiores problemas do Judiciário Brasileiro, palco, nos dias de hoje do protagonismo do Estado, enquanto maior litigante do País, exigindo do Poder Legislativo atividade sobre-humana, como destaca o IBPT, que em estudo publicado demonstra que, em 2013, as normas tributárias em vigor equivaleriam a um livro de 112 milhões de páginas, caso impressas.¹¹

CONCLUSÃO: NÃO PRECISAMOS DE UM NOVO CÓDIGO, MAS DE UMA NOVA TEORIA

Desde a lei alemã de 1919, a *Reichsabgabenordnung*, da qual eclodiram as origens fundacionais do Direito Tributário nos anos de 1922 e seguintes, passando pela nossa gênese teórica de origem italo-brasileira da década iniciada nos anos de 1960 (fase gianniniana-beckeriana), e sua influência no Código Tributário Nacional de 1966, até

chegarmos à matrização reducionista do Direito Tributário brasileiro, acumulamos vasta experiência que, hoje, deságua na incerteza. O esforço teórico dominante, embora tenha buscado a segurança no formal, promoveu a imprevisibilidade do factual.

Esse é, em nosso sentir, o resultado de uma construção teórica que, infelizmente, tornou-se distante da realidade, ou, o que é seguramente pior, desprezou a complexidade da fenomenologia jurídico-tributária¹². Semelhante redução gerou corpo doutrinário sem alma, afastado das demandas dinâmicas da sociedade, fenômeno que deságua nos seguintes resultados, espelhados no Código Tributário Nacional:

1. A doutrina tributária sofre com a exclusão da troca de ideias, isto é, a teoria dominante impede que novas propostas sejam discutidas. Ocorreu o bloqueio ao intercâmbio de inteligências, e essa concepção está fortemente refletida na leitura que se dá ao atual Código Tributário Nacional.
2. As possibilidades de explicação dos fenômenos jurídico-tributários foram fortemente reduzidas. Quaisquer explicações científicas que deixem de recorrer ao marco lógico-formalizador foram abandonadas em detrimento da própria possibilidade de produzir conhecimento útil sobre a fenomenologia das relações tributárias regidas pelo Direito. E os efeitos dessas relações aparecem como inspiração geral do atual Código Tributário Nacional, em que os vínculos tributários são meras reduções da realidade, simples formalizações ou modalizações, refletindo, ainda que, inadvertidamente, a tentativa de matrização das relações tributárias.
3. Também se operou a “dessubstanciação” do Direito Tributário, no sentido de que o conteúdo das relações tributárias foi preterido, passando-se a preferir as análises meramente lógico-formais. Semelhante orientação também é perceptível no CTN, na medida em que a prioridade de seu conjunto normativo permanece quase que inteiramente afastada de qualquer possibilidade de disciplina ética das relações jurídico-tributárias.
4. Os fenômenos acima embalarão o afastamento da doutrina e do Código com relação à realidade das relações tributárias, que exigem permanente intercâmbio entre campos de conhecimento, explicações científicas complexas e investigação substancialmente ética (por exemplo, no que concerne ao ciclo arrecadação justa e gastos públicos justos).
5. O afastamento doutrinário e positivado, extremando-se da realidade da qual deveriam tratar, gerou, pela força de sua ineficácia teórica e legal, o meio de cultura necessário para a fermentação da lide tributária, contribuindo decisivamente para a configuração, no Brasil, do sistema de arre-

cação tributária mais judicializado do mundo. De fato, a insuficiência da explicação doutrinária conduziu à gigantesca judicialização da relação tributária.¹³

6. A judicialização – fruto do insatisfatório ambiente teórico e legal – obrigou os tribunais a produzir quantidade verdadeiramente monstruosa de decisões em matéria tributária. Esse corpo gigantesco e instável de enunciados jurisprudenciais em matéria tributária assombra as relações econômicas. De fato, a judicialização das relações tributárias atemoriza os contribuintes com a marca da imprevisibilidade e nocauteia a administração tributária com o golpe da impraticabilidade.
7. A instabilidade jurisdicional é fruto da elevada ausência de aderência entre o Código, a doutrina e a realidade. Isso porque Código e doutrina reducionistas não se prestam para o julgamento dos conflitos em matéria tributária. Por essa razão, é repetida a queixa dos profissionais do Direito no sentido de que os tribunais não respeitam a doutrina. De fato, é perceptível o distanciamento entre os enunciados pretorianos e os conceitos científicos. Isso ocorre na precisa medida em que a doutrina insiste em descartar a realidade, reduzindo-a a objeto irreconhecível pela realidade forense, já que esta, vitalizada pela complexidade fenomênica, é enriquecida pela miríade de ingredientes sociológicos, econômicos, políticos e éticos, enquanto que aquela, empobrecida pela epistemologia reducionista, subnutrida, carece de força vital.

O fato é que a paisagem doutrinária predominante nos últimos 50 anos não permitiu que fossem descortinados novos horizontes. Essa drástica opção metodológica não permitiu que o CTN fosse revigorado, adicionado, melhorado ou, até mesmo, reescrito. Qualquer alteração no Código seria inútil se não cuidasse da regra-matriz de incidência do tributo. Fora disso, seria matéria estranha ao Direito.

Por força da incapacidade dos estudiosos em oferecer outros rumos, o quadro crítico do Código Tributário Nacional deveria contemplar as seguintes constatações, aqui proposta meramente exemplificativa, no mínimo no esforço de repensar nossa moldura mental para o fenômeno jurídico tributário:

1. O corpo de enunciados contido no CTN é quase que exclusivamente formal.
2. Inexiste em sua composição elenco de enunciados principiológicos, de conteúdo ético juridicizado.
3. O Código não contempla a extrafiscalidade, não cria mecanismos ou critérios de controle da eficácia extrafiscal.

4. A lei geral não reconhece as demandas indutoras da atuação dos agentes econômicos, tampouco contempla a inexorabilidade da transversalidade socioambiental que deve nortear o sistema tributário, a criação e o aumento de tributos. Não estabelece parâmetros para a humanização do sistema.
5. Em linha exclusivamente arrecadatória, que reduz o Direito Tributário a mero “direito de arrecadação”, o CTN não contempla a etapa de aplicação dos recursos, não prescreve quaisquer diretrizes jurídicas que condicione a aplicação dos recursos arrecadados – tido simplesmente como “momento pós-jurídico”. O CTN não contempla a “macroisonomia”, mas tão somente a “microisonomia”, que é insuficiente para garantir a justiça do sistema.
6. O Código não conhece as contribuições sociais, a despeito da imensa importância orçamentária que essa modalidade de tributo adquiriu na atualidade.
7. O CTN não disciplina adequadamente os efeitos do processo – administrativo e judicial – nas relações tributárias e não cuidou de harmonizar as etapas administrativa e judicial da discussão da lide tributária.
8. O CTN não incorpora a necessidade de ampliação da base tributária sobre o patrimônio e a renda.

Em sua suposta neutralidade – que de neutra nada tem –, nosso Código cria mecanismos que permitam a reconciliação de nosso sistema com a prática tributária internacional, de modo a facilitar a redução dos impostos indiretos e o aumento da tributação direta, aproximando-nos da média da **Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE)**, como medida de eficiência do modelo fiscal-tributário.

9. O CTN não está inserido na nova realidade tecnológica, da próxima década, dos próximos 50 anos, da tributação eletrônica, da contabilidade digital, dos algoritmos exacionais, já utilizados pelos órgãos arrecadadores, da transparência radical, do universo do *blockchain*, da inexorabilidade da revolução digital no campo fiscal que demanda urgente disciplina geral para todo o sistema, como medida a um só tempo de transparência, segurança, eficiência arrecadatória e justiça.

Por isso, diante dos quadros acima, parece-nos urgente, mais do que discutir as leis ou a senilidade do Código Tributário Nacional, promover a autocrítica de nosso campo científico¹⁴, com o escopo de nutrir e “ressubstanciar” nosso objeto de estudos, tornando-o, sobretudo, mais capaz de incorporar conceitos éticos.

O principal resultado desse doloroso e demorado processo de revisão metodológica – de melhoria da base teórica, das leis e da jurisprudência – deverá ser o aperfeiçoamento das relações jurídicas de conteúdo tributário, em esforço consciente no sentido da restauração da confiança, da previsibilidade e, em especial, da recuperação de seu conteúdo ético e, com isso, da redução significativa da litigiosidade e, conseqüentemente, a diminuição do incômodo quadro de judicialização do Direito Tributário.

Somente desse modo será possível superarmos o anacronismo em que nos vemos imersos e conduzir à atualização ética e temporal do Código Tributário Nacional.

Os próximos 50 anos não podem ser voltados para o passado.

BIBLIOGRAFIA

ÁVILA, Humberto. “Função da Ciência do Direito Tributário: do Formalismo Epistemológico ao Estruturalismo Argumentativo”. *Direito Tributário Atual*, v. 29, págs. 181-204, 2013.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1963.

BOURDIEU, Pierre. *Para uma Sociologia da Ciência*. Tradução Pedro Elói Duarte. Lisboa: Edições 70, 2001.

FERREIRA NETO, Arthur Maria. *Por uma Ciência Prática do Direito Tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2016.

FOLLONI, André. *Ciência do Direito Tributário no Brasil: Crítica e Perspectivas a partir de José Souto Maior Borges*. São Paulo: Saraiva, 2013.

GRIZIOTTI, Benvenuto; MATA, Enrique R. *Princípios de Política, Derecho y Ciencia de la Hacienda*. 2ª edição. Madrid: Instituto Editorial Réus, 1958.

MARINS, James. *Defesa e Vulnerabilidade do Contribuinte*. São Paulo: Dialética, 2009.

MARINS, James. “A Teoria do Campo Científico de Pierre Bourdieu e a Ciência do Direito Tributário Brasileiro”. *Direito Tributário Atual*, v. 34, pág. 120, 2015.

MARTINS, Ives Gandra. *O Sistema Tributário Brasileiro: História, Perfil Constitucional e Proposta de Reforma*. Disponível em: <http://www.gandramartins.adv.br/project/ives-gandra/public/uploads/2013/02/07/662f4dcartigo_145.pdf>. Acesso em: 10/4/2017.

NOTAS

1

MARINS, James. “CTN é um Senhor Senil – O CTN e a Teoria Reducionista do Direito Tributário não Acompanharam o Curso do Tempo”. *Revista do Advogado*, v. 132, pág. 7, 2016.

2

Nesse sentido: MARINS, James. *Defesa e Vulnerabilidade do Contribuinte*. São Paulo: Dialética, 2009. Ver também: MARINS, James. “A Teoria do Campo Científico de Pierre Bourdieu” e a “Ciência do Direito Tributário Brasileiro”. *Direito Tributário Atual*, v. 34, pág. 120, 2015. No presente ensaio, ampliaremos nossas reflexões sobre o tema da necessidade da superação do paradigma doutrinário predominante no Brasil, cogitações já parcialmente formuladas nos estudos indicados acima. Nessa trilha, ampliamos e incrementamos aqui a linha de raciocínio defendida no texto intitulado “Um Novo Código ou uma Nova Teoria para o Direito Tributário Brasileiro?”, que integrará obra coletiva coordenada por Paulo Rosenblatt e José André W. Dantas de Oliveira, por ocasião do congresso promovido em conjunto por UFPE e Unicap: *50 anos do CTN: Precisamos de um Novo Código?*, e ainda no prelo.

3

Na lição de Fernando Sainz de Bujanda, o período que remete à doutrina fundacional estaria delimitado entre o período de 1919 a 1933. A doutrina fundacional, para Sainz de Bujanda, inicia seus esforços de sistematização do Direito Tributário com base no RAO alemão (1919).

4

A complexidade do fenômeno financeiro, e por extensão, do tributário, já era defendida por autores do porte de Benvenuto Grizioti. Para o autor italiano, a Ciência da Fazenda (Financeira) é formada pelo “conjunto”: jurídico, econômico, político e técnico. Essa perspectiva de análise tem consequências profundas no recorte epistemológico do estudo do fenômeno tributário. (“Introducción”. In GRIZIOTTI, Benvenuto; MATA, Enrique R. *Princípios de Política, Derecho y Ciencia de la Hacienda*. 2ª ed. Madrid: Instituto Editorial Réus, 1958, pág. 5).

5

Tratamos brevemente sobre esse tema na obra: MARINS, James. *Defesa e Vulnerabilidade do Contribuinte*. São Paulo: Dialética, 2009, págs. 20-21.

6

“A instituição de normas gerais é reclamada de longa data pelos juristas, pelos estudiosos de finanças e pelos técnicos de administração. O que se reclama é um sistema de normas gerais aplicáveis a todos os tributos, ou seja, um texto básico disciplinador do exercício do poder de tributar. Essa disciplina é especialmente necessária no Brasil, país de organização federativa onde é frequente a adoção de critérios diferentes em situações econômicas e juridicamente idênticas.”

7

Texto disponibilizado pela Biblioteca da FGV: <bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/download/26724/25592>

8

MARTINS, Ives Gandra. *O Sistema Tributário Brasileiro: História, Perfil Constitucional e Proposta de Reforma*. Disponível em: <http://www.gandramartins.adv.br/project/ives-gandra/public/uploads/2013/02/07/662f4dcartigo_145.pdf>. Acesso em: 10/4/2017.

9

Exemplificativamente, segundo pesquisa divulgada pelo Conselho Nacional de Justiça, dos 70,8 milhões de processos em tramitação no Judiciário brasileiro, 27,081 milhões, mais de 1/3, são processos de execução fiscal. Essa informação foi extraída da 11ª edição do relatório “Justiça em Números”, publicado no ano de 2015. Ainda, o relatório demonstra que o número de ações novas tem superado o número de casos já julgados, representando inequívoca elevação da judicialização das lides tributárias. Os processos de execução fiscal representam 75% do estoque de processos de execução pendentes, com taxa de congestionamento na ordem de 91%. Para que as demandas iniciadas não provoquem aumento de demanda, esse índice precisaria ser superior à 100%. Sobre o assunto, conferir: “Justiça em Números 2015: ano-base 2014”/Conselho Nacional de Justiça – Brasília: CNJ, 2015.

10

Como expusemos em: MARINS, James. “A Teoria do Campo Científico de Pierre Bourdieu e a Ciência do Direito Tributário Brasileiro”. *Direito Tributário Atual*, v. 34, pág. 120, 2015, pág. 147 e ss.

11

Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (IBPT). Disponível em: <<https://pt.slideshare.net/IBPT/norma-editadas25anosdacfibpt>>. Acesso em: 18/9/2016.

12

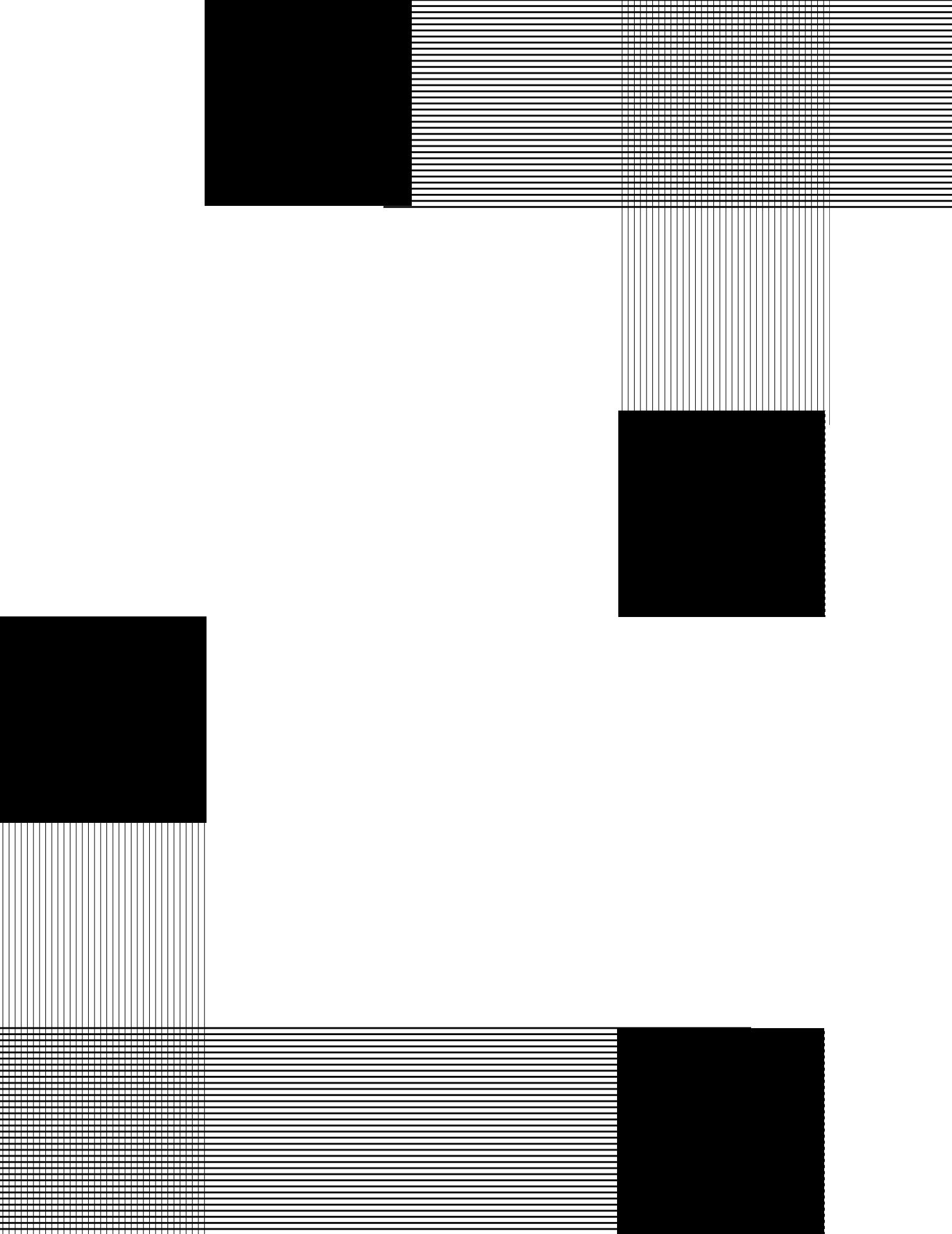
Hoje fortemente tratadas pelas mais recentes doutrinas do Direito Tributário, das quais destacamos as lições de Humberto Ávila, André Folloni, Arthur Ferreira Neto e Ives Gandra Martins, como tratamos de forma mais detida em nosso: MARINS, James. “A Teoria do Campo Científico de Pierre Bourdieu e a Ciência do Direito Tributário Brasileiro”. *Direito Tributário Atual*, v. 34, pág. 120, 2015.

13

Como já abordamos, segundo pesquisa divulgada pelo Conselho Nacional de Justiça, dos 70,8 milhões de processos em tramitação no Judiciário brasileiro, 27,081 milhões, mais de 1/3, são processos de execução fiscal. Essa informação foi extraída da 11ª edição do relatório “Justiça em Números”, publicado no ano de 2015. Ainda, o relatório demonstra que o número de ações novas tem superado o número de casos já julgados, representando inequívoca elevação da judicialização das lides tributárias. Os processos de execução fiscal representam 75% do estoque de processos de execução pendentes, com taxa de congestionamento na ordem de 91%. Para que as demandas iniciadas não provoquem aumento de demanda, este índice precisaria ser superior à 100%. Sobre o assunto, conferir: “Justiça em números 2015: ano-base 2014”/Conselho Nacional de Justiça – Brasília: CNJ, 2015.

14

Sobre o tema veja o nosso: MARINS, James. “A Teoria do Campo Científico de Pierre Bourdieu e a Ciência do Direito Tributário Brasileiro”. *Direito Tributário Atual*, v. 34, pág. 120, 2015.



CINQUENTA
ANOS DE
ATUAÇÃO
EFICAZ DO
CÓDIGO
TRIBUTÁRIO
NACIONAL

KIYOSHI HARADA

MEMBRO DO CONSELHO SUPERIOR
DE DIREITO DA FECOMERCIO-SP.

A LEI Nº 5.172, DE 25 DE OUTUBRO DE 1966, O CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL, COMPLETOU MEIO SÉCULO DE EXISTÊNCIA EM OUTUBRO PASSADO. ESSA LEI RESULTOU DO ANTEPROJETO ELABORADO PELO SAUDOSO JURISTA RUBENS GOMES DE SOUZA, CONSTITUINDO-SE EM UM DOS MELHORES MONUMENTOS JURÍDICOS JÁ PRODUZIDOS NO PAÍS.

DURANTE OS 50 ANOS DE SUA VIGÊNCIA, NÃO TEVE NENHUM DE SEUS DISPOSITIVOS DECLARADO INCONSTITUCIONAL PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, APESAR DE INÚMERAS CONTROVÉRSIAS ENVOLVENDO AS CONTAGENS DOS PRAZOS DE DECADÊNCIA E PRESCRIÇÃO, NÃO POR FALTA DE CLAREZA DOS TEXTOS, MAS POR CAUSA DOS EQUÍVOCOS DA DOCTRINA E DA JURISPRUDÊNCIA EM EQUIPARAR CATEGORIAS JURÍDICAS DISTINTAS, COMO VEREMOS SUCINTAMENTE A SEGUIR.

NO DIREITO TRIBUTÁRIO HÁ UM MARCO DIVISOR ENTRE A DECADÊNCIA E A PRESCRIÇÃO REPRESENTADO PELO LANÇAMENTO: ANTES DELE, O PRAZO É DE DECADÊNCIA; DEPOIS DELE, O PRAZO É DE PRESCRIÇÃO. NÃO HÁ HIATO ENTRE UM E OUTRO INSTITUTO.

Prescreve o art. 174 do CTN com lapidar clareza:

Art. 174. A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data de sua constituição definitiva.

É claro que esse texto há de ser interpretado conjugadamente com o art. 142, que define o lançamento como um **procedimento administrativo vinculado**, a cargo de uma autoridade administrativa **competente**, e com o art. 145, que torna inalterável o crédito tributário com a notificação do contribuinte ressalvadas as três hipóteses, entre as quais a impugnação do sujeito passivo.

Ora, se o crédito não estivesse definitivamente constituído, não caberia falar em impugnação do sujeito passivo. Enquanto não constituído definitivamente, o crédito tributário poderá ser alterado pela autoridade administrativa competente quantas vezes for necessário até final acerto. Depois de constituído definitivamente, o que se dá com a notificação do contribuinte, aquele crédito tributário só poderá ser alterado pela impugnação do sujeito passivo, recurso de ofício e por iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no art. 149 do CTN. Impugnado o crédito, a sua eventual alteração dar-se-á por ação de outra autoridade administrativa competente que não é, nem pode ser, aquela autoridade lançadora, mas autoridade administrativa investida na função de julgar. Constituir o crédito e desconstituir esse crédito, total ou parcialmente, via julgamento da impugnação ou recurso administrativo, representam duas funções distintas, inconfundíveis e antagônicas. O ato de constituir o crédito é incompatível com o ato de julgar o crédito tributário constituído.

Entretanto, o STJ, em decisão proferida recentemente pela Segunda Turma, proclamou a tese segundo a qual o prazo prescricional começa a fluir somente a partir da notificação do resultado do recurso ou da sua revisão, conforme ementa seguinte:

Processual civil e tributário. Ofensa ao art. 535 do CPC. Não ocorrência. Impugnação de débito tributário na via administrativa. Suspensão do prazo prescricional. Inteligência dos arts. 151, III, e 174 do CTN. Acórdão recorrido. Revisão de entendimento. Reexame de fatos e provas. Súmula 7/STJ. Inobservância das normas legais. Afronta à boa-fé objetiva. Venire contra factum proprium. Divergência jurisprudencial. Exame prejudicado.

1. Não se configura ofensa ao art. 535, II, do Código de Processo Civil, uma vez que o tribunal de origem julgou integralmente a lide e solucionou a controvérsia, tal como lhe foi apresentada. Não é o órgão julgador obrigado a rebater, um a um, todos os argumentos trazidos pelas partes em defesa da tese que apresentaram. Deve apenas enfrentar a demanda, observando as questões relevantes e imprescindíveis à sua resolução. Nesse sentido: REsp 927.216/RS, Segunda Turma, relatora ministra Eliana Calmon, DJ de 13/8/2007; e REsp 855.073/SC, Primeira Turma, relator ministro Teori Albino Zavascki, DJ de 28/6/2007.

2. *A primeira seção do Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do Recurso Especial nº 1.113.959/RJ, submetido ao rito do art. 543-C do CPC¹, firmou o entendimento de que “o recurso administrativo suspende a exigibilidade do crédito tributário, enquanto perdurar o contencioso administrativo, nos termos do art. 151, III, do CTN, desde o lançamento (efetuado concomitantemente com auto de infração), momento em que não se cogita do prazo decadencial, até seu julgamento ou a revisão ex officio, sendo certo que somente a partir da notificação do resultado do recurso ou da sua revisão tem início a contagem do prazo prescricional, afastando-se a incidência da prescrição intercorrente em sede de processo administrativo fiscal, pela ausência de previsão normativa específica” (REsp 1.113.959/RJ, rel. ministro Luiz Fux, Primeira Turma, DJe de 11/3/2010).*

3. *A intempestividade do recurso administrativo não perfaz contexto fático juridicamente relevante para afastar o entendimento firmado no STJ acerca do tema. Precedentes: AgRg no AgRg no REsp 1.478.651/SP, rel. ministro Sérgio Kukina, Primeira Turma, DJe 13/3/2015; RCD no AREsp 623.936/RO, rel. ministro Humberto Martins, Segunda Turma, DJe 19/2/2015; AgRg no Ag 1.094.144/SP, rel. ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, DJe 4/6/2009.*

4. *O acórdão recorrido examinou todos os pontos relevantes para a solução da controvérsia, indicando com clareza a data de peticionamento administrativo e os termos considerados para a contagem do lustro prescricional. Para infirmar a conclusão a que chegou a instância ordinária, faz-se necessário o reexame do conjunto fático-probatório, medida que encontra óbice na Súmula nº 7 do STJ: “A pretensão de simples reexame de prova não enseja recurso especial”.*

5. *A inobservância das normas legais para se ver livre do pagamento de tributo afronta a boa-fé objetiva, nos termos do brocardo venire contra factum proprium.*

6. *Fica prejudicada a análise da divergência jurisprudencial quando a tese sustentada já foi afastada no exame do Recurso Especial pela alínea “a” do permissivo constitucional 7. Agravo Regimental não provido” (AgRg no AREsp 705.069/RJ, rel. ministro Herman Benjamin, DJe 4/2/2016).*

Antes da decisão retrotranscrita, o STJ sustentava que a suspensão da exigibilidade do crédito tributário pela impugnação ou interposição de recurso administrativo **suspende** o prazo prescricional (AgRg no Resp nº 108811, DJe 24/3/2009), ou que a existência de discussão administrativa obsta a constituição definitiva do crédito tributário, **interrompendo** a contagem do prazo prescricional (Resp 751132, DJ 15/10/2007). Em ambos os casos, reconhece-se que o prazo de prescrição começa a fluir com a notificação do lançamento. Se pago o crédito tributário exigido, extingue-se definitivamente esse crédito. Se impugnado, instaura-se o pro-

cesso administrativo tributário, e o prazo prescricional ou é suspenso ou é interrompido. Era o posicionamento antigo do STJ.

Agora, houve uma evolução jurisprudencial para pior. Não mais se cogita de interrupção ou de suspensão do prazo prescricional pelo advento da impugnação administrativa. Esse prazo só passa a fluir com base na decisão final na esfera administrativa quando se tem por constituído definitivamente o crédito tributário, afastando-se, também, a prescrição intercorrente, conforme assentado no AgRg no AREsp 705.069/RJ, rel. ministro Herman Benjamin, DJe 4/2/2016. Em outras palavras, não há cogitação de decadência porque o lançamento já foi efetuado, nem se cogita de prescrição antes da decisão administrativa irreformável. O processo pode ficar paralisado por 10, 15, 20 ou mais anos sem qualquer prejuízo para a Fazenda. Na realidade, o CTN concede o prazo de cinco anos, a contar da notificação do lançamento, para concluir definitivamente o processo administrativo instaurado com a impugnação do sujeito passivo notificado e, após as providências administrativas de praxe, ajuizar a execução fiscal (inciso I, do parágrafo único, do art. 174, do CTN), ressalvado o protesto judicial para a interrupção do prazo prescricional caso a Fazenda precise de mais prazo para concluir o processo administrativo tributário (inciso II, do parágrafo único, do art. 174, do CTN).

O V. acórdão, a toda evidência, confunde constituição definitiva do crédito tributário, com a sua inalterabilidade. Decisão administrativa irrecurável pode ser alterada por decisão judicial. E decisão judicial confirmatória do crédito tributário, ainda que transitada em julgado, pode ser eventualmente alterada por ação rescisória. Confunde, também, o procedimento administrativo do lançamento que termina com a notificação do lançamento (art. 145 do CTN), com o processo administrativo tributário que é um meio de solução administrativa da lide tanto quanto o processo judicial tributário. Dessa forma, o longo prazo de cinco anos é destinado exclusivamente para o fisco proceder à notificação do contribuinte da decisão final proferida no processo administrativo, inscrever o débito na dívida ativa e aparelhar a ação de execução fiscal, tudo de forma eletrônica, o que poderá ser feito em questão de 40 ou 50 dias, no máximo. Não é razoável conceder cinco anos somente para a prática desses três atos dependentes apenas da vontade do fisco.

Para evitar interpretações literais e isoladas de textos normativos que conduzam às conclusões equivocadas, basta inserir no fim do art. 174 do CTN a expressão negritada para explicitar o que já está contido no Código Tributário Nacional:

Art. 174. *A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data de sua constituição definitiva”, assim entendida a notificação do contribuinte do ato do lançamento”.*

No que tange ao prazo decadencial, discutiu-se muito a respeito, chegando o STJ admitir a tese dos “Cinco Mais Cinco” para proclamar que no lançamento por homologação o prazo decadencial é de dez anos. Somou-se o prazo do lançamento de ofício

(art. 173 do CTN) ao prazo do lançamento por homologação (§ 4º, do art. 150, do CTN). Ora, se o legislador previu três modalidades de lançamento (de ofício, por declaração e por homologação), prescrevendo a contagem do prazo decadencial de cinco anos para cada uma dessas modalidades, evidentemente não cabe ao aplicador da lei somar o prazo de uma modalidade ao prazo de outra modalidade de lançamento. Aliás, a soma dos dois prazos mencionados, na realidade, conduz a 11 anos, e não 10, como vinha entendendo a antiga jurisprudência do STJ.

Na interpretação do art. 135 do CTN, por sinal, de lapidar, clareza o STJ tem sido mais infeliz ainda. Criou-se uma quarta hipótese de responsabilização pessoal do sócio ou do administrador pelo pagamento de créditos correspondentes a obrigações tributárias existentes **antes** da prática de atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto, afrontando a clara prescrição do *caput*. Refiro-me à dissolução irregular de empresa que a jurisprudência elegeu como caso de responsabilidade objetiva do sócio ou administrador, devendo arcar com o pagamento de créditos tributários passados, presentes e futuros.

Enfim, o livro segundo do CTN, que traça as normas gerais de Direito Tributário, é de uma perfeição rara. Seus dispositivos são claros, precisos e harmônicos. São colírios para os olhos do leitor atento. Não há dúvidas, obscuridades ou omissões, salvo se interpretados fora das regras da hermenêutica jurídica. Nos dias atuais não se produzem mais instrumentos normativos da espécie, porque, sem um componente nebuloso que permita interpretação de toda ordem, nenhum projeto legislativo é aprovado. A impressão que se tem é que há sempre uma nuvem negra pairando sobre o Parlamento Nacional para orientar o processo legislativo concernente à matéria tributária. Por isso, todo esforço deve ser feito para sua manutenção e preservação.

Algumas das alterações havidas, como a da LC nº 104/01, que introduziu o parágrafo único ao art. 116, prescrevendo a regra geral da medida antielisiva e a da LC nº 118/05 que instituiu, por meio do art. 185-A, o bloqueio universal de bens do contribuinte-devedor, caminharam em sentido oposto à trilha traçada pelo CTN, que está, fundamentalmente, voltada para a aplicação da legislação tributária de forma neutra. Dizia o saudoso Ruy Barbosa Nogueira que a legislação tributária não pode ser interpretada *pro fisco* nem *pro contribuinte*, mas apenas, e tão somente, *pro lege*.

Assim, o CTN elaborado pelo legislador equidistante funciona, por si só, como um escudo de proteção do contribuinte. Sabe-se que, desde a origem, a Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, é uma lei complementar do ponto de vista material. Por isso, o art. 7º do Ato Complementar nº 36, de 13-3-1967, deu-lhe vestimenta jurídica adequada denominando-a de “Código Tributário Nacional”, que não se confunde com a lei da União, na qual o sujeito passivo da obrigação tributária é sempre tratado com parcialidade para beneficiar a Fazenda.

Entretanto, está em andamento o PLC nº 469/2009 da Câmara dos Deputados, que mexe e remexe em importantes dispositivos do CTN concernentes às *Normas Gerais de Direito Tributário* (livro segundo) e acrescenta outros, provocando o retalhamento desse instrumento normativo modelar, assegurador do tratamento isonômico

das partes da relação jurídico-tributária. Esse PLC mais parece uma obra de um legislador ordinário da União, e não de um legislador nacional. Comentamos o aludido PLC nº 469/2009 em artigo publicado em 4/6/2014 no site www.haradaadvogados.com.br e em outros sites jurídicos, como *Tributário*; *Jus Navigandi*; *JAM Juridica* etc.

Fala-se muito em reformar o CTN. A se verificar pelos últimos instrumentos legislativos produzidos, há o perigo de transformar o CTN, um verdadeiro escudo de proteção do contribuinte, em um instrumento de coação indireta do contribuinte para acelerar a arrecadação tributária, substituindo os mecanismos legais de sua cobrança por instrumentos truculentos que impõem sanções políticas. Enfim, há o perigo de trazer para o bojo do CTN todas as maldades legislativas expressas em instrumentos normativos de menor hierarquia. Há uma tendência do legislador de incorporar no seio da lei de âmbito nacional dispositivos legais próprios de uma lei ordinária que atua no campo privativo da União. Essa confusão certamente irá gerar um caos em prejuízo dos contribuintes e em proveito exclusivo das Fazendas.

Foi pensando na necessidade de preservar essa obra-prima do Direito, que é o Código Tributário Nacional vigente, e como forma de homenagear os 50 anos de sua vigência, que nos debruçamos no trabalho de atualização desse Código, suprimindo os dispositivos expressamente revogados ou aqueles não recepcionados pela Constituição de 1988, de um lado, e de outro, acrescentamos outros dispositivos à luz do texto constitucional vigente que reconhece cinco espécies tributárias, em vez das três previstas no art. 5º do CTN.

Dessa forma, definimos os fatos geradores do ITBI, do ITCMD, do IPVA e das contribuições sociais prevendo as três subespécies – contribuição social de interesse das categorias econômicas e profissionais; contribuição social de intervenção no domínio econômico; e contribuições de seguridade social. Incluímos também a contribuição para o custeio da iluminação pública que, certo ou errado, foi considerada pela Corte Suprema como sendo uma contribuição *sui generis* que se amolda ao princípio da razoabilidade e da proporcionalidade, apesar de desprovida de qualquer benefício específico para o contribuinte (RE nº 573.675, rel. min. Ricardo Lewandowski, DJe 22/5/2009). Com a devida vênua do ilustre e inteligente ministro relator, condutor do voto majoritário, com argumentos desse jaez tributos viciados material e formalmente poderão ser sempre validados, tornando inócuos os princípios tributários pertinentes.

Suprimimos, outrossim, normas voltadas para o Direito Financeiro que versam sobre a participação de Estados e municípios no produto de arrecadação de impostos federais (arts. 86 a 91 e 93 a 95), quer porque a maioria desses dispositivos já se acha revogados pela LC nº 143/13, quer porque a CF de 1988 adotou critérios diferentes (arts. 157, 158 e 159), quer, por fim, porque no âmbito infraconstitucional a matéria é regulada pela LC nº 62/89.

Outrossim, incorporamos os textos contidos no PLC nº 469/2009, sugerindo a supressão de impropriedades visíveis que não se harmonizam com a ordem jurídica global.

Por derradeiro, procedemos à remuneração dos artigos do CTN com aproveitamento dos números dos dispositivos revogados ou não recepcionados pela Consti-

tuição de 1988. Dessa maneira, apesar dos acréscimos realizados, o CTN atualizado alcançou apenas 204 artigos contra os 218 artigos do CTN na redação vigente.

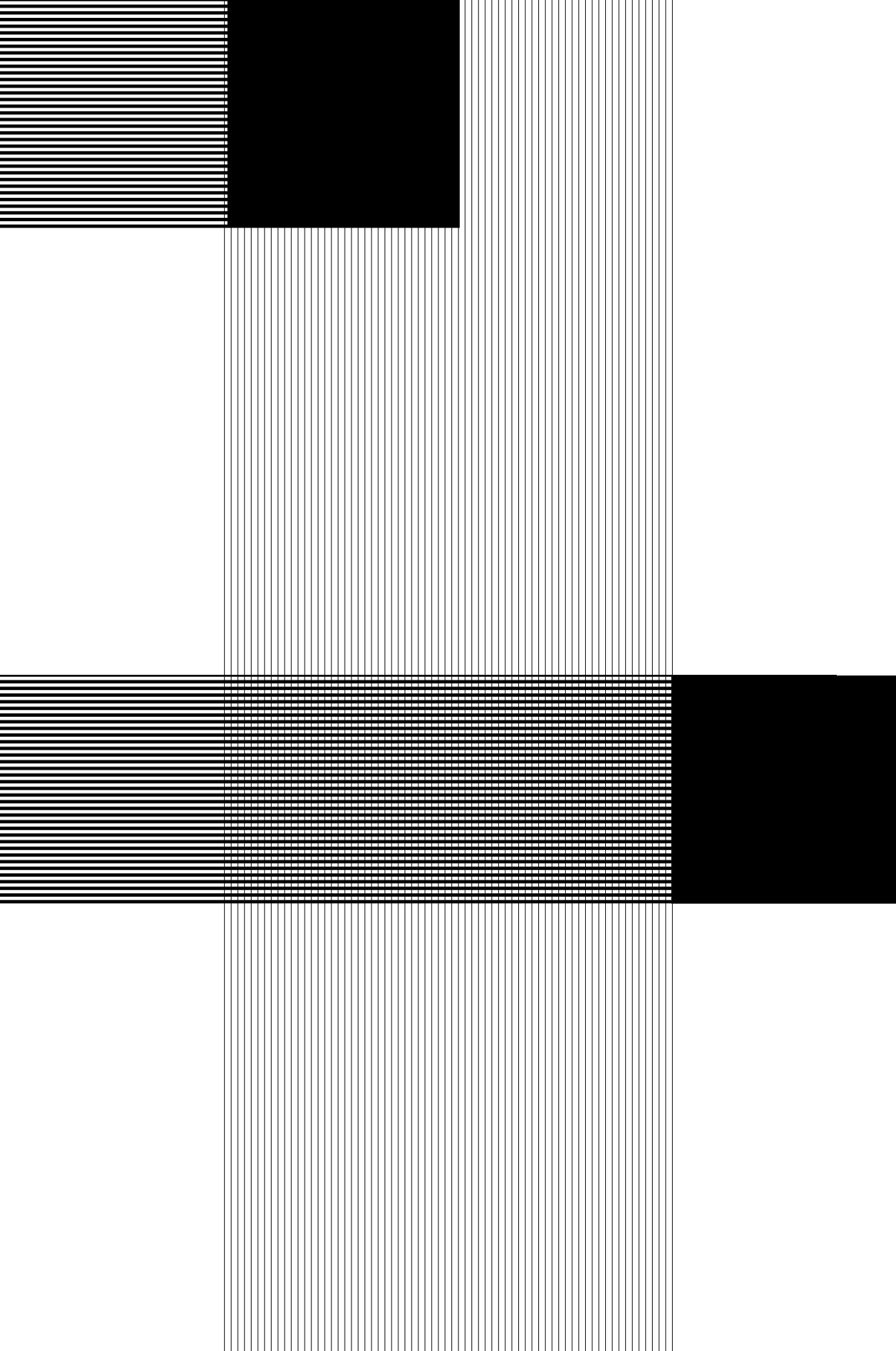
Cada alteração, supressão ou acréscimo é seguido de justificativas.

Esse trabalho de atualização do Código Tributário Nacional não é afetado pela anunciada reforma tributária, que cuida apenas de questões pertinentes ao livro primeiro, assim mesmo recaindo a maior parte da reforma sobre o ICMS, que será unificado com demais tributos incidentes sobre o consumo, sendo provável a incorporação do IPI, restando prejudicados os dispositivos pertinentes a esse imposto. A legislação do ICMS, provável IVA no futuro, e do ISS de há muito foram apartadas do CTN.

Enfim, a nossa preocupação é a de impedir uma ampla reforma do CTN à luz da fúria fiscal vigente, destruindo o que de mais caro há em termos de normas gerais de Direito Tributário. Há uma tendência do legislador em elaborar uma espécie de Código de Defesa do fisco, que é desnecessário tanto quanto o Código de Defesa do Contribuinte. Basta, tão somente, o Código Tributário Nacional equidistante das paixões do fisco e do contribuinte. Foi com esse propósito que elaboramos um anteprojeto de atualização do CTN, que se encontra publicado no site: www.haradaadvogados.com.br para receber críticas e sugestões.

1

Apesar desse acórdão ser citado em vários julgados do STJ, não encontramos nele qualquer referência ao rito do art. 543-C do CPC/73 que corresponda ao art. 1.036 do CPC/15.



RESPONSABILIDADE

LIMITES ESTABELECIDOS PELO
CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

MARILENE TALARICO MARTINS RODRIGUES

ADVOGADA EM SÃO PAULO, INTEGRANTE DA ADVOCACIA GANDRA MARTINS. ESPECIALISTA EM DIREITO TRIBUTÁRIO PELO CENTRO DE EXTENSÃO UNIVERSITÁRIA, ATUAL IICS - INSTITUTO INTERNACIONAL DE CIÊNCIAS SOCIAIS. MEMBRO DO CONSELHO SUPERIOR DE DIREITO DA FECOMERCIO-SP. MEMBRO DO CONSELHO DO IASP; MEMBRO DA DIRETORIA DA ACADEMIA BRASILEIRA DE DIREITO TRIBUTÁRIO (ABDT); MEMBRO DO INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO (IBDT). MEMBRO DA ACADEMIA PAULISTA DE LETRAS JURÍDICAS. PROFESSORA DO CENTRO DE EXTENSÃO UNIVERSITÁRIA.

EM COMEMORAÇÃO AOS 50 ANOS DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL, PARA EVENTO ORGANIZADO PELO CEU-IICS ESCOLA DE DIREITO, EM PARCERIA COM O CENTRO DE INTEGRAÇÃO EMPRESA-ESCOLA (CIEE), ESCREVO ESTE ARTIGO AGRADECENDO IMENSAMENTE O CONVITE PARA PARTICIPAR DA OBRA E CUMPRIMENTO SEUS ORGANIZADORES PELA INICIATIVA DO EVENTO.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA E OS LIMITES ESTABELECIDOS PELO CTN

O tema da **responsabilidade tributária** tem sido objeto de grandes discussões judiciais e estudos doutrinários pela sua **relevância jurídica**, que repercute na cobrança do crédito tributário, principalmente em razão da pretensão do fisco de alargar sua aplicação, para alcançar situações **não** previstas expressamente no **Código Tributário Nacional**, que estabelece **normas gerais de Direito Tributário**, na forma do art. 146, III, letras “a”, “b” e “c”, da Constituição Federal, que preceitua:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

(...)

III. estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

- a. *definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;*
- b. *obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;*
- c. *adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas (...).*

Os aspectos em discussão sobre o tema são inúmeros, pois a Fazenda Pública, para efeitos de **exigência tributária** e para dar efetividade à cobrança de tributos, pretende **alargar as hipóteses de responsabilidade tributária de terceiros**, previstas no CTN, para alcançar empresas pertencentes a um mesmo “**grupo econômico**”, a fim de ampliar o rol de executados, abrangendo outras pessoas que não apenas o sujeito passivo da relação tributária, com objetivo de facilitar ou garantir a satisfação do crédito ao erário, trazendo inúmeros problemas de naturezas **processual e empresarial**, mediante o **redirecionamento da execução** ou de teoria geral, como a **desconsideração da pessoa jurídica**, além de problemas específicos disciplinados pelo **Código Tributário Nacional**, como: **solidariedade, subsidiariedade, sucessão** dos sócios e administradores etc., além de procurar **responsabilizar terceiros** não administradores, como assessores ou consultores e até mesmo advogados, pelos débitos tributários, como tem ocorrido em alguns casos.

Por essas razões, é importante a discussão do tema pelos estudiosos do Direito Tributário, para maior reflexão, de forma a **manter o equilíbrio** entre, de um lado, os direitos do **contribuinte** garantidos pela Constituição Federal e pelo Código Tributário Nacional, e, de outro lado, os direitos da **fazenda pública** em termos de arrecadação de tributos, necessários à manutenção do Estado e, assim, atender aos programas de governo.

Em nosso ordenamento jurídico, todo Direito Tributário é regido pelo **princípio da legalidade**.

O primado da **segurança jurídica**, fundado nas ideias de igualdade e certeza do Direito, conduz ao **princípio da legalidade**, essencial para a exigência de tributos.

O art. 5º, II, da Constituição Federal, de forma genérica declara que “**ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa, senão em virtude de lei**”. Trata-se de garantia fundamental assegurada aos cidadãos, o que significa que o Estado somente pode modular comportamentos mediante lei.

Para o Direito Tributário, é fundamental o **princípio da legalidade** que está contido no **art. 150, I** da Constituição Federal, que estatui:

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.

E no § 6º do mesmo dispositivo, na redação dada pela EC nº 3/93, **reforça a ideia de legalidade**, estabelecendo exigência de **lei específica** para os temas apontados:

§ 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.

Em outras palavras, o princípio da legalidade da tributação exige lei para imposição de tributos (*nullum tributum sine lege*), na forma estabelecida pelo art. 150, I, da CF, que proclama ser vedado exigir ou aumentar tributo sem que a lei estabeleça.

O princípio é informado pelos ideais de justiça e segurança jurídica, valores que poderiam ser desconsiderados se à administração pública fosse permitido, livremente, decidir quando, como e de quem cobrar tributos. Por essa razão, a Constituição federal estabelece limites para a exigência tributária, mediante lei.

Celso Antonio Bandeira de Mello, a propósito do tema, ensina:

O princípio da legalidade é o da completa submissão da administração às leis. Ela deve tão somente obedecê-las, cumpri-las, pô-las em prática. Daí que a atividade de todos os seus agentes, desde o que lhe ocupa a cúspide, isto é, o presidente da República, até o mais modesto dos servidores, só pode ser a de dóceis, reverentes, obsequiosos cumpridores das disposições gerais fixadas pelo Poder Legislativo, pois é a posição que lhes compete no Direito brasileiro.

(...)

No Brasil, o princípio da legalidade, além de assentar-se na própria estrutura do Estado de Direito e, pois, do sistema constitucional como um todo, está radicado especificamente nos arts. 5º, II, 37 e 84, IV, da Constituição Federal. Esses dispositivos atribuem ao princípio em causa uma compostura muito estrita e rigorosa, não deixando válvula para que o Executivo se evada de seus grilhões. É, aliás, o que convém a um país de tão acentuada tradição autocrática, despótica, na qual o Poder Executivo, abertamente ou por meio de expedientes pueris – cuja pretensa juridicidade não iludiria sequer a um principiante –, viola de modo sistemático direitos e liberdades públicas e tripudia à vontade sobre a repartição de poderes.

Nos termos do art. 5º, II, “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”. Aí não se diz “em virtude de” decreto, regulamento, resolução, portaria ou quejandos. Diz-se “em virtude de lei”. Logo, a administração não poderá proibir ou impor comportamento algum a terceiro, salvo se estiver previamente embasada em determinada lei que lhe faculte proibir ou impor algo a quem quer que seja. Vale dizer, não lhe é possível expedir regulamento, instrução, resolução, portaria ou seja lá que ato for para coartar a liberdade dos administrados, salvo se em lei já existir delineada a contenção ou imposição que o ato administrativo venha a minudenciar.¹

O conteúdo do princípio da legalidade tributária vai além de simples autorização legislativa, isto é, não basta a existência de lei, é preciso que a lei defina todos os elementos necessários para identificar o fato gerador, a base de cálculo, o contribuinte, a alíquota e o valor devido, o que resulta no princípio da tipicidade.

Pelo princípio da tipicidade:

- A. A própria lei deve determinar todos os elementos essenciais da obrigação tributária (sujeito passivo, alíquota, base de cálculo), que o contribuinte deve cumprir;
- B. A lei deve também estabelecer os critérios essenciais para a decisão a ser tomada pelos poderes tributantes.

A chamada “tipicidade da tributação” exige, portanto, a determinação mais precisa possível do conteúdo da tributação.²

Em nosso ordenamento jurídico, a tipificação dos fatos passíveis de serem tributados é rígida, não permitindo qualquer extensão infraconstitucional, estando a competência residual da União Federal (art. 154, I, CF) excepcionada dessa regra, desde que exercida em obediência aos limites impostos pela Constituição federal.

Assim, o ônus do tributo não poderá recair para qualquer pessoa sem limites e de forma arbitrária. É preciso examinar a relação que se estabelece entre a exigência tributária, o terceiro e o substituto tributário, que tipificam as ações e as omissões, para que ocorra a responsabilidade tributária.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DE TERCEIROS

A questão da responsabilidade tributária de terceiros deve ser examinada com base no Código Tributário Nacional, em seus artigos 124, 125, 128, 134 e 135, como segue:

(I) O art. 124 do CTN, estatui que:

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.

O artigo 124, I, do CTN, tem sido o mais utilizado de forma equivocada, pela Fazenda Pública para pedir o redirecionamento da cobrança do crédito tributário, para empresas que compõem o “grupo econômico”. Referida norma não permite o benefício de ordem. O objetivo, quando da caracterização da responsabilidade do grupo econômico, pela solidariedade, é a ausência de benefício de ordem. O benefício de ordem ocorre no caso em que o credor poderá direcionar a execução fiscal contra qualquer

das pessoas jurídicas que integram o grupo econômico, nos termos do art. 125 do CTN, que preceitua:

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*

Na responsabilidade solidária a que se refere o art. 124, inciso I, do CTN, não basta o fato de as empresas pertencerem ao mesmo “grupo econômico”, que por si só não pode configurar a solidariedade no pagamento de tributo devido por uma das empresas. É indispensável a comprovação do interesse comum na situação que constitui o fato gerador da obrigação tributária.

Há interesse comum em decorrência do resultado do fato gerador quando mais de uma pessoa se beneficia diretamente com a sua ocorrência.

A solidariedade implica a coexistência e a interdependência de direitos, obrigações ou responsabilidades comuns a várias pessoas num mesmo ato ou fato, ou ainda uma “relação de direito, que se estabelece entre mais de um credor e mais de um devedor da mesma obrigação que, relativamente a uns e outros, é considerada una e indivisível”.³

Hugo de Brito Machado, ao comentar esse dispositivo do CTN, escreve:

Na prática, a responsabilidade tributária solidária de que cuida o inciso I tem gerado confusões frequentes. Basta a interdependência entre as empresas, caracterizada pela composição do capital ou pela identidade de pessoas que compõem as sociedades para concluir-se pela responsabilidade tributária solidária.

Isso é um equívoco.

Nesse tipo de solidariedade, não basta o fato de as empresas pertencerem ao mesmo grupo econômico, o que por si só não tem o condão de provocar a solidariedade no pagamento de tributo devido por uma das empresas. Para que isso ocorra, é indispensável a configuração do interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal⁴. (grifamos)

O interesse comum não pode ser confundido com interesse econômico, em razão de que somente o primeiro é que se refere às consequências que resultam do fato ge-

rador. Somente o interesse jurídico interessa, e ele ocorre somente quando pessoas pertencentes ao grupo realizam conjuntamente o fato gerador.

O Superior Tribunal de Justiça, ao examinar o resp nº 856.616-rs, por meio de sua 1ª Turma, em 18/9/2007, tendo como relator o ministro Luiz Fux, hoje integrante da Suprema Corte, em seu voto consignou:

Conquanto a expressão “interesse comum” – encarte um conceito indeterminado, é mister proceder-se a uma interpretação sistemática das normas tributárias, de modo a alcançar a ratio essendi do referido dispositivo legal. Nesse diapasão, tem-se que o interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação tributária principal implica que as pessoas solidariamente obrigadas sejam sujeitos da relação jurídica que deu azo à ocorrência do fato impositivo. Isto porque feriria a lógica jurídico-tributária, a integração, no polo passivo da relação jurídica, de alguém que não tenha tido qualquer participação na ocorrência do fato gerador da obrigação.

Essa jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça tem sido reiterada sobre a matéria, conforme as seguintes decisões:

(1) *RESP 834.044/RS*

Processual Civil. Tributário. Recurso Especial. ISS. Execução fiscal. Legitimidade passiva. empresas pertencentes ao mesmo conglomerado financeiro. solidariedade. inexistência. violação do art. 124, I, do CTN. não ocorrência. Desprovimento.

(...)

2. Para se caracterizar responsabilidade solidária em matéria tributária entre duas empresas pertencentes ao mesmo conglomerado financeiro, é imprescindível que ambas realizem conjuntamente a situação configuradora do fato gerador, sendo irrelevante a mera participação no resultado dos eventuais lucros auferidos pela outra empresa coligada ou do mesmo grupo econômico.

3. Recurso especial desprovido. (Rel. min. Denise Arruda, Primeira Turma, j. em 11/11/2008, DJe de 15/12/2008)

(2) *AgRg no Agravo de Instrumento nº 1.392.703/RS*

Processual civil. Tributário. ISS. Execução fiscal. pessoas jurídicas que pertencem ao mesmo grupo econômico. circunstância que, por si só, não enseja solidariedade passiva.

1. Trata-se de agravo de instrumento contra decisão que inadmitiu recurso especial interposto em face do acórdão do Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul, que

decidiu pela incidência do ISS no arrendamento mercantil e pela ilegitimidade do Banco Mercantil do Brasil S/A para figurar no polo passivo da demanda.

2. A primeira seção/STJ pacificou entendimento no sentido de que o fato de haver pessoas jurídicas que pertençam ao mesmo grupo econômico, por si só, não enseja a responsabilidade solidária, na forma prevista no art. 124 do CTN. Precedentes: EREsp 859.616/RS, rel. ministro Mauro Campbell Marques, primeira seção, julgado em 9/2/2011, DJe 18/2/2011; EREsp 834.044/RS, rel. ministro Mauro Campbell Marques, primeira seção, julgado em 8/9/2010, DJe 29/9/2010).

3. O que a recorrente pretende com a tese de ofensa ao art. 124 do CTN – legitimidade do Banco para integrar a lide –, é, na verdade, rever a premissa fixada pelo tribunal de origem, soberano na avaliação do conjunto fático-probatório constante dos autos, o que é vedado ao Superior Tribunal de Justiça por sua súmula 7/STJ.

4. Agravo regimental não provido. (rel. ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, j. em 7/6/2011, DJe 14.6.2011)

Nessa decisão, do voto do relator, destacamos os seguintes trechos:

6. Deveras, o instituto da solidariedade vem previsto no art. 124 do CTN, verbis: (...) Nesse diapasão, tem-se que o interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal implica que as pessoas solidariamente obrigadas sejam sujeitos da relação jurídica que deu azo à ocorrência do fato imponible. Isto porque feriria a lógica jurídico-tributária a integração, no polo passivo da relação jurídica, de alguém que não tenha tido qualquer participação na ocorrência do fato gerador da obrigação. (...)

9. Destarte, a situação que evidencia a solidariedade, quanto ao ISS, é a existência de duas ou mais pessoas na condição de prestadoras de apenas um único serviço para o mesmo tomador, integrando, desse modo, o polo passivo da relação. Forçoso concluir, portanto, que o interesse qualificado pela lei não há de ser o interesse econômico no resultado ou no proveito da situação que constitui o fato gerador da obrigação principal, mas o interesse jurídico, vinculado à atuação comum ou conjunta da situação que constitui o fato imponible.

10. In casu, verifica-se que o Banco Alfa S/A não integra o polo passivo da execução, tão somente pela presunção de solidariedade decorrendo do fato de pertencer ao mesmo grupo econômico da empresa Alfa Arrendamento Mercantil S/A. Há que se considerar, necessariamente, que são pessoas jurídicas distintas e que referido banco não ostenta a condição de contribuinte, uma vez que a prestação de serviço decorrente de operações de leasing deu-se entre o tomador e a empresa arrendadora. (...)

Ademais, inexistente solidariedade entre a instituição bancária e a empresa arrendadora, uma vez que realizam operações distintas, não tendo a instituição bancária gerência nas operações de leasing. Dessa forma, com essas considerações, o que a recorrente pretende com a tese de ofensa ao art. 124 do CTN – legitimidade do Banco para integrar a lide –, é, na verdade, rever a premissa fixada pelo tribunal de origem, soberano na avaliação do conjunto fático-probatório constante dos autos, o que é vedado ao Superior Tribunal de Justiça por sua Súmula nº 7. Assim sendo, conheço do agravo de instrumento para não conhecer do recurso especial.

Os termos fixados nessa decisão é de fundamental relevância na interpretação da responsabilidade solidária a que se refere o art. 124, I, do CTN, para que não ocorram interpretações equivocadas, para a pretensão de redirecionamento da cobrança do crédito tributário, em manifesta violação aos direitos constitucionalmente assegurados aos contribuintes que cumprem suas obrigações fiscais e não tenham participado, direta ou indiretamente, de fraudes ou conluíus, para encobrir a realização do fato gerador, configurando ilícitos não amparados pela legislação tributária, e não de forma generalizada como tem ocorrido no redirecionamento da cobrança do crédito tributário.

Dessa forma, 1. o interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal resulta em que as pessoas solidariamente vinculadas sejam sujeitos da relação tributária que deu origem à ocorrência do fato gerador. Não seria lógico nem razoável a integração, no polo passivo da relação jurídica, de alguém que não tenha qualquer participação na ocorrência do fato gerador da obrigação tributária. 2. Se não houver gerência de uma empresa sobre outra pertencente ao mesmo “grupo econômico”, a solidariedade não poderá ser invocada, por não ser cabível.

À exceção das hipóteses de comportamento fraudulento, o art. 124, I, do CTN, não poderá ser utilizado para fundamentar a solidariedade na cobrança do débito tributário.

É importante assinalar que a solidariedade tributária não se presume, origina-se sempre de lei, e se não há lei complementar (art. 146, III, CF) vigente dispendo que pelo simples fato de empresas estarem reunidas por vínculos de participação social implica solidariedade entre elas, a conclusão é de que o fisco não está autorizado a exigir o pagamento da dívida de empresas integrantes do grupo econômico que não contribuíram para a realização do fato jurídico que constitui o fato gerador da obrigação tributária.

A obrigação de pagar o tributo é da empresa que praticou o fato gerador da obrigação tributária. A inadimplência, quando não configurar comportamento doloso, resulta apenas na obrigação da pessoa jurídica ao pagamento do débito, acrescido das penalidades da lei de regência, mas não de responsabilidade de empresas integrantes do “grupo econômico”.

Esse entendimento é confirmado pelo art. 50 do Código Civil, de forma que a desconsideração da personalidade jurídica somente poderá ser aplicada se houver abuso de personalidade, caracterizado pelo desvio de finalidade ou pela confusão patrimonial.

O art. 50 do Código Civil prescreve:

Art. 50. Em caso de abuso de personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade, ou pela confusão patrimonial, pode o juiz decidir, à requerimento das partes ou do Ministério Público quando lhe couber intervir no processo, que os efeitos de certas e determinadas relações de obrigações sejam estendidas aos bens particulares dos administradores ou sócios de pessoas jurídicas.

Prevê, portanto, a lei civil duas causas para a desconsideração: **desvio de finalidade e confusão patrimonial**. A primeira se refere a ocorrências lesivas a terceiros, mediante a utilização da pessoa jurídica para fins diversos daqueles previstos no ato constitutivo, em que se constata a deliberada utilização da sociedade em finalidade irregular que possa resultar em dano. A segunda hipótese consiste na impossibilidade de fixação do limite entre os patrimônios da pessoa jurídica e o dos sócios e acionistas, pela confusão que se estabelece entre ambos.

O artigo 50 do Código Civil não cria hipóteses de responsabilidade tributária não contempladas pelo Código Tributário Nacional, nem poderia fazê-lo, a teor do art. 146, III, da Constituição Federal, que exige lei complementar. Referido dispositivo da lei civil, menciona tão somente hipótese de desconstituição da personalidade jurídica de uma sociedade, de forma que, no desvio de finalidade ou na confusão patrimonial, a sociedade responsável por tais ilícitos passa a responder pelo passivo fiscal, considerando que a empresa devedora originária teve sua personalidade desconstituída, nos termos do art. 50 acima mencionado.

Quanto ao inciso II, do art. 124, do CTN, que estabelece que serão solidárias as pessoas expressamente designadas por lei, temos que a regra nada trouxe de novo, em razão do princípio da legalidade que rege todo o Direito Tributário. De tal maneira que somente a lei poderá estabelecer novas hipóteses de responsabilidade tributária solidária que não aquelas já mencionadas pelo Código Tributário Nacional, que estabeleceu as hipóteses de forma ampla. Caso, entretanto, o legislador entender que haverá novas hipóteses, essa lei deverá ser lei complementar, que estabelecerá normas gerais de Direito Tributário (art. 146, III, da CF), complementando as hipóteses já existentes do Código Tributário Nacional.

Numa interpretação sistemática do Código Tributário Nacional, pode ser entendido que o inciso II do art. 124, quando menciona a solidariedade de pessoas designadas por lei, são aquelas referidas nos arts. 134 e 135 do CTN, pois referidos artigos contemplam diversas situações de solidariedade de dois ou mais sujeitos.

Essa interpretação, entretanto, não altera o fato, de nos artigos referidos, a modalidade de responsabilidade prevalecer, sendo a subsidiariedade no primeiro caso (art. 134) e a pessoalidade no segundo caso (art. 135).

Conforme antes exposto, no caso de entender o legislador em instituir novas hipóteses de responsabilidade, deverá fazê-lo mediante lei complementar, que

estabelece normas gerais de Direito Tributário (art. 146, III, CF), devendo observar os requisitos exigidos pelo art. 128 do CTN.

Por oportuno, transcrevemos trecho da decisão do Supremo Tribunal Federal (tribunal pleno), no RE nº 562.276-PR, em que se lê da ementa:

DIREITO TRIBUTÁRIO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. ART. 146, III, DA CF. (...)

(...)

2. O Código Tributário Nacional estabelece algumas regras-matrizes de responsabilidade tributária, como a do art. 135, III, bem como diretrizes para que o legislador de cada ente político estabeleça outras regras específicas de responsabilidade tributária relativamente aos tributos de sua competência, conforme seu art. 128.

3. O preceito do art. 124, II, no sentido de que são solidariamente obrigadas “as pessoas expressamente designadas por lei”, não autoriza o legislador a criar novos casos de responsabilidade tributária sem observância dos requisitos exigidos pelo art. 128 do CTN, tampouco a desconsiderar as regras-matrizes de responsabilidade de terceiros estabelecidas em caráter geral pelos arts. 134 e 135 do mesmo diploma. A previsão legal de solidariedade entre devedores – de modo que o pagamento efetuado por um aproveite aos demais, que a interrupção da prescrição, em favor ou contra um dos obrigados, também lhe tenha efeitos comuns e que a isenção ou remissão do crédito exonera a todos os obrigados quando não seja pessoal (art. 125 do CTN) – pressupõe que a própria condição de devedor tenha sido estabelecida validamente.

4. A responsabilidade tributária pressupõe duas normas autônomas: a regra-matriz de incidência tributária e a regra-matriz de responsabilidade tributária, cada uma com seu pressuposto de fato e seus sujeitos próprios.

Referida decisão da Suprema Corte, teve como relatora a ministra Ellen Gracie, e a decisão foi apreciada em tema de repercussão geral, daí sua importância para o tema da responsabilidade tributária.

Paulo de Barros Carvalho, ao tecer comentários sobre o inciso II, do art. 124, do CTN, ensina e faz a seguinte advertência:

Propositadamente, deixamos para o fim a menção ao inc. II do art. 124, que declara solidariamente obrigadas as pessoas expressamente designadas por lei.

Ajeita-se aqui uma advertência sutil, mas de capitular relevo. O território de eleição do sujeito passivo das obrigações tributárias e, bem assim, das pessoas que devam respon-

der solidariamente pela dívida, está circunscrito ao âmbito da situação factual contida na outorga de competência impositiva, cravada no texto da Constituição.

A lembrança desse obstáculo sobranceiro impede que o legislador ordinário, ao expedir a regra-matriz de incidência do tributo que cria, traga para o tópico do devedor, ainda que solidário, alguém que não tenha participado da ocorrência do fato típico. falta a ele, legislador, competência constitucional para fazer recair a carga jurídica do tributo sobre pessoa alheia ao acontecimento gravado pela incidência. Diante de óbice de tal porte, incontornável sob qualquer pretexto, devemos entender que os devedores solidários, instituídos pela lei, e estranhos ao evento jurídico-tributário, não são, na verdade, componentes daquele liame obrigacional, mas de outro, de cunho sancionatório, que irrompe à luz pelo descumprimento de algum dever. ninguém pode ser compelido a pagar tributo sem que tenha realizado, ou participado da realização de um fato, definido como tributário pela lei competente. E a prova ad rem dessa afirmação está nos numerosos exemplos que o Direito Positivo brasileiro oferece. simplesmente em todas as hipóteses de responsabilidade solidária, veiculadas pelo Código Tributário Nacional, em que o coobrigado não foi escolhido no quadro da concretude fática, peculiar ao tributo, ele ingressa como tal por haver descumprido dever que lhe cabia observar. Pondere-se, contudo, que se falta ao legislador de um determinado tributo competência para colocar alguém na posição de sujeito passivo da respectiva obrigação tributária, ele pode legislar criando outras relações, de caráter administrativo, instituindo deveres e prescrevendo sanções. É justamente aqui que surgem os sujeitos solidários, estranhos ao acontecimento do fato jurídico-tributário. Integram outro vínculo jurídico, que nasceu por força de uma ocorrência tida como ilícita. A lei, estruturada para garantir a eficácia de suas disposições, entrelaça os dois nexos obrigacionais, sugerindo, à primeira vista, a existência de uma única relação, com dois sujeitos que se aproximam pelas ligações da solidariedade jurídica. E ainda prescreve, dificultando mais a compreensão do assunto, que o pagamento efetuado pelo devedor solidário tem o condão de extinguir a obrigação tributária.

(...) solidariedade, mesmo, haverá tão somente na circunstância de existir uma relação jurídica obrigacional, em que dois ou mais sujeitos de direito se encontram compelidos a satisfazer a integridade da prestação. Ali, em que encontrarmos duas relações, entretecidas por preceitos de lei, para a segurança do adimplemento prestacional de uma delas, não teremos, a bem do rigor jurídico, o laço de solidariedade que prende os sujeitos passivos.⁵

Conforme antes mencionado, a suprema corte, a propósito da solidariedade e responsabilidade, no Direito Tributário, ao examinar o re nº 562.276-PR, decidiu que:

O preceito do art. 124, II, no sentido de que são solidariamente obrigadas 'as pessoas designadas por lei', não autoriza o legislador a criar novos casos de responsabilidade tributária sem a observância dos requisitos exigidos pelo art. 128 do CTN.

A solidariedade, portanto, a que faz menção o inciso II, do art. 124, do CTN, não poderá resultar em alguém que não tenha participado da ocorrência do fato gerador. Os devedores solidários instituídos por lei e estranhos ao evento jurídico não são, na verdade, componentes da obrigação tributária, mas de outra, de natureza sancionatória, que surge pelo descumprimento de algum dever. Ninguém pode ser compelido a pagar tributo sem que tenha realizado ou participado do fato jurídico gerador da obrigação tributária, definido em lei competente.

II. O art. 128 do CTN prescreve:

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.

Referido artigo do CTN estabelece normas gerais de responsabilidade por substituição tributária e de solidariedade.

Ives Gandra da Silva Martins, ao comentar o dispositivo, faz a seguinte análise do texto legal:

O artigo pretende consubstanciar uma norma geral formalizada em duas ideias básicas, a saber:

1. a responsabilidade tributária é aquela definida no capítulo;
2. a lei, entretanto, pode estabelecer outros tipos de responsabilidade não previstos neste capítulo, a terceiros.

O artigo começa com a expressão 'sem prejuízo do disposto neste capítulo', que deve ser entendida como exclusão da possibilidade de a lei determinar alguma forma de responsabilidade conflitante com a determinada no código.

Isso vale dizer que a responsabilidade não prevista pelo capítulo pode ser objeto de lei, não podendo, entretanto, a lei determinar nenhuma responsabilidade que entre em choque com os artigos 128 a 138.

A seguir o artigo continua: 'a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa', determinando de plano que essa escolha de um terceiro somente pode ser feita se clara, inequívoca e cristalina exposta na lei.

(...)

Por outro lado, fala o legislador em ‘crédito tributário’, de tal maneira que a expressão abrange tanto os tributos como as multas, quando assim o determinar.

Significa dizer que o crédito tributário, cuja obrigação de pagar for transferida a terceiros, sempre que não limitado, por força do CTN ou de lei promulgada nesses moldes, à tributação apenas, deve ser entendida por crédito tributário total. Em havendo, todavia, qualquer limitação expressa, a transferência da responsabilidade pela liquidação do crédito só se dará nos limites da determinação legal.⁶

A sujeição passiva por **substituição** encontra-se prevista no § 7º, do artigo 150, da Constituição Federal, introduzido pela EC nº 3 de 17/3/1993 e em leis complementares e ordinárias, embora o seu fundamento de validade esteja no artigo 128 do CTN, que é norma infraconstitucional, porém, de natureza complementar.

O § 7º do art. 150 da CF está assim redigido:

§ 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.

Referido § 7º da Constituição foi objeto de grandes discussões doutrinárias, ao entendimento de que teria criado tipo de responsabilidade sem ocorrência do fato gerador, ao falar em “fato gerador presumido”.

O Supremo Tribunal Federal, entretanto, ao examinar a questão, no RE nº 213.396-5 (SP), entendeu ser legítima a questão, em razão de “o regime de substituição, referente ao ICMS (ICM), já se achava previsto no Decreto-Lei nº 406/68 (art. 128 do CTN e art. 6º, §§ 3º e 4º, do mencionado decreto-lei) normas que foram recebidas pela Carta de 1988, não se podendo falar em omissão legislativa”, tendo concluído que:

A responsabilidade, como substituto, no caso, foi imposta por lei como medida de política fiscal, autorizada pela Constituição, não havendo que se falar em exigência tributária, despida de fato gerador.

Em outro julgado da Suprema Corte, ao examinar o RE nº 603.191-MT, tendo como relatora a ministra Ellen Gracie, decisão de 1º/8/2011, a propósito da substituição tributária, consignou:

A validade do regime de substituição tributária depende da atenção de certos limites no que diz respeito a cada uma dessas relações jurídicas. Não se pode admitir que a substituição tributária resulte em transgressão às normas de competência tributária e ao

princípio da capacidade contributiva, ofendendo os direitos do contribuinte, porquanto o contribuinte não é substituto no seu dever fundamental de pagar tributos. A par disso, há os limites à própria instituição do dever de colaboração que asseguram o terceiro substituto contra o arbítrio do legislador. A colaboração dele exigida deve guardar respeito aos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, não se lhe podendo impor deveres inviáveis, excessivamente onerosos, desnecessários ou ineficazes.

Nesse caso, havendo responsabilidade tributária, o contribuinte, porém, sem ser sujeito passivo na respectiva relação jurídico-tributária, e o responsável é **sujeito passivo sem ser contribuinte**.

Com efeito, o fato gerador da obrigação tributária é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência (CTN, art. 114). Sujeito passivo dessa obrigação é, normalmente, aquele que tem relação pessoal e direta com a situação que constitui o fato gerador. Todavia, por vezes, a lei poderá designar como sujeito passivo um terceiro que substitui, na relação obrigacional, aquele que tem relação pessoal e direta com o fato gerador, **mas esse substituto deve ter, também, relação com o fato gerador**, ou seja, a obrigação nasce a cargo de um terceiro **vinculado ao fato gerador da obrigação tributária**, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

O saudoso prof. Alcides Jorge Costa, ao tecer comentários, no caso da substituição tributária, consignou:

Importa, isto sim, salientar que o substituto não é qualquer terceiro que o legislador escolha arbitrariamente. Há de ser terceiro que tenha relação com o fato gerador, como diz a. Berliri (ob. cit., pág. 58) Na substituição tributária a obrigação nasce a cargo de um terceiro que se encontra com aquele fato (gerador) ou com seu autor em uma determinada relação. É também o que diz o Código Tributário Nacional, em seu art. 128.⁷

E continua mais adiante:

O que se deve entender por pessoa vinculada? A resposta só pode ser uma: é vinculada a pessoa que tem ligação com o fato gerador ou com o contribuinte (aqui entendido no sentido do art. 121 do CTN) que lhe permita algum tipo de controle do fato gerador e que lhe permita, como substituto, ver-se reembolsado do imposto que pagou.

O art. 121 do CTN está assim redigido:

Art. 121 – Sujeito Passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

§ 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.

A Constituição Federal não estabelece quem deva ser o sujeito passivo das relações jurídico-tributárias, **no caso do responsável tributário**, deixando para o legislador infraconstitucional essa atribuição, **não podendo, porém, ser qualquer pessoa colocada pelo legislador**, que deverá **observar certos limites** para definição legal da responsabilidade tributária.

Luciano Amaro, a propósito do artigo 121, parágrafo único, II do CTN, entende que, aparentemente, o dispositivo autoriza certa discricionariedade, que é posteriormente limitada pelo art. 128 do mesmo Código, ao afirmar:

(...) que qualquer indivíduo (que não tenha relação pessoal e direta com o fato gerador) possa ser posto na condição de responsável, desde que isso se dê por lei expressa. Já o artigo 128 diz que a lei pode eleger terceiro como responsável, se ele estiver vinculado ao fato gerador. Por aí já se vê que não se pode responsabilizar qualquer terceiro, ainda que por norma legal expressa. Entretanto, mais do que isso, deve-se dizer que também não é qualquer tipo de vínculo com o fato gerador que pode ensejar a responsabilidade de terceiro. Para que isso seja possível, é necessário que esse vínculo seja de tal sorte que permita a esse terceiro, elegível como responsável, fazer com que o tributo seja recolhido sem onerar seu próprio bolso.⁸

Assim, o art. 121 do CTN não pode ser interpretado isoladamente, deve ser interpretado em conjunto com o art. 128 do mesmo Código, **ao eleger o responsável, que deve estar vinculado ao fato gerador ou que tenha ligação com o contribuinte** (sujeito que praticou o ato jurídico). Esses são os limites que devem ser observados pelo legislador, além de observar os limites estabelecidos pela Constituição Federal, com a finalidade de assegurar que a cobrança do tributo não seja confiscatória e atenda à capacidade contributiva.

III. O art. 134 do CTN contém a seguinte dicção:

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.

Em princípio, como regra, a responsabilidade pelo pagamento de tributos é do **sujeito passivo da obrigação tributária**. É própria, portanto, essa obrigação **do contribuinte que realizou o fato gerador**. Em certos casos, porém, é possível atribuir essa responsabilidade a terceiros, que respondem por solidariedade pela prática de determinados atos, na forma da norma contida no art. 134 do CTN.

O enunciado desse artigo do CTN, estabelece o nascimento de uma nova relação jurídica entre o responsável tributário e o fisco, condicionada a: I. constatação da intervenção ou da omissão do agente a um dever legal que deveria ser observado; e II. impossibilidade de ser exigido do contribuinte o tributo, a penalidade pecuniária ou ambos.

Ives Gandra da Silva Martins, ao analisar o texto desse dispositivo do CTN, comenta:

O problema fundamental que se coloca, na análise do referido texto legal, é o de se saber a extensão da responsabilidade tributária na sua inserção quanto ao capítulo comentado.

Fala o legislador que se o contribuinte não puder cumprir a obrigação principal, que abrange o tributo e as penalidades pecuniárias, serão com ele solidariamente responsáveis as pessoas enumeradas a seguir, não mais em relação a toda a obrigação, mas apenas quanto ao tributo.

Dessa forma, passou o legislador a ter um contribuinte a mais por força da solidariedade criada, que justamente com o devedor originário passou a dar maior garantia do crédito fiscal.

De notar, todavia, que a eleição de um responsável sem a eliminação ou substituição do responsável primeiro decorreu, fundamentalmente, de uma incapacidade do sujeito ativo em receber a totalidade da obrigação principal.

(...) No mais, o artigo não oferece maiores problemas interpretativos. Todas as figuras mencionadas estão perfeitamente caracterizadas na legislação civil ou comercial.

Deve-se, todavia, estancar uma modificação quanto aos tipos de atos praticados, já que deveriam, na melhor interpretação, referir-se apenas àqueles que, de alguma forma, tivessem criado uma obrigação tributária e não a todo a qualquer ato, que pode o intérprete menos avisado entender aplicável, com o que os mandatários mencionados no dispositivo, no momento em que fossem indicados, passariam a ter uma responsabilidade ilimitada sempre que tentassem solucionar as situações de infrações preexistentes.

O mesmo deve ser lembrado em relação aos comissários, que normalmente não têm a gerência dos negócios, por continuarem em mãos de concordatário. Sua inclusão, além de esdrúxula, representa um desincentivo à assunção de tais cargos por parte dos credores com boas condições de exercê-los. Até porque a concordata comercial quase sempre representa, também, uma “concordata fiscal”.

Finalmente, quanto aos sócios mencionados no item vii, entendemos que respondem solidariamente pelos tributos e também pelas penalidades de caráter moratório.⁹

É importante assinalar que essa responsabilidade a que faz menção o art. 134 do CTN somente ocorre quando estão presentes as condições estabelecidas: impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação pelo contribuinte e a intervenção do terceiro no ato que constitui o fato gerador da obrigação tributária, ou a sua omissão da qual decorreu o não pagamento do tributo.

Hugo de Brito Machado, ao comentar o dispositivo, escreve:

Como decorrência da primeira das mencionadas condições, pode-se colocar a questão de saber se a responsabilidade atribuída ao terceiro pelo art. 134 do Código Tributário Nacional é realmente solidária, tendo-se em vista que a primeira das condições colocadas para que se consubstancie tal responsabilidade consiste precisamente em assegurar ao terceiro o benefício de ordem. Poder-se-á argumentar que ao dizer o art. 134 que os terceiros ali indicados respondem solidariamente aquele dispositivo, utilizou a qualificação da responsabilidade no sentido de sua abrangência. Seria solidária porque correspondente à totalidade do crédito tributário. Ocorre que o parágrafo único daquele artigo diz que a responsabilidade nele definida não abrange as penalidades que não sejam de caráter moratório. E sempre haverá, portanto, responsabilidade de terceiro pela totalidade do crédito tributário.

Assim, melhor teria sido evitar a qualificação daquela responsabilidade. A palavra ‘solidariedade’, na verdade, pode ser excluída do art. 134 do Código Tributário Nacional sem causar nenhum prejuízo, e com vantagem do ponto de vista da coerência terminológica.

E conclui:

Note-se que o art. 124 do CTN define hipóteses de solidariedade e em seu parágrafo único diz que a solidariedade ali referida não comporta benefício de ordem. É certo que os dois dispositivos podem conviver, posto que o art. 134 pode ser considerado norma específica em relação à norma do art. 124. De todo modo, é sempre melhor a coerência terminológica e o respeito pelos conceitos, porque isso facilita a interpretação adequada das normas. Preferimos assim dizer que a responsabilidade prevista no art. 134 é subsidiária, pois o não comportar benefício de ordem é característica da responsabilidade solidária.¹⁰

No mesmo sentido, lembra Luciano Amaro que:

O Código Tributário Nacional rotula como responsabilidade solidária casos de impossibilidade de exigir o cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte. Trata-se de responsabilidade subsidiária. Anote-se que o próprio Código disse (art. 124, parágrafo único) que a solidariedade não comporta benefício de ordem (o que é óbvio); já o art. 134 claramente dispõe em contrário, o que infirma a solidariedade. Em suma, o dispositivo cuida de responsabilidade não solidária e sim subsidiária, restrita às situações em que não haja possibilidade de exigir-se o cumprimento da obrigação pelo próprio contribuinte.¹¹

Assim, os terceiros indicados nos diversos incisos do art. 134 do CTN, respondem tão somente: a. pelos tributos relativos aos atos nos quais tenham participado como intervenientes; e b. nos casos de impossibilidade de exigência do tributo aos respectivos contribuintes.

Mais uma vez, mencionamos ensinamentos de Hugo de Brito Machado, que observa: “A rigor, a exigência é sempre possível. O que em alguns casos não é possível é o atendimento da exigência, vale dizer, o cumprimento da obrigação principal. Não é razoável, porém, a interpretação literal, porque esta tornaria a norma do art. 134 rigorosamente inútil. A referência aos casos de impossibilidade de exigência há de ser entendida como feita aos casos de impossibilidade do atendimento da exigência, casos nos quais reste frustrada a execução fiscal em face da ausência de bens suficientes para garanti-la. Casos nos quais reste impossível o recebimento do tributo, não obstante seja este exigido. impossível não apenas pela inexistência ou insuficiência dos bens do contribuinte, mas também por qualquer razão, como, por exemplo, a inocorrência de arrematação dos bens penhorados no processo de execução fiscal movido contra o contribuinte”.¹²

Ainda, em relação aos terceiros relacionados pelo art. 134 do CTN, para efeitos de responsabilidade tributária, merece destaque o inciso VII, que fala em responsabilizar “os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas”.

Na prática, a aplicação desse dispositivo do CTN tem sido objeto de grande confusão, principalmente com as hipóteses do art. 135 do CTN e a pretensão da Fazenda Pública de aplicação indiscriminada do dispositivo em relação aos sócios de sociedade por quotas de responsabilidade limitada, quando a norma legal dispõe sobre a responsabilidade solidária dos sócios em caso de liquidação da sociedade de pessoas, que não se confunde com aquela.¹³

Na sociedade de pessoas, em tese, o sócio, independentemente de ser dirigente ou não da sociedade, responde pelas obrigações tributárias de forma solidária e ilimitada. Tais sociedades não se enquadram nas categorias de sociedade por quotas de responsabilidade limitada ou sociedade anônima. Na sociedade por quotas de responsabilidade limitada, o sócio somente responde até o limite do capital subscrito. Essa sociedade caracteriza-se pelo fato da irresponsabilidade dos sócios pelas dívidas da sociedade quando seu capital estiver integralizado. Não há como confundir as duas espécies de sociedade, por interpretação analógica, para efeitos de arrecadação, em manifesta violação ao princípio da legalidade tributária.

Não há possibilidade de ser utilizada a analogia em relação aos elementos constitutivos da obrigação tributária, conforme determina o § 1º, do art. 108, do CTN, que contém a seguinte dicção:

§ 1º O emprego da analogia não poderá resultar de tributo não previsto em lei.

Ora, se o próprio Código Tributário Nacional, para fins tributários, condicionou a responsabilidade do sócio de sociedade de pessoas, à presença de dois requisitos: 1. impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte; e 2. pelos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis, não há como ser alargada essa norma legal para alcançar outras hipóteses não previstas expressamente em lei.

Finalmente, o § único do art. 134 do CTN estabelece que “em matéria de penalidades, somente se aplica àquelas de caráter moratório”, para todas as hipóteses arroladas dos incisos I ao VI, do referido artigo.

IV. O art. 135 do CTN está assim redigido:

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 e representantes de pessoas jurídicas de Direito Privado.

Este artigo do CTN dispõe sobre responsabilidade pessoal dos agentes mencionados nos incisos I a III, pelos atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

O tema da responsabilidade tributária é dos mais relevantes, por sua repercussão na cobrança do crédito tributário.

para efeitos de tributação, entretanto, não pode a lei ser interpretada de forma a alterar suas finalidades, para alcançar situações não previstas, expressamente, na legislação, ou se estiver prevista, estar a lei em desconformidade com a Constituição Federal e com o Código Tributário Nacional, que estabelece as normas gerais de Direito Tributário.

Se a lei não estiver em conformidade com a Constituição, com seus princípios e garantias, não pode o intérprete considerar a finalidade da lei para fins de torná-la constitucional.¹⁴

É o caso, por exemplo, do que ocorreu com o art. 13 da lei nº 8.620, de 5/1/1993, que foi julgado inconstitucional pela suprema corte, em seus aspectos formal e material, por violação ao art. 146, III, da CF e art. 135, III, do CTN (Re nº 562.276-PR).

Referida norma da Lei nº 8.620/93 estava assim redigida:

Art. 13. O titular da firma individual e os sócios das empresas por cotas de responsabilidade limitada respondem solidariamente, com seus bens pessoais, pelos débitos com a seguridade social.

Parágrafo único. Os acionistas controladores, os administradores, os gerentes e os diretores respondem solidariamente e subsidiariamente, com seus bens pessoais, quanto ao inadimplemento das obrigações para com a Seguridade Social, por dolo ou culpa.

A APLICAÇÃO DO ART. 135 DO CTN E A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

É grande o número de situações que podem ensejar a responsabilidade tributária, autorizada pelo Código Tributário Nacional, que possibilita o redirecionamento da execução fiscal. Uma dessas hipóteses é o inciso III, do art. 135, que está condicionada a que o credor demonstre que tenha ocorrido a prática de qualquer ação dolosa, resultante de atos praticados com excesso de poderes, infração à lei, contrato social ou estatutos, a ensejar sua responsabilidade pessoal por dívida tributária da empresa.

O dispositivo do CTN é bastante claro ao prever a responsabilidade pessoal dos diretores, gerentes e representantes de pessoa jurídica pelas dívidas tributárias

que resultarem de atos ilegais, praticados com excesso de poderes, infração à lei ou que desrespeitem o contrato social ou os estatutos.

A responsabilidade pessoal a que faz menção o art. 135 do CTN depende, portanto, da ocorrência dos atos ilícitos que o artigo taxativamente arrola. Ou seja, para que o representante da empresa seja alcançado por dívida tributária desta, é preciso que o fisco demonstre cabalmente o dolo na prática da ilegalidade ou do desrespeito ao contrato social ou aos estatutos.

Há, portanto, limites à definição legal de responsabilidade tributária.

O art. 128 do CTN preceitua que a lei pode eleger como responsável se ele estiver vinculado ao fato gerador, razão pela qual não se pode responsabilizar qualquer pessoa como terceiro responsável, ainda que por norma legal, de forma expressa.

Da mesma forma, não é qualquer tipo de vínculo que pode dar ensejo a responsabilidade tributária de terceiro. É preciso que o vínculo esteja ligado de alguma forma com o fato gerador da relação tributária.

Assim, o ônus do tributo não poderá recair para qualquer pessoa sem limites e de forma arbitrária, é preciso examinar a relação que se estabelece entre o fato gerador e a exigência tributária, o terceiro e o substituto, que tipificam as ações e as omissões, para que ocorra a responsabilidade tributária.

Caso contrário, estaria sendo violado o princípio da legalidade e a própria segurança jurídica do contribuinte.

Nas lições do prof. Geraldo Ataliba:

O Direito é, por excelência, acima de tudo, instrumento de segurança. Ele é que assegura a governantes e governados os recíprocos direitos e deveres, tornando viável a vida social. Quanto mais segura uma sociedade, tanto mais civilizada. Seguras são as pessoas que têm certeza que o Direito é objetivamente um e que os comportamentos do Estado ou dos demais cidadãos dele não discrepam.¹⁵

Do exame do art. 135 em confronto com o art. 134, ambos do CTN, verifica-se que o primeiro dispositivo exclui do polo passivo da obrigação tributária, o contribuinte, ao dispor que o terceiro responde pessoalmente pelos atos de gestão praticados.

Essa responsabilidade de terceiros a que faz menção o art. 135 do CTN, que inclui sócios e administradores de pessoas jurídicas de Direito Privado, tem sido invocada pelas autoridades fazendárias federal, estadual e municipal como fundamento para requerer o “redirecionamento” do débito tributário para a pessoa do sócio, do administrador, sempre que seja constatada a inexistência de acervo patrimonial da pessoa jurídica.

Ocorre que a exigência de penhora de bens dos sócios pela Fazenda Pública nem sempre ocorre com observância da norma contida no art. 135 do CTN, fazendo recair a penhora de bens dos sócios que nunca contribuíram direta ou indiretamente para a inadimplência da obrigação tributária, ou seja, primeiro os bens são penhorados – penhora online –, depois a responsabilidade é apurada.

A responsabilidade pessoal dos sócios e administradores e a sua inclusão no polo passivo da relação processual somente deverá ser admissível após procedimento administrativo – com oportunidade de ampla defesa em cumprimento ao devido processo legal –, em que comprove a atuação dolosa deles, identificando-se os possíveis responsáveis pela prática do ilícito e demonstrando-se, inclusive, que obtiveram vantagem pessoal com a inadimplência.

Nesse caso, é indispensável que o exequente demonstre os fundamentos, de fato e de direito, para execução pessoal dos sócios, na medida em que estes não serão demandados, com suporte exclusivo no título, mas por atuação ilícita praticada pelos mesmos.

Mais uma vez mencionamos Ives Gandra da Silva Martins, que, ao comentar o art. 135 do CTN, escreve:

Na hipótese do art. 135, os terceiros indicados passariam a ter responsabilidade maior que a das hipóteses anteriores, porque abrangendo, além dos tributos, todas as penalidades por ventura aplicáveis.

Um outro aspecto a analisar, de plano, é se a responsabilidade das pessoas mencionadas no referido artigo, quando agindo em nome de pessoas jurídicas, excluiria a responsabilidade destas.

Entendo que sim, embora não seja a opinião dominante.

Os textos do anteprojeto e do projeto pretendiam abranger responsabilidade tanto de pessoas jurídicas quanto de pessoas naturais, mas, em relação às pessoas jurídicas, o texto codificado excluiu sua participação do elenco acobertado. Tal restrição, a meu ver, representou a clara demonstração de que a responsabilidade das pessoas físicas seria excludente da responsabilidade das pessoas jurídicas.

Por outro lado, contrariamente ao dispositivo anterior, em que o legislador fala em responsabilidade solidária, o ora comentado fala apenas – e, a meu ver, de forma incisiva e definitiva – em responsabilidade pessoal.

O elemento, todavia, fundamental reside no fato de cuidar, o artigo, de atos praticados de forma dolosa contra os interesses dos contribuintes representados, com o que houve por bem o legislador considerar responsável não os representados, mas exclusivamente os representantes.

Por essa razão, julgou legítima a solidariedade quanto aos atos culposos, porque praticados com imperícia, negligência, imprudência ou mesmo omitidos, e limitou essa responsabilidade (art. 134). As mesmas pessoas, no entanto, praticando atos lesivos ao fisco, dolosamente, se procurarem responsabilizar seus representados, tal

responsabilização inviabilizar-se-á pela clara formulação legal, fazendo-os pessoalmente responsáveis e excluindo as outras pessoas da relação jurídico-tributária, por decorrência, criada.

De notar que fala a lei em ‘excesso de poderes’ e em ‘infração à lei, contrato social ou estatutos’, o que vale dizer, à lei emanada dos poderes públicos é aquela válida apenas entre os particulares, por acordo mútuo, como são os estatutos sociais de uma sociedade por ações ou o contrato social de uma sociedade de pessoas.

Ora, sempre que os contratos ou estatutos sociais, a saber, os diplomas protetores da vida societária, são violados por quem estaria na obrigação de preservá-los, é evidente que a pessoa jurídica, a que pertencem, está, como o fisco, na posição de vítima, e não pode de vítima ser transformada em autora.

Sob esse aspecto, parece-me sadia a orientação legislativa em tornar, para esses casos: a. pessoal, b. total, e c. exclusiva a responsabilidade das pessoas físicas, enunciadas no referido artigo, sempre que o dolo, a fraude e a má-fé forem os agentes deflagradores das obrigações tributárias.¹⁶

Esse entendimento, que de longa data vinha sendo defendido pelo prof. Ives Gandra, foi acolhido pelo egrégio Supremo Tribunal Federal, em tema de repercussão geral, no re nº 562.276-pr, em que se lê da ementa, os seguintes trechos:

DIREITO TRIBUTÁRIO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. ART. 146, III, DA CF. ART. 135, III, DO CTN. SÓCIOS DE SOCIEDADE LIMITADA. ART. 13 DA LEI 8.620/93. INCONSTITUCIONALIDADES FORMAL E MATERIAL. REPERCUSSÃO GERAL. APLICAÇÃO DA DECISÃO PELOS DEMAIS TRIBUNAIS.

(...)

2. O Código Tributário Nacional estabelece algumas regras-matrizes de responsabilidade tributária, como a do art. 135, III, bem como diretrizes para que o legislador de cada ente político estabeleça outras regras específicas de responsabilidade tributária relativamente aos tributos da sua competência, conforme seu art. 128.

3. O preceito do art. 124, II, no sentido de que são solidariamente obrigadas “as pessoas expressamente designadas por lei”, não autoriza o legislador a criar novos casos de responsabilidade tributária sem a observância dos requisitos exigidos pelo art. 128 do CTN, tampouco a desconsiderar as regras matrizes de responsabilidade de terceiros estabelecidas em caráter geral pelos arts. 134 e 135 do mesmo diploma. A previsão legal de solidariedade entre devedores – de modo que o pagamento efetuado por um aproveite aos demais, que a interrupção da prescrição, em favor ou contra um dos obri-

gados, também lhes tenha efeitos comuns e que a isenção ou remissão de crédito exonerem a todos os obrigados quando não seja pessoal (art. 125 do CTN) – pressupõe que a própria condição de devedor tenha sido estabelecida validamente.

(...)

5. O art. 135, III, do CTN, responsabiliza apenas aqueles que estejam na direção, gerência ou representação da pessoa jurídica e tão somente quando pratiquem atos com excesso de poder ou infração à lei, contrato social ou estatutos. Desse modo, apenas o sócio com poderes de gestão ou representação da sociedade é que pode ser responsabilizado, o que resguarda a personalidade entre o ilícito (má gestão ou representação) e a consequência de ter de responder pelo tributo devido pela sociedade.

6. O art. 13 da Lei nº 8.620/93 não se limitou a repetir ou detalhar a regra de responsabilidade constante do art. 135 do CTN, tampouco cuidou de uma nova hipótese específica e distinta. Ao vincular à simples condição de sócio a obrigação de responder solidariamente pelos débitos da sociedade limitada perante a seguridade social, tratou a mesma situação genérica regulada pelo art. 135, III, do CTN, mas de modo diverso, incorrendo em inconstitucionalidade por violação ao art. 146, III, da CF.

7. O art. 13 da Lei nº 8.620/93 também se reveste de inconstitucionalidade material, porquanto não é dado ao legislador estabelecer confusão entre os patrimônios das pessoas física e jurídica, o que, além de impor desconsideração EX LEGE e objetiva da personalidade jurídica, descaracterizando as sociedades limitadas, implica irrazoabilidade e inibe a iniciativa privada, afrontando os arts. 5º, XIII, e 170, parágrafo único, da Constituição.

8. Reconhecida a inconstitucionalidade do art. 13 da Lei nº 8.620/93 na parte em que determinou que os sócios das empresas por cotas de responsabilidade limitada responderiam solidariamente, com seus bens pessoais, pelos débitos com a seguridade social.

Do voto da relatora ministra Ellen Gracie, merece destaque o seguinte trecho:

O art. 135 do CTN estabelece a responsabilidade dos diretores, gerentes e representantes de pessoas jurídicas. Eis o seu texto:

“Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes às obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

...

III. os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado”.

Como se vê, estamos em face de uma regra-matriz de responsabilidade tributária que não se confunde, de modo algum, com a regra-matriz de incidência de qualquer tributo. Tem sua estrutura própria, partindo de um pressuposto de fato específico, sem o qual não há espaço para a atribuição de responsabilidade. E seu caráter geral permite aplicação relativamente aos diversos tributos, não estando jungida à responsabilidade por tal ou qual imposto ou contribuição em particular.

O pressuposto de fato ou hipótese de incidência da norma de responsabilidade, no art. 135, III, do CTN, é a prática de atos, por quem esteja na gestão ou representação da sociedade, com excesso de poder ou a infração à lei, contrato social ou estatutos e que tenham implicado, se não o surgimento, ao menos o inadimplemento de obrigações tributárias.

A contrario sensu, extrai-se o dever formal implícito cujo descumprimento implica a responsabilidade, qual seja o dever de, na direção, gerência ou representação das pessoas jurídicas de Direito Privado, agir com zelo, cumprindo a lei e atuando sem extração dos poderes legais e contratuais de gestão, de modo a não cometer ilícitos que acarretem o inadimplemento de obrigações tributárias.

A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça há muito vem destacando que tais ilícitos, passíveis de serem praticados pelos sócios com poderes de gestão, não se confundem com o simples inadimplemento de tributos por força do risco do negócio, ou seja, com o atraso no pagamento dos tributos, incapaz de fazer com que os diretores, gerentes ou representantes respondam, com seu próprio patrimônio, por dívida da sociedade (primeira seção, EAg 494.887 e EREsp 374.139). Exige, isto sim, um ilícito qualificado, do qual decorra a obrigação ou seu inadimplemento, como no caso da apropriação indébita (REsp 1.010.399 e REsp 989.724).

O art. 135, pois, regula a responsabilidade pessoal dos sócios gerentes, diretores e representantes em caráter geral, com aplicação a tributos de quaisquer dos entes políticos, para tanto estabelecendo seu pressuposto de fato próprio. E, como norma geral, não poderia ter sido desconsiderada pelo legislador ordinário federal quanto à disciplina dos tributos da sua competência.

A Lei nº 8.620, de 5 de janeiro de 1993, olvidando o previsto no art.135, III, do CTN, assim dispõe:

“Art. 13. O titular da firma individual e os sócios das empresas por cotas de responsabilidade limitada respondem solidariamente, com seus bens pessoais, pelos débitos com a seguridade social.

Parágrafo único. Os acionistas controladores, os administradores, os gerentes e os diretores respondem solidariamente e subsidiariamente, com seus bens pessoais, quanto ao inadimplemento das obrigações para com a seguridade social, por dolo ou culpa”.

Tal dispositivo estabeleceu a pura e simples solidariedade dos sócios “sociedades limitadas” pelos débitos da sociedade perante a seguridade social. Tal solidariedade abrangeria as diversas contribuições de seguridade social, como as contribuições previdenciárias da empresa e as retidas dos empregados, as contribuições sobre o faturamento ou receita e a contribuição sobre o lucro.

Resta claro que o art. 13 da Lei nº 8.620/93 não se limitou a repetir ou detalhar a regra de responsabilidade constante do art. 135 do CTN.

A regra-matriz de responsabilidade do art. 135, III, do CTN, responsabiliza aquele que esteja na direção, gerência ou representação da pessoa jurídica. Daí a jurisprudência no sentido de que apenas o sócio com poderes de gestão ou representação da sociedade é que pode ser responsabilizado, o que resguarda a pessoalidade entre o ilícito – má gestão ou representação por prática de atos com excesso de poder ou infração à lei, contrato social ou estatutos – e a consequência de ter de responder pelo tributo devido pela sociedade.

Além disso, o art. 135 do CTN coloca como pressupostos de fato inequívocos ou hipóteses de incidência da norma de responsabilidade a prática de atos com excesso de poder ou infração à lei, contrato social ou estatutos. Não se contenta, pois, com o simples surgimento da obrigação tributária para a empresa em face da ocorrência do fato gerador do tributo.

O art. 13 da Lei nº 8.620/93, pois, ao vincular à simples condição de sócio a obrigação de responder solidariamente pelos débitos da sociedade limitada perante a seguridade social, estabeleceu exceção desautorizada à norma geral de Direito Tributário consubstanciada no art. 135, III, do CTN, o que evidencia a invasão da esfera reservada à lei complementar pelo art. 146, III, da CF.

O argumento da União, de que o art. 13 da Lei nº 8.620/93 estaria no espaço aberto pelo art. 124, II, do CTN, não resiste a uma interpretação mais rigorosa.

O preceito do art. 124, II, no sentido de que são solidariamente obrigadas “as pessoas expressamente designadas por lei”, não autoriza o legislador a criar novos casos de responsabilidade tributária sem a observância dos requisitos exigidos pelo art. 128 do CTN, tampouco a desconsiderar as regras-matrizes de responsabilidade de terceiros estabelecidas em caráter geral pelos arts. 134 e 135 do mesmo diploma.

A previsão legal de solidariedade entre devedores – de modo que o pagamento efetuado por um aproveite os demais, que a interrupção da prescrição, em favor ou contra um dos obrigados, também lhe tenha efeitos comuns e que a isenção ou remissão de crédito exonere a todos os obrigados quando não seja pessoal (art. 125 do CTN) – presume que a própria condição de devedor tenha sido estabelecida validamente e que não decorra de norma geral o caráter subsidiário da responsabilidade no caso.

Esclarecedora, no ponto, é a lição de Misabel Abreu Machado Derzi em nota de atualização à obra do ministro Aliomar Baleeiro, Direito Tributário Brasileiro, 11ª ed., Rio de Janeiro, Forense, pág. 729:

“4. A solidariedade não é forma de eleição de responsável tributário. A solidariedade não é espécie de sujeição passiva por responsabilidade indireta, como querem alguns. O Código Tributário Nacional, corretamente, disciplina a matéria em seção própria, estranha ao capítulo V, referente à responsabilidade. É que a solidariedade é simples forma de garantia, a mais ampla das fidejussórias. Quando houver mais de um obrigado no polo passivo da obrigação tributária (mais de um contribuinte, ou contribuinte e responsável, ou apenas uma pluralidade de responsáveis), o legislador terá de definir as relações entre os coobrigados. Se são eles solidariamente obrigados, ou subsidiariamente, com benefício de ordem ou não etc. A solidariedade não é, assim, forma de inclusão de um terceiro no polo passivo da obrigação tributária, apenas forma de graduar a responsabilidade daqueles sujeitos que já compõem o polo passivo”.

O que fez o art. 13 da Lei nº 8.620/93 não foi simplesmente estabelecer a solidariedade de obrigações a fim de que pudesse encontrar amparo no art. 124, II, do CTN, mas, sim, e de modo inconstitucional, invadir o espaço reservado às normas gerais de Direito Tributário e já disciplinado de modo diverso pelo art. 135, III, do CTN.

Está o art. 13 da Lei nº 8.620/93, assim, eivado de inconstitucionalidade formal por ofensa ao art. 146, III, da Constituição Federal.

Não há como deixar de reconhecer, ademais, que a solidariedade estabelecida pelo art. 13 da Lei nº 8.620/93 também se reveste de evidente inconstitucionalidade material.

Isso porque não é dado ao legislador estabelecer simples confusão entre os patrimônios de pessoa física e jurídica, ainda que para fins de garantia dos débitos da sociedade perante a seguridade social.

Aliás, após o surgimento de precedente no sentido de que tal decorreria do próprio art. 135, III, do CTN, ou seja, de que bastaria o inadimplemento para caracterizar a

responsabilidade dos sócios, o Superior Tribunal de Justiça aprofundou a discussão da matéria, acabando por assentar, com propriedade, que interpretação desse jaez violaria a Constituição, sendo, por isso, inaceitável.

Lembro que o min. José Delgado, em 2005, por ocasião do julgamento do Resp 717.717/SP, assim se pronunciou:

“Deve-se ... buscar amparo em interpretações sistemática e teleológica, adicionando-se os comandos da Constituição Federal, do Código Tributário Nacional e do Código Civil para, por fim, alcançar-se uma resultante legal que, de forma coerente e juridicamente adequada, não desnature as sociedades limitadas e, mais ainda, que a bem do consumidor e da própria livre-iniciativa privada (princípio constitucional) preserve os fundamentos e a natureza desse tipo societário”.

A censurada confusão patrimonial não apenas não poderia decorrer de interpretação do art. 135, III, c, da CF, como também não poderia ser estabelecida por nenhum outro dispositivo legal.

É que impor confusão entre os patrimônios da pessoa jurídica e da pessoa física no bojo de sociedade em que, por definição, a responsabilidade dos sócios é limitada compromete um dos fundamentos do direito de empresa, consubstanciado na garantia constitucional da livre-iniciativa, entre cujos conteúdos está a possibilidade de constituir sociedade para o exercício de atividade econômica e partilha dos resultados, em conformidade com os tipos societários disciplinados por lei, o que envolve um regime de comprometimento patrimonial previamente disciplinado e que delimita o risco da atividade econômica.

A garantia dos credores frente ao risco da atividade empresarial, está no capital e no patrimônio sociais. Daí a referência, pela doutrina, inclusive, ao princípio da ‘intangibilidade do capital social’ a impor que este não pode ser reduzido ou distribuído em detrimento dos credores.

Tão relevante é a delimitação da responsabilidade no regramento dos diversos tipos de sociedades empresárias que o Código Civil de 2002 a disciplina, invariavelmente, no primeiro artigo do capítulo destinado a cada qual. Assim é que, abrindo o capítulo “Da Sociedade Limitada”, o art. 1.052 dispõe: “Na sociedade limitada, a responsabilidade de cada sócio é restrita ao valor de suas quotas, mas todos respondem solidariamente pela integralização do capital social”.

Trata-se de dispositivo de lei ordinária, mas que regula a limitação do risco da atividade empresarial, inerente à garantia de livre-iniciativa.

(...)

Submeter o patrimônio pessoal do sócio de sociedade limitada à satisfação dos débitos da sociedade para com a seguridade social, independentemente de exercer ou não a gerência e de cometer ou não qualquer infração, inibiria demasiadamente a iniciativa privada, descaracterizando tal espécie societária e afrontando os arts. 5º, XIII, e 170, parágrafo único, da Constituição, de modo que o art. 13 da Lei nº 8.620/93 também se resente de vício material.

Reconheço, assim, a inconstitucionalidade do art. 13 da Lei nº 8.620/93 na parte em que determinou que os sócios das empresas por cotas de responsabilidade limitada responderiam solidariamente, com seus bens pessoais, pelos débitos com a Seguridade Social, tanto por vício formal (violação ao art. 146, III, da Constituição Federal) como por vício material (violação aos arts. 5º, XIII, e 170, parágrafo único, da Constituição Federal).

Nesse julgamento, o Supremo Tribunal Federal reconheceu a inconstitucionalidade do art. 13 da Lei nº 8.620/93, tanto pelo vício formal, por falta de lei complementar (violação ao art. 146, III, da CF), como por vício material (violação aos arts. 5º, XIII e 170, § único da CF), que pretendia responsabilizar, solidariamente, os sócios das empresas por quotas de responsabilidade limitada, com seus bens pessoais por débitos previdenciários da empresa.

Ora, sendo a decisão da Suprema Corte, acima mencionada, proferida em tema de repercussão geral, tem efeito vinculante e valerá para todos os processos, sobre a matéria, em tramitação no Poder Judiciário do País.

No mesmo sentido é a jurisprudência pacífica do egrégio Superior Tribunal de Justiça, como se lê do seguinte julgado:

Recurso especial. Tributário. Penhora de bens particulares, redirecionamento da execução fiscal a sócio-gerente. Ausência de pedido de autofalência. Não configuração das hipóteses previstas no art. 135 do CTN. Dissolução irregular. Não ocorrência. Impossibilidade de redirecionamento. Recurso desprovido.

1. (...)

2. *A jurisprudência deste Superior Tribunal de Justiça pacificou entendimento no sentido de condicionar a responsabilidade pessoal do sócio-gerente à comprovação da atuação dolosa ou culposa na administração dos negócios, decorrentes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto. Há entendimento também de que a hipótese de dissolução irregular da sociedade possibilita o redirecionamento da execução.*

3. *É descabido o redirecionamento da execução ao sócio-gerente, em virtude de esse não haver pleiteado a autofalência da sociedade. Isso porque é o patrimônio da empresa que deve responder pelas obrigações por ela contraídas, somente sendo possí-*

vel o redirecionamento da execução fiscal ao sócio-gerente, nos termos do art. 135 do CTN, quando comprovado que ele agiu com excesso de poderes, infração à lei, contrato ou estatuto, ou na hipótese de dissolução irregular da empresa. No entanto, a ausência de pedido de autofalência, conforme previsto no art. 8º da Lei de Falências, não configura nenhuma dessas hipóteses ensejadoras do redirecionamento da execução. Assim correta a conclusão a que chegou o acórdão recorrido, no sentido de ser indevida a penhora de bens particulares do sócio-gerente.

4. *Recurso especial desprovido. (GRIFAMOS)*

(Resp 442.301-RS; DJ 5/12/2005)

Tributário e processual civil. Execução fiscal. Presunção de certeza e liquidez da CDA. Ausência de prequestionamento. Omissão do julgado. Inocorrência. Redirecionamento contra sócio-gerente. Pressupostos de viabilidade.

1. (...)

2. (...)

3. *Segundo a jurisprudência do STJ, a simples falta de pagamento do tributo e a inexistência de bens penhoráveis no patrimônio da devedora (sociedade por quotas de responsabilidade limitada) não configuram por si sós, nem em tese, situações que acarretam a responsabilidade subsidiária dos sócios. Nesse sentido: AgReg no AG 591530/RS, primeira turma, min. José Delegado, DJ de 18/4/2005; Resp.685006/RS, Segunda Turma, min. Eliana Calmon, DJ de 28/2/2005.*

4. *Recurso especial a que se nega provimento. (grifamos)*
(Resp 787.513-BA; DJ 5/12/2005)

De forma reiterada, em processos de execução fiscal, tem sido incluído o nome dos sócios ou representantes legais na certidão de dívida ativa sem sequer preocupar-se a Fazenda Pública, na qualidade de credora em tentar demonstrar que tenham eles agido dolosamente, de modo a acarretar sua responsabilidade pessoal pelos débitos da empresa executada, da qual algumas pessoas nunca foram sócias ou administradoras, mas apenas procuradora da empresa executada.

O Código Tributário Nacional não autoriza a administração fazendária em relação às hipóteses de responsabilidade tributária, o redirecionamento da cobrança, para exigir tributos de terceiros que não integrem o quadro societário, da empresa executada.

Como se constata do exame dos artigos 124, 128, 134 e 135, todos do CTN, em nenhum deles há autorização para o redirecionamento da cobrança do crédito tributário para pessoas jurídicas que integrem “grupo econômico”.

O simples fato de haver pessoas jurídicas que pertençam ao mesmo “grupo econômico”, por si só não configura responsabilidade solidária, na forma do art. 124 do CTN.

A **solidariedade** no caso de **responsabilidade tributária** não se presume, deve sempre estar prevista em lei e essa lei deve ser complementar de normas gerais, como determina o art. 146, III, da Constituição Federal.

Ora, não havendo lei complementar nesse sentido, a conclusão é de que o **fisco não está autorizado a exigir o pagamento da dívida de empresas associadas que não contribuíram para a realização do fato gerador da obrigação tributária.**

A não ser que tenha ocorrido as hipóteses de comportamento **fraudulento: comprovação de abuso de personalidade jurídica, desviando as sociedades dos fins estabelecidos nos seus atos constitutivos, para encobrir a realização do fato gerador tributário ou impossibilitar o cumprimento da obrigação tributária.**

Tal comportamento fraudulento deve ser comprovado pela fiscalização. **Configurado o ilícito, em processo regular**, a autoridade fiscal estaria autorizada ao redirecionamento da cobrança do crédito tributário, por **responsabilidade solidária**, atingindo indistintamente os bens particulares das empresas do grupo, para satisfação das obrigações tributárias.

Nesse caso, os **efeitos da solidariedade** estão no art. 125, I, do CTN: “**O pagamento efetuado por um dos obrigados aproveita aos demais**”. Se o fisco recebeu todo seu crédito de um, nada poderá exigir dos demais; se recebeu de um, parte do crédito somente poderá reclamar dos demais o saldo devedor.

A ILEGITIMIDADE DE ALARGAR HIPÓTESES DE RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA PREVISTAS NO CTN, ADOTANDO CONCEITO DE “GRUPO ECONÔMICO”, DELINEADO PELA LEGISLAÇÃO TRABALHISTA (CLT)

Não é legítimo o procedimento da administração fazendária em pretender alargar as hipóteses de **responsabilidade tributária previstas o CTN**, para alcançar “**grupos econômicos**”.

O art. 2º, § 2º da CLT, está assim redigido:

Art. 2º. Considera-se empregador a empresa individual ou coletiva que, assumindo os riscos da atividade econômica, admite, assalaria e dirige a prestação pessoal de serviço.

(...)

§ 2º Sempre que uma ou mais empresas, tendo, embora, cada uma delas, personalidade jurídica própria, estiverem sob a direção, controle ou administração de outra,

constituindo grupo industrial, comercial ou de qualquer outra atividade econômica, serão, para os efeitos da relação de emprego, solidariamente responsáveis a empresa principal e cada uma das subordinadas.

A Constituição Federal de 1988 ampliou os **direitos sociais de proteção ao trabalhador**, na forma do seu art. 7º. Os valores sociais do trabalho estão precisamente na sua função de **criar riquezas, de promover a sociedade de bens e serviços e, enquanto atividade social**, de fornecer à pessoa humana bases de sua autonomia e condições de vida digna, em suas relações de emprego.

A nossa Constituição, preocupada com a realização da justiça social, assegura ao trabalhador uma série de **direitos de natureza social**, que corresponde ao **conjunto de medidas legais e regulamentares** visando à proteção dos assalariados, de um modo particular, e de um modo geral, de todas as pessoas economicamente mais fracas, surgindo, assim, as bases da **Teoria da Hipossuficiência**, para proteção aos direitos sociais dos trabalhadores.

Os direitos sociais previstos constitucionalmente (arts. 6º e 7º, entre outros), são **normas de ordem pública**, com características de imperativas e, portanto, invioláveis pela vontade das partes da relação **trabalhista contratual**. Daí decorre o **princípio da irrenunciabilidade**, de direitos referentes ao trabalhador, perante a relação de emprego, razão pela qual merece toda proteção do Estado e dos tribunais, cujas decisões, em sua grande maioria, têm favorecido o trabalhador, por seus aspectos de natureza social.¹⁷

Aliás, até mesmo no **Direito Trabalhista**, que protege o trabalhador por questões sociais, em que há previsão legal de **responsabilidade solidária** do “**grupo econômico**”, para efeitos de relação de emprego, na forma do art. 2º, § 2º, da CLT, essa garantia tem sido aplicada com cautela em decisões mais recentes, exigindo que em cada caso seja analisado à luz da **prova dos autos**, conforme decisão de 2/9/2014, proferida pela 11ª Turma do TRT da 2ª Região – Processo TRT/SP nº 0140400-02.2006.5.02.0090 – Acórdão nº 20140759764 – relatado pela **juíza convocada Maria José Bighetti Ordoño Rebelo**, com a seguinte ementa:

GRUPO ECONÔMICO. O simples fato de empresas serem administradas por pessoas integrantes do mesmo grupo familiar, por si só não se afigura condição suficiente para o reconhecimento de grupo econômico. Isso porque é necessário que haja interligação entre as empresas. Há necessidade de prova do controle ou administração comum, ou laços de direção ou coordenação em face das atividades.

No caso em comento, os argumentos do agravante foram no sentido de que um dos sócios da executada, juntamente com outros integrantes da família, também seria sócio de uma outra empresa, da qual se pediu a inclusão na execução.

O entendimento da 11ª Turma do TRT-2, entretanto, foi no sentido de que, para configurar “**grupo econômico**”, “**é necessário que haja interligação entre as em-**

presas. Há necessidade de prova do controle ou administração comum, ou laços de direção ou coordenação em face das atividades”. E, no caso, esses pressupostos não estavam presentes, razão pela qual a inclusão da empresa no rol das executadas foi negada, com a seguinte conclusão:

Conforme ensinamentos de Maurício Godinho Delgado: o grupo econômico aventado pelo Direito do Trabalho define-se como a figura resultante da vinculação trabalhista que se forma entre dois ou mais entes favorecidos direta ou indiretamente pelo mesmo contrato de trabalho, em decorrência de existir entre esses entes laços de direção ou coordenação em face de atividades industriais, comerciais, financeiras, agroindustriais ou de qualquer outra natureza econômica.

(...)

Embora já tenha tido oportunidade de julgar outros casos envolvendo a família (...), o fato de haver prolatado outras decisões e também de existir acórdãos proferidos por este tribunal em feitos diversos, não há nestes autos elementos de prova que possam embasar um decreto de reconhecimento de grupo econômico.

AS RELAÇÕES DE DIREITO TRABALHISTA NÃO SE APLICAM AO DIREITO TRIBUTÁRIO

Isso, porque, em relação ao Direito Tributário, o poder de tributar é outorgado pela Constituição e assegura aos contribuintes direitos fundamentais de proteção, que limitam esse poder de tributar dos entes federativos, razão pela qual, todo Direito Tributário é regido pelo princípio da legalidade, e em decorrência pelo princípio da tipicidade, constitucionalmente estabelecidos, na forma do art. 150, I e III, assim redigidos:

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;

(...)

III. cobrar tributos:

a. em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;

b. no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;

c. antes de decorridos 90 dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b;

(...)

§ 1º A vedação do inciso III, b, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, IV e V; e 154, II; e a vedação do inciso III, c, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, III e V; e 154, II, nem a fixação da base de cálculo dos impostos previstos nos arts. 155, III e 156, I.

E o § 1º, do art. 145, no capítulo do “Sistema Tributário”, como princípios gerais, estabelece:

§ 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, respeitos os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Além dessas garantias asseguradas ao contribuinte, as hipóteses de responsabilidade tributária previstas no Código Tributário Nacional não podem ser alargadas pela administração fazendária, por lei ordinária, nem adotar conceito de “grupo econômico”, para efeitos da legislação trabalhista, em face do art. 146, III, da Constituição Federal.

O princípio da legalidade tributária não permite esse alargamento de hipóteses de responsabilidade por lei ordinária, nem aplicação da legislação trabalhista, para esses efeitos, por ser inadmissível a exigência de tributo, por analogia, na forma do art. 108, inciso I, § 1º, do CTN, que dispõe:

Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará, sucessivamente, na ordem indicada:

I. a analogia;

(...)

§ 1º O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei.

Referida norma regula, na verdade, hipótese de **integração**, de **incorporação ao texto**, para efeitos de **aplicação da norma tributária**. O dispositivo é dirigido aos agentes fiscais, no exercício de sua função de fiscalizar e constituir o crédito tributário pelo lançamento, na forma do art. 142 do CTN, que dispõe:

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.

Ora, não há como pretender a Fazenda Pública aplicar a **lei trabalhista**, que em suas relações sociais **protege o trabalhador**, às hipóteses de **relações tributárias** com contribuintes, para **efeitos de responsabilidade tributária**. O Código Tributário Nacional disciplinou todas as hipóteses de **responsabilidade tributária**, que **não podem ser alargadas para efeitos de exigência tributária**, para alcançar situações não previstas em lei. Somente lei complementar poderá estabelecer novas hipóteses, sendo a lei ordinária veículo legislativo inadequado para disciplinar a matéria.

Ocorre que as autoridades fazendárias **passaram a atribuir responsabilidade solidária aos sócios de sociedades limitadas, com fundamento no art. 13 da Lei nº 8.620/93, independentemente de observar o art. 146, III, da CF e as normas gerais estabelecidas pelo CTN.**

Conforme antes mencionado, o **egrégio Supremo Tribunal Federal**, em decisão em seção plenária, realizada em 3/11/2010, em tema de repercussão geral, ao examinar o **RE nº 562.276-PR** reconheceu a inconstitucionalidade **formal e material** do art. 13 da Lei nº 8.620/93.

Esses mesmos vícios de inconstitucionalidade incorreu o art. 30, inciso IX, da Lei nº 8.212/1991, que pretende, por lei ordinária, responsabilizar, por solidariedade, empresas integrantes do **“grupo econômico”**, pelas obrigações tributárias decorrentes de débitos previdenciários, ao dispor:

Art. 30. A arrecadação e o recolhimento das contribuições ou de outras importâncias devidas à seguridade social obedecem às seguintes normas:

(...)

IX. as empresas que integram grupo econômico de qualquer natureza respondem entre si, solidariamente, pelas obrigações decorrentes desta lei.

Referida norma, ao criar **nova hipótese de responsabilidade tributária**, por lei ordinária (veículo legislativo inadequado para disciplinar a matéria), torna-se inconstitucional, por violar o art. 146, III, “b”, da Constituição Federal, **que exige lei complementar**, de normas gerais, para dispor sobre **responsabilidade tributária**.

Essas questões de **responsabilidade tributária** foram amplamente discutidas por ocasião do **40º Simpósio Nacional de Direito Tributário**, coordenado pelo **prof. Ives Gandra da Silva Martins**, realizado em São Paulo, pelo CEU/IICS – Escola de Direito, em **novembro/2015**, que teve como tema **“Grupos Econômicos” – Pesquisas Tributárias nº 3 – Lex-Magister**, com as seguintes **conclusões, pela comissão de redação final**:

PRIMEIRA QUESTÃO

*Os artigos 124, I, 128, 134 e 135 do CTN não autorizam o redirecionamento da cobrança do crédito tributário para as pessoas jurídicas que integram o ‘grupo econômico’, tendo em vista que nenhum deles atribui **responsabilidade solidária** ou não a empresas integrantes do mesmo grupo econômico, em qualquer das acepções que a expressão comporte. A relação jurídica interempresarial não significa que, apenas por isso, as empresas possuam, necessariamente, interesse comum na situação que constitua o fato gerador – excetuadas as hipóteses de comportamento fraudulento.*

SEGUNDA QUESTÃO

*Não é legítimo o procedimento da administração fazendária de **alargar as hipóteses de responsabilidade tributária previstas no CTN**, mediante a adoção do conceito de ‘grupo econômico’, da legislação trabalhista (art. 2º, § 2º da CLT), tendo em vista que **somente a lei complementar pode fazê-lo**, sob pena de afronta ao artigo 146, III, da Constituição Federal (reserva formal-material) e **violação ao princípio da legalidade**. Tampouco é autorizada a interpretação por analogia ou a adoção de institutos de outros ramos do Direito para **ampliar a responsabilidade tributária prevista no CTN**.¹⁸*

CONCLUSÃO

Por tudo o que foi exposto, podemos concluir que:

1. Em matéria tributária, além das garantias asseguradas ao contribuinte, as **hipóteses de responsabilidade tributária previstas no Código Tributário Nacional não podem ser alargadas pela administração fazendária**, por lei ordinária, nem adotar conceito de **“grupo econômico”**, para efeitos de **legislação trabalhista**, em face do art. 146, III, da Constituição federal, que exige **lei complementar** de normas gerais para disciplinar a responsabilidade.

2. O **princípio da legalidade tributária** não permite esse alargamento de hipóteses de responsabilidade por **lei ordinária** nem aplicação da **legislação trabalhista**, para esses efeitos, por ser inadmissível a exigência de tributo, por analogia, na forma do art. 108, I, § 1º, do CTN. Na verdade, o art. 108 do CTN regula hipótese de incorporação ao texto para efeitos de aplicação da norma tributária. O dispositivo é dirigido aos agentes fiscais, no exercício de sua função de fiscalizar e constituir o crédito tributário pelo lançamento. **O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei.**
3. Na **responsabilidade solidária** a que se refere o art. 124, I do CTN, não basta o fato de as empresas pertencerem ao mesmo **“grupo econômico”**, que por si só não pode configurar **solidariedade no pagamento de tributo devido por uma das empresas**. É indispensável a comprovação do **interesse comum na situação que constitui o fato gerador da obrigação tributária**. Há **interesse comum** em decorrência do resultado do fato gerador, quando mais de uma pessoa se beneficia diretamente com a sua ocorrência. A situação que evidencia a **solidariedade** a que faz menção o art. 124, I, do CTN, implica que as **pessoas solidariamente obrigadas sejam sujeitos da relação jurídica que resultou na ocorrência do fato gerador**, conforme interpretação do STJ (AgRg no Agravo de Instrumento nº 1.392.703/RS). Dessa forma: **a. o interesse comum** na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal resulta em que as **pessoas solidariamente vinculadas** sejam sujeitos da relação tributária que deu origem ao fato gerador. **Não seria lógico nem razoável a integração, no polo passivo da relação jurídica, de alguém que não tenha qualquer participação na ocorrência do fato gerador da obrigação tributária**; e **b. se não houver gerência de uma empresa sobre a outra** pertencente ao mesmo **“grupo econômico”**, a **solidariedade não poderá ser invocada**. À exceção das hipóteses de comportamento fraudulento devidamente comprovado, **o art. 124, I, do CTN, não poderá ser utilizado para fundamentar a solidariedade na cobrança tributária.**
4. A obrigação de pagar tributo é da empresa que praticou o fato gerador da obrigação tributária. A inadimplência, quando não configurar comportamento **doloso**, resulta apenas na obrigação da pessoa jurídica ao pagamento do débito, acrescido das penalidades da lei de regência, **mas não de responsabilidade de empresas integrantes do “grupo econômico”**.
5. Esse entendimento é confirmado pelo art. 50 do Código Civil, de forma que a **desconsideração da personalidade jurídica** somente poderá ser aplicada se houver **abuso de personalidade**, caracterizado pelo **desvio de finalidade** ou pela **confusão patrimonial**. A lei civil prevê duas causas para a desconsideração: **desvio de finalidade** e **confusão patrimonial**. A primeira refere-se a **ocorrências lesivas a terceiros mediante a utilização da pessoa jurídica para fins diversos daqueles previstos no ato constitutivo**, em que se constata a deliberada utilização da sociedade em finalidade irregular que possa resultar em dano. A segunda hipótese **consiste na impossibilidade de fixação do limite entre os patrimônios da pessoa jurídica e o dos sócios e acionistas, pela confusão que se estabelece entre ambos**.
6. Quanto ao inciso II, do art. 124, do CTN, que estabelece que **serão solidárias as pessoas expressamente designadas por lei**, temos que a regra nada trouxe de novo, em razão do **princípio da legalidade** que rege todo o Direito Tributário. De tal maneira que somente a lei poderá estabelecer **novas hipóteses de responsabilidade tributária solidária**, além daquelas já mencionadas pelo CTN, **que estabeleceu as hipóteses de forma ampla**. Caso, entretanto, o legislador entender que haverá novas hipóteses, **essa lei deverá ser lei complementar** (art. 146, III, CF), complementando as hipóteses já existentes do CTN.
7. Numa **interpretação sistemática do CTN**, pode ser entendido que o inciso II do art. 124, quando menciona a **solidariedade de pessoas designadas por lei**, são aqueles referidas nos **arts. 134, 135 e 137 do CTN**, pois referidos artigos contemplam diversas situações de solidariedade de dois ou mais sujeitos (RE nº 562.276/PR).
8. A solidariedade a que faz menção o inciso II, do art. 124, do CTN, não poderá ser atribuída ou resultar em alguém **que não tenha participado do fato gerador** **Ninguém pode ser compelido a pagar tributo sem que tenha realizado ou participado do fato jurídico gerador da obrigação tributária, definido em lei competente**.
9. A sujeição passiva por **substituição** está prevista no § 7º, do art. 150, da CF, introduzido pela EC nº 03, de 17/3/1993, e em leis complementares e ordinárias, embora o seu fundamento de validade esteja no art. 128 do CTN, que é norma infraconstitucional, porém, de natureza complementar.
10. O art. 121 do CTN não poderá ser interpretado isoladamente, deve ser interpretado em conjunto com o art. 128 do mesmo Código, ao eleger o **responsável por substituição, que deve estar vinculado ao fato gerador ou que tenha ligação com o contribuinte** (sujeito que praticou o ato jurídico). **Esses são os limites estabelecidos pela Constituição Federal**, com a finalidade de assegurar que a cobrança do tributo não seja **confiscatória** e atenda à **capacidade contributiva**.
11. Em princípio, a **responsabilidade pelo pagamento de tributos é do sujeito passivo da obrigação tributária**. É própria, portanto, essa obrigação do

contribuinte que realizou o fato gerador. **Em certos casos, porém, é possível atribuir essa responsabilidade a terceiros**, que respondem por **solidariedade** pela prática de determinados atos, na forma do art. 134 do CTN, que estabelece o nascimento de uma nova relação jurídica entre o **responsável tributário** e o **fisco**, condicionada a: I. constatação da intervenção ou da omissão do agente a um dever legal que deveria ser observado; e II. impossibilidade de ser exigido do contribuinte o tributo, a penalidade pecuniária ou ambos. Essa **responsabilidade a que faz menção o art. 134 do CTN** somente ocorre quando estejam presentes as condições estabelecidas: **impossibilidade de exigência** do cumprimento da obrigação tributária pelo contribuinte e a **intervenção do terceiro no ato que constitui o fato gerador da obrigação tributária** ou a sua **omissão da qual decorreu o não pagamento do tributo**. Assim, os **terceiros** indicados nos diversos incisos do art. 134 do CTN respondem tão somente: **a. pelos tributos relativos aos atos nos quais tenham participado como intervenientes**; e **b. nos casos de impossibilidade de exigência do tributo aos respectivos contribuintes**. O § único, do art. 134, do CTN, estabelece que “**em matéria de penalidades, somente se aplica àquelas de caráter moratório**”, para todas as hipóteses arroladas dos incisos I ao VI, do referido artigo.

12. O art. 135 do CTN dispõe de situações em que a **responsabilidade é pessoal dos agentes mencionados nos incisos I a III**, pelos atos praticados com **excesso de poderes ou infração de lei contrato social ou estatuto**.
13. O tema da responsabilidade tributária é dos mais relevantes, por sua **repercussão na cobrança do crédito tributário**. Para efeitos de tributação, entretanto, não pode a lei ser interpretada de forma a alterar suas finalidades para **alcançar situações não previstas, expressamente, na lei complementar, que no caso é o CTN**, que estabelece as normas gerais de Direito Tributário, conforme determina a Constituição Federal (art. 146, III).
14. Se a lei não estiver em conformidade com a Constituição, com seus princípios e garantias, não pode o intérprete considerar a finalidade da lei para fins de torná-la constitucional. **Há limites, portanto, à definição legal de responsabilidade tributária de terceiros**, que não poderá recair para qualquer pessoa de forma arbitrária. É preciso examinar a relação que se estabelece entre o **fato gerador** e a **exigência tributária**, o **terceiro** e o **substituto**, que tipificam as **ações** e as **omissões**, para que ocorra a **responsabilidade tributária**. Caso contrário, estaria sendo violado o **princípio da legalidade** e a própria **segurança jurídica** do contribuinte, que a Constituição assegura como garantias fundamentais.

15. A responsabilidade tributária de terceiros, portanto, deve ser feita com atenção a **certos limites** em relação a cada uma das relações jurídicas, não podendo resultar em transgressão às normas de competência tributária e aos direitos do contribuinte, devendo guardar respeito aos princípios da **razoabilidade** e da **proporcionalidade**.

1

Curso de Direito Administrativo. 22ª ed. – Ed. Malheiros, 2006. pág. 98.

2

Ver **ÁVILA, Humberto**. *Sistema Constitucional Tributário*. 5ª ed., São Paulo.

3

NUNES, Pedro. *Dicionário de Tecnologia Jurídica*. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1961, pág. 406.

4

Comentários ao Código Tributário Nacional. 2ª ed., vol. II, Atlas, 2008, págs. 573-574.

5

Curso de Direito Tributário. 24ª ed., São Paulo: Ed. Saraiva, 2012, págs. 387-389.

6

Comentários ao Código Tributário Nacional. vol. 2, Saraiva, 2002, págs. 223-224.

7

Parecer “ICMS e Substituição Tributária” *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 2 - Dialética Editora – págs. 75-76.

8

Direito Tributário Brasileiro. São Paulo: Saraiva, 1997, pág. 294.

9

Comentários ao Código Tributário Nacional. 5ª ed., vol. 2, Saraiva, 2008, págs. 278-281.

10

Comentários ao Código Tributário Nacional. 2ª ed., vol. II, Atlas, 2008, págs. 572-573.

11

Direito Tributário Brasileiro. 4ª ed., São Paulo: Saraiva, 1999, pág. 309.

12

Comentários ao Código Tributário Nacional. Vol. II - 2ª ed. - Ed. Atlas - 2008 – págs. 573-574.

13

Ver **HARADA, Kiyoshi, e HARADA, Marcelo Kiyoshi**. *Código Tributário Nacional Comentado*. Rideel, 2012, pág. 274.

14

Luis Roberto Barroso sobre o tema escreve: “Se a Constituição é a lei suprema, admitir a aplicação de uma lei com ela incompatível é violar sua supremacia. Se uma lei inconstitucional puder reger uma dada situação e produzir efeitos regulares e válidos, isto representaria a negativa de vigência da Constituição naquele mesmo período, em relação àquela matéria. A teoria constitucional não poderia conviver com essa contradição sem sacrificar o postulado sobre o qual se assenta” (*O Controle da Constitucionalidade no Direito Brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 2004, pág. 15).

15

República e Constituição. 3ª ed., São Paulo: Malheiros Editores, 2011, págs. 180-181.

16

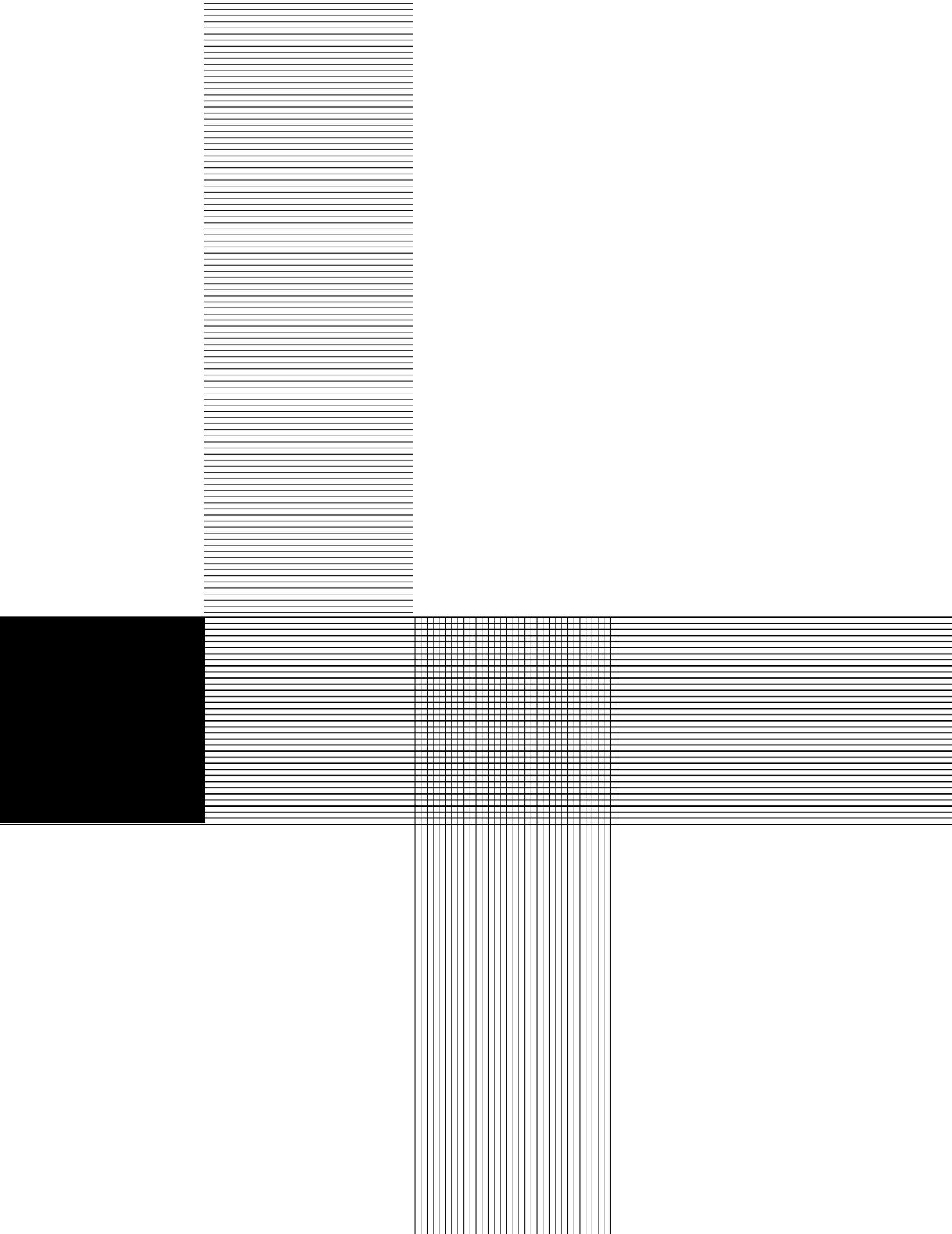
Comentários ao Código Tributário Nacional. Vol. 2, São Paulo: Saraiva, 2002, págs. 270-272.

17

Ver **MORAES, Alexandre de**. *Constituição do Brasil Interpretada*. São Paulo: Atlas, 2002, págs. 468-469.

18

Conclusões do XL Simpósio Nacional de Direito Tributário do CEU/IICS – Escola de Direito – Grupos Econômicos (6/11/2015). *Pesquisas Tributárias* nº4. Lex-Magister, 2016, págs. 1.001-1.005.



CÓDIGO
TRIBUTÁRIO
NACIONAL,
ART. 98 –
“TREATY
OVERRIDE”

AGOSTINHO TOFFOLI TAVOLARO

ADVOGADO SÓCIO-DIRETOR DE TAVOLARO E TAVOLARO,
EM CAMPINAS, SP. EX-VICE-PRESIDENTE DA IFA -
INTERNATIONAL FISCAL ASSOCIATION (HOLANDA);
DO ILADT - INSTITUTO LATINOAMERICANO DE DIREITO
TRIBUTÁRIO (URUGUAI); E DA ABDF - ASSOCIAÇÃO
BRASILEIRA DE DIREITO FINANCEIRO. VICE-PRESIDENTE
DA ABDT - ACADEMIA BRASILEIRA DE DIREITO TRIBUTÁRIO.
MEMBRO DO CONSELHO SUPERIOR DE DIREITO DA
FECOMERCIO-SP E PROFESSOR NA FACULDADE DE DIREITO
DA PUC-CAMPINAS.

1. INTRODUÇÃO

HAVENDO ALCANÇADO O SEU MEIO SÉCULO DE EXISTÊNCIA, PROVOCA O CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL REFLEXÕES QUE ATESTAM, ANTES DE TUDO, SUA QUALIDADE DE DIPLOMA LEGAL BEM ELABORADO, CABENDO ENCÔMIOS A SEUS SAUDOSOS AUTORES, RUBEM GOMES DE SOUZA, GILBERTO DE ULHÔA CANTO E GERSON AUGUSTO DA SILVA, POR REALIZAREM A FAÇANHA DE CRIAR UM DIPLOMA LEGAL QUE SE MANTEVE QUASE TOTALMENTE INTACTO AO LONGO DOS ANOS, EM UMA TERRA ONDE AS LEIS SÃO EDITADAS EM UM DIA E MODIFICADAS, ALTERADAS OU REVOGADAS EM OUTRO, NAQUILO QUE SE PODERIA CHAMAR DE UMA VERDADEIRA “DIARREIA LEGISLATIVA”.

2. O ART. 98 DO CTN

Entre suas disposições, clama atenção o art. 98, que enuncia: *“Os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha”*.

Da paternidade de Gilberto de Ulhôa Canto, pranteado amigo, figura ímpar de ser humano e magistral cultor do Direito, fere o artigo 98, com sobriedade, corda sensível do Direito Internacional, neste passo especificamente do Direito Tributário Internacional, havendo seu autor, com a singeleza e sinceridade que sempre demonstrou, afirmado que o tratado, *“depois de aprovado pelo Brasil, pela forma que a Constituição prevê, integra-se na legislação interna, mas tem pré-eminência sobre as normas nacionais contrárias, até que seja denunciado”*, adicionando, *bem ao seu feitio de honestidade*

intelectual, que “quando elaboramos o anteprojeto do CTN, consignamos o princípio porque tínhamos plena convicção de que, além de prevalecer na jurisprudência, era certo”.¹

3. MONISMO E DUALISMO NO DIREITO INTERNACIONAL

Revelada assim a filiação à doutrina dualista do Direito Internacional, de se relembrar aqui que nesse campo se opõem as teorias monista e dualista, distinguindo-se, na primeira, o monismo internacionalista, sustentando a unicidade da ordem jurídica, sob o primado do Direito Internacional, na lição de Kelsen, a ele devendo subordinar-se às ordens jurídicas internas, determinada a vigência imediata das normas convencionais internacionais, independentemente da edição de quaisquer normas internas, monismo este que encontra contradição na corrente do monismo nacionalista, que, com lastro em Hegel, preconiza o primado do Direito Interno, cabendo a cada Estado a faculdade discricionária de se pautar (ou não) pelos tratados internacionais, lastreado na sua soberania.

Ao monismo, em quaisquer de suas feições, opõe-se o dualismo², pregando a rigorosa separação entre Direito Interno e Direito Internacional, não se condicionando a validade da norma jurídica interna à sua conformidade com o Direito Internacional, devendo sempre as normas internacionais ser objeto de incorporação ao ordenamento jurídico de cada Estado, tendo essa doutrina Triepel³ como seu corifeu.

Professando, desde logo, nossa filiação ao dualismo, tendo à frente a lição de Francisco Rezek, não desejamos aqui discorrer sobre as diferentes correntes e opiniões de nossos internacionalistas e tributaristas, preferindo, aqui, face às limitações de espaço, tratarmos apenas da fundamentação principiológica da doutrina do dualismo, face à recente decisão do Tribunal constitucional da Alemanha sobre a questão das relações entre Direito dos Tratados e Direito Interno.

4. “TREATY OVERRIDE”

Em outras palavras, iremos aqui abordar a questão do chamado *treaty override*, expressão inglesa que já adquiriu foros de cidadania em nosso léxico e no de inúmeros outros países, no terreno específico do Direito Internacional Tributário, para designar a predominância do Direito Interno de um país sobre o Direito Internacional convencional, fixando-nos, por força mesmo do artigo 98 do CTN, na matéria tributária.

5. A DECISÃO DA CORTE CONSTITUCIONAL ALEMÃ (BVERFGG)

E assim o fazemos, neste passo, para versar sobre a decisão da Corte Constitucional Alemã (*Bundesverfassungsgericht*), em seu press release nº 9/2016, de 12/2/2016, sobre de-

cisão de 15/12/2015, suscitada a essa Corte (BVerfGG – na abreviatura utilizada no press release), por se tratar de matéria constitucional⁴ suscitada pelo *Bundesfinanzhof* (Tribunal Federal de Finanças – BFH), para decidir sobre a constitucionalidade de lei alemã sobre tributação de renda de emprego exercido na Turquia, face à então existência de um tratado para evitar a dupla tributação da Alemanha com o país oriental.

De esclarecer-se que na Alemanha o tribunal suscitador da questão (no caso o BFH) deve demonstrar à Corte Constitucional que sua decisão depende da validade da norma legal face à Lei Básica, validade esta a ser proclamada pela BVerfGG.

Previa o tratado em causa que os rendimentos auferidos por contribuinte alemão no exercício de um emprego na Turquia não seriam incluídos (vale dizer, não seriam tributáveis na Alemanha) na base de cálculo de seu imposto de renda a ser lançado pela Alemanha, somente devendo ser utilizado o seu montante para efeito de aplicação de alíquota pela administração fiscal.

6. “TREATY OVERRIDE” E REGIME DEMOCRÁTICO

Embora a decisão da Corte Constitucional pela prevalência da norma interna não nos cause surpresa, sabido e consabido que a Alemanha se perfilha entre os países que adotam o dualismo, o que nos causa espécie é a sua fundamentação, pois afirma que a visão legal que se opõe ao *treaty override* não pode prevalecer por se contrapor aos princípios da democracia e da descontinuidade do parlamento, afirmando que o poder na democracia é temporário, e que seria irreconciliável com esse conceito se o parlamento pudesse tolher seus sucessores e limitar sua capacidade de rescindir ou corrigir decisões legislativas passadas, pois isso viria petrificar as decisões políticas.⁵

7. O NÍVEL CONSTITUCIONAL DAS NORMAS DOS TRATADOS NA ALEMANHA

Não obstante *incursione* a decisão em tela sobre vários outros aspectos da aplicação do direito internacional público, quais, por exemplo, o art. 26 da Convenção de Viena sobre Direito dos Tratados, que estipula a boa-fé das partes a ele sujeitas sob o título *PACTA SUNT SERVANDA: Todo tratado em vigor obriga as partes e deve ser cumprido por elas de boa-fé*⁶, e que adota a Alemanha no âmbito constitucional o princípio de abertura ao Direito Internacional, aqui não vamos nos deter sobre eles, embora nos caiba apontar que, nesse país, segundo o press release, esse princípio possa ser excepcionado não apenas no caso de prevenção de violação de direitos fundamentais, mas também no caso de insustentabilidade sob aspectos metódicos⁷. Nessa hipótese, refere a decisão que se torna particularmente clara quando se olha os tratados de dupla tributação internacional, que usual-

mente não violam os princípios constitucionais fundamentais, de tal modo que se situariam em nível superior à lei interna, se não se fizesse diferenciação entre tais princípios⁸.

8. O VOTO VENCIDO DE DORIS KÖNIG

Destaque-se que a decisão da Corte não foi unânime, havendo sua integrante Doris König dissentido da maioria, única integrante com assento na Câmara da Corte, segundo a professora Anne Peters⁹, com um “high profile in international and EU law”, para afirmar que a decisão manteve ultrapassado o entendimento de 1957, que, a seu ver, não se pode manter no mundo globalizado atual, no qual os Estados estão ligados por um sem-número de tratados internacionais, que disciplinam uma enorme variedade de assuntos, afirmando ser necessário estabelecer um equilíbrio entre o princípio da democracia de um lado, e o *rule of law* em conjunto com o princípio da abertura ao Direito Internacional, do outro.

9. SOBERANIA × DEMOCRACIA

Ao falarmos em surpresa pela fundamentação da supremacia da lei interna sobre a lei convencional internacional, no princípio democrático, tenha ela sua razão de ser no fato de que, salvo escassez de conhecimento de nossa parte, esta é a primeira vez que vemos invocado tal fundamento.

A realidade dos fatos e a observação histórica nos levaram, como levado tem a grande maioria dos autores, a assentar o fundamento do *treaty override* na soberania do Estado, não obstante ser soberania um conceito jurídico indeterminado, na lição de Celso de Albuquerque Mello¹⁰, exprimindo uma qualidade do poder do Estado, ou, como anotam Noberto Bobbio, Nicola Matteucci e Gianfranco Pasquino, em sentido lato o conceito político-jurídico de soberania, “indica o poder de mando de última instância, numa sociedade política e, conseqüentemente, a diferença entre esta e as demais organizações humanas em cuja organização não se encontra esse poder supremo, exclusivo e não derivado”¹¹.

E essa soberania não se prende a um regime de governo, muito menos democrático, pois nos ensina a história que são principalmente os donos individuais do poder que a exercem, e que são os primeiros a descumprir os tratados, que, para eles, na dicção de Bethmann Holweg, chanceler do império alemão, “tratados são farrapos de papel”, que posteriormente Hitler se esmerou em lançar no lixo, quais o tratado de Versalhes com o *anschluss* da Áustria e o Tratado Alemanha/URSS, datado de 9 de agosto de 1939, invadindo a Polônia 22 dias depois, em 1º de Setembro.

Mostra a ciência e arte de Clio que os ditadores são os contumazes violadores de tratados.

10. CONSIDERAÇÕES CONCLUSIVAS

Fique claro, ao término desta exposição, que ao nos filiarmos e aplaudir o artigo 98 do CTN, como expressão da corrente dualista do Direito internacional, nos outros, o temos no sentido de que, recebidas pela legislação interna do nosso país as normas da convenção internacional, integrar-se-ão em nosso corpo legislativo, na forma prevista na Constituição Federal e com o grau que a Lei Maior lhes dá, conforme seu objeto e a natureza dos direitos e obrigações que reconhece e que determina, tendo nível constitucional as relativas a direitos humanos conforme o mandamento constitucional e designadamente como lei complementar o art. 98 do CTN.

Por derradeiro, em se tratando de convenções internacionais, não podemos ignorar a marcha das relações internacionais e o fato de que, vivendo intensamente o fenômeno de globalização e internacionalização nas últimas décadas do século passado e deste milênio, a história parece retroceder em seus passos, conforme teorizaram Spencer (a história se repete em círculos) e Spengler (a história se repete em uma espiral), quando recrudescerem com o nacionalismo e o isolacionismo com as restrições às imigrações ditadas pelo terrorismo e pelas tendências religiosas.

Nesse contexto, assume relevo a necessidade de coordenação entre os sistemas legais das diferentes nações, havendo mesmo Carla De Pietro escrito que o *treaty override* é a mais nociva manifestação de falta de efetividade do Direito Internacional, significando falta de proteção legal para os operadores econômicos – e, portanto, para os contribuintes – em suas operações globais¹².

NOTAS

1

“Legislação Tributária, sua Vigência, sua Eficácia, sua Aplicação, Interpretação e Aplicação”. *Revista Forense*. Rio de Janeiro, v. 267, págs. 25-30, jul/set/1979, pág. 27.

2

Com maior detalhe, abordamos a matéria em nossa “A Supremacia dos Tratados Internacionais Face à Legislação Interna”, in: *Diritto e Prática* – Vol. LXXIII, 2002, nº 4, pág. 565, Cedam – Padova e in: *Revista de Direito Tributário e de Finanças Públicas*, 2002, nº 44, pág. 5.

3

A propósito, louve-se a esplêndida iniciativa que teve a Faculdade de Direito da UFMG ao incluir, em versão eletrônica de sua revista de nº 69 (2016), com tradução e 19 notas de rodapé do inolvidável Amílcar de Castro em agosto de 1964, a palestra de Karl Heinrich Triepel “As Relações entre o Direito Interno e o Direito Internacional”, pronunciada em 1923, em curso na Academia Internacional de Direito de Haia e publicada no *Recuei des Cours*, vol. I, págs. 73-119.

4

Disponível em: <http://www.bundesverfassungsgericht.de/EN/Homepage/home_node.html?jsessionid=6A250C5953AEE-7549627FE2F4BB87E2i.1.cid393>. Acesso em: 22/4/2007.

5

No press release, em inglês: “Power in democracy is but temporary. It would be irreconcilable with this concept if Parliament could bind its successors and limit their ability to rescind or correct past legislative decisions. This would set political views in stone”.

6

Em nosso país a Convenção, aberta à assinatura em 23 de maio de 1969, somente foi aprovada, com ressalva dos arts. 25 e 66, pelo Decreto Legislativo nº 496 de 20/7/2009 e promulgada pelo Decreto nº 7.030 de 14/12/2009.

7

Lembremos que, em nosso país, o Par. 2º, do art. 5º, enseja também a constitucionalização de todos os tratados, segundo nosso companheiro de Conselho Superior de Estudos Jurídicos Kiyoshi Harada (*Direito Financeiro e Tributário*. São Paulo : Atlas, 2016, 25ª ed., pág. 330, nº 8.5.2.8.

8

Em nosso país, com o extensor rol de direito e garantias individuais que elenca nossa Lei Maior essa visão que tem a Corte Alemã não encontra meios de sobrevivência.

9

“New German Constitutional Court Decision on Treaty Override: Triepelianism Continued” - EJIL: *Talk! Blog of The European Journal of International Law*. Feb. 29/2016. Disponível em: <<https://www.ejiltalk.org/new-german-constitutional-court-decision...>>. Acesso em: 30/4/2017.

10

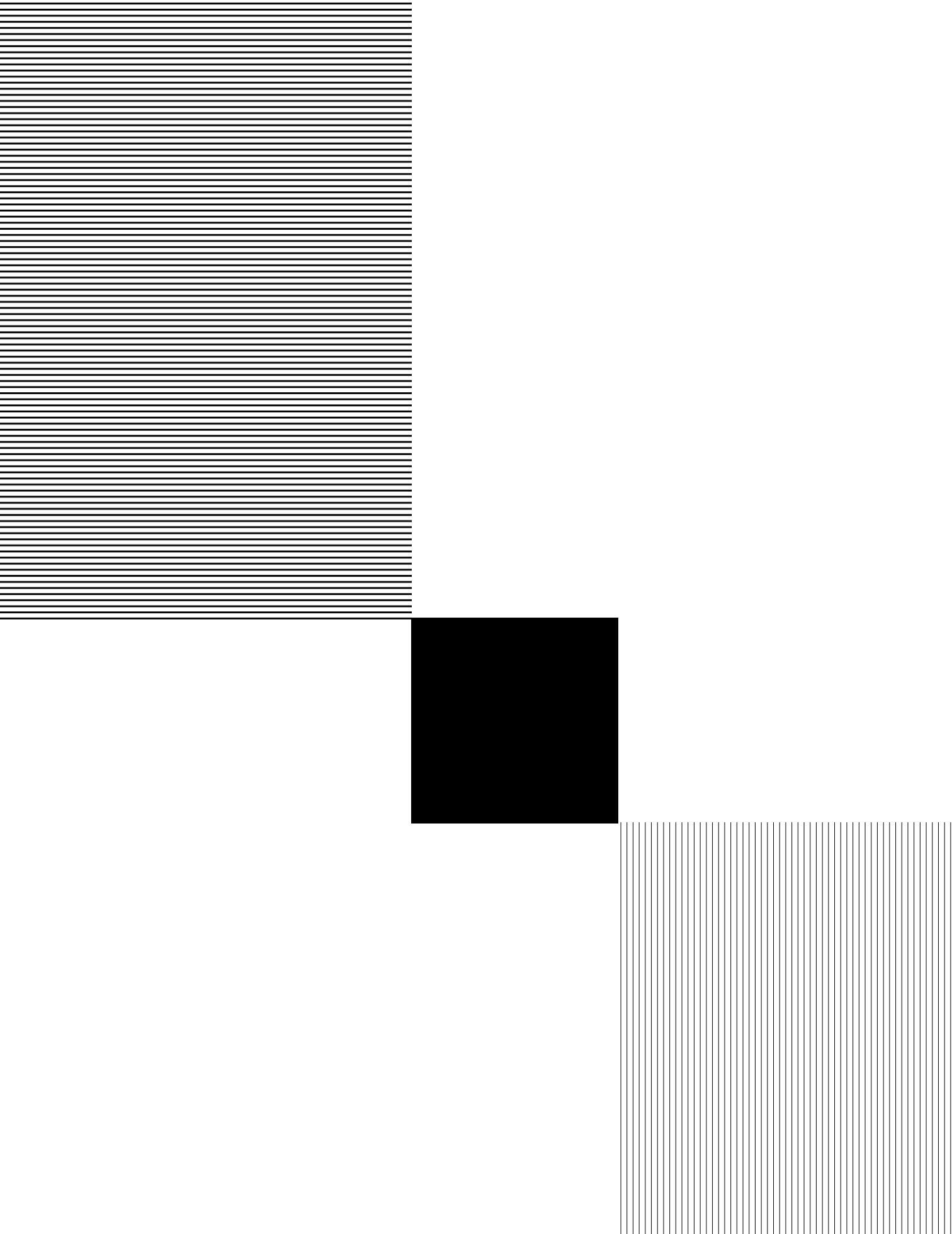
“A Soberania através da História”, *Anuário Direito e Globalização – A Soberania* 1. Coord. Celso Albuquerque Mello, Rio de Janeiro: última instância, RENOVAR, 1999, P.

11

BOBBIO, Norberto; Matteucci, Nicola e Pasquino, Gianfranco. *Dicionário de Política*. Brasília: Ed. UNB, vol. 2, 1991, pág. 1.179, Trad. Carmen C. Verdale et al.

12

DE PIETRO, Carla. “Tax Treaty Override and the Need for Coordination between Legal Systems: Safeguarding the Effectiveness of International Law”. *World Tax Journal*, February 2015, págs. 73-97.



50 ANOS
DO CTN

MUDANÇAS NO
CENÁRIO ECONÔMICO
E A NECESSIDADE
DE ATUALIZAÇÃO
DO SISTEMA
TRIBUTÁRIO

TERENCE TRENNEPOHL

ADVOGADO EM SÃO PAULO.

DANIEL PINHEIRO BARCELOS

ADVOGADO EM BELO HORIZONTE.

1. INTRODUÇÃO (BREVES CONTEXTOS HISTÓRICO E ECONÔMICO)

HÁ DOIS ANOS, OS INGLESES COMEMORARAM OS 800 ANOS DA PROMULGAÇÃO DA MAGNA CARTA – OCORRIDA EM 1215 – E QUE TROUXE AO MUNDO DIREITOS E GARANTIAS ATÉ ENTÃO INEXISTENTES. ALÉM DE TER MANTIDO SEUS PRINCÍPIOS NOS SUBSEQUENTES DOCUMENTOS DE LIBERDADE E SEGURANÇA JURÍDICA DE ERAS MAIS MODERNAS, A EXEMPLO DA CONSTITUIÇÃO AMERICANA E DA DECLARAÇÃO DOS DIREITOS DO HOMEM E DO CIDADÃO, QUE CULMINARAM NA REVOLUÇÃO FRANCESA, NÃO RESTAM DÚVIDAS DE QUE ESSES IDEÁRIOS SERVIRAM, PRINCIPALMENTE, PARA A PROTEÇÃO DOS CIDADÃOS CONTRA EVENTUAIS DESMANDOS E ABUSOS DO ESTADO.

No Brasil, com muita frequência, deparamo-nos com atos de desrespeito e abuso aos direitos dos cidadãos, sobretudo diante de sua posição de hipossuficiência perante a máquina estatal. Para ilustrar isso, basta uma superficial imersão nas recorrentes questões tributárias postas e nos problemas a elas relacionadas.

Em relação aos tributos, elemento de manutenção do Estado e fomento de suas atividades, não raras vezes vemos o fisco assumindo atividades como fraudulentas e imputando ao particular desmedidas penas, calcadas em presunções, justificadas pela defesa do erário ou mesmo da coletividade.

Exemplos não muito distantes mostram a insegurança jurídica que nos cerca e os inúmeros receios que circundam o contribuinte, mesmo quando munido de boa-fé. Nesse particular, merece destaque uma recente decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal (STF) no julgamento de mais um caso de guerra fiscal de ICMS (ADI 8841/PR) que, ao reconhecer a inconstitucionalidade do benefício fiscal concedido unilateralmente pelo Estado sem amparo em convênio do Confaz, modulou os efeitos da decisão para atingir apenas os fatos futuros. No exame do pedido para modulação dos efeitos, a Corte levou em consideração o longo tempo no qual os benefícios estiveram em plena eficácia e a boa-fé dos contribuintes na presunção de validade de tais benefícios, que vigoraram plenamente por, ao menos, 8 (oito) anos. Nessa ponderação, primou-se pelo respeito à boa-fé e à segurança jurídica do contribuinte perante a incerteza dos procedimentos legislativos empreendidos na prática da guerra fiscal entre os Estados.

A solução construída neste caso foi inédita em matéria de guerra fiscal, e sua importância residiu no fato de o STF ter buscado critérios determinantes voltados à proteção dos contribuintes, que são terceiros diante do conflito travado entre os entes tributantes – os verdadeiros personagens da guerra fiscal.

É de rigor que se busquem soluções nas quais o Estado ofereça elementos aos cidadãos com mais segurança, principalmente diante da presunção de legalidade dos seus atos administrativos, mormente nesses anos de instabilidade econômica, crises sociais, escassez de investimentos externos e de significativos escândalos políticos.

Diante desse cenário é que a atualização e renovação dos institutos e códigos é de extrema importância e validade para preservar direitos e garantir obrigações. A atualidade e eficácia de um Código Tributário Nacional robusto e respeitado, e de instituições de fiscalização e regulação sólidas e perenes, mostra-se extremamente importante, sobretudo, como já se disse, neste momento de mudança de paradigmas, diante do quadro de corrupção que se apura no País.

Aceitar que a insegurança jurídica seja mais um problema institucional no Brasil é, lamentavelmente, esquecer o trabalho dos barões ingleses dos séculos passados. E, se aceitarmos esses desmandos, pobre Magna Carta e seus mais de 800 anos de história.

2. DESENVOLVIMENTO

2.1. O ATUAL CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL E A TRIBUTAÇÃO NO BRASIL

O Sistema Tributário Nacional foi instituído pela Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. A atual base jurídica, contudo, é a Constituição Federal de 1988, em cujo artigo 146, inciso III, recepcionou a então lei ordinária com status de lei complementar. Dessa forma, somente ela, lei diferenciada, pode alterar as disposições do CTN, cabendo

às leis federais, Constituições e leis estaduais, leis municipais e resoluções do Senado Federal instituir os tributos dentro de suas respectivas competências.

O Código Tributário Nacional dispõe os tributos que constituem o Sistema Tributário Nacional, quais sejam: impostos, taxas e contribuições. O artigo 148 da Constituição Federal de 1988 ainda determina a possibilidade de instituição pela União, mediante lei complementar, de empréstimos compulsórios em casos específicos.

As taxas são diretamente vinculadas a uma contraprestação estatal de serviço público ou exercício regular do poder de polícia.

As contribuições se dividem em duas categorias: contribuições de melhoria e contribuições especiais. O primeiro grupo contempla o tributo cobrado quando há uma contraprestação do Estado que gere acréscimo do valor do imóvel localizado nas áreas beneficiadas direta ou indiretamente por obras públicas. Já as contribuições especiais são aquelas cuja instituição é de exclusividade da União e possuem finalidade específica. Entre as diversas modalidades (contribuições sociais, profissionais ou econômicas e de intervenção no domínio econômico), destacam-se as contribuições sociais para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/Pasep) e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins). Tais tributos representam um montante significativo para a economia do País, haja vista incidirem sobre grande parte das operações econômicas.

Por sua vez, os impostos incidem de maneira geral, sobre consumo, renda e patrimônio, e independem de qualquer atividade estatal específica. São tributos cuja finalidade primordial é custear, parcialmente, as despesas da administração pública na manutenção e no melhoramento da sociedade. Tais despesas incluem investimentos em infraestrutura, saúde, segurança e educação. Entre as várias espécies de impostos, destacam-se: **a.** o Imposto de Importação (II); **b.** o Imposto sobre Produto Industrializado (IPI); **c.** o Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ); **d.** Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS); e **e.** o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS).

Não obstante a suma importância das taxas e contribuições, neste artigo dedicaremos maior atenção aos impostos acima mencionados e ao PIS/Pasep e à Cofins.

O Imposto de Importação (II) tem uma característica distinta dos demais impostos. Trata-se de um tributo *federal* extrafiscal – cuja finalidade da exação excede a necessidade de arrecadação, visto que objetiva estimular ou reprimir determinados comportamentos e, conseqüentemente, moldar a economia brasileira. Por exemplo, é possível que a administração pública opte por elevar as alíquotas a fim de proteger a indústria nacional em determinado setor¹. Incide sobre a importação de mercadorias e serviços para território nacional e suas alíquotas são baseadas na Tarifa Externa Comum (TEC), acordada pelos países-membros do Mercosul.

O Imposto sobre Produto Industrializado (IPI) é um tributo federal. Incide sobre produtos industrializados, nacionais e estrangeiros e suas alíquotas estão relacionadas em tabela específica, atualizada constantemente. O tributo incide na im-

portação e em operações de saída dos estabelecimentos industriais, bem como aqueles equiparados a industriais. As alíquotas do IPI estão relacionadas à essencialidade dos produtos. Assim, por exemplo, determinadas bebidas alcoólicas são tributadas em 60%, enquanto sobre outros produtos, tais como tecidos, tem uma alíquota de 5%.

O ICMS é um imposto estadual incidente sobre a circulação de mercadorias e serviços. Como regra geral, é cobrado pelo Estado onde se encontra o contribuinte. Contudo, trata-se de um dos tributos mais complexos, e objeto de sucessivos questionamentos e discussões. Tendo em vista a necessidade de arrecadação, as situações em que o serviço ou a mercadoria circula por mais de um Estado geram disputa pela titularidade e direito ao tributo. Surge, assim, a “guerra fiscal”, cujo vencedor será aquele que oferecer maiores benefícios fiscais e/ou incentivos financeiros, uma vez que a base de cálculo do ICMS, aliada às elevadas alíquotas praticadas sobre determinados produtos e serviços, pode representar elevada carga tributária para a empresa. O professor Ives Gandra Martins, em recente discurso no fórum Reforma Brasil, promovido pela Associação Comercial de São Paulo (ACSP), afirmou que, no modelo atual de ICMS, “... governo decide o destino da verba arrecadada e os Estados descumprem ao tirarem verba uns dos outros, por meio de incentivos fiscais”².

Afirma, ainda, que a legislação deve ser reformada no sentido de se tornar mais simples, e assim opinou, em artigo publicado no jornal O Estado de S. Paulo, em 17 de abril de 2012, e que permanece bastante atual³:

Acontece, todavia, que pelo fato de os Estados violentarem sistematicamente a Constituição, produzindo leis ao arrepio do consenso regional necessário para que estímulos possam ser concedidos no âmbito desse tributo, a “guerra fiscal” – leia-se a guerra de desobediência coordenada pelos Estados – terminou gerando descompetitividade e desordem no setor produtivo nacional. Para evitar tais maculações à Lei Maior a Emenda Constitucional nº 45/05, criou dispositivo para regular a descompetitividade tributária (146-A). No entanto, a lei que explicitaria os métodos para tanto até hoje não foi produzida. Nem mesmo as sucessivas decisões do Supremo Tribunal Federal, deliberando que tais leis de estímulo são inconstitucionais, têm servido para obrigar os Estados a cumprir a Carta Magna, pois a cada decisão editam novas leis, estatuidando os mesmos incentivos. Estamos, pois, com um sério problema de violação constitucional e desobediência às decisões da Suprema Corte, o que torna o Direito Tributário, no que diz respeito ao ICMS, um complexo de normas que viceja, fundamentalmente, na ilegalidade.

Apresentei, em audiências públicas, algumas sugestões para quebrar esse círculo vicioso de desobediência, pelo Poder Público, à Lei Suprema. A primeira seria de uma emenda constitucional proibir qualquer tipo de incentivo fiscal e financeiro no âmbito do ICMS, impondo alíquota única para todo o território nacional nas operações interestaduais, respeitando-se o princípio da seletividade. Acabaria, assim, a guerra dos estímulos.

O ISS, por sua vez, é tributo de competência municipal. Sujeitam-se a ele todas as prestações de serviços não tributadas pelo ICMS. Da mesma forma, a necessidade de arrecadação pelos municípios gera a disputa pela receita e resulta na concessão de benefícios tributários e incentivos financeiros, cuja finalidade é a atração de investimentos e instalação de empresas.

Por fim, reportemo-nos as contribuições ao PIS/Pasep e à Cofins. O fato gerador é o recebimento de receitas pela pessoa jurídica. A legislação traz um número elevado de hipóteses de incidências e de alíquotas. Em linhas gerais, as operações de importação e operações realizadas internamente⁴ são tributadas por PIS/Cofins. Trata-se, portanto, de tributo com considerável impacto tributário nos custos empresariais.

2.2. MUDANÇAS NA ECONOMIA. A GLOBALIZAÇÃO E SEUS IMPACTOS NA INTERNACIONALIZAÇÃO DOS NEGÓCIOS

- O EXEMPLO DOS PROJETOS DE INFRAESTRUTURA

Recentemente, o Brasil voltou a apresentar um cenário de crescimento e de investimentos em infraestrutura que, muito embora tenha suas sazonais reduções, oportunamente acontece em um momento bastante significativo no cenário econômico global.

Mesmo diante da flagrante crise instalada, somos o quinto país mais extenso do planeta e continuamos sendo a sétima economia mundial. Demais disso, somos um importante player na produção de petróleo e gás; estamos na dianteira do desenvolvimento e na produção de energias renováveis; somos o quarto maior produtor de aeronaves e o quinto maior produtor de automóveis do planeta; e, ainda, temos um papel relevantíssimo na exportação de commodities – de grãos, café, açúcar, soja, cana-de-açúcar, etanol e produtos alimentícios congelados.

Na última década, crescemos calcados em três pilares básicos e conjunturais: I. baixo preço das commodities; II. crédito e financiamento à classe média; e III. pleno emprego. Foram, repita-se, fatores conjunturais que se beneficiaram de um contexto internacional altamente positivo, sobretudo pelo preço das commodities e o grande apetite chinês por elas.

No entanto, acaso o País queira sair do *middle income trap*, isto é, da armadilha dos países de renda média, deverá retomar a agenda de reformas econômicas, absolutamente abandonada nos últimos anos.

Fica claro, portanto, que os benefícios da última década decorreram das reformas institucionais que fizemos na década de 1990. Sem nos alongarmos, três delas parecem emblemáticas pelos efeitos duradouros que produziram e pelas “âncoras de credibilidade” que fincaram, quais sejam: I. privatização; II. estabilização da moeda; e III. Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar nº 101/2000). Esses três pilares consolidaram a presença do Brasil como um global player e possibilitaram a solidez necessária para enfrentarmos o competitivo ambiente internacional.⁵

A privatização teve o condão de dotar as empresas brasileiras de maior competitividade e de reduzir o risco de captura política sobre elas. Além disso, serviços que até a década de 1990 eram acessíveis apenas à parte abastada da população foram praticamente universalizados, a exemplo da telefonia.

Infelizmente, na última década, ao transitarmos de um modelo mais consentâneo com a liberdade de ação e a eficiência, para o chamado “capitalismo de Estado”, em que grandes conglomerados industriais são financiados pelo Estado (sobretudo via BNDES), reinventamos uma forma moderna de compadrio, falta de transparência e aparelhamento da máquina pública.

No que se refere à estabilização, o Plano Real foi o mais exitoso plano econômico já feito no País e nos livrou da tragédia da hiperinflação, que achatava a classe média e fazia cada vez mais os pobres mais pobres. Aliás, embora os índices econômicos não captem toda a dimensão do fato, o grande mecanismo de redistribuição de renda feito no Brasil foi a estabilização da inflação. Essa mudança possibilitou acesso a uma série de bens, ajudou no planejamento das empresas e contribuiu para melhorar – e muito – a imagem nacional no exterior.

A terceira reforma foi a Lei de Responsabilidade Fiscal. Editada no ano 2000, estabeleceu novos parâmetros na gestão pública e foi calcada em quatro importante pilares: receitas, despesas, transparência e responsabilização. Essa lei, aliada ao esforço feito para arrumar as contas públicas, contribuiu para a melhoria da imagem do Brasil no exterior como país sério, com contas transparentes e buscando uma trajetória fiscal responsável e estável.

Fica claro, portanto, que a alta demanda por infraestrutura em vários setores, como portos, aeroportos, rodovias e ferrovias, comportam sólidos investimentos, tanto internos (privados e governamentais) quanto externos.

De acordo com o Goldman Sachs, o Brasil ainda é um dos membros mais fortes do BRIC e pode vir a ser a quinta economia global em 2020, superando Inglaterra e França.

No que diz respeito aos números da infraestrutura necessária ao pleno atendimento da demanda doméstica, o Brasil conta com apenas 70 aeroportos (que movimentam mais de 75 milhões de passageiros por ano), 54 portos (com capacidade acima de 500 milhões de toneladas por ano), além de ter, ainda, 31 mil quilômetros de ferrovias (sendo o 11º maior sistema ferroviário do mundo) e 1 milhão e 600 mil quilômetros de rodovias (terceira maior malha viária do planeta, mas com somente 12% dela coberta por asfalto).⁶

O recente Programa de Logística do governo federal prevê investimentos da ordem de R\$ 198,4 bilhões para modernizar aeroportos, portos, rodovias e ferrovias.

Desse total, R\$ 66,1 bilhões seriam destinados à malha viária (com previsão de atender 2.603 quilômetros em 2015 e 4.867 quilômetros em 2016). Para a infraestrutura em aeroportos, seriam destinados R\$ 26 bilhões, enquanto serviços portuários teriam R\$ 37,4 bilhões de investimentos, e as ferrovias, um aporte de R\$ 86,4 bilhões.

São cifras que impressionam, mas que revelam um longo caminho a ser percorrido, em razão dos gargalos de infraestrutura ainda bastante sensíveis. Desenvolver o País tomando por base nossas principais deficiências logísticas se tornou um imperativo que já vem de décadas, de governos passados e de movimentos políticos e econômicos que têm olhos globais, antevendo a necessidade de se investir em infraestrutura logística, energia, construção civil, serviços essenciais e turismo, e que certamente são necessidades prementes de um país como o Brasil.

Pois bem, diante desse cenário de investimentos e de projetos de indiscutível magnitude, as questões tributárias aparecem com uma frequência alucinante e, muitas vezes, representam pedra de toque para a realização, se não continuidade.

E não restam dúvidas de que se deve conceber a infraestrutura advinda dessas grandes obras como um mecanismo redutor de desigualdades sociais, um aumento nas oportunidades e a mitigação das diferenças entre as camadas sociais.⁷

Não devemos esquecer, portanto, que quanto mais desenvolvido seja um país, mais avançada seja uma nação, mais complexa, portanto, será a sua legislação, principalmente aquela que regula as atividades e as relações dos particulares com o Estado. E no Brasil, como não poderia ser diferente, o Direito Tributário tem posição de extrema relevância, em razão da multiplicidade de projetos, de obras, do próprio desenvolvimento econômico e, sobretudo, do aporte de investimentos externos recebidos nos últimos anos.

A administração tributária sabidamente possui fragilidades, como os conflitos de competência e as decisões de órgãos do governo. Diante disso, e como vem sendo dito ao longo deste artigo, é necessário ponderar, refletir, atualizar e fortalecer as instituições, as leis, os códigos e o sistema normativo como um todo, a fim de adaptarmos o Brasil para os impactos e as mudanças que se avizinham num horizonte não muito distante.

2.3. MUDANÇAS NA TRIBUTAÇÃO DE PAÍSES MAIS DESENVOLVIDOS – SIMPLIFICAÇÃO

A tributação em diversos países já passou por processos de modernização, buscando o equilíbrio entre arrecadação e carga tributária, simplificando o sistema tributário sem comprometer a eficiência na fiscalização e aplicação dos recursos obtidos.

No caso da Argentina, por exemplo, tem-se o Imposto sobre Valor Agregado (IVA), incidente sobre importações e fornecimento de bens ou serviços por contribuintes. Trata-se de imposto análogo ao ICMS, cujas alíquotas variam de 0% a 27%, a depender do fato gerador. Há ainda o Imposto sobre Receitas Brutas, tributo municipal incidente sobre atividades empresariais exercidas com finalidade lucrativa.

O mais notável é o fato de o IVA argentino ser um imposto federal e não estadual, como é o ICMS. Essa diferença de competência simplifica a arrecadação e elimina qualquer possibilidade de guerra fiscal: o maior obstáculo à reforma tributária

no Brasil no sentido de unificação e simplificação é a disputa pela receita do ICMS. Trata-se do imposto com maior representatividade em relação ao PIB – 6,72% em 2015, de acordo com os dados da Receita Federal do Brasil⁸. Esta proporção é 0,01% menor que a soma do Imposto de Renda Pessoa Jurídica (1,78%), Imposto de Renda Retido na Fonte (3,55%), IPI (0,81%) e Impostos sobre o Comércio Exterior (0,59%).

Ressalta-se que a simplificação tributária não significaria, por si só, a redução da carga de tributos. De acordo com o relatório de carga tributária de 2015 divulgado pela Receita Federal do Brasil⁹, a carga tributária *total* no Brasil representa 32,4% do PIB, enquanto na Argentina a proporção é de 32,2%. O mesmo relatório compara o Brasil com alguns países da OCDE, demonstrando que a carga tributária total brasileira supera países mais desenvolvidos, como Canadá (30,8%), Suíça (26,6%) e Estados Unidos da América (26%). A maior discrepância está na tributação de bens e serviços, que totaliza 16,28% do PIB, ficando atrás apenas da Hungria, com 16,9%. Nesse aspecto, a carga do Canadá é de 7,4%; da Suíça, 5,9%; e a dos Estados Unidos, 4,5%.

De acordo com a OCDE¹⁰, a Estônia possui o melhor sistema tributário entre os 34 países desenvolvidos membros da organização. O relatório afirma que o país possui o sistema tributário mais competitivo do mundo desenvolvido, uma vez que as alíquotas permitem o desenvolvimento de negócios e, conseqüentemente, da economia.

2.4 PRINCIPAIS ISSUES NO BRASIL – A DUPLA TRIBUTAÇÃO (IPI, ICMS IMPORTAÇÃO, PIS/COFINS), A (DES)ORGANIZAÇÃO DO SISTEMA E A EXCESSIVA ONERAÇÃO EMPRESARIAL

É sabido que o atual sistema tributário no Brasil é um dos mais complexos do mundo, sendo composto por diversos tributos cobrados nas diferentes esferas de governo.

Os tributos no País são regulamentados por uma ampla miríade de bases legais (Constituição Federal, leis complementares, leis ordinárias, Constituições Estaduais e leis orgânicas) e normativas (resoluções, instruções normativas, portarias, comunicados, convênios, entre outros). Tais bases constituem um extensivo conjunto de normas e instituem diversos subsistemas tributários, cada qual com suas particularidades, exceções e procedimentos, de forma que o Sistema Tributário Nacional apresenta-se excessivamente complexo e, muitas vezes, contraditório. São comuns os casos de regras omissas, imprecisas ou que geram situações insustentáveis, bem como de normas infralegais indo de encontro às leis ou desrespeitando a sistemática tributária. A consequência imediata são avalanches de processos administrativos e judiciais. Chega-se ao ponto de discussões basilares, cujas soluções estão na própria natureza do tributo, alcançarem as esferas superiores dos tribunais brasileiros.

De acordo com as informações do Banco Mundial¹¹, uma empresa de médio porte no Brasil gasta 2.038 horas por ano para apuração, cálculo e pagamento de

tributos. A cifra é surpreendente quando há países desenvolvidos cujo tempo é inferior a 200 horas – a exemplo de Japão, Estados Unidos, Bélgica, Nova Zelândia, França, Áustria, entre outros. Por óbvio, a empresa brasileira tem elevados custos operacionais para estar de acordo com as regras de compliance. Some-se a isso uma carga tributária altíssima e um ônus financeiro e operacional bastante considerável.

Além do tempo gasto, existem os riscos de autuação e multa decorrentes da insegurança jurídica que permeia os contraditórios e confusos textos legais e normativos. Não é raro o surgimento de disposições que, em princípio, parecem óbvias, mas, depois, são objeto de questionamento pelo fisco e forçam o contribuinte a recorrer ao Poder Judiciário para buscar soluções. Assim, é sempre pertinente a lição de Ives Gandra Martins¹²:

A queda das importações, neste 2015, não decorreu da melhoria e da maior competitividade dos produtos brasileiros, mas da falta de dinheiro, do aumento do desemprego, da inadimplência (54 milhões de brasileiros são inadimplentes) do consumidor e da fragilização do setor produtivo brasileiro.

Além de irracional, a carga tributária decorre de uma legislação malfeita, que exige, nas três esferas de governo, um imenso custo operacional das empresas para atender às imensas exigências burocráticas do governo. Nunca é demais lembrar o levantamento feito pelo Banco Mundial, segundo o qual a média de horas perdidas, anualmente, pelas empresas nacionais para atender às exigências fiscais é de 2,6 mil, contra menos de 400 nos Estados Unidos e na Alemanha.

À nitidez, uma legislação complexa exige um quadro fiscalizatório enorme – entre fiscais, procuradores da Fazenda, auditores, membros do Ministério Público, a ser pago pelo contribuinte. Devemos considerar, ainda, os encargos trabalhistas e o nível de juros a que estão os empresários brasileiros sujeitos, ambos entre os mais onerosos do mundo.

Os principais problemas que têm ganhado destaque nas discussões judiciais e administrativas são:

Retirada do ICMS da base de cálculo do PIS e da Cofins

O Recurso Extraordinário nº 574.706 (RE 574.706) foi recentemente julgado pelo Supremo Tribunal Federal (STF). O objeto da complexa discussão é a inclusão ou retirada dos valores de ICMS da base de cálculo do PIS e da Cofins. Explica-se: o binômio PIS/Cofins incide sobre o faturamento das empresas, de acordo com as alíquotas e fatos geradores previstos pela legislação. O ICMS, por sua vez, é tributo cobrado do contribuinte em razão do fato gerador praticado. Conforme voto¹³ do Exmo. Sr. ministro Marco Aurélio, relator:

“Difícil é conceber a existência de tributo sem que se tenha uma vantagem, ainda que mediata, para o contribuinte, o que se dirá quanto a um ônus, como é o ônus fiscal atinente ao ICMS. O valor correspondente a este último não tem a natureza de faturamento. Não pode, então, servir à incidência da Cofins, pois não revela medida de riqueza apanhada pela expressão contida no preceito da alínea “b” do inciso I do artigo 195 da Constituição Federal. Cumpre ter presente a advertência do ministro Luiz Gallotti, em voto proferido no Recurso Extraordinário nº 71.758: “se a lei pudesse chamar de compra e venda o que não é compra, de exportação o que não é exportação, de renda o que não é renda, ruiria todo o sistema tributário inscrito na Constituição” – RTJ 66/165.

Destarte, não se trata de receita ou faturamento ainda que ingresse no caixa da empresa. Trata-se de custo agregado ao valor da operação por razões contábeis. Com isso, o valor do ICMS é repassado à Fazenda Estadual, porquanto se trata de um tributo, um ônus imposto ao contribuinte pelo fisco ao exercer sua competência tributária fundamental.

Até por questões lógicas não se pode aceitar a inclusão do ICMS na base de cálculo das contribuições sociais – PIS/Cofins. Determinado tributo não pode incidir sobre outro, por questões simples oriundas da sistemática e lógica do sistema tributário vigente.

Mais uma vez, não obstante se tratar de um tema que deveria ser pacífico, têm-se extensos e duradouros debates que alcançam as esferas máximas do Poder Judiciário. De um lado, há o contribuinte que busca se adaptar ao sistema tributário e às normas de tributação de forma razoável. De outro, há a administração pública exercendo suas atividades regulares de arrecadação, cujas falhas são resultado de um sistema complexo e dúbio.

Redução da base de cálculo de 1% da Cofins

A cobrança de PIS/Cofins sobre as operações de importação passou a ocorrer com a vigência da Lei nº 10.865/04. De acordo com a antiga redação do artigo 7º, a base de cálculo desses tributos seria o valor aduaneiro, o valor do ICMS e o valor das próprias contribuições. Contudo, esse dispositivo contrariou expressa norma constitucional, prevista no artigo 149, § 2º, III, “a”, da Carta Magna¹⁴:

Art. 149. *Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.*

(...)

§ 2º As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o caput deste artigo:

(...)

III. poderão ter alíquotas:

a. ad valorem, tendo por base o faturamento, a receita bruta ou o valor da operação e, no caso de importação, o valor aduaneiro; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

Portanto, as contribuições poderiam incidir tão somente sobre o valor aduaneiro, de modo que a Lei nº 10.865/04 instituiu a base de cálculo majorada.

O conseqüente aumento da carga tributária não geraria ônus efetivo para os contribuintes, operando sob o regime da não cumulatividade, posto que possível aproveitar os créditos posteriormente. Contudo, já vigia a Medida Provisória nº 540/2011, que estabelecia o adicional de 1,5% da Cofins, não recuperável (em 2012, a Medida Provisória nº 563/2012 reduziu o adicional para 1%). Portanto, a majoração da base de cálculo resultaria em carga tributária não recuperável relativa ao adicional da Cofins.

Após um elevado número de ações ajuizadas por contribuintes impactados pela mudança. A consequência inicial foi a promulgação da Lei nº 12.865/2013, que alterou a redação do artigo 7º da Lei nº 10.865/2004, ajustando a base de cálculo das contribuições a PIS/Cofins e adequando a norma ao texto constitucional.

Somente ao fim de 2015, na decisão proferida no Recurso Extraordinário nº 559.607, o Supremo Tribunal Federal reconheceu a inconstitucionalidade da base de cálculo que vigorou durante quase dez anos. Por conseguinte, passou a ser possível a recuperação dos valores pagos a título dos adicionais de 1,5% e 1% da Cofins que foram indevidamente cobrados sobre uma base de cálculo majorada entre 2011 e 2013. Mesmo em empresas cujo volume ou valores de importação não sejam significativos, a possibilidade de créditos já representa benefícios econômicos para o contribuinte.

Assim, acrescenta-se mais uma discussão que jamais deveria ter existido à já extensa lista.

Inclusão dos custos de capatazia no valor aduaneiro

O Valor Aduaneiro é o valor da mercadoria aduaneira, cuja apuração segue a forma prevista no Acordo Sobre a Implementação do Artigo VII do GATT (Acordo de Valoração Aduaneira ou, simplesmente AVA-GATT). Trata-se de elemento fundamental nas operações de comércio exterior, representando a base de cálculo de diversos tributos

na importação – ICMS, II, PIS/COFINS, entre outros custos.. O Superior Tribunal de Justiça (STJ), em recente decisão proferida no REsp nº 1528204 / SC (2015/0096566-1), favoreceu o contribuinte nacional ao entender que a capatazia não deve compor o valor aduaneiro. Decisão semelhante foi proferida pelo STJ em abril de 2014 no REsp nº 1239625/SC.

A existência de dois precedentes reforça a tese favorável ao contribuinte e cria um “efeito em cascata” que resulta na redução do ônus tributário incidente na importação. Retirando-se a capatazia do valor aduaneiro, reduz-se a base de cálculo dos principais e mais onerosos tributos – ICMS, II, IPI. Por conseguinte, o valor pago para tais impostos é menor.

Ainda que se trate de decisão que, em princípio, pareça irrelevante dentro do complexo e amplo Sistema Tributário Nacional, a economia financeira para empresas que realizam importações poderá ser considerável, mormente quando houver elevado volume dessas operações. Adicionalmente, além da economia futura, os precedentes permitirão que os contribuintes retifiquem as declarações de importação em que a capatazia compôs o valor aduaneiro, a fim de retificar a base de cálculo, resultando em crédito de imposto.

2.5 PROPOSTA – SIMPLIFICAÇÃO E UNIFICAÇÃO TRIBUTÁRIA

A reforma tributária no Brasil é um tema de relevantes discussões há décadas. Conforme salientamos anteriormente, o tributo mais oneroso às empresas, o ICMS, é o que apresenta principal óbice à reforma. Os governadores de Estados, receosos em perder receitas tributárias, relutam em aceitar a federalização do imposto. Essa mudança representaria simplificação nos procedimentos tributário e fiscalizatório, eliminando discussões acerca de substituição tributária, guerras fiscais, diferencial de alíquota, entre outras. O principal ponto a ser debatido neste particular é a divisão de receitas, mormente porque há desigualdade nos locais em que estão instaladas indústria e comércio e locais onde são consumidos os bens e serviços oferecidos pelo primeiro grupo.

Portanto, é necessário estudos econômico e social de todo o território para atender às necessidades particulares de cada Estado, permitindo o desenvolvimento socioeconômico, sem prejuízo da necessária arrecadação tributária.

Ademais, resta claro que a simplificação tributária traria incontáveis vantagens ao contribuinte. Consolidando tributos similares em um só instituto – IPI, ICMS e ISS poderiam ser substituídos pelo IVA, conforme bem defende Ives Gandra Martins¹⁵:

A segunda alternativa seria fundir o IPI, o ICMS e o ISS num mesmo imposto sobre o valor agregado, outorgando aos Estados o direito de arrecadar e partilhar com a União e os municípios a sua receita. Dessa forma, a sua perda da competência legislativa seria

compensada com o alargamento da capacidade de arrecadação, pois os Estados têm máquina arrecadatória maior do que a União. A lei seria, assim, nacional.

Parece-nos razoável denominar custo tributário agregado, ou seja, aquele que não é diretamente relacionado às alíquotas do tributo, mas dos custos operacional e financeiro para estar de acordo com as normas de *compliance*. Esse custos poderiam ser significativamente reduzidos sem que, necessariamente, fosse minorada a carga tributária, sobretudo em períodos de grave crise econômica. Trata-se de demanda urgente e necessária. Por um lado, a simplificação tributária facilita a fiscalização por parte dos órgãos competentes. De outro, impulsiona o desenvolvimento econômico ao permitir que as empresas gastem menos tempo se adaptando à legislação tributária e, assim, concentrem seu capital em produzir de forma mais competitiva. Consequentemente, reduzem-se preços, e a economia é movimentada.

3. CONCLUSÃO

Diante do cenário acima é que se vê a extrema necessidade de atualização e renovação dos institutos e códigos para preservar direitos e garantir obrigações, mormente na área tributária. A eficácia de um Código Tributário Nacional respeitado é extremamente importante e urgente. Aceitar a insegurança jurídica como mais um problema institucional no Brasil é, lamentavelmente, esquecer o trabalho dos séculos passados.

É sabido que a administração tributária possui fragilidades, a exemplo dos conflitos de competência e das múltiplas e diversas decisões de órgãos do governo. Diante disso, e como vem sendo dito ao longo deste artigo, é de suma importância sopesar, atualizar e fortalecer as instituições, as leis, os códigos e o sistema normativo como um todo, a fim de adaptarmos o País para os impactos e as mudanças que se avizinham num horizonte não muito distante.

Portanto, como reiteradamente dito, são necessários estudos econômico e social de todo o território nacional para atender às necessidades de cada Estado, permitindo o desenvolvimento socioeconômico, sem prejuízo da necessária arrecadação tributária.

Resta claro, portanto, que a simplificação tributária traria incontáveis vantagens ao contribuinte, a exemplo de consolidar tributos similares em um só instituto, conforme defendido por Ives Gandra da Silva Martins.

Os barões ingleses do século 13 agradecem.

NOTAS

1

O artigo 21 do Código Tributário Nacional dispõe que:

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.

2

Disponível em: <<http://www.e-auditoria.com.br/publicacoes/noticias/ives-gandra-defende-o-fim-do-icms-e-a-proibicao-de-incentivos-fiscais-aos-estados/>>. Acesso em: 12/4/2017.

3

Disponível em: <<http://opinioao.estadao.com.br/noticias/geral,icms-guerra-fiscal-e-reforma-tributaria-imp-,861964>>. Acesso em: 12/4/2017

4

Neste ponto, operações internas, em contraposição às importações, são aquelas realizadas dentro do território nacional, intraestaduais ou interestaduais.

5

NÓBREGA, Marcos. *Direito da Infraestrutura*. São Paulo: Quartier Latin, 2011, pág. 37.

6

NÓBREGA, Marcos. *Direito da Infraestrutura*. São Paulo: Quartier Latin, 2011, pág. 25.

7

CARVALHO, André Castro. *Direito da Infraestrutura – Perspectiva Pública*. São Paulo: Quartier Latin, 2014, pág. 273.

8

Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/ctb-2015.pdf/view>>. Acesso em: 12/4/2017.

9

Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/ctb-2015.pdf/view>>. Acesso em: 12/4/2017.

10

Disponível em: <<http://www.businessinsider.com/report-us-tax-code-3rd-worst-among-developed-nations-2014-9>>. Acesso em 12/4/2017.

11

Disponível em: <<http://portugues.doingbusiness.org/data/exploretopics/paying-taxes>>. Acesso em: 12/4/2017.

12

Disponível em: <<http://www.fecomercio.com.br/noticia/tributacao-e-fator-da-descompetitividade-nacional-aponta-gandra>>. Acesso em: 12/4/2017.

13

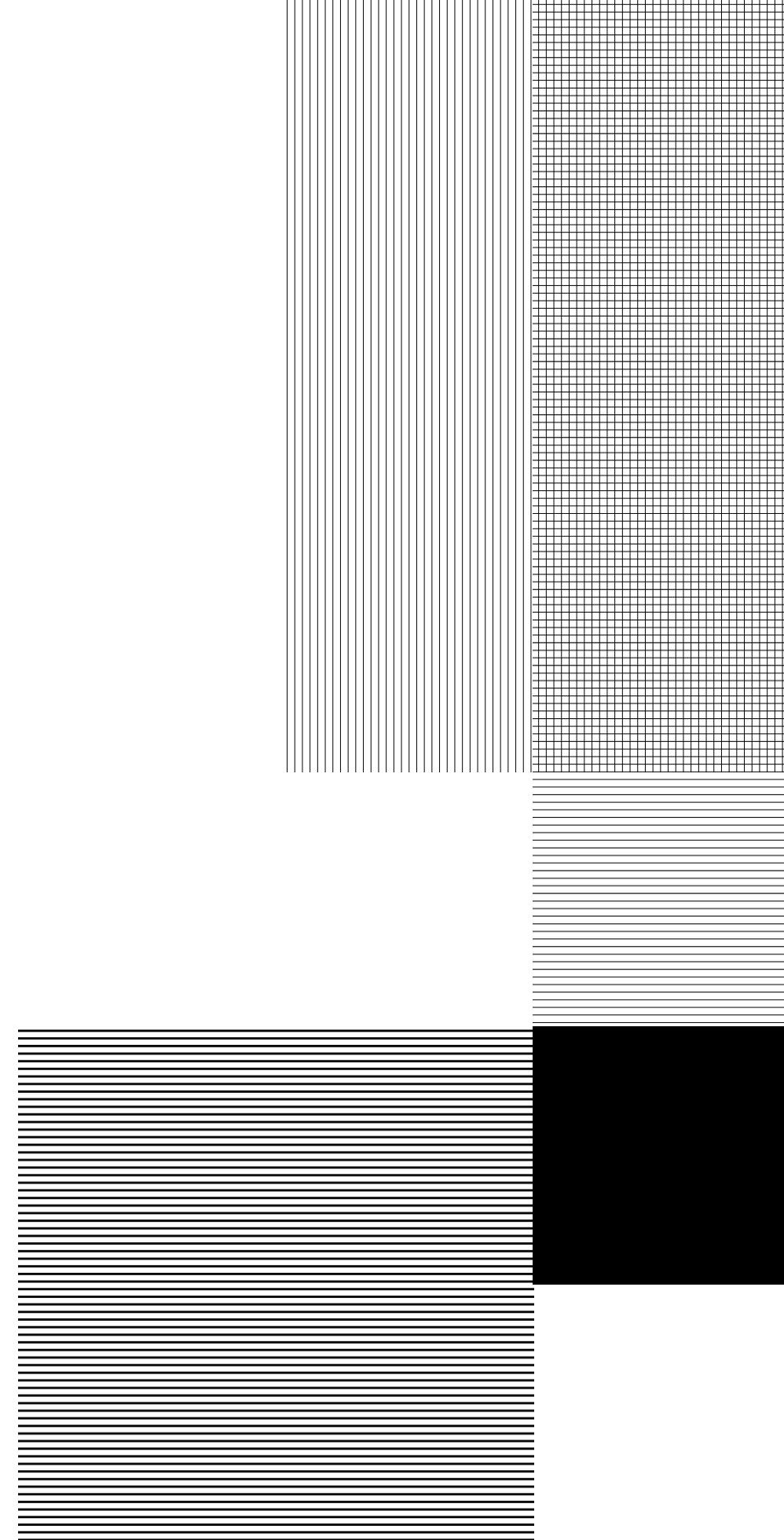
Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 574.706. Relatora ministra Carmen Lúcia. Julgado em 15/3/2017, publicado em 20/3/2017.

14

Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em 12/4/2017.

15

Disponível em: <<http://opinio.estadao.com.br/noticias/geral,icms-guerra-fiscal-e-reforma-tributaria-imp-,861964>>. Acesso em: 12/4/2017.



CÓDIGO
TRIBUTÁRIO
NACIONAL
E O DIREITO
EMPRESARIAL

FERNANDO PASSOS

ADVOGADO. PROFESSOR DE DIREITO EMPRESARIAL E COORDENADOR DO CURSO DE DIREITO DA UNIVERSIDADE DE ARARAQUARA (UNIARA). CONSELHEIRO DO CONSELHO SUPERIOR DE DIREITO DA FECOMERCIO-SP E MEMBRO DA COMISSÃO DE JURISTAS QUE AUXILIA A COMISSÃO ESPECIAL DA CÂMARA DOS DEPUTADOS NA ANÁLISE DO PROJETO DO NOVO CÓDIGO COMERCIAL BRASILEIRO.

MARIANA PASSOS BERALDO

ADVOGADA. PROFESSORA-ASSISTENTE DE DIREITO TRIBUTÁRIO DA UNIVERSIDADE DE ARARAQUARA (UNIARA). PROFESSORA E MONITORA DOS CURSOS A DISTÂNCIA DA UNIVERSIDADE DE ARARAQUARA.

NOTAS INTRODUTÓRIAS

ESTA COMEMORAÇÃO DE 50 ANOS DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL, PROCURAMOS REFLETIR SOBRE A IMPORTÂNCIA DO REFERIDO DIPLOMA LEGAL PARA AS RELAÇÕES EMPRESARIAIS. MUITOS FORAM OS JURISTAS QUE FIZERAM, AO LONGO DESSES ÚLTIMOS 50 ANOS, CONSOLIDAR A MELHOR DOCTRINA DESTA CODIFICAÇÃO QUE HARMONIZOU O DIREITO TRIBUTÁRIO PÁTRIO DENTRO DAS DIFICULDADES QUE ESTE RAMO DO DIREITO CARREGA EM SUA PRÓPRIA ESSÊNCIA. MAS CERTAMENTE NINGUÉM O FEZ COM DENOTO, COMPETÊNCIA, ESPÍRITO PÚBLICO E DEDICAÇÃO COMO IVES GANDRA DA SILVA MARTINS. NÃO HÁ NA HISTÓRIA DESSES 50 ANOS ALGUÉM QUE A ELE SE IGUALA EM TERMOS DE DEDICAÇÃO AO TEMA, EMBORA COMO SE DISSE CENTENAS DE EXCELENTES JURISTAS TAMBÉM SE DETIVERAM NESSA TAREFA.

Escrevemos este artigo para homenagear o Código e seus idealizadores, mas dedicamos nosso trabalho ao Dr. Ives Gandra da Silva Martins, um dos maiores brasileiros da atualidade em virtude do conjunto de suas obras pessoal, jurídica e profissional. Exemplo para a Nação.

Sabemos que o Direito é uno e que seus ramos estão interligados, não havendo completa independência ou autonomia propriamente dita. Prevalece hoje que a autonomia dos ramos do Direito, seja sobre o aspecto legislativo (objeto de conjunto de normas dirigidas especificamente à disciplina), seja sobre o aspecto científico (por abrigar princípios e institutos específicos a cada setor do direito) seja sobre o aspecto didático (ser ensinado em cadeiras autônomas nos cursos jurídicos), é realmente relativa.

Nesse sentido, ensina Luciano Amaro¹:

Não se legisla, nem se teoriza, nem se ensina matéria tributária sem que se tenham presentes conceitos estruturados noutros ramos da ciência jurídica.

Assim como ocorre com o Direito Civil, o estudo dos tributos utiliza os mais diversos conceitos do Direito Empresarial (sociedades empresárias, títulos de crédito, atos considerados empresariais, entre outras dezenas de relevantes temas intrinsecamente ligados à empresa). Podemos dizer que o Direito Empresarial fornece matéria-prima para o Direito Tributário. É bem verdade que o Direito Empresarial tão vilipendiado é a verdadeira “galinha dos ovos de ouro” das consequências finais e desejadas pelo Direito Tributário.

Com isso, justificamos o destaque que o Código Tributário Nacional tem na disciplina do Direito Empresarial, a fim de lhe trazer estabilidade. Explicamos: a estabilidade de um está diretamente ligada à estabilidade do outro. Dessa harmonia, depende a Nação e suas políticas públicas.

Antes de adentrarmos propriamente no tema sugerido, interessante tecermos algumas considerações sobre o diploma legal em apreço.

Quando entrou em vigor o CTN (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966) não havia em nosso ordenamento jurídico a figura da lei complementar, que surgiu com a Emenda nº 1/1969, que alterou a Constituição de 1967.

Com isso, em razão da matéria disposta no CTN, muito embora a Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 seja formalmente ordinária, ela foi recepcionada, pelos textos constitucionais posteriores, como lei complementar.

Rubens Gomes de Souza², responsável pelo anteprojeto que resultou no CTN, na obra *Compêndio de Legislação Tributária*, esclarece sobre o cenário jurídico tributário da época:

[...] um grave defeito da legislação positiva é que problemas regidos pelos mesmos princípios recebem de leis diferentes um tratamento jurídico diverso e muitas vezes contraditório.

Todos esses inconvenientes seriam minorados se existisse uma lei que fixasse determinados princípios gerais, a serem obrigatoriamente observados pelas leis tributárias federais, estaduais e municipais. Reconhecendo essa necessidade, a Constituição de 1946, no art. 5º n. xv letra 'b', atribuiu competência à União para legislar sobre 'normas gerais de Direito Financeiro'. Com base nesse dispositivo, o Ministério da Fazenda nomeou, 1953, uma comissão para elaborar um Projeto de Código Tributário Nacional, utilizando como ponto de partida um anteprojeto redigido pelo autor deste livro.

E, ainda, Aliomar Baleeiro, deputado federal que participou do parecer, aprovado pela Comissão de Constituição e Justiça da Câmara dos Deputados, sobre o projeto de Rubens Gomes de Souza, comenta³ sobre a oportunidade da codificação:

O interesse da unidade nacional, a segurança e a comodidade dos contribuintes, a eficiência da administração, clamam por essa codificação.

A norma em comento possuía na sua origem 218 artigos, sendo que 14 deles foram revogados (artigos 52 a 62, que dispunham sobre ICM e artigos 71 a 73, relativos ao ISS) e outros quatro foram acrescentados. São eles: artigos 155-A, 170-A, 185-A e 191-A.

Merece destaque ainda o fato de que, mesmo havendo várias controvérsias envolvendo algumas das matérias lá disciplinadas, durante os 50 anos de vigência, o CTN não teve nenhum de seus dispositivos declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal.

Em que pese as alegações de que o CTN estaria “velho e acabado”, também importante destacar a preocupação daqueles que receiam que a reforma da referida norma poderia transformá-lo *de escudo do contribuinte a verdadeiro instrumento de coação indireta do contribuinte para acelerar a arrecadação tributária*.

Ives Gandra da Silva Martins⁴, ao comentar sobre o diploma em apreço ao STJ, destacou:

“Há necessidade permanente de atualizações, mas sua espinha dorsal é boa. Embora as comparações sejam sempre defeituosas, assemelha-se um pouco à Constituição americana, que de 1787 a 2016 sofreu apenas 27 emendas, das quais as dez primeiras são apenas enunciação de dez direitos fundamentais”, afirmou.

“É de se lembrar que, na versão de 1966, nunca nenhum dispositivo foi considerado inconstitucional à luz de duas leis supremas (1967 e 1988)”, acrescentou Ives Gandra, destacando que o CTN foi redigido por juristas de verdade, não por “regulamenteiros”.

Destarte, aproveitemos a comemoração de 50 anos da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, para estudar essa obra, que resultou, conforme já mencionado, do anteprojeto elaborado pelo respeitado jurista Rubens Gomes de Souza, tão aclamada pelo meio jurídico.

Se pensarmos que uma norma tão importante ou o conjunto harmonioso dessas normas em 50 anos tenham sofrido tão poucas modificações (acrescidas pelas normas não recepcionadas pela CF de 1988) se comparadas com a própria Constituição em vigor, que, em apenas 29 anos, já amarga 95 emendas já aprovadas, além de outras seis emendas de revisão, sendo algumas delas compostas de diversos artigos e parágrafos, podemos de pronto reafirmar a importância, relevância e perpetuidade do CTN entre nós. Acima de tudo pela sua enorme qualidade como diploma sistematicamente pensado e idealizado conjuminando o interesse público com o interesse privado, compatibilizando-os e dotando o setor privado de relativa segurança jurídica. É certo que normas tributárias inconstitucionais, mormente editadas após a CF de 1988, desestabilizaram em parte a segurança até então preconizada.

Superadas as considerações iniciais, analisaremos alguns dispositivos do diploma tributário que se destacam nas relações do Direito Empresarial.

SUCCESSÃO EMPRESARIAL

O primeiro tema escolhido para ser analisado neste artigo é a sucessão empresarial à luz do CTN.

A importância da matéria decorre da necessidade do fisco em arrecadar tributos, que consiste em uma das principais fontes de custeio do Estado, em contraposição com a proteção constitucional ao desenvolvimento da atividade empresarial.

Portanto, o sucessor empresarial, ao adquirir o estabelecimento empresarial com intuito de continuidade da atividade desenvolvida, deve ter conhecimento dos débitos tributários da empresa e quais são os requisitos previstos em lei que ensejarão o redirecionamento das execuções fiscais movidas em desfavor do antigo proprietário, alienante ou mesmo dos “débitos” ainda não executados.

Antes de adentrarmos propriamente no tema, necessário lembrar que a obrigação tributária é *ex lege*, ou seja, decorrente da lei, independentemente da manifestação de vontade do sujeito passivo, que tão somente em alguns casos pode optar por formas de melhor enquadramento, mas sempre nos termos da lei.

O Código Tributário Nacional, no artigo 113, apresenta dois tipos de obrigações, a principal e a acessória. Como sabemos, a obrigação principal consiste na obrigação de dar, ou seja, no recolhimento do tributo devido ou da multa pecuniária, e a obrigação acessória consiste na obrigação de fazer ou não fazer, assim, a legislação tributária impõe ao sujeito passivo deveres como apresentar declarações, emitir notas fiscais, manter escrituração contábil, entre outras.

Avançando para a análise do sujeito passivo da obrigação tributária, o CTN, no *caput* do artigo 121, reza que o sujeito passivo da obrigação principal é pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária. Ainda, os incisos do parágrafo único do mencionado dispositivo definem como sujeito passivo: I. o contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o

respectivo fato gerador; e **II.** o responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

Nesse ponto, entramos propriamente no cerne do estudo a sucessão empresarial. O sucessor, na condição de responsável, não tem nenhuma ligação com o fato gerador da obrigação tributária, possuindo relação de Direito Privado com o contribuinte, havendo a sub-rogação nos direitos e obrigações tributárias do contribuinte.

Assim, a mencionada relação de Direito Privado dá o suporte fático para incidência da norma tributária.

A responsabilidade dos sucessores começa a ser tratada pelo CTN, seção II, do capítulo de responsabilidade tributária, no artigo 129. Reza referido dispositivo:

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.*

O Código já determina as situações em que ocorrerá a sucessão tributária, ou seja, casos em que o sucessor arcará com o crédito tributário da pessoa jurídica sucedida. São elas: nos casos de 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.

Com relação aos fatos geradores ocorridos após a sucessão, o sucessor, deixa de ser responsável, assumindo a figura de contribuinte.

Os artigos 131 e 132 do mencionado diploma legal continuam disciplinando sobre a sucessão 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 à 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.*

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 à 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 seis meses a contar da data da alienação, nova atividade no mesmo ou em outro ramo de comércio, indústria ou profissão.

Com isso, estabelece a legislação em comento que, além dos casos de fusão, transformação ou incorporação em que há sucessão da responsabilidade tributária pelas pessoas jurídicas de Direito Privado fusionadas, transformadas ou incorporadas, ocorrendo a 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, também haverá a sucessão da responsabilidade do pagamento dos tributos devidos, nos termos do disposto no artigo 129, supramencionado.

E mais: os incisos I e II do artigo 132 buscam delimitar a responsabilidade estudada acima. Dessa forma, o adquirente responde **I. integralmente**, se o alienante cessar a exploração do comércio, indústria ou atividade; e **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.

Podemos verificar que o Código disciplina de forma quase exaustiva sobre a matéria, procurando garantir, nos casos de reorganização societária, que o adquirente não seja responsável por todos e quaisquer tributos devidos pelo alienante, mas por apenas aqueles relativos ao estabelecimento empresarial adquirido. E, ainda, devemos nos atentar ao fato do CTN também prever a hipótese de responsabilidade subsidiária, em que há benefício de ordem, somente podendo ser exigido o crédito tributário do adquirente após ser exigido do alienante, devedor principal.

Por fim, necessário acrescentar mais dois pontos previstos no CTN: **I.** o código distingue o caso de responsabilidade por sucessão empresarial dos casos de redirecionamento da execução fiscal, que estão previstos nos artigos 134 e 135; e **II.** nos casos de alienação judicial, seja por falência, seja por recuperação judicial, não se aplica o artigo 133.

Em que pese a atenção dispensada pelo CTN à sucessão empresarial, por se tratar de um tema extenso e com muitas peculiaridades, coube à jurisprudência definir algumas questões não expressadas pelo Codex.

Nesse contexto, podemos mencionar o posicionamento doutrinário que defende que a expressão “qualquer título” prevista no *caput* do artigo 133 acoberta qualquer forma de aquisição, inclusive a sucessão presumida, em que parte da jurisprudência tem acompanhado tal posicionamento.

E mais, Aliomar Baleeiro⁵, ao comentar os mencionados dispositivos legais, destaca outra omissão do Codex:

Não disciplinou o CTN o caso de empresas geminadas do mesmo grupo econômico, as quais não escaparam à solidariedade da legislação trabalhista, nem a certos dispositivos das leis e regulamentos do IPI.

Concluído esta breve análise do tratamento garantido pelo CTN à responsabilidade tributária nos casos de sucessão empresarial, fica demonstrada a importância do estudo para as relações empresariais, já que, no cenário empresarial atual, inúmeras empresas são fundidas, incorporadas ou extintas todos os meses, sendo imprescindível para tanto que o ordenamento jurídico preveja, de um lado, o direito do fisco de receber o crédito tributário e, do outro, o limite da responsabilidade tributária das partes envolvidas na operação. Coisa que o CTN há 50 anos procurou estabilizar trazendo segurança jurídica aos contratantes dessas relações empresariais.

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

Planejamento tributário, tão discutido e estudado por nosso ordenamento jurídico, foi o segundo ponto selecionado a ser também brevemente analisado neste artigo, já que possui papel fundamental para o Direito Empresarial, em que, de forma legítima, o empresário buscará incansavelmente a redução da carga tributária que incide sobre a atividade explorada.

O não recolhimento, ou menor recolhimento de tributos, quando efetuado de forma lícita, configura elisão fiscal para a doutrina dominante. E elisão fiscal é essencial para o desenvolvimento da atividade empresarial, queiram ou não os seus críticos.

Assim, elisão fiscal corresponde na prática de atos lícitos, anteriores a incidência tributária, visando à economia da tributação. A elisão pode **I.** impedir a ocorrência do fato gerador; **II.** excluir o contribuinte do âmbito de abrangência da norma ou ainda; e **III.** reduzir o montante a pagar. Em contraponto à elisão fiscal, temos a evasão fiscal, que consiste na utilização de meios ilícitos, na prática, concomitante ou posterior à incidência tributária, visando a fugir do pagamento do tributo, conforme entendimento predominante.

A economia lícita de tributos é a fonte primeira da geração de novos empregos, que gerará novos tributos diretos e indiretos e bem-estar social ao País. Isso é fato incontestável.

Também vale destacar que a elisão pode ser induzida pela lei, por exemplo, no caso de isenção (o próprio ordenamento jurídico dispõe visando reduzir o tributo das empresas em algumas situações) ou ocorrer justamente em razão da lacuna da lei, típica elisão fiscal.

Em que pese o fisco relutar fortemente contra as práticas de elisão fiscal em razão de lacuna da lei, o planejamento tributário quando praticado de forma lícita não pode ser desconstituído, administrativamente ou por decisão judicial.

Isto porque, mesmo após a introdução da norma geral antielisiva (parágrafo único do artigo 116), o CTN, respeitando regramento Constitucional, protege o planejamento tributário anterior à ocorrência do fato gerador da obrigação tributária.

Nossa Constituição garante que ninguém é obrigado a fazer ou deixar de fazer algo senão em virtude de lei (artigo 5º, inciso II), e mais, em matéria tributária, a Carta Magna dispõe, uma vez mais, sobre o princípio da legalidade.

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; [...]

Dessa forma, a legislação tributária, em especial o CTN, responsável por dispor sobre as normas gerais em Direito Tributário, permite a prática de elisão fiscal.

Como mencionado acima, a Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001, acrescentou ao Código Tributário Nacional, no parágrafo único do artigo 116, a chamada “norma geral antielisiva”.

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

[...]

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.

Inicialmente, cabe menção que a doutrina, quase que de forma unânime, contesta a denominação “norma geral antielisiva”, atribuída ao parágrafo único do artigo 116, por duas razões: **I.** qualquer norma antielisiva estaria em descompasso com as disposições do ordenamento jurídico tributário, que contempla os planejamentos tributários, conforme já mencionado acima; **II.** referido dispositivo legal seria, na realidade, norma antievasiva, já que veda a prática de atos ou negócios jurídicos com a finalidade de *dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária*.

Ademais, o dispositivo em análise, em que pese o CTN ser *lex legum*, não é autoaplicável, dependendo de procedimento a ser estabelecido por de lei ordinária, conforme reza a parte final do artigo. Até houve tentativa, quando da edição da MP nº 66/02, de regulamentação da “norma geral antielisiva”. Entretanto, quando da conversão em lei da mencionada MP na Lei nº 10.637/02, foram suprimidos os dispositivos que regulavam o parágrafo único do artigo 116 do CTN.

A respeito do referido dispositivo, ensina Marco Aurélio Greco⁶:

Com o dispositivo, deu-se autonomia ao debate da elisão que deixou de ser uma variável dependente das patologias no campo do ordenamento civil para assumir natureza e papel próprio no campo tributário; daí a necessidade de procedimentos especiais.

Em suma, para deflagrar as consequências pertinentes às patologias dos negócios jurídicos (simulação, abuso de direito e fraude à lei), não haveria necessidade do parágrafo único do artigo 116 do CTN. A eles, o ordenamento reage por si só mediante um lançamento de ofício. A inclusão do parágrafo único, do artigo 116, do CTN tornou a figura da elisão uma categoria tributária não dependente das patologias; ainda que os negócios jurídicos não padeçam de qualquer vício, o dispositivo abre espaço para aferir a sua conformidade ao princípio da capacidade contributiva, daí a necessidade de procedimentos especiais para tanto.

Portanto, as principais normas do nosso ordenamento jurídico tributário, CF e CTN, ao resguardarem o planejamento tributário, causam importante impacto para a atividade empresarial, que busca primordialmente o lucro, necessitando, para tanto, buscar formas lícitas, de redução da sua carga tributária, o que, em última análise, acarretará desenvolvimento em virtude dos investimentos que serão efetuados com a economia lícita obtida.

Com isso, mostramos uma vez mais quão importante é o CTN para o Direito Empresarial.

COMPROVAÇÃO DA REGULARIDADE FISCAL PARA DEFERIMENTO DA RECUPERAÇÃO JUDICIAL

Por fim, escolhemos tratar de um dispositivo do CTN ligado à recuperação judicial da sociedade empresária, regulada pela Lei nº 11.101/2005. Tal escolha se dá justamente pelo cenário econômico que nosso País enfrenta nos últimos anos. Segundo o jornal *Valor Econômico*, edição de 3/1/2017⁷, somente no último ano, 2016, 1.863 sociedades empresárias ingressaram com pedido de recuperação judicial. Trata-se de número recorde, desde a entrada em vigor da Lei nº 11.101/2005, significando, ainda, aumento de 44,8% com relação a 2015.

Justificada assim a análise da exigência, imposta pelo artigo 191-A do CTN (incluído pela LC 118/2005), de quitação prévia de todos os débitos tributários, para concessão da recuperação judicial.

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.*

A condição impeditiva prevista no referido dispositivo é incompatível com nosso ordenamento jurídico, vez que conflita, de forma gritante, com os princípios que regem o Direito Empresarial, constitucionalmente protegidos, e sobretudo que fundamentaram a edição da Lei de Falência. Entre tais princípios, podemos destacar: **I.** princípio da preservação da empresa; **II.** princípio da livre-iniciativa de atividades econômicas; **III.** princípio da proteção do trabalhador; e **IV.** princípio da função social.

Dessa forma, seria desarrazoável exigir da empresa em crise econômico-financeira, que busca por meio do instituto da recuperação, sanar seus débitos e continuar funcionando, com a manutenção dos empregos e satisfação de seus credores, a apresentação de CND, a fim de comprovar regularidade sua fiscal.

A doutrina sustenta ainda inconstitucionalidade do art. 191-A do CTN por violar o princípio da inafastabilidade da jurisdição ou da universalidade da jurisdição, previsto no art. 5º, inciso xxxv, da CF, pelo fato de apresentar uma condição limitadora para utilização do instituto criado para recuperação da saúde financeira da empresa.

Ademais, o Superior Tribunal de Justiça tem afastado a aplicação do dispositivo em comento, justificando, para tanto, a ausência de legislação específica a reger o parcelamento da dívida fiscal e previdenciária de empresas em recuperação judicial. Sustenta, assim, que o parcelamento tributário seria direito da empresa em recuperação judicial.

Vejamos alguns desses julgados:

EMENTA DIREITO EMPRESARIAL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. RECUPERAÇÃO JUDICIAL. EXIGÊNCIA DE QUE A EMPRESA RECUPERANDA COMPROVE SUA REGULARIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 57 DA LEI Nº 11.101/2005 (LRF) E ART. 191-A DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL (CTN). INOPERÂNCIA DOS MENCIONADOS DISPOSITIVOS. INEXISTÊNCIA DE LEI ESPECÍFICA A DISCIPLINAR O PARCELAMENTO DA DÍVIDA FISCAL E PREVIDENCIÁRIA DE EMPRESAS EM RECUPERAÇÃO JUDICIAL.

1. O art. 47 serve como um norte a guiar a operacionalidade da recuperação judicial, sempre com vistas ao desígnio do instituto, que é “viabilizar a superação da situação de crise econômico-financeira do devedor, a fim de permitir a manutenção da fonte produtora, do emprego dos trabalhadores e dos interesses dos credores, promovendo, assim, a preservação da empresa, sua função social e o estímulo à atividade econômica”.

2. O art. 57 da Lei nº 11.101/2005 e o art. 191-A do CTN devem ser interpretados à luz das novas diretrizes traçadas pelo legislador para as dívidas tributárias, com vistas, notadamente, à previsão legal de parcelamento do crédito tributário em benefício da empresa em recuperação, que é causa de suspensão da exigibilidade do tributo, nos termos do art. 151, inciso VI, do CTN.

3. O parcelamento tributário é direito da empresa em recuperação judicial que conduz a situação de regularidade fiscal, de modo que eventual descumprimento do que

dispõe o art. 57 da LRF só pode ser atribuído, ao menos imediatamente e por ora, à ausência de legislação específica que discipline o parcelamento em sede de recuperação judicial, não constituindo ônus do contribuinte, enquanto se fizer inerte o legislador, a apresentação de certidões de regularidade fiscal para que lhe seja concedida a recuperação.

4. Recurso especial não provido.

(RECURSO ESPECIAL Nº 1.187.404 - MT (2010/0054048-4); ORGÃO JULGADOR: CORTE ESPECIAL; RELATOR : MINISTRO LUIS FELIPE SALOMÃO; DATA JULGAMENTO: 19/6/2013)

DIREITO EMPRESARIAL, TRIBUTÁRIO E ADMINISTRATIVO. RECURSO ESPECIAL. CONTRATO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE CONSTRUÇÃO E MONTAGEM DE INSTALAÇÕES INDUSTRIAIS DE PRODUÇÃO DE PETRÓLEO E GÁS NATURAL COM A PETROBRAS. PAGAMENTO DO SERVIÇO PRESTADO. EXIGÊNCIA DE APRESENTAÇÃO DE CERTIDÃO NEGATIVA DE DÉBITO DA EMPRESA PRESTADORA DOS SERVIÇOS. IMPOSSIBILIDADE. SOCIEDADE EM RECUPERAÇÃO JUDICIAL. ARTS. 52 E 57 DA LEI Nº 11.101/2005 (LF) E ART. 191-A DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL (CTN). INOPERÂNCIA DOS MENCIONADOS DISPOSITIVOS. INEXISTÊNCIA DE LEI ESPECÍFICA A DISCIPLINAR O PARCELAMENTO DA DÍVIDA FISCAL E PREVIDENCIÁRIA DE EMPRESAS EM RECUPERAÇÃO JUDICIAL. PRECEDENTE DA CORTE ESPECIAL.

1. O art. 47 serve como um norte a guiar a operacionalidade da recuperação judicial, sempre com vistas ao desígnio do instituto, que é “viabilizar a superação da situação de crise econômico-financeira do devedor, a fim de permitir a manutenção da fonte produtora, do emprego dos trabalhadores e dos interesses dos credores, promovendo, assim, a preservação da empresa, sua função social e o estímulo à atividade econômica”.

2. Segundo entendimento exarado pela Corte Especial, em uma exegese teleológica da nova Lei de Falências, visando a conferir operacionalidade à recuperação judicial, é desnecessário comprovação de regularidade tributária, nos termos do art. 57 da Lei nº 11.101/2005 e do art. 191-A do CTN, diante da inexistência de lei específica a disciplinar o parcelamento da dívida fiscal e previdenciária de empresas em recuperação judicial (REsp 1187404/MT, rel. ministro LUIS FELIPE SALOMÃO, CORTE ESPECIAL, julgado em 19/6/2013, DJe 21/8/2013).

3. Destarte, o STJ, para o momento de deferimento da recuperação, dispensou a comprovação de regularidade tributária em virtude da ausência de legislação específica a reger o parcelamento da dívida fiscal e previdenciária de empresas em recuperação judicial. Nessa linha de inteligência, por óbvio, parece ser inexigível, pelo menos por enquanto, qualquer demonstração de regularidade fiscal para as empresas em recuperação judicial, seja para continuar no exercício de sua atividade (já dispensado pela norma), seja para contratar ou continuar executando contrato com o Poder Público.

4. Na hipótese, é de se ressaltar que os serviços contratados já foram efetivamente prestados pela ora recorrida e, portanto, a hipótese não trata de dispensa de licitação para contratar com o Poder Público ou para dar continuidade ao contrato existente, mas sim de pedido de recebimento dos valores pelos serviços efetiva e reconhecidamente prestados, não havendo falar em negativa de vigência aos artigos 52 e 57 da Lei nº 11.101/2005.

5. Malgrado o descumprimento da cláusula de regularidade fiscal possa até ensejar, eventualmente e se for o caso, a rescisão do contrato, não poderá haver a retenção de pagamento dos valores devidos em razão de serviços já prestados. Isso porque nem o art. 87 da Lei nº 8.666/1993 nem o item 7.3. do Decreto nº 2.745/1998 preveem a retenção do pagamento pelo serviços prestados como sanção pelo alegado defeito comportamental. Precedentes. 6. Recurso especial a que se nega provimento.

(RECURSO ESPECIAL Nº 1173735 RN 2010/0003787-4; ORGÃO JULGADOR: T4 - QUARTA TURMA; RELATOR: MINISTRO LUIS FELIPE SALOMÃO; DATA JULGAMENTO: 22/4/2014)

Diante de todo o exposto, a necessidade de apresentação de certidão negativa de débitos como condição para deferimento da recuperação judicial se mostra conflitante com o cenário vivido pelas empresas em crise, já que, em virtude da recuperação (e a empresa somente necessita do favor legal por estar em dificuldades), elas costumam possuir débitos, de diversas naturezas, com os fiscos federal, estadual e municipal, tornando-se praticamente impossível exigir a regularidade fiscal nessa situação, cabendo ao Judiciário, ao deparar com o caso concreto, afastar a aplicação do mencionado dispositivo, pelo menos enquanto não for editada a legislação sobre parcelamento de débitos fiscais para empresas que buscam usufruir do instituto da recuperação judicial.

Destarte, neste último tema selecionado, demonstramos que a redação do CTN não foi feliz, pois se encontra incompatível com o panorama do Direito Empresarial atual. Entretanto, o dispositivo em comento pode vir a ser aplicado, caso seja criada lei especial, prevendo forma diferenciada de parcelamento do débito tributário às empresas em recuperação judicial.

É certo que, retornando as primeiras alegações deste artigo, o CTN que festejamos não continha originariamente a horrenda norma em comento. Foi como se demonstrou acrescentada – e mal acrescentada, repita-se – somente em 2005, praticamente 40 anos após sua edição pela LC 118/05. É mais uma das aventuras legislativas a tentar desnaturar o bom Código de 1966, sempre na busca de criar insegurança jurídica e instabilidade econômica ao País. Mais uma vez, o Judiciário rechaçou tal nefasta tentativa.

Concluimos, por meio do estudo proposto neste artigo, quão valioso se tornou o festejado Código Tributário Nacional para o Direito Empresarial.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 20ª ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2014.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 10ª ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 1987.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de Direito Tributário aplicáveis a União, Estados e municípios. DOU de 27/10/1966 e retificado em 31/10/1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm>. Acesso em 16/4/2017.

GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 3ª ed. São Paulo: Editora Dialética, 2011.

SOUZA, Rubens Gomes de. *Compêndio de Legislação Tributária*. Edição Póstuma. São Paulo: Editora Resenha Tributária Ltda., 1975.

Para Ives Gandra, reforma tributária condiciona aperfeiçoamento do CTN. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/sites/STJ/default/pt_BR/Comunica%C3%A7%C3%A3o/noticias/Not%C3%ADcias/Para-Ives-Gandra,-reforma-tribut%C3%A1ria-condiciona-aperfei%C3%A7oamento-do-CTN>. Acesso em 16/4/2017.

Pedidos de recuperação judicial batem recorde em 2016, nota Serasa. Disponível em: <<http://www.valor.com.br/brasil/4824392/pedidos-de-recuperacao-judicial-batem-recorde-em-2016-nota-serasa>>. Acesso em 16/4/2017.

NOTAS

1

AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 20ª ed. 2014. São Paulo: Editora Saraiva, pág. 31.

2

SOUZA, Rubens Gomes de. *Compêndio de Legislação Tributária*. Edição Póstuma. São Paulo: Editora Resenha Tributária Ltda., 1975, pág. 190.

3

BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 10ª ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 1987, pág. 20.

4

Para Ives Gandra, reforma tributária condiciona aperfeiçoamento do CTN. Disponível em <http://www.stj.jus.br/sites/STJ/default/pt_BR/Comunica%C3%A7%C3%A3o/noticias/Not%C3%ADcias/Para-Ives-Gandra,-reforma-tribut%C3%A1ria-condiciona-aperfei%C3%A7oamento-do-CTN>. Acesso em: 16/4/2017.

5

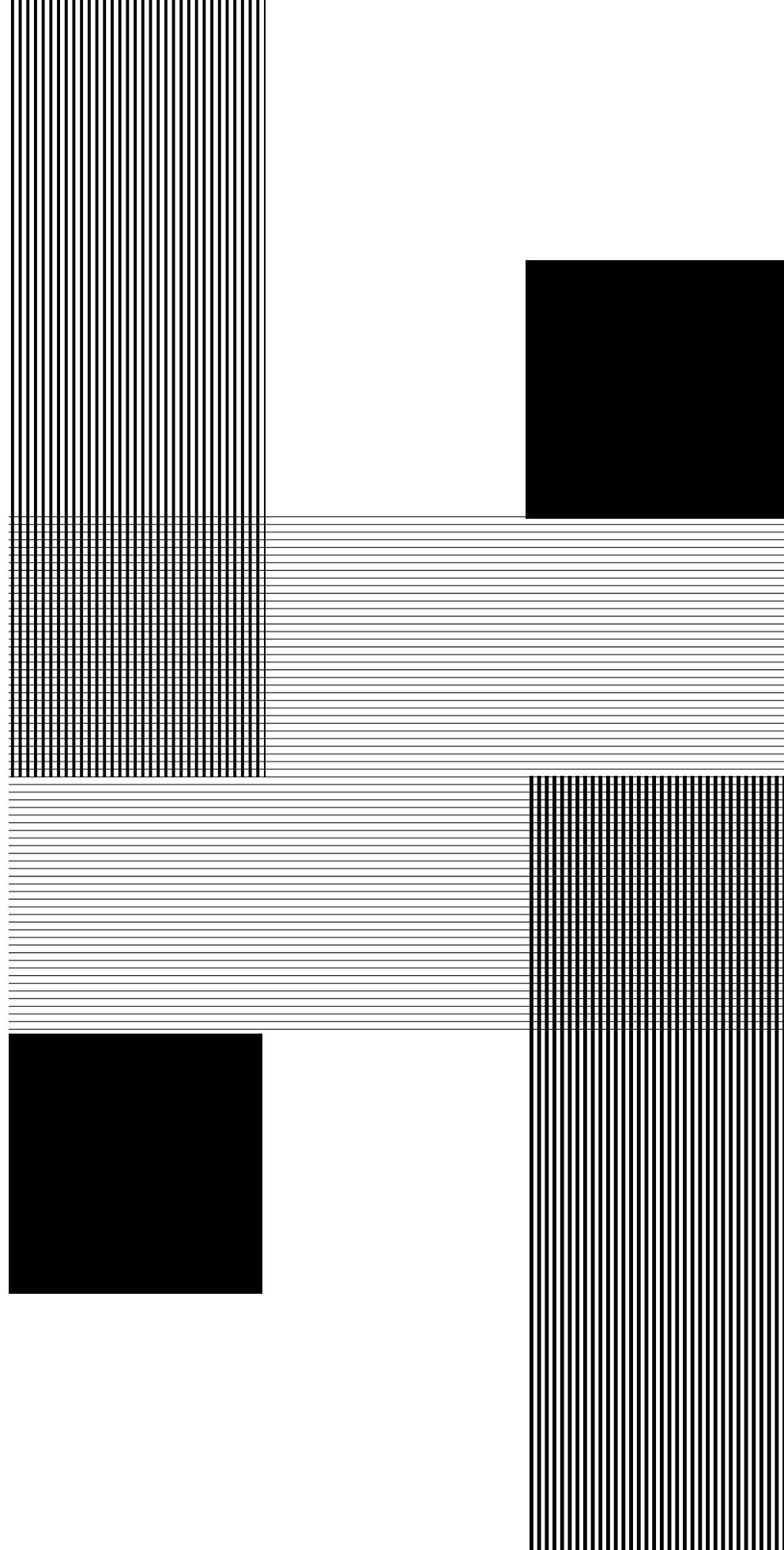
BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 10ª ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 1987, pág. 485.

6

GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 3ª ed. São Paulo: Editora Dialética, 2011, pág. 557.

7

Pedidos de recuperação judicial batem recorde em 2016, nota Serasa. Disponível em: <<http://www.valor.com.br/brasil/4824392/pedidos-de-recuperacao-judicial-batem-recorde-em-2016-nota-serasa>>. Acesso em: 16/4/2017.



CRITÉRIOS DE DETERMINAÇÃO DA SUJEIÇÃO PASSIVA DIRETA NA TRIBUTAÇÃO DA PROPRIEDADE

ALEXANDRE SANSONE PACHECO

DOUTORANDO E MESTRE EM DIREITO PELA PUC/SP.
PROFESSOR DA FGV/SP. ADVOGADO EM SÃO PAULO.

1. INTRODUÇÃO

TRATANDO DE IMPOSTOS SOBRE A PROPRIEDADE IMOBILIÁRIA, MAIS ESPECIFICAMENTE DO IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL (ITR) E DO IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE PREDIAL E TERRITORIAL URBANA (IPTU), O CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL (CTN) PARA AMBOS DESDOBROU EXPRESAMENTE TRÊS MATERIALIDADES: A PROPRIEDADE, O DOMÍNIO ÚTIL E A POSSE DE BEM IMÓVEL.

DE CADA UMA DELAS, COM APOIO NOS ARTIGOS 146, INCISO III, LETRA “A”, 153, INCISO VI, E 156, INCISO I, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988 (CF/88), DERIVAM-SE OS CONTRIBUINTES POSSÍVEIS DOS IMPOSTOS EM QUESTÃO. O CTN CHEGOU A NOMINÁ-LOS NOS SEUS ARTIGOS 31 E 34, AO FAZER MENÇÃO A PROPRIETÁRIO DE IMÓVEL, A TITULAR DE DOMÍNIO ÚTIL E A POSSUIDOR A QUALQUER TÍTULO.

Na primeira dessas materialidades, a utilização do termo “propriedade” desacompanhada de quaisquer outros elementos qualificativos não operou distinções entre, de um lado, a propriedade plena (que é exclusiva, unitária e perpétua) e, de outro lado, as circunstâncias em que o domínio é desdobrado do uso e da fruição do bem, como se passa em certos casos de propriedade limitada (gravada por ônus real) e de

propriedade resolúvel (nesta categoria, incluindo-se o fideicomisso e a propriedade fiduciária)¹.

Em princípio, o Código Civil deveria ser suficiente para dar conta dessas distinções derivadas do instituto civilístico da “propriedade”, como até mesmo dispõe o artigo 110 do CTN, de modo a especificar o “conteúdo” e o “alcance” do instituto no âmbito do Direito Privado, e, portanto, determinar os termos de sua tributação. Mas a experiência vem demonstrando um efeito adverso desse tratamento genérico do CTN, manifestado no desprezo que os tribunais vêm reafirmando, em matéria tributária, acerca das diferenças relevantes que há principalmente entre a propriedade exclusiva e a propriedade resolúvel, como iremos demonstrar.

Na segunda das materialidades supracitadas, o “domínio útil”, cogita-se, no CTN, do regime enfiteutico. Trata-se, a enfiteuse, de uma espécie da categoria dos direitos reais sobre imóveis que ainda existe no Direito brasileiro, apesar de o Código Civil vigente vedar a constituição de novas enfiteuses privadas. As antigas enfiteuses que foram constituídas pelos particulares até a vigência do Código Civil de 2002 continuam sendo reguladas pelo Código Civil de 1916, sendo que as enfiteuses públicas, com especial destaque para as constituídas sobre os terrenos de marinha, são tratadas pela legislação federal especial, tal como disposto no artigo 2.038 do Código Civil atualmente em vigor.

Na terceira e última materialidade mencionada, o CTN trata de “posse” de bem imóvel, termo que se entende, hoje, não abranger toda e qualquer situação de fato que caracterize o poder físico sobre a coisa. A jurisprudência firmou o conceito de que o legislador, nesse caso, não regulou a posse decorrente de direito meramente pessoal, como uma interpretação literal poderia fazer inferir, e daí não dizer respeito à posse no âmbito do comodato e da locação, por exemplo, mas à “posse fundada em direito real”, ou, seja, “com animus de dono, exteriorizando comportamento típico de proprietário”, na linha do que foi decidido pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento do REsp nº 696.888/RJ².

Eis que os julgados do Superior Tribunal de Justiça vêm consolidando critérios de decisão aplicáveis aos casos que não se ajustam explicitamente nessa tríade de materialidades cogitada pelo codificador para determinação da sujeição passiva direta do ITR e do IPTU³. Acerca desses critérios de decisão é que nos ocuparemos neste texto.

2. O CRITÉRIO DA “POSSE PRÓPRIA”

Trata-se, a posse própria, como se extrai das lições de Pontes de Miranda⁴, da “posse como dono”, da “posse da coisa como sua”, o que se exemplifica com a posse *ad usucapionem*, com a posse de cônjuge meeiro na pendência de partilha e com a posse decorrente de sucessão *causa mortis*.

Tem-se, nesses casos, posse como situação de fato que reúne elementos exteriores do domínio, exercitada por quem usa e frui da coisa como se fosse sua. Quem

tem posse própria exerce, portanto, poder sobre a coisa em caráter de exclusividade, a despeito de não se dispor de um direito titulado, como o são a propriedade e os direitos reais sobre coisas alheias. Falta, à posse própria, então, o título, que outorgaria ao seu detentor o domínio, a atribuir à propriedade o caráter de direito absoluto, e por essa razão, oponível, por força de lei, *erga omnes*.

Em vista da reunião que perfaz de todo o substrato econômico da coisa, é natural tratar da posse própria, portanto, como uma das que o CTN abrange inequivocamente na materialidade “posse” na tributação da propriedade imobiliária, de modo a se ter o “senhor da posse” como o contribuinte do imposto, por ser quem tira da coisa o mais alto grau de proveito possível, de modo a revelar, assim, a capacidade contributiva juridicamente apreciável.

Tal critério também é aplicável aos casos de escritura de translação de imóvel não registrada no Cartório de Registro de Imóveis, se houver simultaneidade entre posse direta do adquirente e propriedade do alienante. O Código Civil, no seu artigo 1.245, parágrafo 1º, atribui a qualidade de proprietário ao alienante enquanto não se registrar o título translativo, sendo que a escritura, por força do artigo 215 do Código Civil, fará prova plena da posse direta se tal circunstância constar do documento. Em casos assim, será contribuinte dos impostos imobiliários, portanto, o adquirente, que é o detentor da posse própria.

3. O CRITÉRIO DA “TITULARIDADE DE DIREITO REAL COM EXCLUSIVIDADE DO USAR E DO FRUIR”

Entre os direitos reais sobre coisas alheias, sobressaem-se aqueles que apresentam uma particularidade relevante para os domínios da tributação: os que são exercidos pelo seu titular com exclusividade do uso e da fruição do bem, de forma a restar ao proprietário somente a nua propriedade.

São direitos reais dessa espécie a supracitada enfiteuse, que, como dito, integra o rol de materialidades possíveis dos impostos imobiliários, assim como também o são a superfície, as servidões, o usufruto, o uso, a habitação, a concessão de uso especial para fins de moradia, a concessão de direito real de uso, o direito real de laje e, ainda, a anticrese, que, malgrado tratar-se de direito real de garantia, também atribui ao seu titular a percepção exclusiva dos frutos e dos rendimentos do imóvel.

O CTN, ao dispor sobre a enfiteuse, atribui a qualidade de contribuinte do ITR e do IPTU ao titular do domínio útil do imóvel, que é aquele que detém, com exclusividade, o direito de usar e fruir do bem. Com isso, dá um indicativo forte de que a tributação da propriedade deve acompanhar aqueles que tiram proveito econômico exclusivo da coisa, atribuindo consistência ao racional firmado com o entendimento jurisprudencial, já perfilado em linhas anteriores, tirado do REsp nº 696.888/RJ, de que o Código diz respeito ao detentor de “posse fundada em direito real” ao tratar do “possuidor” como contribuinte do IPTU.

Na mesma linha de considerações, no julgamento do REsp nº 691.714/SC⁵, firmou-se o conceito de que “nas hipóteses de usufruto de imóvel não há falar em solidariedade passiva no tocante ao IPTU quando apenas o usufrutuário é quem detém o direito de usar e fruir exclusivamente do bem”. No REsp nº 203.098/SP⁶, diz-se, tratando-se de usufruto, de “certas circunstâncias” em que “a posse tem configuração jurídica de título próprio, de investidura de seu titular como se proprietário fosse”, e do usufrutuário como “quem colhe os proveitos da coisa”, e daí o seu dever de suportar o pagamento do IPTU. Essa interpretação é reforçada, de fato, pelo texto do artigo 1.403, inciso II, do Código Civil, que atribui ao usufrutuário o dever exclusivo de pagar “as prestações e os tributos devidos pela posse ou rendimento da coisa usufruída”, como um conteúdo próprio do instituto jurídico do usufruto.

No direito real de superfície, tem-se, na figura do superficiário, mais um caso de “posse fundada em direito real”, em que há exclusividade no uso e na tiragem dos frutos do bem. Não por outra razão, o Código Civil, em seu artigo 1.371, igualmente atribui ao titular desse direito real o dever de arcar com os tributos que incidem sobre o imóvel.

Nos demais casos de direitos reais sobre coisas alheias, quais sejam, as servidões, o uso, a habitação, a concessão de uso especial para fins de moradia, o direito real de laje e a anticrese, o racional a ser utilizado é o mesmo, no sentido de que é contribuinte dos impostos imobiliários o titular do direito real que detém a “exclusividade do usar e do fruir” da coisa, condição que indica a extração de riquezas dos bens que autoriza, com base no princípio da capacidade contributiva, a incidência de tributos que incidem sobre a propriedade constitucionalmente inferida e especificada no CTN.

4. O CRITÉRIO DA “CONTEMPORANEIDADE DO EXERCÍCIO DA POSSE DIRETA E DA PROPRIEDADE”

No julgamento do REsp nº 1.110.551/SP⁷, o Superior Tribunal de Justiça firmou o entendimento de que “tanto o promitente comprador (possuidor a qualquer título) do imóvel quanto seu proprietário/promitente vendedor (aquele que tem a propriedade lavrada no Registro de Imóveis) são contribuintes responsáveis pelo pagamento do IPTU”. A premissa do julgado era de que o compromisso de compra e venda ainda não havia sido registrado no Cartório de Registro de Imóveis.

No REsp nº 1.073.846/SP⁸, o Superior Tribunal de Justiça estendeu ao ITR esse entendimento, que havia sido aplicado ao IPTU. Decidiu, assim, que “nas hipóteses em que verificada a ‘contemporaneidade’ do exercício da posse direta e da propriedade (e não a efetiva sucessão do direito real de propriedade, tendo em vista a inexistência de registro do compromisso de compra e venda no cartório competente), o imposto sobre o patrimônio poderá ser exigido de qualquer um dos sujeitos passivos ‘coexistentes’(..)”. Nesse trecho, tratou-se explicitamente de uma distinção importante: essa “coexistência” de sujeição passiva subsistirá até a “efetiva sucessão do

direito real de propriedade”, mais precisamente, até quando do “registro do compromisso de compra e venda no cartório competente”.

De fato, dispõe o artigo 1.417 do Código Civil que, nos casos de “promessa de compra e venda em que se não pactuou arrependimento, celebrada por instrumento público ou particular, e lavrada no Cartório de Registro de Imóveis, adquire o promitente comprador direito real à aquisição do imóvel”. Cogita-se, então, de “contemporaneidade” no caso de compromisso de compra e venda ainda não registrado no cartório de registro de imóveis, havendo, simultaneamente, posse direta do promitente comprador e propriedade do promitente vendedor.

É um caso, assim, em que o Superior Tribunal de Justiça passou a admitir que a nua propriedade pode vir a habilitar alguém a assumir a sujeição passiva de tributos que incidem sobre a propriedade. E estipulando, ainda, uma espécie de solidariedade “jurisprudencial”, assim tida porque construída fora da sistemática disposta no CTN, que está assentada, por força do seu artigo 124, no “interesse comum” e na responsabilidade tributária por ato ilícito, tal como trataremos do assunto mais adiante.

Teria bem julgado a matéria o Superior Tribunal de Justiça se, também nesse caso, houvesse aplicado o critério da posse própria, reservando a qualidade de contribuinte dos impostos imobiliários exclusivamente ao promitente comprador, que detém a coisa como sua, caracterizando a sujeição passiva direta ditada pela Constituição e especificada pelo CTN com as variantes anteriormente expostas. O julgamento desses casos sob a sistemática dos recursos especiais repetitivos, no entanto, demanda a sua consideração como critério de determinação da sujeição passiva.

5. O CRITÉRIO DO “DIREITO REAL DE AQUISIÇÃO”

Na mencionada hipótese do artigo 1.417 do Código Civil, tem-se o caso de promessa de compra e venda na qual não seja estipulado o direito de arrependimento (e daí se dizer “irretratável”) cujo instrumento, público ou particular, seja levado a registro no Cartório de Registro de Imóveis.

Nessa circunstância, como demonstrado nas considerações que fizemos ao acórdão do REsp nº 1.073.846/SP, não se aplica o critério da “contemporaneidade do exercício da posse direta e da propriedade”, uma vez que se tem por efetivado o “registro do compromisso de compra e venda no cartório competente”. Aqui, há o “direito do promitente comprador do imóvel” de que trata o artigo 1.225, inciso VII, do Código Civil, que é desdobrado mais adiante, nos artigos 1.417 e 1.418, e que tem a natureza de direito real.

Há ainda direito real de aquisição na alienação fiduciária em garantia de bens móveis e imóveis, que, quando qualificado pela posse direta, atribui o uso e o gozo exclusivos da coisa ao devedor fiduciante, nos moldes do artigo 1.363 do Código Civil, também a ele transfere a sujeição passiva do ITR e do IPTU⁹.

Segue, esse critério, do “direito real de aquisição”, o mesmo racional da “titularidade de direito real com exclusividade do usar e do fruir”, cabendo o especial

destaque apenas por conta da Lei nº 13.043/2014, que, ao incluir o artigo 1.368-B, *caput*, no Código Civil, atribuiu ao direito de reversão da transmissão da propriedade fiduciária em garantia o caráter de direito real, e não mais o de direito meramente pessoal.

É nítido que o propósito da nova lei foi o de dissipar interpretações erráticas da jurisprudência acerca da extensão dos deveres dos fiduciários, a despeito da redação primitiva dos dispositivos do Código Civil que dispunham acerca da alienação fiduciária em garantia de conduzir ao mesmo resultado, tal como será mais detalhadamente desenvolvido no próximo tópico deste texto.

Mas a especificação do direito real de aquisição como título constituído no âmbito de avença, que estipula a posse direta do seu titular com exclusividade do usar e do fruir do bem inequivocamente reforçou o conceito de que a tributação deve ser imputada exclusivamente ao adquirente, não cabendo mais tergiversações a respeito.

6. O CRITÉRIO DA “POSSE EXCLUSIVA DE BEM TRANSMITIDO EM GARANTIA”

Iniciamos este arrazoado afirmando que o CTN não trata especificamente da hipótese de domínio desdobrado do uso e da fruição da coisa no âmbito da tributação da propriedade, nem dela se cogitou nos trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional.

Eis que, desde a edição do Código, o Direito brasileiro passou a incorporar, progressivamente, institutos jurídicos provindos da Common Law particularmente úteis nos domínios do mercado financeiro e de capitais para garantia de suas operações, a exemplo da propriedade fiduciária e do arrendamento mercantil financeiro. Por não contarem com regramentos específicos no CTN, tais institutos, ao lado da reserva de domínio, estão ao talante da legislação ordinária e da jurisprudência quando se discute a determinação da sujeição passiva dos tributos que incidem sobre a propriedade, apesar de serem utilizados com a inequívoca finalidade de garantia.

Foi nesse contexto que, no julgamento do REsp nº 1.344.288/MG¹⁰, no qual se apreciava a sujeição passiva tributária de IPVA em alienação fiduciária em garantia de veículos, a 2ª Turma do Superior Tribunal de Justiça entendeu que o credor fiduciário, que “mantém a propriedade do bem”, que dele é possuidor indireto, e que, ainda, disporia da prerrogativa de reaver a coisa no caso de inadimplemento do financiamento, poderia ser eleito pela lei como devedor solidário do imposto, ao lado do devedor fiduciante.

No entanto, a propriedade fiduciária é constituída com o “escopo de garantia”, como disposto no artigo 1.361 do Código Civil, sendo que o parágrafo 2º do mesmo artigo especifica que, com ela, “dá-se o desdobramento da posse, tornando-se o devedor possuidor direto da coisa”. Mais adiante, no artigo 1.363, reforçam-se esses conceitos com o esclarecimento de que, pelo tempo que perdurar a propriedade resolúvel, antes de vencida a dívida, portanto, “o devedor, a suas expensas e risco, pode usar a coisa segundo sua destinação”.

Há, portanto, exclusividade no uso e na fruição do bem da parte do devedor fiduciante que mantém a posse direta e que tira da coisa, com exclusividade, o seu uso e fruição. Em última instância, na propriedade fiduciária em garantia, a forma civilística da propriedade é utilizada pelo credor fiduciário para se garantir o crédito e se facilitar a recuperação do bem, no caso de inadimplemento. Não faz sentido, assim, fazer-se incidir um tributo sobre uma “propriedade” que se constitui, na sua essência, em uma “garantia”.

É bem verdade que o IPVA, que foi objeto desse julgado do Superior Tribunal de Justiça, não seja versado no CTN, sendo certo que os Estados e o Distrito Federal tiram o fundamento jurídico de validade da sua cobrança diretamente da Constituição Federal¹¹, que, em seu artigo 155, inciso III, trata apenas da “propriedade” de veículos automotores como materialidade do imposto. Por outro lado, a Carta Magna usa o termo “propriedade” tanto para o ITR, no artigo 153, inciso VI, que faz menção a “propriedade” territorial rural, quanto para o IPTU, no artigo 156, inciso I, que trata de “propriedade” predial e territorial urbana. Em todos esses casos, “propriedade” é não outra que não aquela versada pelo Código Civil, tal como didaticamente disposto no artigo 110 do CTN. O paralelo do IPVA com o ITR e o IPTU, portanto, é válido.

Houvesse sido o IPVA tratado pelo CTN, quando de sua edição, e lá teríamos como materialidades do imposto a propriedade e, eventualmente, a posse, com as nuances que já desenvolvemos (posse própria e posse com titularidade fundada em direito real, por exemplo)¹². Mesmo no caso do IPVA, portanto, a competência legislativa tributária plena dos Estados e do Distrito Federal não autoriza a cobrança do imposto sobre a propriedade fiduciária em garantia. A competência é plena, mas não soberana, dando-se no espaço de autonomia dos entes federativos, mas sob tutela da Constituição, do Código Civil e dos elementos que possam ser derivados do CTN.

A propriedade fiduciária em garantia, por definição, não é exclusiva nem tira da coisa o uso e o fruto que seriam necessários para fundar a cobrança de tributos sobre o seu titular, que é o credor fiduciário, de modo que a tributação, no seu caso, somente cabe em relação à posse direta do devedor fiduciante, que do bem extrai solitariamente o uso e os frutos. Portanto, o REsp nº 1.344.288/MG aplicou mal o direito, em termos de materialidade constitucional do imposto, assim como não deu o devido alcance ao instituto da propriedade fiduciária, que bem regulada está no Código Civil, e aos parâmetros extraíveis do CTN quando se tem em vista a propriedade imobiliária.

Com a edição da Lei nº 13.043/2014, que alterou a redação do artigo 1.367 do Código Civil e, ainda, incluiu nesse Código o artigo 1.368-B, acrescentou-se, como dito, outro elemento à propriedade fiduciária, consistente na atribuição de direito real ao devedor fiduciante, o que tem relevância em termos tributários, como vem sendo reconhecido pelo Superior Tribunal de Justiça em diversos de seus julgados.

De fato, com a Lei nº 13.043/2014, especificou-se, no Código, que: **I.** à propriedade fiduciária aplicam-se os artigos afetados ao penhor, à hipoteca e à anticre-se, esclarecendo-se, com isso, que os efeitos jurídicos do instituto transitam na órbita dos direitos reais de garantia; **II.** a propriedade fiduciária não se equipara, “para

quaisquer efeitos”, à “propriedade plena” de que trata o artigo 1.231, que é exclusiva; **III.** a alienação fiduciária em garantia de bem móvel ou imóvel confere direito real de aquisição ao fiduciante, seu cessionário ou sucessor, e não, portanto, meramente direito pessoal à reversão da transmissão da propriedade; e **IV.** o credor fiduciário, na alienação fiduciária em garantia, passa a responder pelo pagamento dos tributos sobre a propriedade e a posse, taxas, despesas condominiais e quaisquer outros encargos, tributários ou não, incidentes sobre o bem objeto da garantia, somente a partir da data em que vier a ser imitado na posse direta do bem, por efeito de realização da garantia, mediante consolidação da propriedade, adjudicação, dação ou outra forma pela qual lhe tenha sido transmitida a propriedade plena.

O ponto é que, mesmo antes da Lei nº 13.043/2014, não havia sentido na incidência de tributos sobre a propriedade resolúvel quando o uso e o gozo do bem são atribuídos integralmente ao fiduciante, como se dá na alienação fiduciária em garantia. Foi necessária a edição de uma nova lei para se esclarecer aquilo que é da natureza do instituto e que, portanto, já estava regulado na primitiva redação do Código Civil: que a tributação deveria ser dirigida ao devedor fiduciante que exercita a posse direta da coisa, e que dela tira o uso e a fruição com exclusividade.

O mesmo problema conceitual vem se observando, jurisprudencialmente, com o arrendamento mercantil financeiro. Também no acórdão do REsp nº 1.344.288/MG, fez-se menção a julgados do Superior Tribunal de Justiça que atribuíram à arrendadora a condição de devedora solidária do IPVA, por ser proprietária e possuidora indireta do veículo, aproximando, por analogia, a sujeição passiva tributária da propriedade fiduciária à do bem arrendado. Esse racional não faz sentido, igualmente, uma vez que, assim como na alienação fiduciária, a propriedade do bem arrendado também tem a finalidade exclusiva de garantia, sendo que quem detém a posse direta e faz a exploração exclusiva da coisa é o arrendatário, considerando que, como disposto no artigo 1º, parágrafo único, da Lei nº 6.099/74, a coisa é adquirida para “uso próprio” dele.

De se anotar que o REsp nº 1.344.288/MG, também se utilizando do duvidoso critério da “posse indireta”, ainda fez menção nos seus fundamentos à venda com reserva de domínio, espécie de avença largamente utilizada na aquisição de bens financiada por instituições não financeiras, dando a entender que a determinação da sujeição passiva tributária na seara desse instituto deveria ter a mesma sorte que nesse julgado se atribuiu à alienação fiduciária e ao arrendamento mercantil (leasing). Conceitualmente, o Superior Tribunal de Justiça incidiu, nesse julgado, no mesmo embaraço, pois posse indireta fundada em propriedade que tem escopo de garantia não autoriza a cobrança de tributos que incidem sobre a propriedade, por ausência de capacidade contributiva do titular do domínio.

Enfim, ao lado do acento colocado no “direito real de aquisição”, que, em termos tributários, tem utilidade apreciável, a Lei nº 13.043/2014 veio a reforçar um critério que, em última análise, deve ser aplicado a todos os casos em que haja simultaneamente transmissão em garantia de propriedade com o desdobramento do domínio em relação ao uso e à fruição do bem – o da sujeição passiva tributária de

quem tenha a posse direta, tirando, no âmbito dessa situação jurídica, o uso e o gozo da coisa em caráter de exclusividade.

7. O “INTERESSE COMUM” NÃO É CRITÉRIO DE ELEIÇÃO DE SUJEIÇÃO PASSIVA DIRETA

O artigo 124, inciso I, do CTN, tem como hipótese de solidariedade tributária aquela que se dá entre pessoas que tenham “interesse comum” na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal¹³.

Os efeitos da solidariedade foram bem desenvolvidos no REsp nº 1.232.344/PA¹⁴, que tinha por objeto a cobrança de ITR de propriedade em condomínio, sendo que assim se fez constar nos fundamentos desse julgado:

Como se percebe, é da essência da solidariedade passiva a faculdade do credor de haver, de qualquer dos devedores solidários, a integralidade da prestação. É a lição clássica de Pontes de Miranda:

“Se há devedores solidários é porque o credor pode exigir de qualquer deles toda a prestação. Qualquer deles continua devedor até que se solva inteiramente a dívida. Há relação jurídica entre o credor [e] os devedores solidários. O que se passa entre os devedores solidários é estranho à relação jurídica entre o credor e eles (Tratado de Direito Privado, tomo 22, 3ª ed., RJ: Borsoi, 1971, pág. 330)”.

Eis que, ao versar sobre “interesse comum”, o CTN não tratou de interesse financeiro, econômico ou negocial. Não se presta, o artigo 124, inciso I, do Código, a criar sujeição passiva a quem não tenha tomado parte do fato tributável.

É de Paulo de Barros Carvalho¹⁵ a interpretação de que o Código refere-se, na determinação da solidariedade dada por esse critério do artigo 124, inciso II, a situações nas quais, em relação aos participantes do acontecimento factual: 1. não haja bilateralidade entre eles no âmbito do fato tributado, a exemplo do que se passa nas relações entre os condôminos na propriedade imobiliária que dá causa à incidência de IPTU; e 2. haja pessoas em posições contrapostas, com objetivos antagônicos na conduta tributável, dando-se o “interesse comum”, então, entre aqueles que estiverem no mesmo polo da relação que dá causa à tributação, “se e somente se for esse o lado escolhido pela lei para receber o impacto jurídico da exação”, como se dá, por exemplo, na pluralidade de compradores nos domínios do ITBI.

Observável é que esses racionais desenvolvidos pelo autor citado sejam aplicáveis, na tributação imobiliária, a tributos que incidem sobre a propriedade exclusiva, que é unitária, não se ajustando, no entanto, à propriedade limitada. Isso porque, nesta, há bilateralidade entre o nu-proprietário e os demais titulares de direitos reais a ele vinculados. Por outro lado, na relação que dá causa à propriedade li-

mitada, o nu-proprietário e os titulares de direitos reais têm objetivos antagônicos, colocando-se em diferentes polos na relação que os vincula. Também não se aplicam, tais racionais, à propriedade resolúvel, por, igualmente, haver bilateralidade entre o devedor fiduciante e o credor fiduciário, assim como diversidade de situações jurídicas entre eles.

As lições citadas, por outro lado, levariam ao mesmo resultado a que chegou o acórdão do anteriormente mencionado REsp nº 1.232.344/PA, que, como dito, versava sobre solidariedade na cobrança de ITR de propriedade condominial. E poderiam ser aplicadas, pelas mesmas razões, na determinação da sujeição passiva do IPTU em casos de condomínio, assim como na determinação do contribuinte em ITR e em IPTU na coenfituse e na comosse de imóvel usucapiendo.

Nos casos de sujeição passiva na tributação da propriedade, portanto, o critério do “interesse comum” aplica-se a condôminos, a coenfitetas e a compossuidores de imóvel usucapiendo, que são todos casos em que há pluralidade de sujeitos de direito envolvidos na relação jurídica tributária, sem que se dê, no entanto, bilateralidade entre eles no âmbito do fato que é submetido à incidência dos impostos que oneram a propriedade imobiliária.

Não se trata, enfim, o “interesse comum”, de um critério que, para garantia do crédito tributário, tenha outorgado ao legislador a competência de atribuir livremente a qualidade de contribuinte a quem lhe aprovar, muito menos de um critério de determinação de responsabilidade tributária por infração, o que, como visto, é matéria do artigo 124, inciso II, do CTN.

Presta-se apenas a, uma vez determinada a sujeição passiva direta, por um dos critérios desenvolvidos neste texto, atribuir os efeitos que são próprios da solidariedade, seja em benefício da cobrança do crédito tributário, seja, ainda, em proveito dos demais devedores no caso de se dar uma das hipóteses do artigo 125 do CTN, de pagamento efetuado por um dos obrigados, de isenção ou remissão de crédito e de interrupção da prescrição.

8. CONCLUSÃO

A ausência de dispositivos legais específicos no CTN tratando da sujeição passiva tributária em materialidades de tributos que incidem sobre a propriedade em casos que não se ajustam à propriedade exclusiva, ao domínio útil e à posse própria acabou por deixar ampla margem de especulação para a legislação ordinária e para a jurisprudência.

Nesse ambiente, problemas conceituais vêm sendo observados particularmente no tratamento legislativo e jurisprudencial o qual é dado aos casos de constituição de propriedade para fins de garantia, nos quais, sem sentido jurídico consistente, vem-se cogitando da sujeição passiva de tributos sobre a propriedade da parte dos titulares da posse indireta (credores fiduciários, arrendadoras e vendedores em

reserva de domínio) de bens cujo uso e gozo é tirado com exclusividade pelos detentores da sua posse direta (devedores fiduciários, arrendatários e compradores em reserva de domínio).

Em princípio, por haver no Código Civil e no CTN, como demonstrado, desenvolvimento conceitual suficiente para os institutos jurídicos em questão, não há necessidade de alterações legislativas para que esses problemas interpretativos sejam contornados. O retorno aos institutos, conceitos e formas de direito privado e à boa teoria são suficientes para o reenquadramento legislativo e jurisprudencial do tema.

BIBLIOGRAFIA

BECHO, Renato Lopes. *Sujeição Passiva e Responsabilidade Tributária*. São Paulo: Dialética, 2000.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 31ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 24ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

CHALHUB, Melhim Namem. *Negócio Fiduciário*. 4ª ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.

COSTA, Regina Helena. *Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*. 2ª ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2012.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 34ª ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2013.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Comentários à Constituição do Brasil: Promulgada em 5 de Outubro de 1988*. BASTOS, Celso Ribeiro; MARTINS, Ives Gandra da Silva. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2001, v. 6, t. I.

MINISTÉRIO DA FAZENDA. *Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional*. Rio de Janeiro, 1954.

PACHECO, Alexandre Sansone. "A Tributação do Patrimônio na Constituição e no Código Tributário Nacional". In: Carlos Alberto de Moraes Ramos Filho. (Org.). *Normas Gerais de Direito Tributário: Estudos em Homenagem aos 50 anos do Código Tributário Nacional*. Curitiba: Editora CRV, 2016, págs. 143-166.

PONTES DE MIRANDA. *Tratado de Direito Privado*. Rio de Janeiro: Borsoi, 1955, t. x, xi, xiv; 1957, t. xviii, xix; 1958[?], t. xxi.

1

Não se atribuiu relevância a essas distinções nem mesmo nos trabalhos da comissão especial que formulou o projeto de Código Tributário Nacional. Cf. MINISTÉRIO DA FAZENDA. *Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional*. Rio de Janeiro, 1954.

2

STJ-2ª Turma, rel. ministro Castro Meira, j. 22/3/2005, DJ 16/5/2005, pág. 325. O recurso dizia respeito a contrato de concessão que tinha um imóvel por objeto. Mas, do que se tira do acórdão, tratava-se de posse fundada em direito pessoal, decorrente desse contrato de concessão, e não da concessão de direito real de uso cogitada no artigo 1.225, inciso XII, do Código Civil, com redação dada atualmente pela Medida Provisória nº 759/2016. Nesse sentido, o acórdão decidiu bem ao não atrair a sujeição passiva do IPTU para concessionário que exercita a posse de imóvel com fundamento em direito pessoal, mantendo coerência com o racional ditado pelo CTN e pelo Código Civil, que direcionam a tributação da propriedade, quando em vista da posse, para os titulares de direitos reais.

3

Em outro texto, desenvolvemos o critério de determinação da sujeição passiva tributária na sucessão por aquisição de bens móveis e imóveis. Cf. PACHECO, Alexandre Sansone. “A Tributação do Patrimônio na Constituição e no Código Tributário Nacional”. In: Carlos Alberto de Moraes Ramos Filho. (Org.). *Normas Gerais de Direito Tributário: Estudos em Homenagem aos 50 anos do Código Tributário Nacional*. Curitiba: Editora CRV, 2016, págs. 143-166, item 7.

4

Tratado de Direito Privado. Rio de Janeiro: Borsoi, 1955, Parte Especial, t. X, pág. 136ss.

5

STJ-2ª Turma, rel. ministro Franciulli Neto, j. 22/03/2005, DJ 27/06/2005, pág. 336.

6

STJ-3ª Turma, rel. ministro Carlos Alberto Menezes Direito, j. 09/12/1999, DJ 08/03/2000, pág. 106.

7

STJ-1ª Seção, rel. ministro Mauro Campbell Marques, j. 10/6/2009, DJe 18/6/2009, julgado segundo a sistemática dos recursos especiais repetitivos.

8

STJ-1ª Seção, rel. ministro Luiz Fux, j. 25/11/2009, DJe 18/12/2009, julgado segundo a sistemática dos recursos especiais repetitivos.

9

Os dispositivos do Código Civil que dizem respeito à propriedade fiduciária também espraiam efeitos na sujeição passiva do imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA), por se ter em vista um instituto de direito privado a ser tomado em consideração pela lei tributária, tal como didaticamente exposto no artigo 110 do CTN.

10

STJ-2ª Turma, rel. ministro Humberto Martins, j. 21/5/2015, DJe 29/5/2015.

11

Na ausência de “normas gerais” que satisfaçam ao disposto no artigo 146, inciso III, letra “a”, do Texto Constitucional, o que se dá com o IPVA, tem-se como aberto o exercício, pelos Estados e pelo Distrito Federal, de sua competência legislativa tributária plena (artigo 24, parágrafo 3º, da CF/88, combinado com o artigo 34, parágrafo 3º, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias). Cf. AI-AgR nº 167.777/SP, STF-2ª Turma, rel. ministro Marco Aurélio, j. 4/3/1997, DJ 9/5/1997, pág. 18.134.

12

Não haveria cabimento ter-se, no caso do IPVA, o “domínio útil” como materialidade possível do imposto, por dizer respeito, tal direito real, a “imóveis”.

13

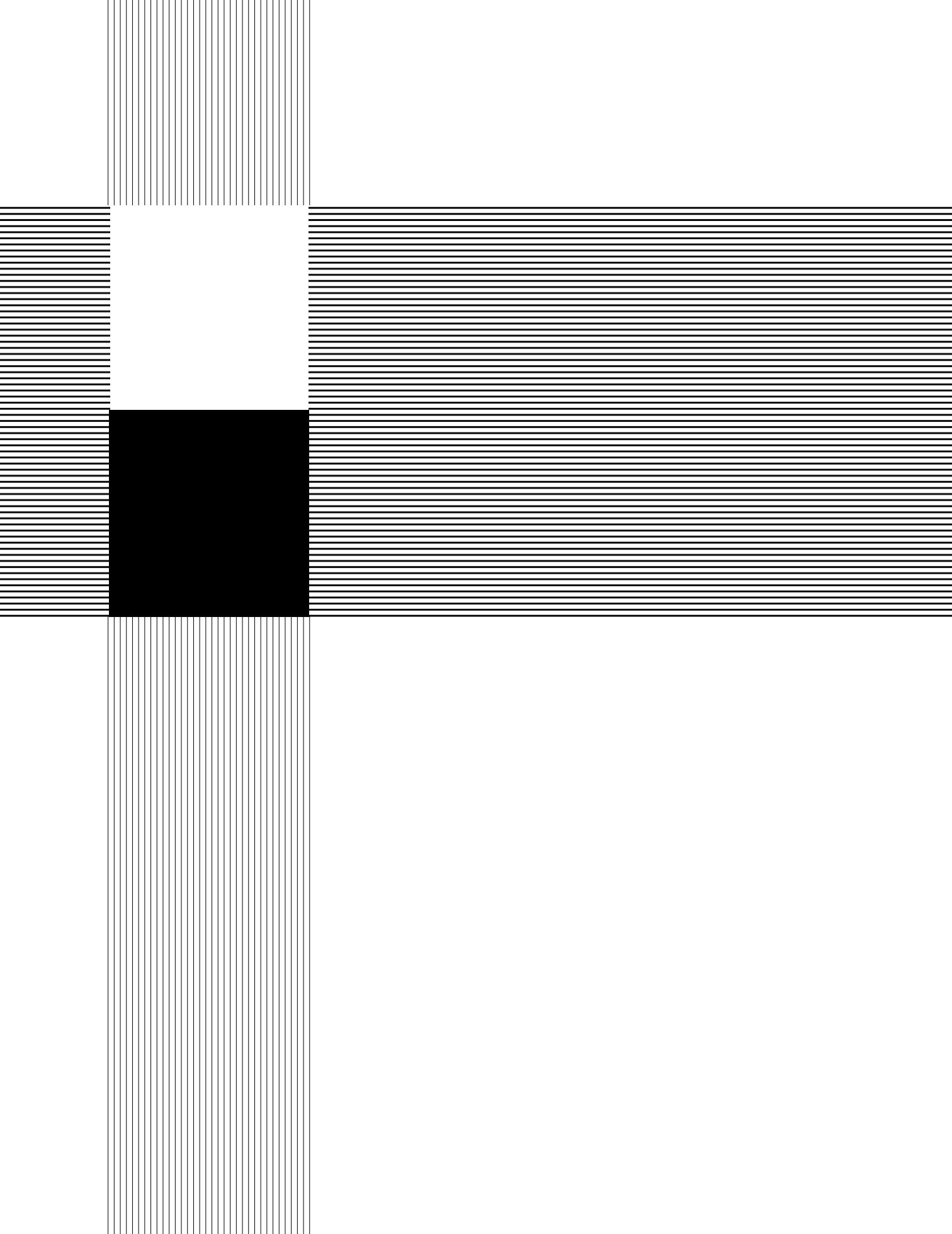
No inciso II desse artigo 124, tem-se a solidariedade tributária que se dá entre pessoas expressamente designadas por lei, o que, como lecionado por Regina Helena COSTA (Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional. 2ª ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2012, pág. 211), dá-se nos casos em que pessoas podem ser apontadas pela lei como responsáveis solidários mesmo não sendo, elas, “partícipes da situação fática que constitua a hipótese de incidência tributária”, o que se justificaria “em virtude de outro vínculo jurídico, deflagrado pela prática de ato ilícito”. Em última análise, do artigo 124, inciso II, do CTN, portanto, diz respeito à atribuição de solidariedade em casos de responsabilidade tributária por ato ilícito.

14

STJ-1ª Turma, rel. ministro Teori Albino Zavascki, j. 17/11/2011, DJe 16/2/2012.

15

Cf. *Curso de Direito Tributário*. 24ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012, págs. 385-386. Os exemplos citados foram tirados do texto do autor.



RESPONSABILIDADE
- GRUPOS
ECONÔMICOS E
DESCONSIDERAÇÃO
DA PERSONALIDADE
JURÍDICA

THAÍS FOLGOSI FRANÇO

ESPECIALISTA EM DIREITO TRIBUTÁRIO PELA UNIVERSIDADE
MACKENZIE E EM PROCESSO TRIBUTÁRIO PELO CEU
- IICS - ESCOLA DE DIREITO. PROFESSORA DO NÚCLEO
DE DIREITO TRIBUTÁRIO DO CEU - IICS - ESCOLA
DE DIREITO E ADVOGADA EM SÃO PAULO.

INTRODUÇÃO

O PRESENTE TRABALHO TEM COMO OBJETIVO TRAÇAR UM PANORAMA DA RESPONSABILIDADE EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA, ESPECIALMENTE NO QUE DIZ RESPEITO AOS GRUPOS ECONÔMICOS E ÀS HIPÓTESES DE DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA.

O CENÁRIO ECONÔMICO ATUAL ACABA POR FAVORECER A FORMAÇÃO DE CONGLOMERADOS EMPRESARIAIS, COM AS MAIS DIVERSAS LIGAÇÕES SOCIETÁRIAS, SEMPRE EM BUSCA DE MAIOR PRODUTIVIDADE, COMPETITIVIDADE, EFICIÊNCIA E LUCRATIVIDADE.

ESSE CENÁRIO, ATRELADO À BUSCA INCESSANTE DAS AUTORIDADES FISCAIS POR MAIOR ARRECADAÇÃO, FAZ COM QUE OS CONTRIBUINTES SE DEPAREM CONSTANTEMENTE COM A DESCONSTITUIÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA, PARA RESPONSABILIZAÇÃO DE SÓCIOS E ADMINISTRADORES OU, AINDA, PARA ATRIBUIÇÃO DE RESPONSABILIDADE A EMPRESAS PERTENCENTES A UM MESMO GRUPO ECONÔMICO.

A prática é recorrente não só na fase administrativa, como também na fase judicial da cobrança do crédito, desde o momento da inscrição em dívida ativa ou já no curso do processo executivo, por simples redirecionamento da execução fiscal após tentativas infrutíferas de adimplemento do crédito tributário.

Percebe-se, todavia, certo abuso das autoridades fiscais, que desconsideram a personalidade jurídica sem qualquer procedimento formal ou garantia do devido processo legal (contraditório e ampla defesa), em uma busca incessante por maior arrecadação.

Obviamente existem situações de flagrante ilicitude, fraude e simulação, com claro objetivo de ocultar patrimônio ou sonegar tributos. Esses casos devem ser fortemente combatidos e, para tanto, existem dispositivos nas legislações tributária, civil e processual que legitimam a desconstituição de estruturas societárias sem fundamento jurídico, para atribuição da devida responsabilidade tributária.

O que não é aceitável é a utilização dos dispositivos criados pela legislação como forma de combater ilicitudes, fraudes e simulações, para garantir uma maior arrecadação tributária, em evidente afronta à legislação vigente e em absoluta contradição ao princípio da capacidade contributiva e da livre-iniciativa.

O texto a seguir pretende tratar da responsabilidade tributária para grupos econômicos e as hipóteses de desconsideração da personalidade jurídica, com uma análise aprofundada dos dispositivos legais aplicáveis, do posicionamento das autoridades fiscais e dos tribunais brasileiros.

GRUPOS ECONÔMICOS NA CONJUNTURA ECONÔMICA ATUAL

O princípio da livre-iniciativa é fundamento da ordem econômica, postulado na Constituição Federal em seu artigo 170, que assegura a liberdade à iniciativa econômicas em sentido amplo, possibilitando o exercício de qualquer atividade, de forma livre, desde que respeitados os princípios e valores previstos na Constituição de 1988:

Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre-iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:

- I. soberania nacional;*
- II. propriedade privada;*
- III. função social da propriedade;*
- IV. livre concorrência;*

V. defesa do consumidor;

VI. defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação;

VII. redução das desigualdades regionais e sociais;

VIII. busca do pleno emprego;

IX. tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País.

Parágrafo único. É assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei.

Ao tratar e exemplificar a livre-iniciativa, o professor Eros Grau faz brilhante definição:

*Dela – livre-iniciativa – se deve dizer, inicialmente, que expressa desdobramento de liberdade. Considerada desde a perspectiva substancial, tanto com resistência ao poder quanto como reivindicação por melhores condições de vida (liberdade individual e liberdades social e econômica), podemos descrever a **LIBERDADE COMO SENSIBILIDADE DE ACESSIBILIDADE A ALTERNATIVAS DE CONDUTA E RESULTADO** (...).*

Inúmeros sentidos, de toda sorte, podem ser divisados no princípio, em sua dupla face, ou seja, enquanto liberdade de concorrência. A esse critério classificatório, acoplando-se outro, que leva à distinção entre liberdade pública e liberdade privada, poderemos ter equacionado o seguinte quadro de exposição de tais sentidos:

Liberdade de comércio e indústria (não ingerência do Estado no domínio econômico): I. faculdade de criar e explorar uma atividade econômica a título privado – liberdade pública; II. não sujeição a qualquer restrição estatal senão em virtude de lei – liberdade pública.

Liberdade de concorrência: I. faculdade de conquistar clientela, desde que não por meio de concorrência desleal – liberdade privada; II. proibição de formas de atuação que deteriam a concorrência – liberdade privada; III. neutralidade do Estado diante do fenômeno concorrencial, em igualdade de condição dos concorrentes – liberdade pública¹.

A liberdade de iniciativa, como fundamento da ordem econômica constitucional, permite a exploração e o desenvolvimento de atividades empresariais em sua pleni-

tude, possibilitando a criatividade e a sensibilidade para buscar formas e mecanismos geradores de maior eficiência à atividade empresarial.

O dispositivo é ferramenta do empreendedorismo e permite que as atividades empresariais busquem a otimização de seus resultados, desde que dentro dos limites legais estabelecidos e em conformidade com os parâmetros definidos pela própria Constituição Federal como princípios norteadores da ordem econômica nacional: **a.** soberania; **b.** propriedade privada; **c.** função social da propriedade; **d.** livre concorrência; **e.** defesa do consumidor; **f.** defesa do meio ambiente; **g.** redução das desigualdades regionais e sociais; **h.** busca do pleno emprego; e **i.** tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte.

A Lei das Sociedades Anônimas (Lei nº 6.404, de 1976), em seu artigo 265, regula a existência e a formação de grupos econômicos entre as sociedades que buscam unir esforços para um objetivo comum, em total respeito ao princípio constitucional da livre-iniciativa:

Art. 265. *A sociedade controladora e suas controladas podem constituir, nos termos deste capítulo, grupo de sociedades, mediante convenção pela qual se obriguem a combinar recursos ou esforços para a realização dos respectivos objetos, ou a participar de atividades ou empreendimentos comuns.*

Art. 266. *As relações entre as sociedades, a estrutura administrativa do grupo e a ordenação ou subordinação dos administradores das sociedades filiadas serão estabelecidas na convenção do grupo, mas cada sociedade conservará personalidade e patrimônios distintos.*

Os requisitos essenciais para configuração de grupo econômico, segundo a legislação societária, são a existência de controle de uma sociedade sobre a(s) outra(s) e a vontade das sociedades participantes em reunir esforços para realização de um interesse comum.

Independentemente da criação dos grupos econômicos, a Lei das Sociedades Anônimas determina claramente que cada sociedade manterá sua personalidade jurídica e sua total independência patrimonial.

Esse ponto é de primordial importância, porque significa que cada sociedade mantém sua independência, com ativos, passivos e patrimônio líquido autônomos e com a personalidade jurídica intocada, razão pela qual cada sociedade gerencia seu patrimônio e é responsável pelo pagamento de suas obrigações, independentemente da natureza.

Conforme brevemente tratado na introdução do presente estudo, o cenário econômico globalizado se apresenta cada vez mais competitivo, o que acaba estimulando a formação de grupos empresariais, que unem esforços visando a aumento da produtividade, redução de custos, incremento de uma determinada atividade ou outras finalidades, sempre em busca da otimização do resultado e aumento da lucratividade.

A análise de alguns setores da economia mostra claramente essa situação, que chama atenção pela formação de grandes e dominantes grupos econômicos, com estratégia de aquisição ou participação em empresas com vistas a manter *market share*.

Além disso, existem empresas relacionadas que, embora não constituam grupos econômicos em sentido estrito, possuem relação societária de controle, coligação ou outras figuras societárias e contratuais (*joint venture*, sociedade em conta de participação, consórcios etc.), sempre em busca de um incremento no resultado e como estratégia do próprio negócio.

Fato é que o aumento de concorrência e competitividade entre as empresas fortalece e incentiva o surgimento de grupos empresariais (em sentido estrito ou não), que surgem mais fortes e estruturados para a conquista e a manutenção de mercado, sendo cada vez mais rara a sobrevivência de empresas que não possuem relação com outras sociedades, justamente porque as estruturas societárias passaram a fazer parte da estratégia e do plano do negócio.

E é nesse cenário econômico/societário que as autoridades fiscais enxergam a possibilidade de melhorar os resultados de arrecadação, com a responsabilização tributária de empresas de um mesmo grupo econômico.

A prática tem sido recorrente e se percebe um abuso das autoridades fiscais, que buscam atribuir responsabilidade tributária dissociada da previsão legal vigente, com objetivo único e específico de ter a adimplência do crédito tributário.

AS HIPÓTESES DE RESPONSABILIZAÇÃO DE TERCEIROS - GRUPOS ECONÔMICOS E DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA

O artigo 121 do Código Tributário Nacional define como sujeito passivo do crédito tributário a pessoa obrigada ao pagamento do tributo ou penalidade pecuniária. Na sequência, o dispositivo estabelece duas hipóteses de sujeição passiva, dependendo do grau de relação do sujeito com o fato gerador do tributo.

A legislação define como contribuinte aquele que traz relação pessoal e direta com a situação que constitui o fato gerador do tributo, e responsável, aquele que, sem revestir a condição de contribuinte, tem a obrigação tributária por disposição expressa de lei.

A definição de um terceiro, que não tenha condição de contribuinte e, portanto, não apresente relação direta e pessoal com o fato gerador, deve, necessariamente, seguir as limitações da Constituição Federal e, dessa forma, ao princípio da legalidade (artigo 146, I da CF), ou seja, deve haver expressa determinação legal.

Ao verificar a possibilidade de atribuição de responsabilidade a uma terceira pessoa jurídica, que não tenha relação direta e pessoal com o fato gerador, simplesmente porque faz parte de um mesmo grupo econômico (estrito ou não), é impe-

riosa a análise de alguns dispositivos do Código Tributário Nacional. Inicialmente, vejamos o artigo 124, I:

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

A definição que cabe aqui é o conceito de “interesse comum”, que é simplificado e equiparado à “interesse econômico” pelas autoridades fazendárias. De forma arbitrária e discricionária, as autoridades justificam erroneamente a validade do redirecionamento do crédito tributário para empresas do mesmo grupo econômico, por entender que a existência de interesse econômico justifique o interesse comum.

Antes de tudo, é importante dimensionar a abrangência do conceito de “interesse comum” pretendida pelo legislador tributário. O tema deve ser avaliado sob o prisma do “interesse jurídico”, que em matéria tributária guarda relação direta com a realização do fato gerador, sendo irrelevante a mera participação nos resultados econômicos.

Em um grupo econômico, embora os recursos e esforços visem a incrementar a lucratividade das atividades de cada uma das empresas, não se pode afirmar que necessariamente exista uma confusão patrimonial entre as empresas de um mesmo grupo.

A própria Lei das Sociedades Anônimas (S/A) conceitua como grupo de sociedades a convenção pela qual as empresas (controladas e controladora) se obrigam a dispender recursos ou esforços para a realização dos respectivos objetos sociais, deixando claro, como já mencionado anteriormente, que cada sociedade conservará sua personalidade e patrimônio distintamente.

Portanto, a simples existência de um grupo econômico não justifica eventual responsabilização solidária nas obrigações de modo geral, tampouco nas obrigações tributárias. Obviamente a regra não se aplica a casos de ilicitudes, fraudes ou simulações.

A união de empresas para aprimoramento de atividades, com vistas a propulsionar a lucratividade (interesse econômico), não guarda relação direta com o fato gerador de determinado tributo. Aqui vê-se claramente a distinção de interesse econômico e interesse jurídico, sendo que o primeiro está diretamente relacionado à estratégia do negócio, na reunião de esforços para propulsionar uma atividade, enquanto o interesse jurídico, pretendido pelo legislador como interesse comum, tem relação total com o fato gerador do tributo.

O artigo 124, inciso I, do Código Tributário Nacional, permite o redirecionamento da cobrança do crédito tributário, se a empresa do grupo (que se pretende responsabilizar) estiver vinculada ao fato gerador do tributo exigido. Nesse sentido, são alguns precedentes do Superior Tribunal de Justiça (STJ):

TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. FORMAÇÃO DE GRUPO ECONÔMICO. INDISPONIBILIDADE DE BENS. REEXAME DE FATOS E PROVAS. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA 7/STJ.

1. Nos termos da jurisprudência pacífica do STJ, existe responsabilidade tributária solidária entre empresas de um mesmo grupo econômico, apenas quando ambas realizem conjuntamente a situação configuradora do fato gerador, não bastando o mero interesse econômico na consecução de referida situação.

2. Hipótese em que o tribunal de origem, com base no conjunto probatório, reconheceu a prática de atividades comuns entre as empresas integrantes do grupo econômico, de forma a reconhecer a responsabilidade tributária solidária e, conseqüentemente, a justificar a legitimidade passiva. Logo, a modificação do julgado requer o reexame de fatos e provas, o que é vedado ao STJ, por esbarrar no óbice da Súmula 7/STJ. Precedentes. Agravo regimental improvido²

PROCESSO CIVIL. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. INEXISTENTE. EXECUÇÃO FISCAL. CRÉDITO PREVIDENCIÁRIO. LEGITIMIDADE PASSIVA. GRUPO ECONÔMICO. SOLIDARIEDADE. INEXISTÊNCIA. SÚMULA 7/STJ.

1. Não há a alegada violação do art. 535 do CPC, pois a prestação jurisdicional foi dada na medida da pretensão deduzida.

2. Vê-se, pois, na verdade, que a questão não foi decidida conforme objetivava a recorrente, uma vez que foi aplicado entendimento diverso.

3. É sabido que o juiz não fica obrigado a manifestar-se sobre todas as alegações das partes, nem a ater-se aos fundamentos indicados por elas ou a responder, um a um, a todos os seus argumentos, quando já encontrou motivo suficiente para fundamentar a decisão, o que, de fato, ocorreu.

4. Correto o entendimento firmado no acórdão recorrido de que, nos termos do art. 124 do CTN, existe responsabilidade tributária solidária entre empresas de um mesmo grupo econômico, apenas quando ambas realizem conjuntamente a situação configuradora do fato gerador, não bastando o mero interesse econômico na consecução de referida situação.

5. A pretensão da recorrente em ver reconhecida a confusão patrimonial apta a ensejar a responsabilidade solidária na forma prevista no art. 124 do CTN encontra óbice na Súmula 7 desta Corte.

*Agravo regimental improvido.*³

Ainda, merece análise o artigo 128 do Código Tributário Nacional. O dispositivo em questão é importantíssimo porque traz expressamente a regra geral para a atribuição de responsabilidade de terceiros: I. disposição em lei; e II. vinculação ao fato gerador.

Ao aplicar o dispositivo na matéria em estudo, constata-se que o redirecionamento do crédito tributário para empresas do mesmo grupo econômico faz-se possível apenas se a pessoa jurídica a ser responsabilizada estiver vinculada ao fato gerador.

A existência de ligação societária ou de manifestação de interesses econômicos comuns não pode fundamentar, de forma alguma, o redirecionamento de cobrança de créditos tributários sob a égide do artigo 128 do Código Tributário Nacional.

Uma das justificativas das autoridades fiscais, especialmente na arrecadação de contribuições previdenciárias, é a Lei nº 8.212, de 1991, por conta de seu artigo 30, inciso IX:

Art. 30. A arrecadação e o recolhimento das contribuições ou de outras importâncias devidas à seguridade social obedecem às seguintes normas.

IX. as empresas que integram grupo econômico de qualquer natureza respondem entre si, solidariamente, pelas obrigações decorrentes desta lei.

A legislação previdenciária atribuiu responsabilidade solidária às empresas de um mesmo grupo econômico, independentemente dos critérios e situações descritas no Código Tributário Nacional. Ainda que a empresa não esteja vinculada ao fato gerador, o simples fato de haver controle comum já atribui a responsabilização pelas contribuições previdenciárias.

O dispositivo contraria em absoluto as regras gerais de responsabilização, a simples existência de controle comum entre empresas do mesmo grupo não pode ser utilizada como critério ou condição para atribuição de responsabilidade a terceiros, sob pena de ilegalidade concreta.

A mesma lógica de inaplicabilidade deve ser levada para os artigos 134 e 135, que tratam das hipóteses de responsabilização de terceiros: casos de liquidação da sociedade, em que são responsabilizados os sócios remanescentes, ou quando houver atos de gerência com dolo, excesso de poderes, infração à lei ou ao estatuto, casos em que poderão ser responsabilizados sócios e administradores.

No caso de um grupo econômico, apenas poderá ser responsabilizada a empresa controladora quando ocorrer liquidação da empresa controlada (devedora), ou comprovada gerência, com a realização de atos lesivos à sociedade (excesso de pode-

res, infração à lei ou ao estatuto). Caso contrário, não existe suporte para responsabilização de empresas do mesmo grupo econômico por fatos geradores que não tenham tido participação alguma.

Exceção óbvia ocorre nos casos de comprovada ocorrência de fraude ou simulação, nos quais as empresas do mesmo grupo econômico deverão responder solidariamente pelas obrigações tributárias de outras empresas (do mesmo grupo), ainda que não tenham participado do fato gerador da obrigação tributária exigida.

Cabe, ainda, nos casos em que houver abuso, desvio de finalidade ou confusão patrimonial, por meio de determinação judicial, a desconsideração da personalidade jurídica, situação que remete à responsabilização dos sócios da pessoa jurídica desconstituída e, portanto, da empresa controladora. É o que prevê o Código Civil:

Art. 50. Em caso de abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade, ou pela confusão patrimonial, pode o juiz decidir, a requerimento da parte, ou do Ministério Público quando lhe couber intervir no processo, que os efeitos de certas e determinadas relações de obrigações sejam estendidos aos bens particulares dos administradores ou sócios da pessoa jurídica.

Mas, deve se deixar claro que o dispositivo não é regra, mas exceção, a ser utilizada em caso concreto de desvio de finalidade ou confusão patrimonial, como forma de evitar ilicitudes ou sonegação fiscal, por meio de expressa determinação judicial.

O NOVO CPC E A DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA

Com o advento do novo Código de Processo Civil, houve a regulamentação do instituto da desconsideração da personalidade jurídica, um grande avanço do processo civil e que trouxe efeitos imediatos para o Direito Tributário, na medida em que regulamentou o instituto também para as execuções de títulos executivos extrajudiciais e, portanto, para as execuções fiscais:

Art. 133. O incidente de desconsideração da personalidade jurídica será instaurado a pedido da parte ou do Ministério Público, quando lhe couber intervir no processo.

*Art. 134. O incidente de desconsideração é cabível em todas as fases do processo de conhecimento, no cumprimento de sentença e **NA EXECUÇÃO FUNDADA EM TÍTULO EXECUTIVO EXTRAJUDICIAL**. (...)*

§ 3º Instauração do incidente suspenderá o processo, salvo na hipótese do § 2o.

§ 4º O requerimento deve demonstrar o preenchimento dos pressupostos legais específicos para desconsideração da personalidade jurídica.

Art. 135. Instaurado o incidente, o sócio ou a pessoa jurídica será citado para manifestar-se e requerer as provas cabíveis no prazo de 15 (quinze) dias.

O instituto é importante na medida em que disciplina a formalidade para desconsideração da personalidade jurídica, garantindo o devido processo legal, com a possibilidade de ampla defesa e contraditório no prazo de 15 dias da citação.

Outro ponto importante e que merece destaque em matéria tributária é que o incidente permitiu ao terceiro eventualmente responsabilizado a ampla defesa, sem necessidade de apresentação de garantia prévia, o que era impossível sob a égide da antiga legislação, já que a apresentação de defesa após o redirecionamento se dava por meio de embargos à execução, com garantia integral da dívida, dificultando a defesa da eventual empresa responsabilizada.

O instituto ganha ainda mais importância quando se notam os abusos cometidos pelas autoridades fiscais, que responsabilizam terceiros arbitrariamente, com o uso indiscriminado do artigo 50 do Código Civil ou dos artigos 134 e 135 do Código Tributário Nacional.

No que diz respeito à responsabilização de sócios por meio dos artigos 134 e 135 do Código Tributário Nacional, ela não é automática, cabendo, excepcionalmente, quando houver a liquidação da sociedade ou, ainda, quando ocorrer, juntamente com atribuições de gerência, a prática de atos com excesso de poderes e infração à lei ou estatuto.

Para a responsabilização de empresa controladora de um grupo econômico, faz-se necessária a comprovação pela autoridade fazendária de que a sociedade devedora foi liquidada ou, ainda, que existia poder de gerência e que o sócio controlador agiu com dolo, excesso de poderes e infração à lei ou ao estatuto.

O que se verifica, entretanto, é um excesso das autoridades fazendárias, que acabam por aplicar a responsabilidade atribuída pelos artigos 134 e 135 do Código Tributário Nacional, como se o mero inadimplemento fosse causa para responsabilização.

Os tribunais superiores têm posicionamento no sentido da necessidade de comprovação da liquidação ou do ato lesivo à sociedade por parte da autoridade fiscal, sendo claro que o mero inadimplemento não pode configurar infração à lei e consequente responsabilização solidária dos sócios:

TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. DISSOLUÇÃO IRREGULAR DE SOCIEDADE EMPRESÁRIA. SÓCIO CONTRA O QUAL NÃO SE COMPROVOU INDÍCIO DE GESTÃO FRAUDULENTA. REDIRECIONAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

1. A Primeira Seção do STJ, no julgamento do REsp 1.101.728/SP, sob o rito dos recursos repetitivos, consolidou o entendimento segundo o qual o redirecionamento da execu-

ção fiscal para o sócio-gerente da empresa é cabível apenas quando demonstrado que este agiu com excesso de poderes, infração à lei ou ao estatuto, ou no caso de dissolução irregular da empresa.

2. A desconsideração da personalidade jurídica, com a consequente invasão no patrimônio dos sócios para fins de satisfação de débitos da empresa, é medida de caráter excepcional, apenas admitida nas hipóteses expressamente previstas no art. 135 do CTN ou nos casos de dissolução irregular da empresa, que nada mais é que infração à lei.

3. O indício de dissolução irregular da sociedade não é, por si só, apto a ensejar a responsabilidade pessoal dos sócios, pois a aplicação do art. 50 do CC depende da verificação de que a personalidade jurídica esteja sendo utilizada com abuso de direito ou fraude nos negócios e atos jurídicos.

Agravo regimental improvido.⁴

TRIBUTÁRIO – EXECUÇÃO FISCAL – REDIRECIONAMENTO – RESPONSABILIDADE SUBJETIVA DO SÓCIO-GERENTE – ART. 135 DO CTN.

1. É pacífico nesta Corte o entendimento acerca da responsabilidade subjetiva do sócio-gerente em relação aos débitos da sociedade. De acordo com o artigo 135 do CTN, a responsabilidade fiscal dos sócios restringe-se à prática de atos que configurem abuso de poder ou infração de lei, contrato social ou estatutos da sociedade.

2. O sócio deve responder pelos débitos fiscais do período em que exerceu a administração da sociedade apenas se ficar provado que agiu com dolo ou fraude e exista prova de que a sociedade, em razão de dificuldade econômica decorrente desse ato, não pôde cumprir o débito fiscal. O mero inadimplemento tributário não enseja o redirecionamento da execução fiscal. Embargos de divergência providos.⁵

A matéria já foi inclusive pacificada no Superior Tribunal de Justiça, com a edição da Súmula 430, cujo teor segue abaixo:

Súmula 430. *O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente.*

No que diz respeito à desconsideração por abuso da personalidade, com desvio de finalidade ou confusão patrimonial, as alterações trazidas pelo novo Código de Processo Civil devem colocar freio às arbitrariedades das autoridades fiscais, já que será inevitável que a fiscalização demonstre e prove a ocorrência de fraude e de abuso de direito, instaurando um procedimento específico para a desconsideração da personalidade jurídica.

Ainda, o instituto permite o contraditório de forma ampla, antes da efetiva desconsideração da personalidade jurídica, com a imediata suspensão do processo executivo, até que se conclua o cabimento (ou não) da desconsideração da personalidade jurídica e, conseqüentemente, a imputação e responsabilidade às empresas do grupo.

Ao que tudo indica, o instituto da desconsideração da personalidade jurídica no âmbito do novo Código de Processo Civil deve dar maior segurança aos contribuintes, que, ao menos, exercerão o contraditório de forma ampla, antes de se responsabilizarem por passivos tributários de empresas relacionadas ou de um mesmo grupo econômico.

CONCLUSÃO

O cenário econômico globalizado se apresenta cada vez mais competitivo, o que acaba estimulando a formação de grupos empresariais, que unem esforços para otimização da produtividade, redução de custos e aumento da lucratividade.

Na realidade, o surgimento desses grupos empresariais (em sentido estrito ou não) muitas vezes faz parte da estratégia e do plano de negócio das empresas, como forma de manutenção de *market share* e sobrevivência em um mercado cada vez mais competitivo.

Atentas a essa nova realidade empresarial e ao mercado global, as autoridades fiscais procuram responsabilizar empresas de um mesmo grupo econômico, independentemente de haver relação direta da empresa responsabilizada com o fato gerador que deu origem ao débito tributário.

A atitude arbitrária e sem embasamento jurídico gera insegurança aos contribuintes, além de contrariar os princípios da livre-iniciativa, da capacidade contributiva e os dispositivos que regulamentam a responsabilidade tributária no Código Tributário Nacional.

Tem se tornado cada vez mais constante a busca da satisfação do crédito tributário por meio da atribuição de responsabilidade a terceiros, ampliando o leque de hipóteses previsto na legislação, seja por meio da aplicação dos artigos 134 e 135 do Código Tributário Nacional, seja por meio da aplicação do artigo 50 do Código Civil, como se o mero inadimplemento gerasse causa para responsabilização.

Os tribunais superiores têm posicionamento consolidado no sentido de que o inadimplemento da obrigação tributária não pode gerar responsabilidade solidária. No entanto, ainda são constantes as tentativas das autoridades fiscais em responsabilizar terceiros, na expectativa de otimizar a satisfação do crédito tributário.

Com a vigência do novo Código de Processo Civil, foi disciplinado o regramento para desconsideração da personalidade jurídica, que deve ser aplicado imediatamente em processos de execução.

Nesse sentido, o que se espera é que o instituto freie a arbitrariedade com que as autoridades fiscais responsabilizam as empresas de um mesmo grupo econô-

mico, já que haverá a necessidade de comprovação do ilícito, da fraude e da confusão patrimonial, além de permitir que a empresa responsabilizada apresente sua defesa, de forma ampla, antes de ser responsabilizada pela obrigação tributária de terceiros.

NOTAS

1

GRAU, Eros Roberto. *A Ordem Econômica na Constituição de 1988*. 14ª ed., rev. e atual., São Paulo: Malheiros, 2010.

2

(AgRg no REsp 1433631/PE, rel. ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 10/3/2015, DJe 13/3/2015).

3

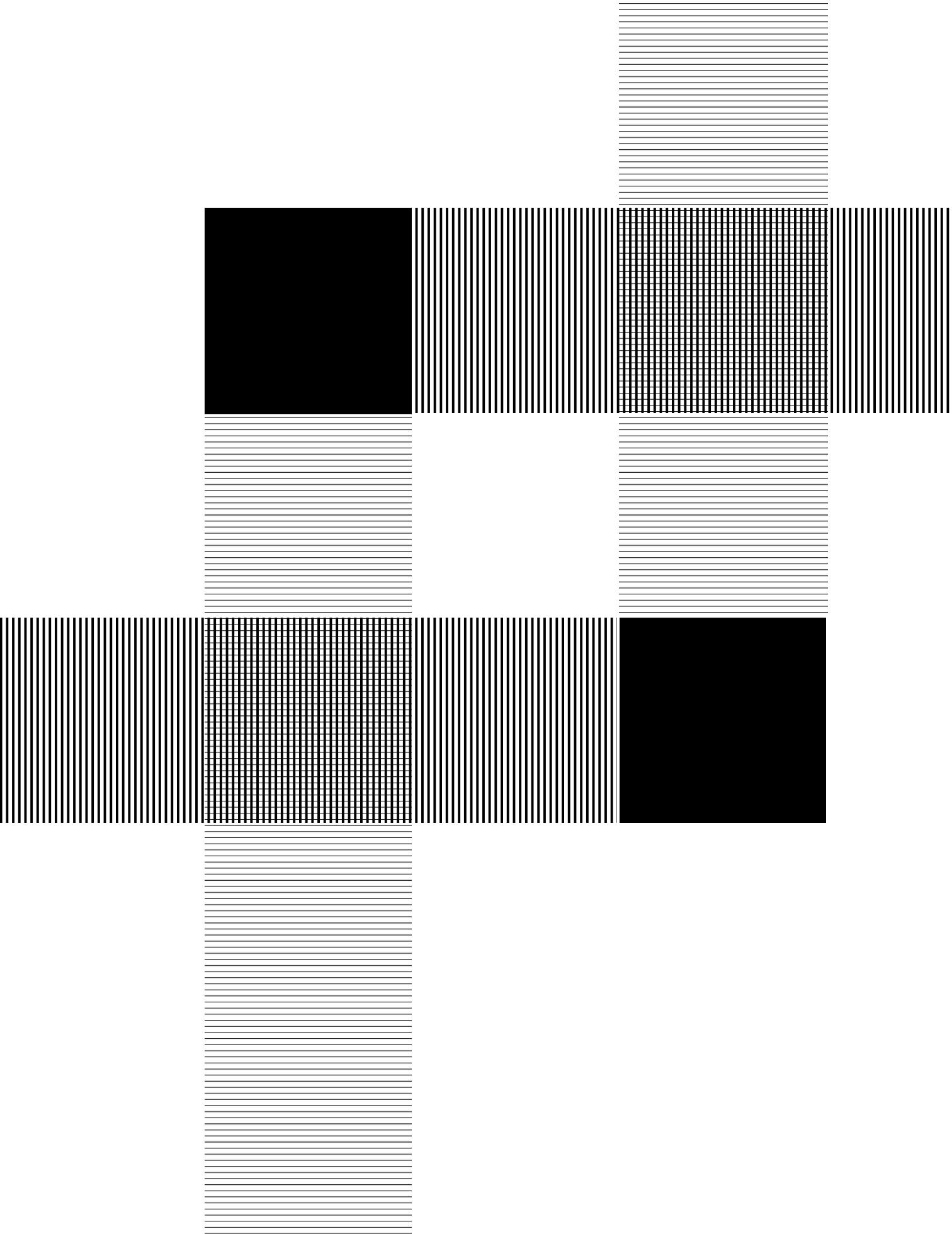
(AgRg no AREsp 429.923/SP, rel. ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 10/12/2013, DJe 16/12/2013).

4

(AgRg no REsp 1473929/SP, rel. ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 21/10/2014, DJe 29/10/2014).

5

(EAg 494.887/RS, rel. ministro HUMBERTO MARTINS, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 23/4/2008, DJe 5/5/2008).



RESPONSABILIDADE: GRUPOS ECONÔMICOS E DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA

RICARDO A. CASTAGNA

MESTRE E DOUTORANDO EM DIREITO (PUC/SP).
PÓS-GRADUADO NO L.L.M. MASTER OF LAWS PELO
INSPER/SP. PÓS-GRADUADO NO MBA EM GESTÃO
TRIBUTÁRIA PELA FIPECAFI/FEA/USP. PROFESSOR
DO NÚCLEO DE DIREITO TRIBUTÁRIO DO CEU-IICS
ESCOLA DE DIREITO. ADVOGADO.

A necessidade não conhece limites (Not kennt kein Gebot)

KONRAD HESSE

INTRODUÇÃO

A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DE GRUPOS ECONÔMICOS TEM SIDO OBJETO DE INTENSA PRODUÇÃO JURISPRUDENCIAL, SOBRETUDO DIANTE DA CRESCENTE NECESSIDADE DE ARRECADAÇÃO, IMPULSIONADA TAMBÉM PELA COMPLEXIDADE PAULATINA DAS ORGANIZAÇÕES EMPRESARIAIS E DE SEUS INTEGRANTES. NÃO SE DESPREZA, TAMBÉM, O USO CADA VEZ MAIS RECORRENTE DE PESSOAS JURÍDICAS COM ABUSOS E DESVIOS, CAUSANDO LESÃO A TERCEIROS E AO ERÁRIO, COM O OBJETIVO DE APOR UM ANTEPARO À RESPONSABILIZAÇÃO DE SEUS DIRIGENTES.

O tema em debate apresenta dois pilares de análise fundamentais: o primeiro, a respeito da natureza e dos fundamentos para a responsabilidade tributária dos grupos econômicos; e o segundo, sobre o cabimento da desconsideração da personalidade jurídica na hipótese dessa responsabilização.

Afirmar simplesmente que “grupo econômico” é um conjunto de empresas consideradas como agentes econômicos é absolutamente deficitário e insuficiente para permitir uma resposta adequada ao problema ora colocado. Com efeito, se considerarmos que essa expressão agrega todas as pessoas jurídicas que, nessa qualidade, constituem-se em agen-

tes econômicos, então praticamente todas as sociedades empresárias do País formariam, em conjunto, um único e grande “grupo econômico”.

Esta deficiência terminológica ocorre porque falta adicionar um último critério definidor desse conjunto: as pessoas jurídicas, enquanto agentes econômicos, devem interferir num determinado circuito econômico praticando decisões e atos jurídicos desta natureza I. *entre si, mas com interesses convergentes*; e/ou II. em conjunto, mas também com *interesses convergentes*.

Com esse último critério agregador, poderíamos asseverar que a expressão “grupo econômico” compreende um conjunto de pessoas jurídicas constituídas no País, qualificadas como agentes econômicos, que praticam decisões e atos jurídicos de natureza econômica – investimentos, produção, circulação de riquezas e oferta de trabalho – com interesses convergentes.

Em nosso sentir, o conceito de grupo empresarial tomado pelo aspecto econômico é demasiadamente abrangente, porque se utiliza de critério não jurídico para formação do conjunto de pessoas atingidas. Nessa qualidade, a expressão é incapaz de, por si só, irradiar efeitos na esfera patrimonial das sociedades envolvidas, pois não possui *limitação jurídica* de qualquer espécie – societária, civil ou similar.

Enquanto fenômeno econômico, a formação do grupo somente tem o condão de produzir ou sofrer efeitos jurídico-tributários caso a lei, sujeita à reserva complementar pelo artigo 146, III, da Constituição Federal, atribua-lhe tal condição.

Este breve introito teve por objetivo asseverar que a expressão “grupo econômico”, por si só, é imprópria e insuficiente para atingir o efeito descrito no objeto ora analisado, qual seja, o de permitir o redirecionamento da cobrança do crédito tributário para pessoas jurídicas que o integram, apenas porque, entre tais integrantes, há relações e atos inerentes aos agentes econômicos de um sistema capitalista.

Por essa razão, adota-se neste breve estudo um corte metodológico, consistente em considerar o grupo econômico do ponto de vista *societário*,¹ em cuja legislação admitem-se duas espécies de grupos: os intersocietários, que constituem sociedades coligadas, controladas e controladoras, que mantêm entre si relações societárias, sem regramento próprio de conjunto; e os grupos societários, caracterizados por sociedades coligadas, controladas e controladoras que, mediante convenção arquivada no Registro de Empresas Mercantis, constituem grupos de sociedades, com regramento próprio.

Para o primeiro caso – os grupos intersocietários –, o artigo 243 da Lei nº 6.404/76 (Lei das SAs) declara:

a. Coligadas, as sociedades nas quais a investidora tenha influência significativa, considerando-se tal circunstância quando a investidora detém ou exerce o poder de participar nas decisões das políticas financeira ou operacional da investida, sem controlá-la, e influência significativa presumida quando a investidora for titular de 20% (vinte por cento) ou mais do capital votante da investida, sem controlá-la;

b. Controlada, a sociedade na qual a controladora, diretamente ou mediante outras controladas, é titular de direitos de sócio que lhe assegurem, de modo permanente, preponderância nas deliberações sociais e o poder de eleger a maioria dos administradores.

Nas palavras de Arnaldo Wald e Nelson Eizirik,

A própria definição legal de sociedades coligadas e controladas traduz a existência de uma associação de sociedades, de um 'grupo de fato', por oposição aos 'grupos de direito'. Nos 'grupos de fato', as sociedades encontram-se vinculadas por meio de participação acionária, sem necessidade de se organizarem formalmente por meio de convenção. As relações entre elas são estritamente comutativas, respondendo a sociedade controladora pelos danos causados à controlada por atos praticados com abuso de poder (art. 245).²

Repare-se que, do ponto de vista societário, os mestres acima citados promovem a divisão entre as sociedades de fato (grupos intersocietários)³, ou seja, aquelas descritas no trecho supracitado que mantêm relação formal de participação acionária, sem necessidade de convenção orgânica entre elas, e as sociedades de direito, previstas no artigo 265 da Lei das SAs,⁴ que adotam regramento específico entre si para determinar suas relações de grupo societário.

Em adição, o artigo 1.097 do Código Civil considera controlada a sociedade **I.** de cujo capital outra sociedade possua a maioria dos votos nas deliberações dos quotistas ou da assembleia geral e o poder de eleger a maioria dos administradores, **II.** cujo controle, referido no item **I**, esteja em poder de outra, mediante ações ou quotas possuídas por sociedades ou sociedades por esta já controladas.

Na forma do artigo 1.099 do mesmo Código, diz-se coligada ou filiada a sociedade de cujo capital outra sociedade participa com 10% (dez por cento) ou mais, do capital da outra, sem controlá-la. Por exclusão, é de simples participação a sociedade de cujo capital outra sociedade possua menos de 10% (dez por cento) do capital com direito de voto.

No âmbito previdenciário, a Lei nº 8.212/91, que constitui a regra mestra de custeio da seguridade social, assim determina em seu artigo 30, inciso IX:

Art. 30. A arrecadação e o recolhimento das contribuições ou de outras importâncias devidas à seguridade social obedecem às seguintes normas:

(...)

IX. as empresas que integram grupo econômico de qualquer natureza respondem entre si, solidariamente, pelas obrigações decorrentes desta Lei;

O arquétipo legal determina a solidariedade das empresas que integram o mesmo grupo econômico, em relação às contribuições sociais devidas à seguridade social, mas não traz qualquer elemento que permita definir a abrangência do conceito utilizado.

Coube à norma infralegal regulamentadora estabelecer maiores elementos dessa definição, conforme disposição do artigo 494 da IN RFB nº 971/2009:

Art. 494. Caracteriza-se grupo econômico quando 2 (duas) ou mais empresas estiverem sob a direção, o controle ou a administração de uma delas, compondo grupo industrial, comercial ou de qualquer outra atividade econômica.

Mais recentemente, é válido citar que a Lei nº 12.973/14, ao dispor acerca da tributação do lucro em bases universais, criou em seu artigo 83 a figura da sociedade “equiparada à controladora”, que seria a pessoa jurídica domiciliada no Brasil que detenha participação em coligada no exterior e que, em conjunto com pessoas físicas ou jurídicas residentes ou domiciliadas no Brasil ou no exterior, consideradas a ela vinculadas, possua mais de 50% (cinquenta por cento) do capital votante da coligada no exterior⁵.

Cotejando-se as premissas acima abordadas, concluímos que os grupos econômicos previstos na legislação são aqueles que apresentam *relações de capital* (sociedades coligadas, controladas e controladoras), com ou sem regramento próprio de organização de grupo, ou nos quais se consideram interligados às empresas que, apesar de não apresentarem vínculo societário, cometeram ilícito civil de desvio de finalidade ou confusão patrimonial.

I. INEXISTÊNCIA DE RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DE GRUPOS ECONÔMICOS NO CTN

Fixadas as premissas conceituais acerca de grupo econômico, passamos ao exame do ordenamento jurídico, que pode constituir fundamento para a responsabilidade tributária das pessoas jurídicas integrantes dessa associação de sociedades.

1. ARTIGO 124 DO CTN

Antes de tudo, analisa-se o artigo 124, inciso I, do CTN, que assim dispõe:

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I. as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

O dispositivo estabelece a solidariedade no cumprimento da obrigação tributária, cujos os efeitos estão previstos no artigo 125 do mesmo Código: **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, e III. a interrupção da prescrição, em favor ou contra um dos obrigados, favorece ou prejudica os demais.

A prescrição legal adota o conceito de *interesse comum* na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal, como pressuposto de adoção da solidariedade passiva tributária. Assim, impende-se examinar esse conceito, para então definir o campo de abrangência da disposição normativa.

Tendo em vista que estamos diante do *interesse* como causa para criação de uma relação obrigacional, somente o interesse jurídico pode desempenhar esse papel. De fato, um interesse meramente econômico não tem o condão de estabelecer solidariedade passiva tributária, uma vez que a obrigação principal decorre da prática do fato jurídico-tributário, definido em lei como o antecedente normativo da regra-matriz de incidência.

Dito de outra forma, a solidariedade estabelecida no artigo 124, I, do CTN, não corresponde a um mecanismo de inclusão de um terceiro no polo passivo da obrigação tributária, mas apenas *forma de graduar a responsabilidade daqueles sujeitos que compõem o polo passivo*. A solidariedade não é modalidade de sujeição passiva indireta, mas apenas um parâmetro de determinação da responsabilidade tributária daqueles que, em conjunto, praticaram o fato jurídico-tributário definido na hipótese de incidência.

Do mesmo modo, lecionou Kiyoshi Harada:

Esse interesse comum a que alude o inciso I, do art. 124, do CTN, não se confunde com o interesse econômico no resultado do proveito da situação, que constitui o fato gerador da obrigação principal. Trata-se de interesse jurídico que diz respeito à realização comum ou conjunta da situação que constitui o fato gerador. É solidária a pessoa que realiza conjuntamente com outra, ou outras pessoas, a situação que constitui o fato gerador da obrigação tributária. É o caso, por exemplo, de coproprietários de determinado imóvel urbano. Eles são solidariamente responsáveis pelo pagamento do IPTU, nos precisos termos do art. 124, I, do CTN.⁶

É digna também a transcrição do escólio de Fábio Pallaretti Calcini:

A responsabilidade tributária, em virtude do interesse comum na ocorrência do fato gerador da obrigação principal, demanda basicamente um interesse jurídico, e não meramente fático, econômico, social, além de necessitar que as pessoas não estejam em situação oposta no ato, fato ou relação negocial, ao contrário, que se quedem em situação de comunhão.⁷

Visto dessa forma, o interesse a que alude o artigo 124, I, do CTN, é exclusivamente o jurídico, pois importa na prática de fato jurídico-tributário por mais de uma pessoa.

E por interesse *comum*, deve-se considerar aquele que aproveita, de igual modo, a todas as pessoas que praticam o “fato gerador” da obrigação tributá-

ria principal. É diverso, portanto, do interesse *contrário* ou *contraposto*, nos quais duas ou mais pessoas praticam ato ou fato jurídico em situações contrárias, de interesses diversos ou antagônicos, ainda que todas auferam proveito econômico decorrente da prática.

Por evidência lógica, só são comuns os interesses plenamente alinhados entre as pessoas que praticam determinado ato jurídico. Em se tratando de ato jurídico-tributário desencadeador da obrigação tributária principal, o interesse comum se manifesta na presença de duas ou mais pessoas no mesmo polo obrigacional, que em comunhão de interesses dão causa ao nascimento da obrigação tributária pela prática do fato colhido pela hipótese de incidência como tributável.⁸

Assim, não se pode afirmar que há interesse *comum* entre partes contrapostas de um contrato bilateral, mas ao máximo reconhecer que ditos contratantes têm necessidades complementares – razão última da realização do negócio jurídico. Não por outro motivo que as partes procuram proteger seus interesses com cláusulas contratuais específicas, tais como penalidades moratórias impostas ao comprador e o direito de adjudicação compulsória no caso de recalcitrância na lavratura da escritura (para os bens imóveis).

Essa também foi a observação de Renato Lopes Becho:

Entre comprador e vendedor poderá haver solidariedade, mas essa não é a decorrência de interesse comum entre eles, posto que os interesses são distintos, ainda que convergentes. Se existir solidariedade entre comprador e vendedor, ela será decorrência da lei, tendo por fundamento a expressa disposição legal. Nos termos do art. 124 do CTN, essa eventual solidariedade estará baseada no art. 124, II, e terá que ser composta com outra disposição normativa.⁹

Assim também detalhou Paulo de Barros Carvalho:

... O interesse comum dos participantes no acontecimento factual não representa um dado satisfatório para a definição do vínculo da solidariedade. Em nenhuma dessas circunstâncias cogitou o legislador desse elo que aproxima os participantes do fato, o que ratifica a precariedade do método preconizado pelo in. I, do art. 124, do Código. Vale, sim, para situações em que não haja bilateralidade no seio do fato tributado, por exemplo, na incidência do IPTU, em que duas ou mais pessoas são proprietárias do mesmo imóvel. Tratando-se, porém, de ocorrências em que o fato se consubstancie pela presença de pessoas, em posições contrapostas, com objetivos antagônicos, a solidariedade vai instalar-se entre os sujeitos que estiverem no mesmo polo da relação, se, e somente se, for esse o lado escolhido pela lei para receber o impacto jurídico da exação. É o que se dá no imposto de transmissão de imóveis, quando dois ou mais são os compradores; no ICMS, sempre que dois ou mais forem os comerciantes vendedores; no ISS, toda vez que dois ou mais sujeitos prestarem um único serviço ao mesmo tomador¹⁰.

A lição de Luís Eduardo Schoueri é também profunda e precisa a respeito:

Não constituem ‘interesse comum’, por outro lado, as posições antagônicas em um contrato, mesmo quando em virtude deste surja um fato jurídico tributário. Assim, comprador e vendedor não têm ‘interesse comum’ na compra e venda: se o vendedor é contribuinte do ICMS devido na saída da mercadoria objeto da compra e venda, o comprador não será solidário com tal obrigação. Daí a distinção entre interesses contrapostos, coincidentes e comuns, assim resumida: ‘Interesses contrapostos, coincidentes e comuns podem ser também evidenciados nos negócios jurídicos privados de compra e venda mercantil com pluralidade de pessoas. Afinal, vendedores e compradores têm interesse coincidente na realização do negócio (tarefa), mas interesses contrapostos na execução do contrato (necessidades opostas). Já os interesses comuns, situam-se apenas em cada um dos polos da relação: entre o conjunto de vendedores e, de outro lado, entre os compradores’. Mesmo que duas partes de um contrato fruam vantagens por conta do não recolhimento de um tributo, isso não será, por si, suficiente para que se aponte um ‘interesse comum’. Eles podem ter ‘interesse comum’ em lesar o fisco. Pode o comprador, até mesmo, ser conivente com o fato de o vendedor não ter recolhido o imposto que devia. Pode, ainda, ter tido um ganho financeiro com isso, já que a inadimplência do vendedor poderá ter sido refletida no preço. Ainda assim, comprador e vendedor não têm ‘interesse comum’ no fato jurídico tributário.¹¹

A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça apresenta precedentes importantes que ressoam esse entendimento, conforme se exemplifica nos julgados a seguir:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ISS. EXECUÇÃO FISCAL. LEGITIMIDADE PASSIVA. EMPRESAS PERTENCENTES AO MESMO CONGLOMERADO FINANCEIRO. SOLIDARIEDADE. INEXISTÊNCIA. VIOLAÇÃO DO Art. 124, I, DO CTN. NÃO OCORRÊNCIA. DESPROVIMENTO. 1. “Na responsabilidade solidária de que cuida o art. 124, I, do CTN, não basta o fato de as empresas pertencerem ao mesmo grupo econômico, o que, por si só, não tem o condão de provocar a solidariedade no pagamento de tributo devido por uma das empresas” (HARADA, Kiyoshi. “Responsabilidade tributária solidária por interesse comum na situação que constitua o fato gerador”). 2. Para se caracterizar responsabilidade solidária em matéria tributária entre duas empresas pertencentes ao mesmo conglomerado financeiro, é imprescindível que ambas realizem conjuntamente a situação configuradora do fato gerador, sendo irrelevante a mera participação no resultado dos eventuais lucros auferidos pela outra empresa coligada ou do mesmo grupo econômico. 3. Recurso especial desprovido” (RECURSO ESPECIAL Nº 834.044 - RS (2006/0065449-1)

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. ISS. EXECUÇÃO FISCAL. PESSOAS JURÍDICAS QUE PERTENCEM AO MESMO GRUPO ECONÔMICO. CIRCUNSTÂNCIA QUE, POR SI SÓ, NÃO ENSEJA SOLIDARIEDADE PASSIVA. 1. Trata-se de agravo de instrumento contra decisão

que inadmitiu recurso especial interposto em face de acórdão do Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul que decidiu pela incidência do ISS no arrendamento mercantil e pela ilegitimidade do Banco Mercantil do Brasil S/A para figurar no polo passivo da demanda. 2. A Primeira Seção/STJ pacificou entendimento no sentido de que o fato de haver pessoas jurídicas que pertençam ao mesmo grupo econômico, por si só, não enseja a responsabilidade solidária, na forma prevista no art. 124 do CTN. Precedentes: EREsp 859616/RS, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 09/02/2011, DJe 18/02/2011; EREsp 834044/RS, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 08/09/2010, DJe 29/09/2010). 3. O que a recorrente pretende com a tese de ofensa ao art. 124 do CTN – legitimidade do Banco para integrar a lide –, é, na verdade, rever a premissa fixada pelo Tribunal de origem, soberano na avaliação do conjunto fático-probatório constante dos autos, o que é vedado ao Superior Tribunal de Justiça por sua Súmula 7/STJ. 4. Agravo regimental não provido. AgRg no AGRAVO DE INSTRUMENTO Nº 1.392.703 – RS (2011/0040251-7)

Por todo o exposto, conclui-se que o art. 124, I do CTN somente autoriza o redirecionamento da cobrança do crédito tributário para pessoas jurídicas que integram “grupo econômico”, caso sejam preenchidos dois requisitos cumulativos: I. as empresas sejam coligadas, controladas ou controladoras entre si, ou estejam sob controle comum, de acordo com o disposto na lei civil e societária, e II. as empresas tenham praticado, em conjunto, o fato jurídico-tributário definido no antecedente normativo da regra-matriz de incidência.

Para fins de responsabilização do grupo econômico, verifica-se que este artigo 124, I, do CTN, não se presta a essa finalidade. Isso porque as pessoas jurídicas solidárias na forma desse dispositivo assumem esse caráter em razão da prática comum do fato jurídico-tributário, e não por força de integrarem o mesmo grupo empresarial. Vale dizer, a circunstância de pertencerem ao mesmo grupo econômico é irrelevante para a caracterização da solidariedade na obrigação tributária, haja vista que dita sujeição passiva conjunta somente ocorre porque ambas as sociedades se vestiram na condição de contribuintes.

2. ARTIGO 128 DO CTN

Examine-se agora o artigo 128 do CTN, que representa a regra mestra da responsabilidade tributária, inclusive de terceiros. Esse dispositivo encontra fundamento de validade no § 7º, do artigo 150, da Constituição Federal, pelo qual a lei pode atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente.¹²

Dispõe o artigo 128 do CTN em exame que a atribuição da responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa deve ocorrer *se, e somente se*, dita pessoa estiver *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.

A norma utiliza o vocábulo “*vinculada*”, ou seja, a pessoa que ostenta a condição de terceiro substituto deve ser sujeita de uma relação direta com o contribuinte eleito no consequente normativo da regra-matriz de incidência.

Desse modo, o vínculo a que alude o artigo 128 do CTN é uma relação obrigacional entre o terceiro e o contribuinte, com uma prestação de cunho econômico e a responsabilidade patrimonial do devedor sobre este conteúdo. Como não houve restrição no texto legal, podem ser consideradas as relações jurídicas originadas das três fontes estabelecidas no Código Civil, quais sejam, os contratos, os atos unilaterais de vontade e os atos ilícitos.

O texto do artigo 128 do CTN não trata apenas da existência de um vínculo, mas também determina o dispositivo que tal vinculação jurídica deve ser relacionada “*ao fato gerador da respectiva obrigação*”, ou seja, o liame obrigacional do terceiro com o contribuinte deve se referir à ocorrência do fato jurídico-tributário que dá nascimento à obrigação tributária.

Mais especificamente, não basta que entre o terceiro e o contribuinte exista uma relação amparada pelo ordenamento jurídico como obrigacional. Dita relação deve ter pertinência com o surgimento da obrigação tributária, por decorrência da prática da conduta eleita pelo legislador como fato gerador dessa obrigação.

Por decorrência lógica, não pode o legislador eleger, como critério da sujeição passiva tributária por responsabilidade, uma relação obrigacional entre o contribuinte e o terceiro que não seja concernente com a ocorrência do fato gerador da respectiva obrigação tributária. Como exemplo, não é cabível um terceiro ser eleito para promover o pagamento do Imposto de Renda devido pelo contribuinte, apenas porque ambos são contrapartes de um contrato que não envolve um pagamento ou a disponibilidade jurídica ou econômica de renda por qualquer dos contratantes.

Utilizando-se as premissas acima delineadas, é possível afirmar que a lei ordinária somente poderia atribuir a sujeição passiva por responsabilidade para empresas que integram o “grupo econômico”, na hipótese em que uma ou mais empresas desse grupo, que não tenham praticado diretamente o fato jurídico-tributário, *possuam vinculação com a sua ocorrência*, mediante relação jurídica mantida com o contribuinte eleito na regra-matriz de incidência – qual seja, a empresa do mesmo “grupo econômico” que ostente essa condição.

Em outras palavras, não é cabível à lei ordinária estabelecer a responsabilidade tributária a empresas do “grupo econômico” apenas porque ditas sociedades pertencem a referido grupo. O critério de vinculação societária ou de administração comum não pode ser colhido pelo legislador para estabelecer essa responsabilidade, uma vez que *a mera existência do grupo não constitui fato gerador de obrigação tributária*. É indispensável que a empresa do grupo, na qualidade de terceiro, possa ser responsável se, e somente se, possuir vinculação com

o fato gerador da obrigação principal, e não simplesmente ostentar uma vinculação civil ou societária com o contribuinte.

Desse modo, somente na hipótese em que uma empresa de um grupo econômico tenha vinculação com o fato gerador da obrigação tributária, cuja sujeição passiva pertença a outra empresa desse mesmo grupo, é que se poderia cogitar ao legislador estabelecer a responsabilidade tributária desse terceiro.

Mas, nesse caso, *dita responsabilidade não teria qualquer relação com a existência do grupo econômico*, mas, de acordo com o artigo 128 do CTN, existiria em razão da existência de um liame jurídico entre substituto e substituído, vinculado ao fato gerador da obrigação tributária. Isso porque, conforme afirmado acima, a simples existência de um grupo econômico não constitui, *de per si*, fato jurídico tributário eleito por qualquer regra-matriz de incidência em vigor.

3. ARTIGO 135 DO CTN

Por derradeiro, examina-se o mais polêmico dispositivo, na jurisprudência, que poderia fundamentar a responsabilidade tributária de grupos econômicos.

Assim dispõe o artigo em questão:

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 primeira observação que se faz em relação ao *caput* do dispositivo é a de que a expressão “*pessoalmente responsáveis*” indica que a responsabilidade das pessoas referidas no artigo é *exclusiva*, pois não concorre em solidariedade ou subsidiariedade com o contribuinte originário.

O inciso III do artigo 135 enumera os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de Direito Privado, colocando-os como solidariamente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias que sejam resultantes de seus atos praticados com excesso de poderes, infração de lei, contrato social ou estatutos.

De acordo com a legislação comercial, os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de Direito Privado devem necessariamente ser pessoas naturais, vedada a nomeação de pessoas jurídicas para desempenhar estas tarefas. Assim ocorre com as sociedades simples (artigo 997 do Código Civil), com as socie-

dades limitadas (arts. 997, VI, e 1.062, § 2º, do Código Civil) e com as sociedades anônimas (artigo 146 da Lei nº 6.404/76).

Considerando que no conceito do grupo econômico exige-se a relação entre sociedades (pessoas jurídicas), descarta-se a possibilidade de redirecionamento da cobrança do crédito tributário para as pessoas jurídicas que integram o grupo, com base no inciso III, do artigo 135, do CTN, uma vez que ditas relações envolvem necessariamente, *em ao menos um dos polos*, uma pessoa natural, e não jurídica.

Por todas essas razões, é possível concluir que, à exceção das hipóteses de comportamento fraudulento, permitindo a configuração de grupos econômicos “de fato” com espeque no artigo 50 do Código Civil (como veremos adiante), o simples fato de pertencer a um grupo de sociedades não é capaz, por si só, de atribuir validamente a responsabilidade solidária a uma sociedade desse grupo, por fatos geradores **I.** que não realizou, **II.** com os quais não tenha vínculo, ou **II.** com os quais, apesar de não possuir vínculo, não tenha praticado ato ilícito capaz de ocasionar a ocorrência do fato jurídico-tributário.

Como vimos anteriormente, o art. 124, I, do CTN, somente autoriza o redirecionamento da cobrança do crédito tributário para pessoas jurídicas que integram “grupo econômico”, caso sejam preenchidos dois requisitos cumulativos: **I.** as empresas sejam coligadas, controladas ou controladoras entre si, ou estejam sob controle comum, de acordo com o disposto na lei civil e societária, e **II.** as empresas tenham praticado, em conjunto, o fato jurídico-tributário definido no antecedente normativo da regra-matriz de incidência.

Já o artigo 128 do CTN determina que a atribuição da responsabilidade pelo crédito tributário à terceira pessoa deve ocorrer *se, e somente se*, dita pessoa estiver *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.

Quanto aos artigos 134 e 135 do CTN, ambos relacionam somente pessoas naturais, de modo incompatível ao conceito de grupo econômico, que compreende uma relação de capital entre pessoas jurídicas. Adicionalmente, o *caput* do artigo 135 determina que a responsabilidade pelo crédito ocorre em razão do nascimento de obrigações tributárias *resultantes* de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

II. A DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA COM FUNDAMENTO NO ARTIGO 50 DO CÓDIGO CIVIL

Como fundamento legal para a responsabilização tributária de sociedades pertencentes ao mesmo grupo econômico, não há previsão no Código Tributário Nacional com tal abrangência, sendo necessário ao intérprete se socorrer da regra estabelecida no artigo 50 do Código Civil, de aplicação geral e subsidiária.

Tal como advertiu Maria Rita Ferragut, “no caso de ilícitos, a ‘responsabilidade tributária’ dos grupos funda-se no art. 50 do CC, regra subsidiária em virtude da inexistência, no Código Tributário Nacional, de norma específica para o enquadramento da extensão de responsabilidade aos demais membros do grupo, que não o contribuinte”.¹³

Frise-se que o artigo 50 do CC não trata propriamente de hipótese de sujeição passiva tributária, mas apenas de desconsideração da personalidade jurídica para que determinados efeitos das obrigações possam atingir o patrimônio dos sócios.

A título comparativo e exemplificativo, destacam-se as diferenças normativas entre o artigo 50 do CC e o artigo 135 do CTN:

Art. 50 CC	Art. 135 CTN
<p>Art. 50. Em caso de abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade, ou pela confusão patrimonial, pode o juiz decidir, a requerimento da parte, ou do Ministério Público quando lhe couber intervir no processo, que os efeitos de certas e determinadas relações de obrigações sejam estendidos aos bens particulares dos administradores ou sócios da pessoa jurídica.</p>	<p>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:</p> <p>(...)</p>

Enquanto no art. 50 do CC tem-se a extensão dos efeitos de certas e determinadas relações de obrigações aos sócios da pessoa jurídica, no art. 135 do CTN dispõe-se sobre a responsabilidade pessoal e direta das pessoas naturais que tenham praticados atos ilícitos resultantes de obrigações tributárias em nome da sociedade.

Ou seja, de acordo com o artigo 50 do CC, mantém-se íntegra e validamente existente a pessoa jurídica, ignorando-se esta autonomia em relação ao sócio apenas no tocante aos efeitos do ato considerado abusivo e em desvio dessa personalidade.

Desse modo, reafirma-se que o CTN não possui disposição legal para fundamentar a responsabilidade tributária de sociedades integrantes do mesmo grupo econômico, ao passo que a extensão dos efeitos de determinadas obrigações tributárias a essas sociedades pode ocorrer apenas com espeque no artigo 50 do CC, mediante a comprovação dos requisitos ali estabelecidos.

Antes de passar ao exame desses requisitos, é fundamental ressaltar que o artigo 50 do CC exige *ordem judicial* para a desconsideração da personalidade jurídica. Assim, a transposição da personalidade própria da sociedade para atingir os bens dos sócios é providência que deve necessariamente passar por controle judicial, dada sua gravidade (e por opção clara do legislador), sendo vedada, portanto, a aplicação do instituto diretamente pela administração tributária, mediante a constituição do crédito tributário contra as sociedades integrantes do grupo econômico.

Em consequência, os requisitos estabelecidos no art. 50 do CC devem não apenas ser comprovados em juízo pelo representante judicial da Fazenda, mas também precisam ser examinados e acolhidos pelo Poder Judiciário para atingir o patrimônio dos sócios da pessoa jurídica.

E os requisitos expressos na lei civil para uso da *disregard doctrine* se configuram no desvio de finalidade ou na confusão patrimonial, a seguir sucintamente examinados.

O desvio de finalidade se caracteriza pelo uso indevido da pessoa jurídica na prática de atos que se mostram em desacordo com os atos constitutivos da sociedade, sobretudo em relação ao seu objeto social, causando lesão a direito de terceiros.

Para Cristino Chaves de Farias, “o desvio de finalidade tem ampla conotação e sugere uma fuga dos objetivos sociais da pessoa jurídica, deixando um rastro de prejuízo, direto ou indireto, para terceiros ou mesmo para outros sócios da empresa”.¹⁴

É possível verificar o desvio de finalidade, por exemplo, na hipótese de o gestor da pessoa jurídica contrair obrigações cujo objeto seja diverso e até mesmo desnecessário para as atividades exploradas pela sociedade, sem que esta tenha suporte financeiro para cumprir a obrigação.

Em que pese não serem ilícitos os atos individualmente considerados, mostram-se antijurídicos por contrariedade às regras de funcionamento da sociedade, expressas em seu contrato social ou estatutos, causando danos a terceiros.

São exemplos de uso abusivo da pessoa jurídica a constituição de sociedades fictícias, as operações societárias com fins dissimulados e celebração de negócios jurídicos espúrios.

Interessante notar que essa previsão se assemelha à disposição do art. 135 do CTN, que enumera como causa da responsabilidade tributária exclusiva dos sócios a prática de atos contrária aos estatutos regentes da sociedade. No entanto, como visto acima, no CTN a responsabilidade do terceiro recai somente sobre a pessoa natural do administrador, de forma que dita disposição não se presta a determinar a responsabilidade de *pessoas jurídicas* integrantes do mesmo grupo econômico.

Por outro turno, a confusão patrimonial – conforme se denota da expressão –, nas palavras de Maria Rita Ferragut, “consiste na impossibilidade de fixação de limite entre os patrimônios da pessoa jurídica e o dos sócios ou acionistas, tamanha a mistura (confusão) que se estabelece entre ambos. Resta configurada, por exemplo, quando a sociedade paga a dívida do sócio e quando há bens também de sócio registrados em nome da sociedade e vice-versa, não havendo suficiente distinção, no plano patrimonial, entre as pessoas – o que pode ser verificado por escrituração contábil, movimentação financeira e extratos bancários”.¹⁵

Cristino Chaves de Farias aponta se tratar da hipótese em que o “sócio utiliza o patrimônio da pessoa jurídica para realizar pagamentos pessoais e vice-versa, atentando contra a separação das atividades entre empresa e sócio”.¹⁶

Ainda é de se salientar que as hipóteses configuradoras do abuso da personalidade jurídica, quais sejam, desvio de finalidade e confusão patrimonial, são tidas pela doutrina e jurisprudência como hipótese objetivas, no sentido de prescin-

dir a demonstração de intuito fraudulento do gestor na prática do ato. Adota-se, pois, uma concepção objetivista da *disregard doctrine*, segundo a qual a caracterização do abuso de personalidade pode ser verificada por meio da análise de dados estritamente objetivos, como o desvio de finalidade e a confusão patrimonial.

Esse aspecto foi abordado pelo STJ na decisão do AgRg no AREsp 231.558/PR, DJe 18/12/14, que considerou configurada a confusão patrimonial em lesão ao direito de credores atendendo a critérios puramente objetivos. Confira-se:

O acórdão recorrido tem fundamentação robusta acerca da existência de confusão patrimonial entre empresas do mesmo grupo econômico, com a finalidade de fraudar credores. Assim, é cabível a desconsideração da personalidade jurídica, nos termos do art. 50 do Código Civil, bem como o reconhecimento da fraude à execução, com amparo na Súmula nº 375/STJ: “O reconhecimento da fraude à execução depende do registro da penhora do bem alienado ou da prova de má-fé do terceiro adquirente”. Incidência da Súmula nº 7/STJ.

Insta ressaltar o entendimento do magistrado singular ao apontar a existência de “elementos probatórios nos autos 1.290/2006, às fls. 711/731, que comprovam que as empresas Taky Empreendimentos e Participações Ltda. e Threesun – Administração e Participações Ltda., juntamente com as executadas, formam um mesmo grupo econômico” (fl. 368), tendo os apelantes olvidado de forma injustificada o seu ônus previsto no art. 333, I, do CPC, não logrando êxito em comprovar as afirmações realizadas de maneira minimamente satisfatória. Sendo assim, andou bem o juiz sentenciante ao apontar que “das diversas alterações contratuais das referidas empresas, chega-se à conclusão de que todas têm como proprietário o Sr. Vicente Yakibu, e que todas foram criadas com o objetivo de fraudar credores, pois os patrimônios se misturam, impedindo o adimplemento das dívidas, razão pela qual não há como excluí-las do polo passivo da execução” (fl. 368), sendo de rigor a ratificação do veredicto de primeiro grau neste tópico. [...] Transpondo-se o ensinamento ao caso dos autos, correto o raciocínio do i. Magistrado singular ao anotar que: “Percebe-se das provas constantes nos autos que há confusão patrimonial entre os bens das empresas executadas e as embargantes, pois existiu transferência de bens e alteração constante de sócios, porém, mantendo-se o Sr. Vicente Yakibu.” (fl. 368), de modo a justificar a incidência da supracitada teoria.

A confusão patrimonial como fundamento da desconsideração da personalidade jurídica não pode prescindir dos elementos caracterizadores desta mistura de bens. Vale dizer, é preciso que se verifique a dificuldade em estabelecer a titularidade dos bens dos sócios e da pessoa jurídica – incluindo a clara desnecessidade de determinado patrimônio para a sociedade, ou a movimentação financeira constante entre sócio e pessoa jurídica –, para que se possa fazer uso da doutrina de desconsideração.

Afirma-se essa necessidade porque, apesar de elementar, verifica-se na prática um claro desvirtuamento do instituto. Com efeito, empresas que possuam os mesmos sócios, ou o controle comum – portanto, grupos societários ou econômicos –

têm sido desconsideradas para efeitos patrimoniais nos termos do art. 50 do CC apenas porque ostentam essa qualidade. No entanto, é evidente que sociedades pertencentes ao mesmo grupo, mas que guardam suas autonomias jurídica e econômica, com clara distinção patrimonial entre si e com seus sócios, não podem sofrer os efeitos da desconsideração, apenas porque integram grupo empresarial.

Considerar o contrário seria tornar letra morta a exigência dos requisitos expressos do art. 50 do CC, terminando por revogar a autonomia da pessoa jurídica caso esta se insira num grupo de sociedades.

III. O INCIDENTE DE DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA

O novo Código de Processo Civil passa a regular o incidente da desconsideração da personalidade jurídica no título III, da “Intervenção de Terceiros”, capítulo IV, art. 133 a 137.

Citados artigos assim dispõem:

Art. 133. *O incidente de desconsideração da personalidade jurídica será instaurado a pedido da parte ou do Ministério Público, quando lhe couber intervir no processo.*

§ 1º *O pedido de desconsideração da personalidade jurídica observará os pressupostos previstos em lei.*

§ 2º *Aplica-se o disposto neste capítulo à hipótese de desconsideração inversa da personalidade jurídica.*

Art. 134. *O incidente de desconsideração é cabível em todas as fases do processo de conhecimento, no cumprimento de sentença e na execução fundada em título executivo extrajudicial.*

§ 1º *A instauração do incidente será imediatamente comunicada ao distribuidor para as anotações devidas.*

§ 2º *Dispensa-se a instauração do incidente se a desconsideração da personalidade jurídica for requerida na petição inicial, hipótese em que será citado o sócio ou a pessoa jurídica.*

§ 3º *A instauração do incidente suspenderá o processo, salvo na hipótese do § 2º.*

§ 4º *O requerimento deve demonstrar o preenchimento dos pressupostos legais específicos para desconsideração da personalidade jurídica.*

Art. 135. *Instaurado o incidente, o sócio ou a pessoa jurídica será citado para manifestar-se e requerer as provas cabíveis no prazo de 15 (quinze) dias.*

Art. 136. *Concluída a instrução, se necessária, o incidente será resolvido por decisão interlocutória.*

Parágrafo único. *Se a decisão for proferida pelo relator, cabe agravo interno.*

Art. 137. *Acolhido o pedido de desconsideração, a alienação ou a oneração de bens, havida em fraude de execução, será ineficaz em relação ao requerente.*

O incidente processual se deflagrará sempre que já houver um processo em andamento. Não configura uma relação nova, mas tão somente a existência de uma questão prejudicial relacionada ao mérito.

O *caput* do art. 133 discorre que “o incidente da desconsideração da personalidade jurídica será instaurado a pedido da parte ou do Ministério Público, quando lhe couber intervir no processo”, de forma que depende de iniciativa da parte, vedada a incubação do procedimento por ato de ofício.

Para o presente estudo, o mais relevante é destacar que o incidente de desconsideração é procedimento de natureza processual, cuja função é dar concretude às regras de direito material que prevejam hipóteses dessa natureza.

Assim está expresso no artigo 133, § 1º, e art. 134, § 4º, do novo CPC, que submetem o incidente aos requisitos previstos no direito material, tal como se encontra, por exemplo, não apenas no artigo 50 do CC, mas também no artigo 28 do CDC, no artigo 18 da Lei nº 8.884/94 (Lei Antitruste) e no artigo 4º da Lei nº 8.078/90 (Lei do Meio Ambiente).

Como já escrevemos em outra oportunidade e reafirmado neste breve artigo, o art. 135, III, do CTN, apresenta hipótese de responsabilidade exclusiva e pessoal do administrador, de forma que não encerra adequadamente caso de desconsideração da personalidade jurídica, tornando incabível o incidente aqui examinado.¹⁷

Não se deve olvidar, contudo, que o descabimento do incidente de desconsideração nas hipóteses do art. 135 do CTN se fundamenta também pela necessidade de o responsável tributário integrar o processo do lançamento, com garantia do contraditório e da ampla defesa, constituindo o sujeito passivo único na Certidão de Dívida Ativa. Não há como considerar, simultaneamente, incabível o incidente de desconsideração nas hipóteses do art. 135 do CTN e cabível o mero redirecionamento da execução fiscal ao administrador que não esteja inscrito na CDA, sobretudo por fato ocorrido posteriormente ao nascimento da obrigação tributária.¹⁸

De outro turno, é evidentemente cabível o incidente de desconsideração regido pelos arts. 133 e seguintes do NCPC para as hipóteses do artigo 50 do Código Civil, que encerra a típica teoria, no direito material, da *disregard doctrine*, com a finalidade de atingir os bens do sócio da empresa que foi utilizada de modo abusivo, causando lesão a terceiros.

Nessa hipótese, diferentemente do art. 135 do CTN, a desconsideração da personalidade pode se dar por fato posterior à ocorrência do fato-jurídico tributário, ou até mesmo por ato praticado após o início da execução fiscal, bastando para tanto que os requisitos do art. 50 do CC sejam adequadamente demonstrados, mediante controle judicial.

O incidente de desconsideração visa, justamente, a instrumentalizar o exercício adequado do contraditório e da ampla defesa, exigindo da Fazenda a produção da prova de ocorrência dos requisitos do art. 50 CC, e permitindo ao sócio (pessoa física ou jurídica) a demonstração de inexistência desses fundamentos, com a comprovação de inocorrência de abuso da personalidade jurídica, pela falta de confusão patrimonial ou desvio de finalidade.

Por fim, é preciso salientar, na esteira da doutrina majoritária, que o art. 50 CC é aplicável à desconsideração inversa da personalidade, pela qual a sociedade responde pelos efeitos de determinadas obrigações assumidas pelos sócios, quando evidenciada a confusão patrimonial ou o desvio de finalidade que tenha causado lesão a terceiros. Em outras palavras, a desconsideração inversa da personalidade jurídica se caracteriza pelo afastamento da autonomia patrimonial da sociedade, para contrariamente ao que ocorre na desconsideração da personalidade propriamente dita, atingir o ente coletivo e seu patrimônio social de modo a responsabilizar a pessoa jurídica por obrigações do sócio controlador.

Nesse norte, Fábio Ulhôa Coelho assevera que a *“desconsideração inversa é o afastamento do princípio da autonomia patrimonial da pessoa jurídica para responsabilizar a sociedade por obrigação do sócio”*.

A 3ª Turma do STJ, no REsp 948.117-MS, julgado em 22/6/2010, por meio da ministra Nancy Andrighi ponderou: *“Considerando-se que a finalidade da disregard doctrine é combater a utilização indevida do ente societário por seus sócios, o que pode ocorrer também nos casos em que o sócio controlador esvazia o seu patrimônio pessoal e o integraliza na pessoa jurídica, conclui-se, de uma interpretação teleológica do art. 50 do CC/02, ser possível a desconsideração inversa da personalidade jurídica, de modo a atingir bens da sociedade em razão de dívidas contraídas pelo sócio controlador, conquanto preenchidos os requisitos previstos na norma”*.

Há manifestações contrárias à aplicação do incidente na execução fiscal, como se encontra, por exemplo, no Enunciado 53 da Escola de Formação e Aperfeiçoamento de Magistrados ministro Sálvio de Figueiredo Teixeira (Enfam), segundo o qual: *“O redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente prescinde do incidente de desconsideração da personalidade jurídica previsto no artigo 133 do CPC/2015”*.

Referido entendimento se baseia na premissa acertada de que o art. 135 do CTN encerra modalidade de responsabilidade tributária, e não de desconsideração da personalidade jurídica, razão pela qual o incidente processual carece de base material. Todavia, como já afirmado acima, não é logicamente acertado a jurisprudência – formada também pelos magistrados que integram o Enfam – considerar, de um lado, incabível o incidente por ausência de fundamento no art. 135 do CTN

e, de outro, permitir que o redirecionamento da execução fiscal se faça por ato praticado posteriormente à ocorrência do fato jurídico-tributário, em evidente ofensa ao mesmo artigo 135 do CTN.

CONCLUSÕES

A responsabilidade tributária de grupos econômicos não encontra fundamento legal no CTN, cujas regras pertinentes à matéria não elegem, como critério discriminador, essa circunstância societária para permitir a sujeição passiva tributária das empresas integrantes do grupo. Os dispositivos que normatizam a sujeição passiva, mormente os arts. 121, 124, 128 e 135 do CTN, não representam qualquer fundamento de tributação de grupos econômicos.

De outro turno, o atingimento dos sócios da pessoa jurídica integrante de um grupo econômico pode ocorrer mediante a desconsideração da personalidade, com espeque no artigo 50 do CC, inclusive por atos praticados posteriormente à ocorrência do fato jurídico-tributário. Por se tratar de genuína desconsideração da personalidade, tem-se claramente necessária a prova dos requisitos de desvio de finalidade ou confusão patrimonial, bem como cabível o incidente estatuído nos artigos 133 e seguintes do NCPC.

Não se verifica qualquer incompatibilidade entre o rito de cobrança da dívida ativa e o incidente de desconsideração da personalidade, que deve ser instaurado para assegurar as garantias constitucionais do devido processo legal.

Espera-se que a criação do incidente possa renovar o debate e reacender a necessária revisão da jurisprudência do STJ, que em ofensa direta e clara ao art. 135 do CTN admite o redirecionamento da execução fiscal ao administrador que não tenha figurado na Certidão de Dívida Ativa, por atos praticados após a constituição do crédito tributário, em cujo processo de lançamento o representante da pessoa jurídica nem sequer tenha participado. Nas palavras de Maria Rita Ferragut, *“as consequências da nova legislação processual (Código de Processo Civil de 2015) e da, talvez, mais adequada interpretação dos arts. 50 do CC e 124, I, e 135 do CTN, impõe-nos a necessidade de urgente reavaliação dos regimes jurídicos até aqui aplicados pela jurisprudência e defendidos pela doutrina.”*¹⁹

1

Não consideraremos, neste estudo, o conceito de grupo econômico presente na legislação trabalhista, na forma do artigo 2º, § 2º, da CLT, que não julgamos aplicável ao Direito Tributário, conforme defendemos em: “Grupos Econômicos em Matéria Tributária”. In: *Ivo Gandra da Silva Martins. (Org.). Grupos Econômicos*. São Paulo: Lex Magister, 2015, v. 1, págs. 221-277.

2

Aspectos Modernos do Direito Societário. Rio de Janeiro: Renovar, 1992, pág. 334.

3

Por óbvio, todo grupo econômico “de fato”, considerado como sujeito de direitos e obrigações, é necessariamente um grupo econômico de direito, uma vez que, para ser assim tratado, é necessário que o ordenamento positivo atribua efeitos jurídicos a essa condição especial.

Dito de outro modo, ausente previsão normativa positivada, elaborada de acordo com o processo legislativo pertinente, que qualifique juridicamente um grupo econômico e lhe atribua efeitos patrimoniais, não há como considerar um mero grupo “de fato” como irradiador de direitos e obrigações.

4

“Art. 265. A sociedade controladora e suas controladas podem constituir, nos termos deste capítulo, grupo de sociedades, mediante convenção pela qual se obriguem a combinar recursos ou esforços para a realização dos respectivos objetos, ou a participar de atividades ou empreendimentos comuns.”

5

Para tanto, será considerada vinculada à pessoa jurídica domiciliada no Brasil: I. a pessoa física ou jurídica cuja participação societária no seu capital social a caracterize como sua controladora, direta ou indireta, conforme artigo 243 da LSA; II. a pessoa jurídica que seja caracterizada como sua controlada, direta ou indireta, ou coligada, na forma definida no citado artigo 243 da LSA; III. a pessoa jurídica quando esta e a empresa domiciliada no Brasil estiverem sob controle societário ou administrativo comum ou quando pelo menos 10% (dez por cento) do capital social de cada uma pertencer a uma mesma pessoa física ou jurídica; IV. a pessoa física ou jurídica que seja sua associada, na forma de consórcio ou condomínio, conforme definido na legislação brasileira, em qualquer empreendimento; V. a pessoa física que for parente ou afim até o terceiro grau, cônjuge ou companheiro de qualquer de seus conselheiros, administradores, sócios ou acionista controlador em participação direta ou indireta; e VI. a pessoa jurídica residente ou domiciliada em país com tributação favorecida ou beneficiária de regime fiscal privilegiado, conforme dispõem os arts. 24 e 24-A da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, desde que não comprove que seus controladores não estejam enquadrados nos itens I a IV acima.

6

IPU: Doutrina e Prática. São Paulo: Atlas, 2012, pág. 117).

7

RDDT 1677/36.

8

Todavia, é de se reconhecer que a expressão “interesse comum” pode gerar ambiguidades, pois, em última análise, permite a errônea hermenêutica de considerar como comuns os interesses de partes contrapostas em contratos bilaterais e comutativos, nos quais os contratantes têm, de boa-fé, o desejo de cumprir com suas obrigações para colher os benefícios econômicos decorrentes. É o exemplo do contrato de compra e venda, no qual as partes são solidárias para o atingimento de um mesmo objetivo: a manifestação jurídica de vontade para troca de propriedade, com pagamento do preço – *res, pretium et consensus*. Entretanto, apesar dos interesses das partes contratantes da compra e venda serem *convergentes*, não se pode negar que, em sua essência, são *distintos*, haja vista que a pretensão do comprador é receber a propriedade do objeto, sendo que o interesse do vendedor é transferi-la, mediante recebimento do preço contratado.

9

A Responsabilidade Tributária dos Sócios tem Fundamento Legal? In: RDDT 182/107.

10

Curso de Direito Tributário, 21ª ed., São Paulo, Saraiva, 2009, pág. 349.

11

Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 2012, pág. 503.

12

Em expansão à classificação simplista do Código, Leandro Paulsen prefere, tal como grande parte da doutrina, incluir o substituto em categoria autônoma. Com essa ressalva, eis a classificação proposta pelo jurista: *contribuinte*, como aquele que realiza o fato gerador e, portanto, é indicado como pagador do tributo em razão de sua capacidade contributiva; e *terceiros*, que se dividem em: I. *substituto*, que por lei é obrigado a apurar o tributo devido e efetuar seu pagamento em lugar do contribuinte, normalmente mediante retenção e recolhimento. Quando o pagamento é definitivo, tem-se a substituição completa, como no caso da instituição financeira na retenção do Imposto de Renda na fonte. Quando o pagamento representa mera antecipação do tributo que for devido após a apuração pelo contribuinte, diz-se que a substituição é incompleta, como na hipótese de retenção do imposto de renda pelos empregadores, incidente sobre o pagamento de salários; e II. *responsável*, que por lei responde com seu próprio patrimônio no caso de inadimplência do contribuinte, substituto ou retentor, como no caso do gerente de pessoa jurídica, que responde pessoalmente pela inadimplência de tributo se caracterizada sua negligência administrativa.

13

Incidente de desconsideração da personalidade jurídica e os grupos econômicos. In: *Novo CPC e seu impacto no Direito Tributário*. Coord. Paulo Cesar Conrado e Juliana Furtado da Costa Araujo. São Paulo: Fiscosoft, 2015, pág. 14.

14

Direito Civil: Teoria Geral. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009, pág. 386.

15

Ob. cit., pág. 26.

16

Ob. cit., pág. 386.

17

“Grupos Econômicos em Matéria Tributária”. In: Ives Gandra da Silva Martins. (Org.). *Grupos Econômicos*. São Paulo: Lex Magister, 2015, v. 1, págs. 221-277. Em igual sentido, Heleno Taveira Torres assevera: “Como visto, o art. 135 não resguarda qualquer equivalência com controle sobre simulação, interposição fictícia de pessoas ou de fraude à lei, que podem se alegadas a qualquer tempo (art. 149, VII, do CTN), como justificativa para o auto de infração ou lançamento sobre os sócios de pessoas simuladas ou sujeitos interponentes, quando provada a simulação ou a fraude. Nesses termos, o art. 135, do CTN, ao não se prestar como mecanismo de superação do modelo de separação patrimonial adotado pela legislação mercantil, não pode ser alegado para tais fins”. (“Direito Tributário e Direito Priva-

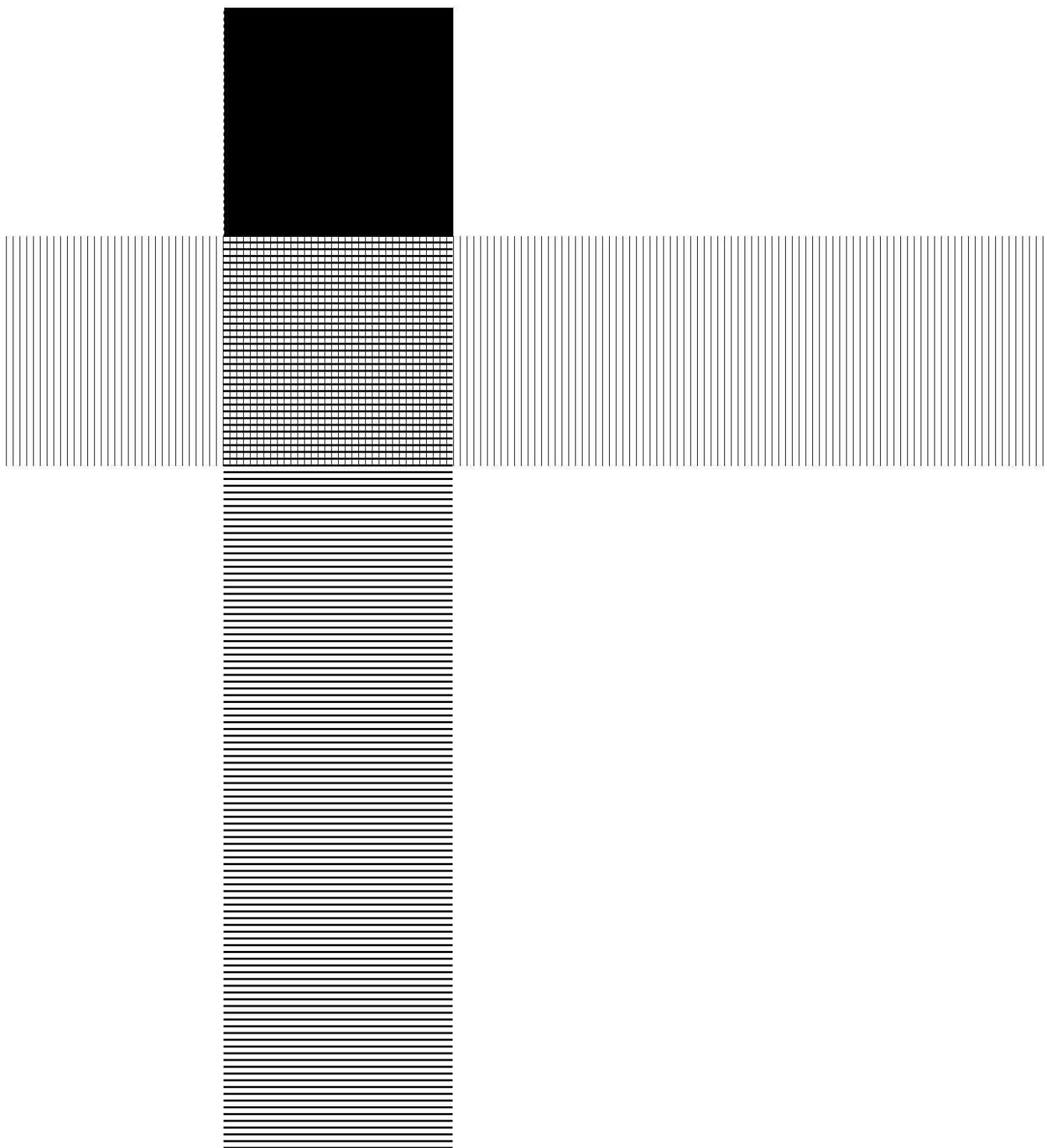
do”. São Paulo: *Revista dos Tribunais*, 2003, pág. 470).

18

Esse não tem sido, como sabemos, o entendimento majoritário do STJ, que considera a responsabilidade do art. 135, III, do CTN, como solidária, e, se não bastasse, admite o redirecionamento da execução fiscal ao administrador, mesmo em razão de ato praticado após o fato jurídico-tributário, em desacordo com a determinação clara do *caput* do citado art. 135. Nesse sentido, a Súmula nº 435 do STJ (“Presume-se dissolvida irregularmente a empresa que deixar de funcionar no seu domicílio sem comunicação aos órgãos competentes, legitimando o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente”), bem como inúmeros julgados, tais como: AgR-REsp 851.564, AgR-AREsp 257.631.

19

Ob. cit., pág. 41.



O CÓDIGO DE DIREITOS, GARANTIAS E OBRIGAÇÕES DO CONTRIBUINTE NO ESTADO DE SÃO PAULO E O CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

MÁRCIO OLÍVIO FERNANDES DA COSTA

BACHAREL EM CIÊNCIAS JURÍDICAS E SOCIAIS. DIRETOR DA EMPRESA COMERCIAL DISTRIBUIDORA AMERICANA (CDA). PRESIDENTE DO CONSELHO ESTADUAL DE DEFESA DO CONTRIBUINTE (CODECON). PRESIDENTE DO SINDICATO INTERMUNICIPAL DO COMÉRCIO VAREJISTA DE PNEUMÁTICOS DE SÃO PAULO (SICOPNEUS). VICE-PRESIDENTE DA FEDERAÇÃO DO COMÉRCIO DO ESTADO DE SÃO PAULO. VICE-PRESIDENTE DO CENTRO DO COMÉRCIO DO ESTADO DE SÃO PAULO. PRESIDENTE DO CONSELHO DE ASSUNTOS TRIBUTÁRIOS DA FECOMERCIO-SP. DIRETOR DA CONFEDERAÇÃO NACIONAL DO COMÉRCIO (CNC). MEMBRO DO CONSELHO REGIONAL DO SENAC-SP. MEMBRO DA FRENTE PARLAMENTAR DE EMPREENDEDORISMO DA ASSEMBLEIA LEGISLATIVA DO ESTADO DE SÃO PAULO.

COM MUITA HONRA DE ESTAR PARTICIPANDO DESTE NOBRE PROJETO EM CELEBRAÇÃO AOS 50 ANOS DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL, CABE RESSALTAR QUE A PRETENSÃO É CONTRIBUIR PARA A EXPERIÊNCIA DE EMPRESÁRIO E DE PRESIDENTE DO CONSELHO ESTADUAL DE DEFESA DO CONTRIBUINTE (CODECON), ÓRGÃO QUE COMPLETA 14 ANOS DE FUNCIONAMENTO EM PROL DAS GARANTIAS DOS CONTRIBUINTES, TENDO COMO BASE LEGAL A LEI COMPLEMENTAR ESTADUAL Nº 939.

EM UM BREVE HISTÓRICO, NO DIA 4 DE ABRIL DE 2003 FOI PUBLICADO NO DIÁRIO OFICIAL DO ESTADO DE SÃO PAULO A LEI COMPLEMENTAR Nº 939, QUE INSTITUI O CÓDIGO DE DIREITOS, GARANTIAS E OBRIGAÇÕES DO CONTRIBUINTE NO ESTADO DE SÃO PAULO.

O referido Código foi sancionado no Estado de São Paulo como um instrumento pioneiro para regular direitos, garantias e obrigações do contribuinte, objetivando entre outras medidas: promover o bom relacionamento entre o fisco e o contribuinte, baseado na cooperação, no respeito mútuo e na parceria, visando a fornecer ao Estado os recursos necessários ao cumprimento de suas atribuições; proteger o contribuinte contra o exercício abusivo do poder de fiscalizar, de lançar e de cobrar tributo instituído em lei; assegurar a ampla defesa dos direitos do contribuinte no âmbito do processo administrativo-fiscal em que tiver legítimo interesse; prevenir e reparar os danos decorrentes de abuso de poder por parte do Estado na fiscalização, no lançamento e na cobrança de tributos de sua competência; assegurar a adequada e eficaz prestação de serviços gratuitos de orientação aos contribuintes; assegurar uma forma lícita de apuração, declaração e recolhimento de tributos previstos em lei, bem como a manutenção e apresentação de bens, mercadorias, livros, documentos, impressos, papéis, programas de computador ou arquivos eletrônicos a eles relativos; e assegurar o regular exercício da fiscalização.

É possível depreender do acima exposto que o objetivo legal do Código de Direitos, Garantias e Obrigações do Contribuinte no Estado de São Paulo, em suma, é o de assegurar os direitos garantidos pela Constituição Federal, pelo Código Tributário Nacional e por leis esparsas.

A justificação do Código quando Projeto de Lei Complementar nº 81/2000 já dispunha em sua justificativa: “O objetivo fundamental que nos leva a propor o Código de Defesa do Contribuinte reside na necessidade de estabelecer um relativo equilíbrio entre o poder de fiscalizar do Estado e os direitos de quem suporta a voracidade arrecadatória dos Tesouros de União, Estados e municípios...”, “A opinião pública, cansada de esperar por uma reforma ampla e consistente, que desse alguma coerência ao nosso caótico sistema tributário, clama por alguma medida que venha em seu socorro diante do apetite arrecadador do Estado que não para de crescer. Diante do exposto, o Código de Defesa do Contribuinte do Estado de São Paulo surge como resposta a esse justo clamor. Temos consciência de que nossa proposta encontrará resistências. E é preciso deixar bem claro que nosso intuito não é enfraquecer o Estado, mas propiciar uma relação mais justa que responsabilize não só o contribuinte (como ocorre atualmente), mas, também, o próprio Estado. Afinal, não podemos esquecer que o contribuinte é o titular de direitos inerentes à cidadania e ao livre exercício da atividade econômica. A atual legislação tributária, no entanto, faz dele um verdadeiro “refém” do poder estatal. Nossa proposta, portanto, representa um marco na história da legislação tributária de São Paulo, uma vez que prevê o estabelecimento de penalidades ao Estado, enquanto que a legislação até agora existente presumia deveres e penalidades apenas ao contribuinte. Para finalizar essa breve exposição de motivos, cumpre-nos dizer que nossa proposta segue a tendência de alguns dos países mais avançados no sentido de buscar o equilíbrio na relação entre o fisco e o contribuinte. Com efeito, algumas Constituições do mundo moderno têm assegurado direitos aos contribuintes, por meio da limitação do poder de tributar. E dentro do mais

estrito senso de legalidade, este projeto viabiliza, a nosso juízo, uma salvaguarda legal para a efetiva defesa do contribuinte”.

Aqui cabe um aparte com relação à justificação acima quando afirma que: “Temos consciência de que nossa proposta encontrará resistências”. Isso porque um Código de Defesa do Contribuinte em âmbito nacional nunca conseguiu avançar no Congresso Nacional, em razão da resistência sempre encontrada, especialmente pela administração tributária federal, que mantém parecer contrário aos projetos que tratam do assunto. Foi assim com relação ao famoso Projeto de Lei Complementar do Senado nº 646/1999, de 25/11/1999, de autoria do senador Jorge Bornhausen, sem êxito em decorrência do parecer negativo da Receita Federal, que entendeu se tratar de um documento de defesa dos sonegadores.

Ao estabelecer, mediante a Lei Complementar nº 939, de 3 de abril de 2003, direitos, garantias e obrigações aos que têm o dever de pagar impostos, mas também o dever legal da administração pública, o Estado de São Paulo iniciava um processo salutar de harmonização das relações tributárias com os seus cidadãos e tomava uma atitude concreta em benefício da simplicidade dos trâmites e da justiça na arrecadação, superando o período em que ao contribuinte estavam reservados somente deveres e ônus, ditados, exclusivamente, pela interpretação unilateral da lei pelo Estado.

E qual a identificação deste Código Estadual com o nosso Código Tributário Nacional? SMJ, o Código Tributário Nacional é o direito material, e o Código Estadual de Defesa do Contribuinte é o direito formal.

As disposições encontradas no Código de Defesa do Contribuinte do Estado de São Paulo regulamentam normas existentes no ordenamento jurídico tributário, em especial, o cinquentenário do Código Tributário Nacional.

Sobre a denúncia espontânea prevista no art. 138 do CTN, abaixo transcrito:

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.*

O Código Estadual dispõe sobre o restabelecimento da espontaneidade no inciso VII, do art. 5º, in verbis:

Artigo 5º São garantias do contribuinte:

[...]

VII. *o restabelecimento da espontaneidade para sanar irregularidades relacionadas com o cumprimento de obrigação pertinente ao imposto caso a auditoria fiscal não esteja concluída no prazo de 90 (noventa) dias, contados da data em que ocorrer a entrega à autoridade fiscal da totalidade de informações, livros, documentos, impressos, papéis, programas de computador ou arquivos eletrônicos solicitados;*

[...]

§ 2º *O disposto no inciso VII aplica-se somente aos casos em que a conclusão dos trabalhos fiscais dependa exclusivamente das informações constantes nos elementos apresentados, tornando desnecessárias outras verificações.*

§ 3º *O prazo fixado no inciso VII poderá ser prorrogado por mais 90 (noventa) dias, mediante requisição fundamentada do agente fiscal de rendas responsável pelos trabalhos à autoridade que determinou a sua realização.*

Sobre a consulta tributária, previsão art. 161 do CTN:

Art. 161.

[...]

§ 2º *O disposto neste artigo não se aplica na pendência de consulta formulada pelo devedor dentro do prazo legal para pagamento do crédito.*

O Código de Defesa do Contribuinte do Estado de São Paulo regulamenta esse assunto:

Artigo 13. *A resposta a consulta escrita relativa a tributo, que contenha dados exatos e verdadeiros, que não seja meramente protelatória e que não tenha sido formulada após início de ação fiscal, será dada no prazo de 30 (trinta) dias após a entrega do pedido devidamente instruído.*

§ 1º *As diligências ou os pedidos de informação solicitados pelo órgão fazendário responsável pela resposta suspenderão, até o respectivo atendimento, o prazo de que trata este artigo.*

§ 2º *A apresentação de consulta pelo contribuinte impede, até o término do prazo fixado na resposta, o início de qualquer procedimento fiscal destinado à apuração de infração relacionada com a matéria consultada.*

§ 3º *A consulta que tratar de exigência de tributo, se este for considerado devido, não afasta a incidência de correção monetária ou outra forma de atualização e dos de-*

mais acréscimos previstos na legislação, dispensada a exigência de multa de mora e juros moratórios, se formulada no prazo previsto para o recolhimento normal do tributo e se o contribuinte adotar o entendimento contido na resposta no prazo que lhe for assinalado.

A garantia da certidão negativa prevista no art. 205 do CTN, in verbis:

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”.*

O Código de Defesa do Contribuinte do Estado de São Paulo prevê:

Artigo 14. *As certidões serão fornecidas no prazo de 10 (dez) dias úteis após a formalização do pedido devidamente instruído, vedada, em qualquer caso, a exigência de requisitos não previstos ou amparados em lei.*

Artigo 15. *A certidão negativa fornecida pela Fazenda Pública Estadual será entregue ainda que dela conste a existência de créditos não vencidos, em curso de cobrança executiva em que tenha sido efetivada a penhora, ou cuja exigibilidade esteja suspensa.*

Pelos poucos exemplos acima, pode ser certificado que o CTN está inserido no Código de Defesa do Contribuinte do Estado de São Paulo, que além dos princípios garantidos na Constituição Federal, contempla a seguinte legislação estadual: Lei Estadual nº 10.261/68, Estatuto dos Funcionários Públicos Civis do Estado de São Paulo; Lei Estadual nº 6.374/89, Lei do ICMS; Lei Estadual nº 10.177/98, sobre o processo administrativo no âmbito da administração pública do Estado de São Paulo; Lei Estadual nº 10.294/99, que dispõe sobre proteção e defesa do usuário do serviço público; Lei nº 13.457/2009, que dispõe sobre o processo administrativo tributário decorrente de lançamento de ofício, e dá outras providências; Decreto Estadual nº 52.658/08, medidas de desburocratização na recepção de documentos no âmbito da administração pública estadual; e Decreto Federal nº 7.724/2012, que regulamenta a Lei de Acesso à Informação em âmbito federal.

O Estado de São Paulo mostrou seu protagonismo não só aprovando um Código de direitos, garantias e obrigações do contribuinte, mas também criando na própria lei complementar que o instituiu um órgão fiscalizador desse diploma, o Co-

decon, o Conselho Estadual de Defesa do Contribuinte, com as prerrogativas e atribuições reservadas nos artigos 21 a 24 do diploma legal.

O Codecon foi o mecanismo eficiente de apoio e disseminação do Código do Contribuinte Estadual, por ser o guardião dos direitos e das garantias das pessoas físicas e jurídicas no cumprimento da obrigação legal e, por outro lado, por evidenciar os deveres da administração pública fazendária.

O Codecon tem personalidade jurídica de autarquia especial, compondo os quadros da Secretaria da Fazenda. Em 2017, completa 14 anos de existência, buscando aumentar sua expertise em relação às suas atribuições precípua e também incorporar a ela o conhecimento internacional, interagindo com entidades, tais como a Associação de Planejamento Fiscal e Financeiro, de Montreal, Canadá, organização não governamental dedicada à defesa do contribuinte. Além disso, recebe em suas reuniões mensais, visitas ilustres para debater teses modernas do nosso Poder Judiciário, bem como cumpre com o seu papel mais importante, que é o de recepcionar, apreciar e dar solução às reclamações dos contribuintes.

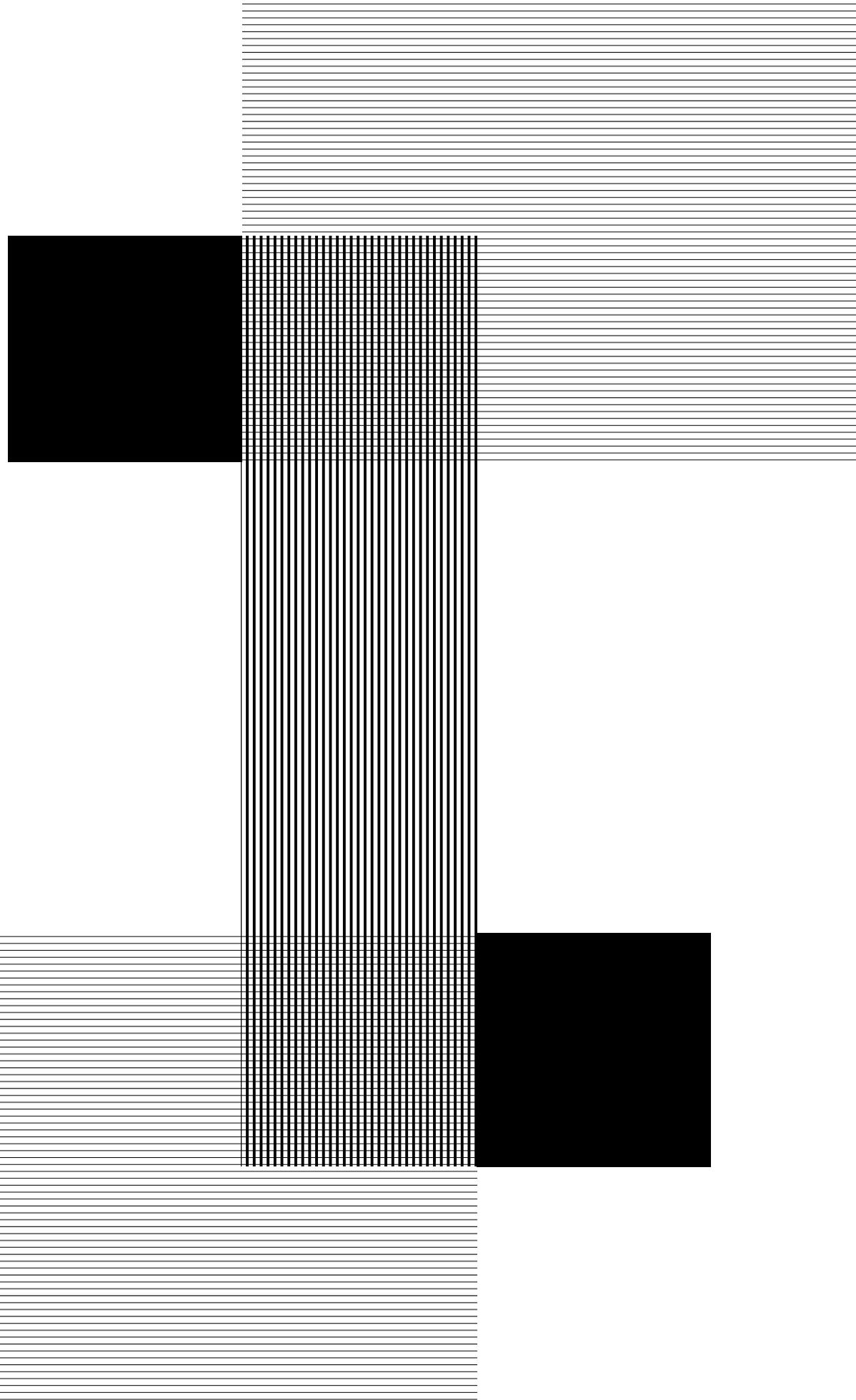
Ainda dentro de suas atribuições, o Codecon tem desenvolvido estudos para o aperfeiçoamento da legislação tributária do Estado de São Paulo. Último exemplo disso é o estudo que originou o Projeto de Lei do Executivo nº 57/2017, em trâmite na Assembleia Legislativa do Estado de São Paulo, que tem como proposta alterar a Lei do ICMS (Lei nº 6374/89), em especial no que diz respeito à redução de multas cobradas por infringência ao regulamento do ICMS, por terem caráter confiscatório reconhecido por tribunais superiores, e à adaptação da taxa de juros praticada pela administração pública estadual, que também se mostrou abusiva por ser bem superior à Taxa Selic, índice utilizado para atualização de débitos federais.

O Codecon é composto por um colegiado paritário de 20 membros, entre eles, instituições públicas, do setor privado, do mundo acadêmico e de representações altamente relevantes da sociedade civil: Assembleia Legislativa do Estado de São Paulo; Federação do Comércio do Estado de São Paulo (FecomercioSP); Federação das Indústrias do Estado de São Paulo (Fiesp); Federação da Agricultura do Estado de São Paulo (Fasp); Serviço de Apoio às Micro e Pequenas Empresas de São Paulo (Sebrae); Ordem dos Advogados do Brasil, Seção de São Paulo (OAB-SP); Conselho Regional de Contabilidade de São Paulo (CRC-SP); Associação dos Agentes Fiscais de Rendas do Estado de São Paulo (Afresp); Sindicato dos Agentes Fiscais de Rendas do Estado de São Paulo (Sinafresp); Coordenadoria da Administração Tributária da Secretaria da Fazenda; Corregedoria do Fisco Estadual; Ouvidoria Fazendária; Escola Fazendária do Estado de São Paulo; Procuradoria Fiscal da Procuradoria-Geral do Estado; Secretaria da Educação; Secretaria da Justiça e da Defesa da Cidadania; Casa Civil; Federação das Associações Comerciais do Estado de São Paulo (Facesp); Federação das Empresas de Transporte de Carga do Estado de São Paulo (FETCesp); e Diretoria Executiva da Administração Tributária da Secretaria da Fazenda (DEAT).

Ao longo desses 14 anos de Codecon, o maior ganho para o Estado de São Paulo foi a harmonização da relação entre fisco e contribuinte. Isso porque, no passado, o fis-

co estadual enxergava o contribuinte com preconceito, julgando-o como sonegador. Por outro lado, o contribuinte também tinha o mau olhar com relação ao fisco, prejudgando-o como perseguidor, tirano e injusto. A partir do momento que se colocou num mesmo ambiente o fisco e o contribuinte, um passou a conhecer os problemas do outro, e os preconceitos foram se dissipando, pois passaram a se entender e a se respeitar.

O Codecon propiciou que isso ocorresse pelo convívio, pela troca de experiência e pelo estreito relacionamento proporcionado por sua composição paritária, transformando o preconceito em respeito, moral, ética e profissionalismo.



SUBJETIVISMO EXACERBADO

A TERCEIRA ONDA NA
INTERPRETAÇÃO DO
PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

RODRIGO BRUNELLI MACHADO

ADVOGADO EM SÃO PAULO. SÓCIO DO ULHÔA CANTO, REZENDE E GUERRA - ADVOGADOS. ESPECIALISTA EM DIREITO TRIBUTÁRIO PELO INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS - IBET. MESTRE EM TRIBUTAÇÃO INTERNACIONAL PELA UNIVERSIDADE DE LEIDEN, HOLANDA. PROFESSOR DO INSPEP, DO SUMMER COURSE DO INTERNATIONAL TAX CENTER DA UNIVERSIDADE DA LEIDEN E DO CURSO DE EXTENSÃO EM TRIBUTAÇÃO INTERNACIONAL DA FIPECAFI - FUNDAÇÃO INSTITUTO DE PESQUISAS CONTÁBEIS, ATUARIAIS E FINANCEIRAS. MEMBRO FUNDADOR DO INSTITUTO DE PESQUISAS TRIBUTÁRIAS - IPT. DIRETOR DA ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE DIREITO FINANCEIRO - ABDF.

OS LIMITES DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO SEMPRE FORAM OBJETO DE INTENSO DEBATE NA DOCTRINA E NA JURISPRUDÊNCIA. A PERCEPÇÃO DE LICITUDE DE UM NEGÓCIO JURÍDICO QUE ACARRETE ECONOMIA TRIBUTÁRIA VARIA MUITO EM FUNÇÃO DOS MAIS DIVERSOS FATORES: MOMENTO HISTÓRICO, AMBIENTE ECONÔMICO, FUNÇÃO PROFISSIONAL EXERCIDA PELO INTÉRPRETE, ENTRE OUTROS.

O QUE SE PRETENDE ANALISAR NESTE ARTIGO É A EVOLUÇÃO DA INTEPRETAÇÃO DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO, PARA SE DEMONSTRAR QUE ESTAMOS DIANTE DE UMA TERCEIRA ONDA: A DO SUBJETIVISMO EXACERBADO.

O DIREITO TRIBUTÁRIO, ASSIM COMO O DIREITO PENAL, É UM RAMO DO DIREITO CUJAS NORMAS ATUAM COMO FORTES INDUTORAS DE COMPORTAMENTO. EMBORA O DIREITO NORMALMENTE BUSQUE DISCIPLINAR A REALIDADE TAL COMO SE APRESENTA¹, DETERMINADAS NORMAS TÊM O EFEITO CONTRÁRIO E IMPLICAM MUDANÇAS DE CONDUITAS, IMPACTANDO A PRÓPRIA REALIDADE.

Essa característica do Direito Tributário confere à interpretação de suas normas uma natureza pendular, ora prevalecendo a forma, ora prevalecendo a essência.

No Brasil, durante muitos anos prevaleceu uma abordagem bastante formal na interpretação tributária. De acordo com essa corrente, se a hipótese não estiver precisamente descrita na lei tributária, não ocorre a incidência do tributo.

Para muitos, essa linha é a mais adequada e decorre diretamente do princípio da estrita legalidade (também identificado como “princípio da tipicidade fechada ou da determinação conceitual”).

A Constituição Federal determina que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei” (art. 5º, II). O Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25/10/1966), por seu turno, estabelece que: **I.** somente a lei pode definir o fato gerador da obrigação tributária (art. 97); e **II.** a analogia, embora possa ser utilizada na ausência de disposição expressa, não pode resultar na exigência de tributo não previsto em lei (art. 108, § 1º).

Esses dispositivos já fundamentaram negócios jurídicos realizados de acordo com a lei, mas com finalidade preponderante de economia fiscal sem propósito comercial claro. Nessa época, autuações que buscassem questionar a substância das transações, em detrimento da forma adotada, eram geralmente canceladas pelos tribunais administrativos.

Nessa época, a doutrina e a jurisprudência distinguiam de forma mais nítida os conceitos de evasão – forma ilegal de se evitar a incidência tributária ou de se ocultar sua ocorrência –, e de elisão, planejamento tributário lícito, que consiste em adotar a opção, legítima, menos onerosa tributariamente de se realizar um negócio jurídico.

Abaixo, uma decisão paradigmática desse período, proferida pela Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), em 1995:

*IRPJ – SIMULAÇÃO NA INCORPORAÇÃO – Para que se possa materializar, é indispensável que o ato praticado não pudesse ser realizado, fosse por vedação legal ou por qualquer outra razão. Se não existiria impedimento para a realização da incorporação tal como realizada e o ato praticado não é de natureza diversa daquele que de fato aparenta, isto é, se de fato e de direito não ocorreu ato diverso da incorporação: não há como qualificar-se a operação de simulada. Os objetivos visados com a prática do ato não interferem na qualificação jurídica do ato praticado, portanto, **SE O ATO PRATICADO ERA LÍCITO, AS EVENTUAIS CONSEQUÊNCIAS CONTRÁRIAS AO FISCO DEVEM SER QUALIFICADAS COMO CASOS DE ELISÃO FISCAL, E NÃO DE EVASÃO FISCAL.** (CSRF/01-01.857, de 15/5/1995. Grifou-se.)*

O cenário começou a mudar por volta do ano 2000. Ganhou força, no Brasil e no exterior, o conceito de norma geral antielisiva. Os legisladores, em vez de aperfeiçoar a legislação de modo a fechar lacunas utilizadas pelos contribuintes para economia tributária, procuraram estabelecer normas gerais para combater negócios jurídicos que, embora lícitos, fossem realizados sem propósito comercial.

No Brasil, a Lei Complementar nº 104, de 10/1/2001, introduziu um parágrafo único ao art. 116 do CTN, nos seguintes termos:

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.

A Exposição de Motivos nº 820/MF, publicada no Diário da Câmara dos Deputados de 14/10/1999, justificou a inclusão do parágrafo único no art. 116 do CTN pela necessidade de se estabelecer norma que permitisse à autoridade tributária desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com finalidade de elisão, para combater planejamentos praticados de acordo com a lei, mas com abuso de forma ou de direito.

Em que pese sua exposição de motivos expressamente qualificar o comando descrito no parágrafo único como norma antielisiva, é curioso notar que o dispositivo trata de atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador, o que confere à conduta que se pretende combater uma certa conotação de ilegalidade.

Outro ponto relevante é a sujeição do parágrafo único à regulamentação por lei ordinária. Em face desse aspecto, muito se discutiu a respeito da aplicabilidade do art. 116 antes da publicação de referida lei.

O Parecer nº 1.257/2000, emitido pela Comissão de Assuntos Econômicos do Senado Federal, ao aprovar o Projeto de Lei Complementar nº 77, convertido na Lei Complementar nº 104/2001, foi expresso no sentido da necessidade de lei para aplicação do parágrafo único.

A redação original da Medida Provisória (MP) nº 66, de 29/8/2002, pretendia, em seus artigos 13 a 19, disciplinar o parágrafo único do art. 116 do CTN. Essa seção da lei era denominada “Procedimentos relativos à norma geral Antielisão”.

Coerentemente, o parágrafo único do art. 13 determinava expressamente que o artigo não se aplicava a hipóteses de dolo, fraude ou simulação. Já o art. 17 estabelecia que, caso a autoridade administrativa desconsiderasse os atos ou negócios jurídicos praticados, o sujeito passivo poderia recolher o tributo, acrescido tão somente de juros e multa de mora.

Os artigos 13 a 19 não foram aprovados na conversão da MP nº 66/2002 na Lei nº 10.637, de 29/8/2002.

O fisco, porém, apesar da inexistência de lei regulamentadora, passou a utilizar o art. 116, parágrafo único, do CTN, como fundamento legal para autos de infra-

ção, inclusive com aplicação de multa agravada (o que só deveria ocorrer em casos de evidente intuito de sonegação, fraude e conluio).

Coube ao contribuinte, portanto, o pior dos cenários: de um lado, ficou sem a possibilidade de recolher o tributo apenas com juros e multa de mora em caso de negócios jurídicos reputados como elisão; e, de outro, passou a ter um suposto fundamento legal para desconsideração de seus planejamentos tributários.

Ou seja, enquanto os países em geral buscavam formas de restringir as opções para ocorrência de elisão fiscal, no Brasil se ampliou consideravelmente a abrangência do conceito de evasão, que passou a compreender situações que até então claramente configuravam economia tributária legítima.

A decisão a seguir demonstra claramente essa mudança:

INCORPORAÇÃO ATÍPICA – NEGÓCIO JURÍDICO INDIRETO – SIMULAÇÃO RELATIVA – A incorporação de empresa superavitária por outra deficitária, embora atípica, não é vedada por lei, representando um negócio jurídico indireto, na medida em que subjacente a uma realidade jurídica, há uma realidade econômica não revelada.

Para que os atos jurídicos produzam **efeitos elisivos, além da anterioridade à ocorrência do fato gerador, necessário se faz que revistam forma lícita, aí não compreendida hipótese de simulação relativa**, configurada em face dos dados e fatos que instruíram o processo (...) (1º CC, Acórdão nº 103-21.046, de 16/10/2002. Grifou-se.)

No plano doutrinário, um divisor de águas foi a obra de Marco Aurélio Greco denominada *Planejamento Tributário*, cuja primeira edição foi publicada em 2004. Nessa obra, o autor demonstra a evolução na interpretação do planejamento tributário e defende a importância da substância econômica para a validade dos negócios jurídicos.

Frequentemente, os posicionamentos de Marco Aurélio Greco têm sido citados em autos de infração como suporte para alegar a ilicitude de negócios jurídicos realizados sem um propósito negocial claro.

Curiosamente, porém, o próprio autor, ao tratar de fraude à lei², defende que nesses casos não deveria haver nenhuma penalidade, justamente porque o contribuinte age de acordo com a norma jurídica, e faz um elogio à MP nº 66/2002, acima mencionada, por “*buscar um ponto de equilíbrio para que o planejamento não se limitasse a conduzir ao céu da não incidência ou ao inferno da multa de ofício eventualmente agravada ao dobro*”³.

Essa segunda fase, marcada por uma interpretação muito mais restritiva do conceito de planejamento tributário válido. A principal consequência desse fenômeno foi a necessidade de se reavaliar estruturas que, antes consideradas legítimas, passaram gradualmente a ser qualificadas como abusivas.

Inclusive, houve determinados negócios jurídicos que foram realizados com suporte na jurisprudência administrativa e judicial prevalente à época de sua implementação, e posteriormente ficaram sujeitos a autos de infração, por vezes com multa qualificada e consequências penais.

Ou seja, em alguns casos, o contribuinte, que seguiu a posição de um tribunal administrativo a respeito de determinado negócio jurídico, viu-se obrigado a retornar àquele mesmo tribunal administrativo para demonstrar que o negócio jurídico por ele praticado, outrora validado pelo próprio tribunal, não configurava crime.

Em excelente estudo coordenado por Luís Eduardo Schoueri e organizado por Rodrigo de Freitas⁴, analisou-se 76 acórdãos proferidos pelos Conselhos de Contribuintes, entre 2002 e 2008.

Nesse estudo, procurou-se responder três perguntas:

1. A operação teve outros motivos que não os tributários?
2. Os fatos foram considerados existentes tais como descritos pelo contribuinte?
3. Foram observadas as regras cogentes não tributárias?

Na maioria absoluta dos casos em que a resposta a alguma das perguntas acima foi negativa, o planejamento foi considerado inválido.

Essa consequência em relação às perguntas 2 e 3 parece coerente. Afinal, se os fatos não são aqueles descritos pelo contribuinte ou se houve desrespeito a leis não tributárias na realização do negócio jurídico, parece razoável que o referido negócio seja considerado inválido.

Agora, a pergunta 1 merece uma análise mais detida. A ausência de outros motivos que não o tributário para realizar determinado negócio jurídico é suficiente para se considerar inválido um negócio jurídico realizado de acordo com a lei? Em outras palavras, num país onde a carga tributária gira em torno de 35% do Produto Interno Bruto (PIB), a busca por uma menor tributação sobre as operações do contribuinte, observados, evidentemente, os limites legais, não seria um propósito comercial em si mesmo?

Uma alteração na estrutura logística de uma empresa que acarrete economia de 1% tem inquestionavelmente propósito comercial. Por que não haveria propósito comercial numa reorganização societária que tenha por exclusiva finalidade uma economia fiscal de 10%?

As distorções causadas pela valorização excessiva da existência de outras razões econômicas, além das fiscais, como critério de validade dos negócios jurídicos, têm sido reconhecidas em decisões proferidas pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf).

Nesse particular, merece menção recente voto proferido pelo conselheiro Luis Fabiano Alves Penteado, pela forma cristalina e didática com que analisa a questão⁵:

(...) Antes de tudo, é importante ressaltar QUE TEMOS PRESENCIADO COM PREOCUPANTE FREQUÊNCIA A UTILIZAÇÃO PELO FISCO DA TEORIA DO PROPÓSITO NEGOCIAL, POR MEIO

DO QUAL DEFENDE QUE A SIMPLES AUSÊNCIA – SOB A ÓTICA DO FISCO – DE OUTROS MOTIVADORES PARA A OPERAÇÃO QUE NÃO O ALCANCE DO BENEFÍCIO FISCAL, JÁ É ELEMENTO SUFICIENTE QUE INVALIDA OS ATOS DO CONTRIBUINTES OU, AO MENOS, INVIABILIZA O BENEFÍCIO FISCAL ALMEJADO.

Entendo que tal racional adotado pela autoridade fiscal guarda certa contradição com diversas regras e estruturas criadas há muito tempo pelo legislador pátrio, por meio das quais são oferecidos benefícios fiscais às empresas que lá se estabelecerem e produzirem, gerando empregos, desenvolvimentos econômico e social e, mesmo, arrecadação de tributos para a região.

Ora, em relação à Zona Franca de Manaus, a principal função desempenhada pelas autoridades fiscais tem sido monitorar se os contribuintes, de fato, cumprem todos os requisitos previstos em lei para o gozo dos incentivos fiscais, sem haver qualquer questionamento acerca das motivações do contribuinte.

(...)

Em outras palavras: nenhuma empresa busca a Zona Franca de Manaus em razão da maior proximidade com o mercado consumidor, melhor infraestrutura ou maior oferta de mão de obra qualificada. O objetivo é o gozo do incentivo fiscal e isso é garantido às empresas que cumpram todos os requisitos da legislação, independentemente da existência de outras razões.

Dessa forma, o conceito a ser adotado para definir o propósito comercial deve ser no SENTIDO DE CONSIDERAR A BUSCA PELA REDUÇÃO DAS INCIDÊNCIAS TRIBUTÁRIAS, POR SI, COMO UM PROPÓSITO NEGOCIAL QUE VIABILIZA A DEDUÇÃO DO ÁGIO. Já temos importantes precedentes no Carf nesta direção: (...)

Nos últimos anos, uma série de fatores afetaram significativamente a interpretação, e, de certa forma, até a tolerância da sociedade em relação aos planejamentos tributários.

Em primeiro lugar, o temor generalizado causado pelos atentados terroristas realizados em todo o mundo pôs em xeque alguns direitos considerados como garantias fundamentais, tais como o sigilo fiscal e o sigilo bancário.

Intensificou-se a percepção de que tais institutos, destinados originalmente a proteger a privacidade das empresas e dos indivíduos, terminavam por acobertar a conduta de criminosos.

Diante disso, diversas ações foram realizadas pelos países para facilitar a obtenção e troca de informações bancárias e fiscais.

Os Estados Unidos, por exemplo, editaram o Foreign Account Tax Compliance Act (FACTA), que disciplina a troca de informações bancárias com aquele

país. No Brasil, o acordo celebrado com os Estados Unidos para implementação do FATCA foi aprovado pelo Decreto Legislativo nº 146, de 25/6/2015, e promulgado pelo Decreto nº 8.506, de 24/8/2015.

Em âmbito global, em 2014 foi celebrado o Acordo Multilateral para a Troca Automática de Informação Fiscal, por dezenas de jurisdições (incluindo o Brasil).

Em segundo lugar, a desigualdade econômica atingiu patamares recordes. Estudo divulgado no início de 2016 pela organização não governamental britânica Oxfam afirma que o 1% mais rico da população do mundo detém metade da riqueza mundial.

Em paralelo, vários países enfrentaram graves crises econômicas, que acarretaram o aumento da pobreza, desemprego e dificuldade dos países em assegurar serviços públicos básicos para suas populações.

Todos esses fatores potencializaram o sentimento, não apenas das autoridades fiscais, mas da sociedade em geral, de que o planejamento tributário é algo a ser combatido, por implicar o aumento da desigualdade social e beneficiar indevidamente os grandes contribuintes.

Com efeito, no lugar da análise da legalidade dos negócios jurídicos que geravam economia fiscal, passou-se a questionar a moralidade de tais operações, atribuindo especial relevância à solidariedade fiscal. Alguns grupos multinacionais sofreram boicotes e protestos públicos quando seus planejamentos tributários foram divulgados pela mídia (independentemente da sua legitimidade).

Para tentar combater os planejamentos que exploram assimetrias nas legislações dos países, para transferência artificial de lucros⁶, a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) desenvolveu um projeto bastante complexo, o Base Erosion and Profit Shifting (BEPS), envolvendo mais de cem países.

O BEPS é dividido em 15 ações, com os objetivos de: I. dificultar a prática de planejamentos agressivos; II. reduzir assimetrias nas legislações; III. ampliar a transparência; e IV. facilitar a solução de conflitos entre os países.

As ações do BEPS têm impactado significativamente as tendências de tributação no Brasil.

A MP nº 685, de 21/7/2015, por exemplo, pretendeu estabelecer a divulgação obrigatória de planejamentos tributários, em consonância com a Ação nº 12 do BEPS, mas tais dispositivos foram excluídos na conversão da MP na Lei nº 13.202, de 8/12/2015.

A MP nº 694, de 30/9/2015, pretendeu estabelecer restrições aos juros sobre capital próprio, em linha com a Ação nº 2 do BEPS, mas teve sua vigência encerrada em 8/3/2016.

A Lei nº 13.254, de 13/1/2016, por seu turno, estabeleceu o Regime Especial de Regularização Cambial e Tributário (RERCT), que permite a regularização da situação de contribuintes com bens e direitos no exterior que não tenham sido declarados às autoridades administrativas brasileiras.

Além dos aspectos acima, o Brasil, em particular, passa por sensíveis crises política e institucional. Diversos órgãos públicos, empresas e indivíduos estão so-

frendo fiscalizações intensas para apuração de desvios de condutas na relação entre o Poder Público e a iniciativa privada.

Esse ambiente tem acarretado algumas consequências bastante negativas na área tributária.

A crise econômica causa uma enorme pressão por aumento de arrecadação, o que potencializa o conflito entre fisco e contribuintes.

Já a crise institucional gera um rigor e conservadorismo excessivos nas fiscalizações e nos julgamentos dos tribunais administrativos.

De fato, ao analisar questões controvertidas, o agente fiscal ou o julgador administrativo, mesmo que concorde com o contribuinte, tem o receio, legítimo, de ser injustamente acusado de ter agido ou decidido daquela forma em troca de algum benefício indevido.

Nesse cenário, muitos agentes públicos optam pelo caminho mais simples e menos arriscado de efetuar o lançamento fiscal ou votar pela sua manutenção, ainda que contrariando sua própria convicção.

Outra consequência clara é a insegurança jurídica, mesmo na realização dos negócios jurídicos usuais.

Um caso recente ilustra de maneira bastante interessante essa situação. Uma empresa estrangeira, na iminência de realizar uma operação que envolvia um valor significativo, contratou vários escritórios de advocacia especializados em Direito Tributário, aos quais fez as seguintes indagações: I. “Há fundamento legal para realizar a operação?”; II. “Há risco de questionamento fiscal?”; e III. “Em caso de questionamento, quais as chances de perda da empresa?”.

O posicionamento dos escritórios foi unânime no sentido de que: I. a operação era legal; II. o risco de questionamento era elevado; e III. as chances de perda eram possíveis.

Os representantes da empresa não conseguiam compreender como uma operação legítima, prevista na lei, tinha alto risco de questionamento e, pior, chances possíveis de perda.

Essa insegurança jurídica e a imprevisibilidade jurisprudencial retratam a terceira onda na interpretação do planejamento tributário, aqui apelidada de “subjetivismo exacerbado”. Esse fenômeno foi identificado com precisão em voto do ministro Humberto Gomes do Barros, do Superior Tribunal de Justiça (STJ), que ficou conhecido como voto “banana boat” (Agravo Regimental no Recurso Especial nº 382.736-SC, julgado em 8/10/2003):

(...) Nós somos os condutores, e eu – ministro de um tribunal cujas decisões os próprios Ministros não respeitam – me sinto triste. Como contribuinte, que também sou, mergulho em insegurança, como um passageiro daquele voo trágico em que o piloto que se perdeu no meio da noite em cima da Selva Amazônica: ele virava para a esquerda, dobrava para a direita, e os passageiros sem nada saber, até que eles de repente descobriram que estavam perdidos: o avião com o Superior Tribunal de Justiça está extre-

mamente perdido. Agora estamos a rever uma súmula que fixamos há menos de um trimestre. Agora, dizemos que está errada, porque alguém nos deu uma lição dizendo que essa súmula não devia ter sido feita assim.

Nas praias de turismo, pelo mundo afora, existe um brinquedo em que uma enorme boia, cheia de pessoas, é arrastada por uma lancha. A função do piloto dessa lancha é fazer derrubar as pessoas montadas no dorso da boia. Para tanto, a lancha se desloca em linha reta e, de repente, descreve curvas de quase noventa graus. O jogo só termina quando todos os passageiros da boia estão dentro do mar. Pois bem, o STJ parece ter assumido o papel do piloto dessa lancha. Nosso papel tem sido derrubar os jurisdicionados. (...)

A interrupção dessa tendência é essencial para o desenvolvimento econômico do País, para a atração de investimentos estrangeiros e para a redução do contencioso tributário no Brasil.

Algumas medidas legislativas podem ser interessantes para diminuir a insegurança dos contribuintes, sem prejudicar o combate à evasão fiscal.

Por exemplo, poderia ser criada a possibilidade de consulta formal prévia às autoridades fiscais, com prazo razoável para resposta e efeito vinculante. Desse modo, o contribuinte poderia conhecer antecipadamente o posicionamento do fisco em relação aos negócios jurídicos que pretende realizar.

Atualmente, a consulta prévia, além de não ser vinculante para a administração, muitas vezes é considerada ineficaz pelas autoridades por ser considerada consulta em tese.

Outra medida interessante seria a regulamentação do art. 116, parágrafo único, do CTN, na linha dos artigos 13 a 19 da MP nº 66/2002, para evitar que o referido dispositivo do CTN continue a fundamentar, indevidamente, lançamentos contra atos jurídicos reputados como evasão fiscal.

Uma terceira medida, no âmbito do contencioso, seria a previsão de que, no caso de empate no julgamento de matérias tributárias, se o voto de qualidade for desfavorável ao contribuinte, ficaria afastada a penalidade, em linha do art. 112 do CTN⁷.

1

Como ensina Rubens Gomes de Souza, em prefácio de obra de Gilberto de Ulhôa Canto: "(...) a essência do Direito é ser um instrumento, e não uma norma de ação. Servo e não senhor, cabe-lhe fornecer à realidade os meios de se manifestar como é, não lhe dizer como deveria ser. O fato precede o Direito e o comanda. (...)" (ULHÔA CANTO, Gilberto de. *Temas de Direito Tributário (Pareceres e estudos)*. Rio de Janeiro: Edições Financieiras S.A., 1955).

2

Registre-se, desde logo, que não se deve confundir o termo "fraude à lei" com a fraude penal. O termo "fraude à lei" designa a conduta, lícita, pela qual o agente evita a finalidade pretendida pela lei, sem burlá-la. Trata-se, na realidade, de fraude ao escopo da lei.

3

GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 3ª ed. São Paulo: Dialética, 2011, pág. 259.

4

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Planejamento Tributário e o Propósito Negocial*. 1ª ed. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

5

Acórdão nº 1201-001.438, de 7/6/2016. Negritos no original.

6

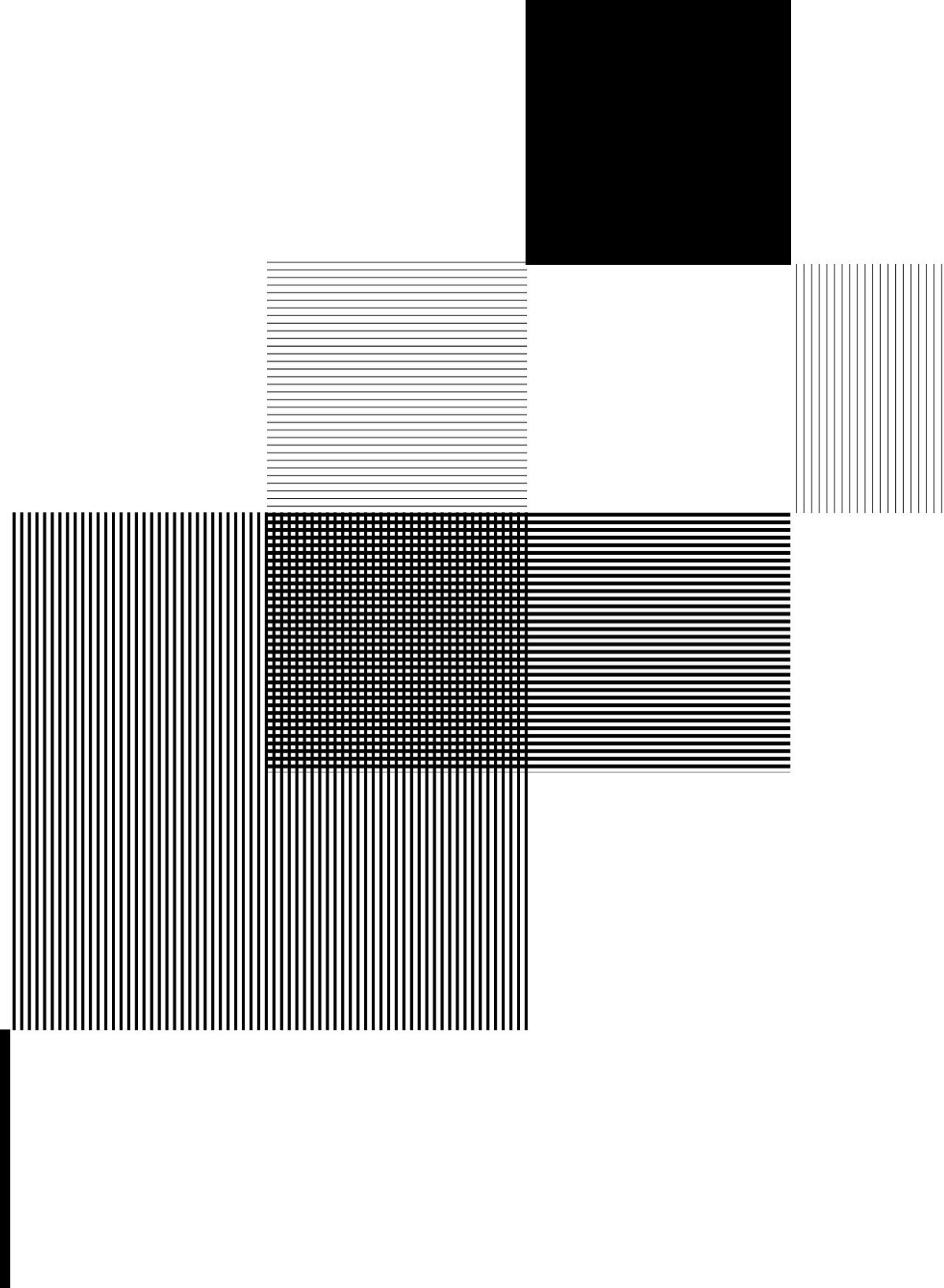
Estudo de 2013 divulgado pela OCDE estima que tais planejamentos impliquem perdas anuais entre US\$100 e US\$240 bilhões para os países.

7

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:

(...)

IV. à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.



O ARTIGO 112 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

SUA RECENTE
POLÊMICA EM
RELAÇÃO AO VOTO
DE QUALIDADE
E AS HIPÓTESES
DE CABIMENTO

LEONARDO LUIS PAGANO GONÇALVES

CONSELHEIRO TITULAR DA 2ª TURMA ORDINÁRIA;
DA C. 4ª CÂMARA; E DA 1ª SEÇÃO DE JULGAMENTO DO
E. CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
(CARF/MF). JUIZ TITULAR DA C. 7ª CÂMARA JULGADORA
DO E. TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS DO ESTADO DE
SÃO PAULO (TIT/SP). MEMBRO EFETIVO DA COMISSÃO DO
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO DA OAB/SP.
MEMBRO EFETIVO DA COMISSÃO DE DIREITO TRIBUTÁRIO
DA OAB/SP. GRADUADO EM DIREITO, FACULDADES
METROPOLITANAS UNIDAS (UNIFMU). PÓS-GRADUADO
EM DIREITO EMPRESARIAL NA GVLAW (GV).
ESPECIALIZAÇÃO EM PROCESSO ADMINISTRATIVO.

INTRODUÇÃO

O CINQUENTENÁRIO DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL TROUXE A OPORTUNIDADE DE NOS ATENTARMOS À REFERIDA LEI Nº 5.172/66, QUE HÁ TANTO TEMPO VEM NORTEANDO A CONDUTA DOS OPERADORES DO DIREITO TRIBUTÁRIO.

NÃO É POSSÍVEL, NO DECORRER DESSA ANÁLISE, DEIXAR DE PRESTAR HOMENAGENS ÀQUELES QUE CONDUZIRAM O PROCESSO QUE CULMINOU NA EDIÇÃO DE TAL PRESTIGIOSO CODEX, GRUPO LIDERADO PELO PROFESSOR RUBENS GOMES DE SOUZA, QUE TEVE O CUIDADO DE OUVIR SUGESTÕES E PROCURAR, NA MEDIDA DO POSSÍVEL, CODIFICAR A PRÁTICA DO DIREITO TRIBUTÁRIO COMO APLICADA NAQUELES TEMPOS, A FIM DE QUE A LEGISLAÇÃO FOSSE O ESPELHO DA VIDA REAL, PREOCUPAÇÃO NEM SEMPRE OBSERVADA NA ELABORAÇÃO DE PROJETOS DE LEI.

Como bem precisamente destacou o professor Ives Gandra da Silva Martins¹, até a presente data nenhum artigo do Código Tributário Nacional foi julgado inconstitucional, o que se deve principalmente ao zelo com que pensado e elaborado, muito embora o projeto original tenha sido bastante alterado em razão da necessidade de ajustes frente ao compreensível conflito de interesses entre representantes dos contribuintes, da Fazenda Pública e do Poder Legislativo.

E justamente nessa oportunidade, em que se comemora a quinta década da vigência do Código Tributário Nacional, convém debruçar-se novamente sobre ele e escolher, a título exemplificativo, um de seus dispositivos que ultimamente vem gerando polêmica em relação ao alcance de sua aplicação, a fim de verificar se suas disposições ainda são atuais ou se tal Código já se encontra superado pela mais recente interpretação e aplicação do Direito Tributário pelas novas gerações.

Para tal indagação não há resposta fácil, entretanto, entende-se que um excelente paradigma, para demonstrar como vem sendo utilizado o Código Tributário Nacional (CTN), seria a análise de algumas hipóteses e interpretações de juristas e tribunais quanto à aplicação do artigo 112 do mesmo Código.

Assim, inicialmente cabe aqui um esforço em relação ao que dispõe o artigo 112 do CTN, como um ponto de partida para lançar o tema acima proposto e possivelmente se chegar a uma resposta.

NATUREZA DO ARTIGO 112 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

O artigo 112 do Código Tributário Nacional assim dispõe:

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.

Trata-se de dispositivo evidentemente inspirado no brocardo bastante conhecido *in dubio pro reo*.

De fato, vige no Direito Penal o princípio segundo o qual em caso de dúvida deve ser considerado inocente o réu, pois mais grave é condenar um inocente do que inocentar um culpado².

Para análise do significado de um dispositivo legal, o primeiro passo é se aferir onde se encontra tal artigo dentro da organização da lei analisada.

O artigo 112 ora em análise, juntamente com os artigos 107 a 111, estão descritos no capítulo IV do Código Tributário Nacional, que reúne as disposições acerca da interpretação e integração da legislação tributária.

As regras de interpretação e integração têm o objetivo de nortear o aplicador do Direito em caso de lacunas e possibilitar ao leitor a verificação do alcance da lei.

Portanto, se a lei não trouxer a resposta para o caso concreto, as regras de integração e interpretação nortearão o operador do Direito a encontrar a solução mais justa para o caso em análise. Essa é a situação do artigo 112 do diploma legal tributário.

ALCANCE DO ARTIGO 112 DO CTN

O artigo 112 do CTN, conforme acima transcrito, é claramente baseado no princípio de Direito Penal segundo o qual em caso de dúvida deve-se absolver o réu.

Por se tratar de artigo análogo ao Direito Penal, aplica-se tal interpretação benéfica somente aos casos em que há definição da infração e cominação de penalidades aos contribuintes.

Ademais, sua aplicação é subsidiária, havendo cabimento apenas nas hipóteses de dúvidas quanto à capitulação legal do fato, à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos, à autoria, imputabilidade ou punibilidade, à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação³.

São situações em que ocorrem normalmente as seguintes perguntas, com dificuldade nas respostas: esse ato é tratado pela lei como infração? A situação descrita e o ato conforme praticado podem se enquadrar na lei como infração? Foi o sujeito passivo quem cometeu a infração? As circunstâncias do fato e do sujeito passivo permitem a punição do agente e em que medida?

Assim, resumidamente, pode-se extrair o entendimento de que o referido dispositivo estabelece casos em que a legislação tributária deve ser interpretada de maneira mais favorável ao contribuinte, quando existir dúvida quanto:

1. à adequação do fato à norma jurídica, ou seja, se está prevista em lei ou não;
2. à natureza do fato ocorrido, suas circunstâncias e extensão;
3. à autoridade do fato a quem pode ser atribuído ou a pessoa que deve ser punida;
4. à penalidade a ser aplicada ou à graduação dessa penalidade (deve aplicar a penalidade mais branda);

O ARTIGO 112 DO CTN COMO FORMA DE GARANTIA DA SEGURANÇA JURÍDICA

O princípio da segurança jurídica é um dos princípios gerais do Direito, sobre o qual é construído todo o ordenamento jurídico.

Tal princípio pressupõe que o indivíduo possa ter o conhecimento prévio da consequência que advirá caso aja de determinada maneira. É princípio que garante estabilidade e certeza da regência da vida social, nas palavras de Celso Antônio Bandeira de Mello⁴.

Nesse contexto, o artigo 112 do Código Tributário Nacional de fato é um dos dispositivos do ordenamento jurídico pátrio que confere obediência ao princípio da segurança jurídica.

Isso porque em caso de dúvidas quanto à capitulação legal do fato, à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos, à autoria, à imputabilidade, ou à punibilidade, à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação, não seria razoável que o contribuinte recebesse a consequência mais gravosa (aplicação de penalidade), eis que surge a dúvida já quanto ao ato praticado. Daí a necessidade de se interpretar a lei que institui infração e comina penalidade de uma maneira mais favorável ao contribuinte.

ANÁLISE DA JURISPRUDÊNCIA PÁTRIA EM RELAÇÃO AO ARTIGO 112 DO CTN

Interessante analisar de que forma os tribunais vêm aplicando o artigo 112 do CTN nas últimas décadas. Nesse ponto, são destacados alguns precedentes, não cabendo aqui esgotar todos os casos já analisados no decorrer das últimas décadas.

Em 1979, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 90.143/RJ⁵, o Supremo Tribunal Federal julgou caso em que mercadorias foram embarcadas para exportação em data posterior ao tempo fixado na guia de exportação. A autoridade fiscal pretendia, naquele processo, a aplicação de multa prevista para a falta da guia de exportação.

Naquele processo, entendeu o Supremo Tribunal Federal ser impossível tal equiparação das infrações para graduar sua punibilidade, justamente em razão do artigo 112 do CTN, pois havia razoável dúvida acerca da capitulação legal do fato e da natureza da penalidade, tendo assim afastado tal penalidade.

De fato, não poderia o contribuinte prever que o embarque com atraso da mercadoria seria, para a autoridade fiscal, o mesmo que embarcar mercadoria sem guia de exportação.

Quase uma década mais tarde, em 1987, esse mesmo Tribunal, ao analisar o Recurso Extraordinário nº 110.399/SP⁶, aplicou o inciso II, do artigo 112, do CTN para excluir a multa moratória exigida de concordatário, por entender que naquela situação as circunstâncias materiais do fato permitiriam tal interpretação, uma vez que

a aplicação da multa conduziria a efeito danoso ao equilíbrio dos negócios da empresa, prejudicando o próprio cumprimento das obrigações com os credores, justamente o objetivo da concordata. Assim, naqueles autos, foi excluída a multa, eis que a legislação que a previa estava em dissonância com o objetivo do instituto da concordata, pois na dúvida entre a aplicação da multa e a mitigação dos benefícios da concordata, optou-se pela saída mais benéfica ao contribuinte.

Mais recentemente, em 2011, o Supremo Tribunal Federal, no julgamento do Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 601.088/RN⁷ confirmou decisão do STJ segundo a qual, a jurisprudência oscilante sobre determinada matéria conferia o direito à aplicação do artigo 112 do CTN para afastar a multa tributária, eis que tal artigo nada mais é do que o princípio da segurança jurídica aplicado na legislação infraconstitucional.

Em 1994, o Superior Tribunal de Justiça analisou tal dispositivo no julgamento do Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 52.828/SP⁸, contudo, sob outra ótica.

O contribuinte, naqueles autos, defendia que em casos de voto de Minerva, deveria ser aplicado o artigo 112 do CTN para desempatar o julgamento em favor do contribuinte.

Ocorre que, naquele julgamento, o STJ entendeu que a dúvida tratada no artigo 112 do CTN não é aquela decorrente de decisões divergentes sobre determinados fatos, mas aquela inerente à situação que gerou a tributação e a legislação que a cominou como infração. Dessa forma, manteve a decisão, deixando de aplicar o artigo 112 do CTN para tal situação.

Não é demais, por fim, destacar duas decisões recentes do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

No acórdão nº 2401-004.545⁹, a 1ª Turma Ordinária, da 4ª Câmara, da 2ª Seção, entendeu haver dúvida sobre a incidência de tributo, pois as provas dos autos apontavam para um provável erro de preenchimento de declaração, o que possivelmente ensejou a cobrança em duplicidade de tributo. Havendo dúvida sobre o fato gerador, portanto, o recurso foi provido para se afastar a exigência.

Já no acórdão nº 3201-002.253¹⁰, a 1ª Turma Ordinária, da 2ª Câmara, da 3ª Seção houve por bem cancelar o lançamento de multa aplicada em razão de suposta classificação incorreta de mercadoria, reforçando o conselheiro Pedro Rinaldi de Oliveira Lima que “o art. 112 do CTN não é só aplicado para dirimir dúvidas na manutenção de autuações, é um dispositivo que antecede e norteia a própria análise da aplicação ou não de multas e infrações, de forma que há presunção favorável ao contribuinte em seus atos e atividades e, conseqüentemente, no acerto da classificação por ele adotada, sendo possível a aplicação de multa somente com a procedência do lançamento, conforme art. 142 do CTN, se respeitados os requisitos e se os fatos comprovadamente subsumirem à norma elencada conforme § 1.º do art. 113 do CTN”.

Analisando a jurisprudência apontada, extrai-se o entendimento de que seria possível a aplicação do artigo 112 do CTN, como norma que visa a equilibrar algum possível excesso previsto na legislação tributária.

O dispositivo ora analisado tem característica de norma equalizadora, utilizada para ponderar previsões rigorosas na legislação tributária, como relativizar a responsabilidade objetiva prevista no artigo 136 do CTN, em situação que restou comprovado que o contribuinte não concorreu para a prática do ato irregular ou que agiu de boa-fé e não tinha a intenção de causar dano ao erário.

Portanto, nas últimas décadas, os tribunais pátrios vêm aplicando o artigo 112 do Código Tributário Nacional como medida de segurança jurídica, assegurando ao contribuinte atuação leal da autoridade fiscal, a fim de que este não seja surpreendido com tributação que não pudesse antever em razão de dúvidas quanto ao fato gerador, circunstâncias do fato etc.

VOTO DE QUALIDADE E O ARTIGO 112 DO CTN

O artigo 112 do CTN atravessou décadas sem muito destaque, entretanto, nos últimos anos, tal situação se inverteu.

Assim, nos últimos anos, observando os contribuintes que decisões proferidas nos tribunais administrativos vinham sendo majoritariamente confirmadas em favor da Fazenda Pública por meio de votos de qualidade¹¹, passou-se a acompanhar de perto tal mecanismo, vindo à tona novamente o artigo 112 do diploma legal tributário.

Conforme apresentou Duque Estrada¹², na Câmara Superior de Recursos Fiscais do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, de dezembro de 2015 a maio de 2016 teriam sido proferidos 139 (cento e trinta e nove) votos de qualidade a favor do fisco, contra apenas 6 (seis) votos a favor do contribuinte. Tal fato, segundo os críticos, evidenciaria uma suposta falta de imparcialidade nas decisões.

Ganhando força a discussão, diversos contribuintes têm se insurgido em âmbito judicial contra tais decisões desempatadas por essa sistemática, emergindo decisões que contestam esses resultados, inclusive cancelando autuações mantidas por voto de qualidade, muitas vezes invocando o artigo 112 do Código Tributário Nacional como sinônimo do brocardo *in dubio pro reo*. Consideram tais decisões que o empate administrativo é evidência de dúvida a ensejar o cancelamento da penalidade aplicada em desfavor do contribuinte.

De fato, a diferença encontrada entre votos de qualidade favoráveis e não favoráveis aos contribuintes não poder ser desconsiderada. Entretanto, há de se atentar que em tais r. *decisum* da Câmara Superior de Recursos Fiscais, nem sempre conduz à conclusão de que em todos aqueles casos deveria ter sido aplicado o artigo 112 do CTN.

Vale dizer, nem sempre o empate configura dúvida quanto a algum dos incisos do artigo 112 do CTN.

Aqui, novamente, deve-se ter em mente que a generalização poderá caminhar em direção oposta ao conceito de justiça. Afinal, o artigo 112 do CTN não é regra de desempate, mas de interpretação e integração do Direito Tributário.

Na discussão que ora está em voga, muitos se olvidam de que o artigo 112 do CTN, mais precisamente o seu inciso II, muito utilizado pelos contribuintes para questionar o desempate em seu desfavor por meio do voto de qualidade, aplica-se a fatos e atos cometidos ensejadores da autuação.

Assim, tal artigo determina a interpretação mais benéfica quando houver dúvida se um ato praticado pelo contribuinte constitui infração à legislação tributária, considerando-se as circunstâncias particulares dos fatos analisados.

Não pretende o artigo 112 tratar, assim, de discussões exclusivamente de Direito, como legalidade ou constitucionalidade de base de cálculo de tributos e dúvidas quanto a alíquotas aplicáveis, por exemplo.

De fato, muito embora em um primeiro momento o número de 139 (cento e trinta e nove) votos de qualidade a favor da Fazenda Pública, contra 6 (seis) a favor dos contribuintes choque o leitor, a análise seca dos números não permite concluir necessariamente que em todos esses casos a discussão envolveria dúvidas relacionadas aos incisos do artigo 112 do Código Tributário Nacional, autorizadas de sua aplicação para eventual desfecho favorável ao contribuinte.

Veja-se que a nova interpretação de alcance do artigo 112 do CTN vem se distanciando da interpretação conferida pelos tribunais acima exemplificada. Nasquelas decisões, o artigo 112 do CTN era utilizado para se dar solução a impasses sempre relacionados com a ocorrência da infração e a sua capitulação legal, bem como diante de circunstâncias especiais que induziam o contribuinte a erro. Nasquelas situações, não era razoável esperar do contribuinte uma expectativa de punição em razão da conduta praticada, de maneira que as penalidades foram afastadas como medida de segurança jurídica e lealdade na relação com o fisco.

Ademais, pelo que se verifica da jurisprudência, a tese ora em voga não é nova, embora em âmbito tributário tenha tomado força mais recentemente. Como se viu em tópico precedente, o Superior Tribunal de Justiça, há mais de 20 anos analisou a questão, bem elucidando que o artigo 112 do CTN não tem aptidão para funcionar como critério de desempate, pois não foi para isso que foi concebido.

Não é demais lembrar que, naquele julgamento, o STJ entendeu que a dúvida objeto de aplicação do artigo 112 do CTN não é aquela decorrente de decisões divergentes sobre determinados fatos, mas aquela inerente à situação que gerou a tributação em cotejo com a legislação que a cominou como infração.

Destarte, para fins de aplicação do artigo 112 do CTN, a dúvida deve ocorrer no ato praticado/fato ocorrido, e não tem relação com o resultado numérico dos votos do julgamento. Ora, para que se aplique o artigo 112 do CTN, a incerteza acompanha o processo desde o seu primeiro ato, não havendo de se falar em dúvida surgida após o julgamento, pois tal dúvida não guarda relação com o ato do contribuinte – própria do dispositivo em comento, mas com o ato do julgador.

Destrinchando-se mais a afirmação acima, verifica-se que o artigo 112 do CTN deve ser suscitado e constar no voto do julgador. Se a defesa de sua aplicação exsurge unicamente do fato de o desempate do resultado do julgamento ser soluciona-

do pelo voto de qualidade, aí não tem cabimento tal artigo, pois este não foi concebido como critério de aplicação do dispositivo em comento.

Verdadeiramente, o voto de qualidade é que foi concebido pela legislação processual como forma de solucionar o empate de entendimentos entre os julgadores do colegiado (insta salientar que, não se pretende adentrar na discussão sobre a legitimidade do voto de qualidade, como garantia de um julgamento jurídico ou justo no sentido popular).

Pela leitura do artigo 112 do CTN, portanto, conclui-se que este não tem aplicação quando houver dúvida sobre o voto de determinado conselheiro ou juiz, ou quando ocorra empate de votos no julgamento, mas quando a dúvida pairar sobre o fato ou ato gerador da infração. Afinal, julgadores podem divergir e não terem dúvidas acerca de suas posições.

Assim, a divergência de opiniões não necessariamente conduz à conclusão de que houve dúvida no julgamento quanto ao fato ou ato gerador da infração. A dúvida que interessa ao artigo 112 do CTN é aquela decorrente da lacuna ou má disposição da lei que prejudica a identificação da conduta praticada para classificá-la como infracional ou não.

Portanto, do mesmo modo como o artigo 112 do CTN trata de uma aplicação mais consciente do operador do Direito, evitando-se o risco de punição do inocente, nos casos de voto de qualidade, deve-se atentar sempre, antes de se defender o desempate em favor do contribuinte, se naquele caso houve dúvida razoável em relação a um dos incisos do artigo 112 do CTN, caso contrário, este não terá cabimento.

Por outro lado, se houver dúvidas quanto à capitulação legal do fato, à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos, à autoria, imputabilidade, ou punibilidade, à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação, aí, sim, os julgadores, sendo irrelevante se em âmbito administrativo ou judicial, devem aplicar o artigo 112 do CTN, como medida de segurança jurídica.

CONCLUSÃO

Com base no acima exposto, conclui-se que o artigo 112 do CTN é dispositivo legal que deriva do brocardo *in dubio pro reo*. Em razão de sua origem, referido dispositivo legal se aplica apenas aos casos em que são cominadas penalidades.

Isso significa que se houver dúvida acerca da conduta praticada como fato gerador de infração que culmine penalidade ao contribuinte, esta deve ser afastada, como uma das medidas garantidoras do princípio da segurança jurídica.

Entretanto, deve-se ter em mente que tal dispositivo legal não se trata de critério de desempate de julgamento em favor do contribuinte, não havendo cabimento quando o caso envolver simples divergência de opinião dos julgadores.

Evidentemente, voltando-se à questão posta no início deste artigo, não há dúvidas de que, em relação ao artigo 112, e como certamente em relação a outros dis-

positivos, o Código Tributário Nacional continua atual. Mesmo após o seu cinquentenário, novas interpretações de seus dispositivos continuam surgindo, o que confere aos contribuintes novas possibilidades de defesa e aos operadores do Direito, ampliação do espectro de matérias para discussão e estudo.

NOTAS

1

MARTINS, Ives Gandra da Silva. “Os bastidores do jubileu de ouro do CTN”. *AASP: Revista do Advogado*, São Paulo, n. 132, pág. 33, dez. 2016.

2

“É melhor correr o risco de salvar um homem culpado do que condenar um inocente”, Voltaire.

3

A dúvida a ser dirimida mediante a aplicação do art. 112 do CTN dar-se-á quanto aos fatos, não quanto ao direito, conforme lição da doutrina: “[...] O art. 112 do CTN, embora cuide da interpretação da lei punitiva, refere-se efetivamente à sua aplicação aos casos concretos, conforme se vê pelo rol de hipóteses constante dos seus incisos. Aliás, efetivamente não há que se falar em dúvida quanto à lei propriamente, na medida em que o seu alcance é definido pelo Judiciário por meio da aplicação dos diversos critérios de interpretação. Dúvida pode haver quanto aos atos praticados pelo contribuinte e, em face de suas características, quanto ao seu enquadramento legal. Daí a norma de que, no caso de dúvida, ou seja, de não ter sido apurada a infração de modo consistente pelo fisco de modo a ensejar convicção quanto à ocorrência e características da infração, não se aplique a penalidade ou o agravamento que pressupõe tal situação. [...] (citação: PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência*. 17ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; 2015. Pág. 883.).

4

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Curso de Direito Administrativo*. 18ª ed. São Paulo: Malheiros, 2005, pág. 113.

5

“Não estabelecida, expressamente, a multa de 100% sobre o valor das mercadorias, para o caso de o embarque no porto exportador se ter verificado pouco dias após esgotado o tempo fixado na guia de exportação, não e possível equiparar essa ocorrência com a falta de guia de exportação, para aplicar a pesada multa prevista para aquela hipótese, mesmo porque ‘a lei tributaria que define infrações, ou lhes comina penalidade’, dispõe o art. 112 do Código Tributário Nacional ‘interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida ... Quanto à capitulação legal do fato .. E à natureza da penalidade aplicável’”. (STF, RE nº 90.143/RJ, 1ª Turma, Rel. Min. Soares Munoz, DJ 16/3/1979, pág. 1.825).

6

“Execução fiscal contra concordatária. Cobrança de multa fiscal. Aplicação do artigo 112-II do Código Tributário Nacional. Na concordata, não é aplicável a regra do inciso III, do parágrafo único, do artigo 23, da Lei de Falências. É que a exigência fiscal não afeta, diretamente, o interesse dos credores, uma vez que é assegurada a continuidade dos negócios do devedor. Afasta-se, porém, a exigibilidade da multa fiscal, tendo em vista o preceito do inciso II, do artigo 112, do Código Tributário Nacional, que determina que seja dada a lei interpretação mais favorável ao contribuinte, evitando-se a extensão dos efeitos da cobrança sobre sua solvabilidade. Recurso extraordinário não conhecido”. (STF, RE nº 110.399/SP, 2ª Turma, Rel. Min. Carlos Madeira, DJ 27/21987, pág. 2.958).

7

“Agravos Regimentais. Tributário. Multa moratória. Afastamento com base em singelo apelo à ‘segurança jurídica’. Declaração escamoteada de inconstitucionalidade. Aplicação do art. 97 da Constituição. Necessidade de caracterização. O acórdão recorrido afastou a aplicação da multa moratória, na medida em que foi reconhecida a instabilidade da jurisprudência sobre a inclusão do IHT – indenização por horas trabalhadas na base de cálculo do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Essa oscilação jurisprudencial ocorreu no próprio STJ. Esse afastamento foi justificado com singelo apelo à segurança jurídica. Em relação às multas, a aplicação da segurança jurídica pode decorrer diretamente tanto da Constituição como do Código Tributário Nacional (art. 112). A proteção conferida pelo CTN não é absorvida pelo princípio constitucional, de modo a tornar ocioso o art. 112 do CTN. Os parâmetros de controle se somam, de forma que o acolhimento de qualquer deles pelo Judiciário é suficiente em si para justificar a conclusão pela inaplicabilidade da punição, no caso concreto. Portanto, como não houve declaração oculta de inconstitucionalidade, o art. 97 da Constituição era inaplicável. Agravo regimental ao qual se nega provimento”. (STF, AgRg no RE nº 601.088/RN, 2ª Turma, Rel. Min. Joaquim Barbosa, DJe 20/10/2011).

8

“Recurso Especial. Indeferimento. Agravo Regimental. Procedimento Administrativo. Recurso. Julgamento. Empate na votação. Voto Minerva contra o contribuinte. Alegação de violação ao art. 112 do CTN. Inexistência. Reexame de aspectos fáticos. Impossibilidade no âmbito do especial. Agravo improvido”. (STJ, AgRg no Ag nº 52.828/SP, 2ª Turma, rel. min. Americo Luz, DJ 24/10/1994, pág. 28.743).

9

“Fato Gerador. Dúvida. Havendo verossimilhança de que ocorreu erro de fato, corroborada pelos documentos anexados aos autos, e considerando a argumentação consistente apresentada pelo contribuinte, há que se acatar a interpretação de maneira mais favorável ao acusado, conforme art. 112 do CTN. Recurso voluntário provido”. (Carf, Acórdão nº 2401-004.545, 1ª Turma Ordinária, da 4ª Câmara, da 2ª Seção, rel. Maria Cleci Coti Martins, de 18/1/2017).

10

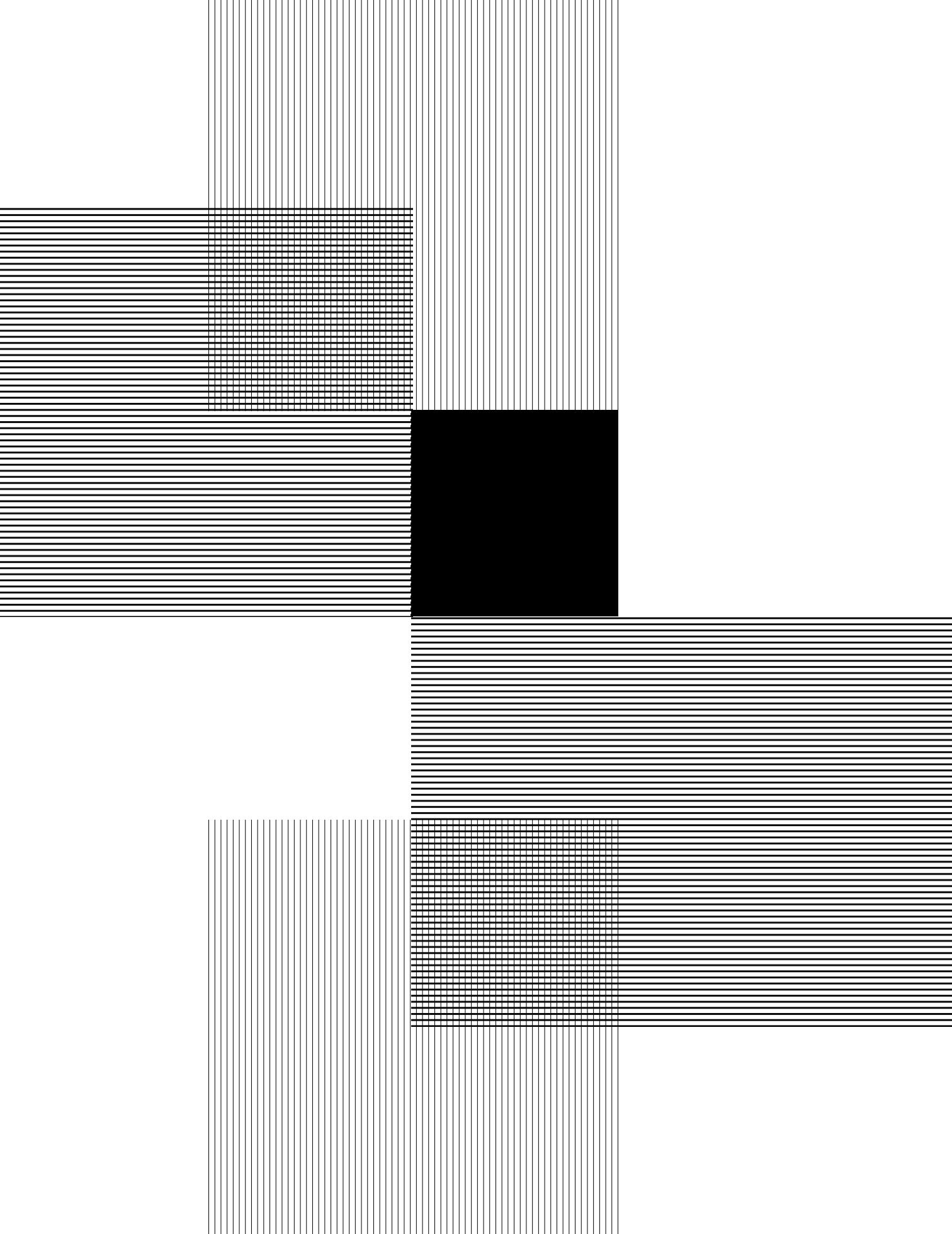
“Multa. Classificação de mercadorias. Declaração inexata. Não comprovação. Inaplicabilidade. Não havendo declaração inexata da mercadoria importada e correta a classificação adotada pelo contribuinte, é vedada a aplicação da multa em razão do disposto no art. 112, 113 e 142 do CTN”. (Carf, Acórdão nº 3201-002.253, 1ª Turma Ordinária, da 2ª Câmara, da 3ª Seção, rel. Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, de 20/7/2016).

11

O Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Ricarf), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9/6/2015, contempla previsão expressa de deliberação por voto de qualidade do presidente do colegiado. Nesses termos, é o seu art. 54, segundo o qual “as turmas só deliberarão quando presente a maioria de seus membros, e suas deliberações serão tomadas por maioria simples, cabendo ao presidente, além do voto ordinário, o de qualidade”.

12

DUQUE ESTRADA, Roberto. “O Uso Exacerbado do Voto de Qualidade no Contencioso Administrativo”m. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2016-jun-01/consultor-tributario-uso-exacerbado-voto-qualidade-contencioso-administrativo>>. Acesso em: 3/2017.



DO FATO
GERADOR,
DA OBRIGAÇÃO
TRIBUTÁRIA
E DOS CRIMES
CONTRA
A ORDEM
TRIBUTÁRIA

ACACIO MIRANDA DA SILVA FILHO

ADVOGADO CRIMINALISTA. MESTRE EM DIREITO PENAL PELA UNIVERSIDADE DE GRANADA (ESPANHA). ESPECIALISTA EM DIREITO PROCESSUAL PENAL PELA ESCOLA PAULISTA DA MAGISTRATURA; EM DIREITO PENAL PELA ESCOLA SUPERIOR DO MINISTÉRIO PÚBLICO DE SÃO PAULO; EM CRIMINOLOGIA PELA UNIVERSIDADE DE SALAMANCA (ESPANHA); E EM DIREITO PENAL ECONÔMICO PELA UNIVERSIDADE DE COIMBRA (PORTUGAL). PROFESSOR DA GRADUAÇÃO DO CURSO DE DIREITO DA UNIFMU E DA PÓS-GRADUAÇÃO DE PUC/MG, UNIFMU E LFG - PRAETORIUM. AUTOR DE OBRAS JURÍDICAS. MEMBRO DO CONSELHO EDITORIAL DO IBCCRIM; DO CONSELHO SUPERIOR DE DIREITO DA FECOMERCIO-SP; E DO INSTITUTO BRASILEIRO DE ADVOCACIA PÚBLICA.

ANDRÉ FELIX RICOTTA DE OLIVEIRA

ADVOGADO. BACHAREL EM DIREITO PELA PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO (PUC/SP). DOUTOR E MESTRE EM DIREITO TRIBUTÁRIO PELA PUC/SP. ESPECIALISTA EM DIREITO TRIBUTÁRIO PELA PUC-COGAE. MASTER OF BUSINESS ADMINISTRATION (MBA) EM DIREITO EMPRESARIAL PELA FUNDAÇÃO GETULIO VARGAS (FGV/RJ). BACHAREL EM DIREITO TRIBUTÁRIO PELA PUC/SP. EX-JUIZ CONTRIBUINTE DO TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS DA SEFAZ/SP. COORDENADOR DA PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO DO IBET/SJC E PROFESSOR EXPOSITOR DO INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO (IBET) E PROFESSOR CONVIDADO EM DIVERSOS CURSOS DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO. PROFESSOR DA GRADUAÇÃO CURSO DE DIREITO DA UNIFMU. MEMBRO EFETIVO DA COMISSÃO DO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO DA OAB/SP (2013-2014/2015-2016/2017). CONSELHEIRO DO CONSELHO DE ASSUNTOS TRIBUTÁRIOS DA FECOMERCIO-SP. CONVIDADO DO CONSELHO SUPERIOR DE DIREITO DA FECOMERCIO-SP.

I. INTRODUÇÃO

TODOS ESTÃO CANSADOS DE SABER QUE O CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL, INSTITUÍDO PELA LEI Nº 5.172/66, FOI RECEPCIONADO PELA CONSTITUIÇÃO FEDERAL COMO A LEI COMPLEMENTAR QUE DISCIPLINA O DIREITO TRIBUTÁRIO, OU MELHOR, QUE DISPÕE SOBRE LIMITAÇÕES AO PODER DE TRIBUTAR E ESTABELECEER NORMAS GERAIS EM MATÉRIA DE LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA, EM ESPECIAL A DEFINIÇÃO DOS TRIBUTOS E SUAS ESPÉCIES, FATOS GERADORES, BASES DE CÁLCULOS E CONTRIBUINTES DOS IMPOSTOS PREVISTOS NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL E AINDA SOBRE OBRIGAÇÃO, LANÇAMENTO, CRÉDITO, PRESCRIÇÃO E DECADÊNCIA TRIBUTÁRIA, CONFORME DISPÕE O ART. 146, INCS. II E III, ALÍNEAS “A” E “B”, DA CARTA MAGNA.

Com isso, dois aspectos são merecedores de análise: 1. as normas que tornam o Código Tributário compatível com a Constituição Federal de 1988, e os limites da sua aplicabilidade; e 2. e a função(ou as funções) atribuída(s) ao Código Tributário Nacional, de acordo com o conteúdo das normas que o compõe.

Desse modo, o Código Tributário Nacional foi recepcionado pela Constituição Federal de 1988, nos termos do § 5º, do art. 34, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, que dispõe que “vigente o novo sistema tributário nacional fica assegurada a aplicação da legislação anterior, no que não seja incompatível com ele e com a legislação referida nos §§ 3º e 4º”.

A incorporação do CTN pela atual Constituição Federal é devida ao princípio da recepção que visa a dar economia ao Poder Legislativo para não reeditar normas já prescritas no ordenamento jurídico. Com o argumento de dar economicidade nas atividades do Poder Legislativo, que não gastará recursos ao reeditar normas já prescritas, e compatíveis com o ordenamento jurídico.

Quanto ao segundo aspecto, a análise sistêmica do Código Tributário Nacional nos evidencia que a principal função deste é estabelecer as normas gerais em matéria de legislação tributária, em especial a definição dos tributos e suas espécies, os fatos geradores, bases de cálculos e contribuintes dos impostos previstos na Constituição Federal e ainda sobre obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributária, conforme dispõe o art. 146, incs. II e III, alíneas “a” e “b”, da Carta Magna .

Além disso, na sua função de lei complementar que trata de questões tributárias, cabe ao Código Tributário Nacional aclarar o que já está exposto no Sistema Tributário Nacional de forma explícita ou implícita, dando mais clareza e segurança jurídica.

Na sua função de regular sobre obrigação tributária, entendemos que não faz isso, pois tenta exercer mais um trabalho de doutrina ou da ciência do Direito Tributário, e ainda não o faz de forma adequada.

Nessa esteira, ao dispor sobre as normas gerais de Direito Tributário, o Código Tributário Nacional define o que é fato gerador e obrigação tributária, apesar de entender que não cabe à norma jurídica essa função, mas de regular as condutas intersubjetivas na sociedade. Aliás, nesse caso, nem são normas jurídicas, são meros enunciados prescritivos ou comandos normativos.

Por fim, ainda sobre a regulação da obrigação tributária, cabe apontar o equívoco do legislador ao tentar realizar um trabalho que compete à doutrina e/ou aos cientistas do Direito Tributário, afinal, as principais características da norma são a objetividade e a precisão.

2. DA DEFINIÇÃO DE FATO GERADOR E DE OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

Conforme salientado, uma das competências do Código Tributário Nacional é estabelecer normas sobre obrigação tributária. O CTN faz isso ao definir obrigação, em seu

art. 113, dispondo que “a obrigação tributária é a principal ou acessória e explica o que seria obrigação principal e a acessória”, e ainda estabelece o que é obrigação principal e a acessória, *in verbis*:

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.

O Código Tributário Nacional estabelece que a obrigação tributária pode ser a principal ou a acessória, o que já causa tamanha estranheza, aparentemente adota a máxima que o acessório segue o principal que advém do Direito Civil, ou que são obrigações próximas e dependentes.

Estabelece no § 1º, do art. 113, que a obrigação principal se constitui com a realização do fato gerador, fato imponible ou fato jurídico tributário e que tem como objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Já a obrigação acessória advém de determinação legal, que exige que o contribuinte realize condutas e prestações que ajudem na arrecadação e fiscalização de tributos, conforme determina o § 2º, do art. 113, do CTN.

No entanto, as determinações do § 2º, do art. 113, são mais para verificação e constituição da relação jurídica tributária entre o fisco e o contribuinte, ou seja, para verificar o surgimento da obrigação tributária. As chamadas “obrigações acessórias” têm como objeto fazer ou não fazer, que não se explicam em si mesmos, pois tem a função de facilitar a verificação do tributo para o controle e arrecadação da importância devida.

Essas relações fiscais são imprecisamente conhecidas como “obrigações acessórias”, pois não apresentam o vínculo patrimonial que caracteriza os laços obrigacionais. São relações que produzem o aparecimento dos deveres jurídicos dos contribuintes para imprimir efeitos práticos para arrecadação e fiscalização de tributos.

Pouco importa se a pessoa realizou o fato imponible ou jurídico tributário, pouco importa o comportamento social, as relações intersubjetivas, se goza de imunidade (art. 14, III, do CTN) ou isenção tributária (art. 175, § único, do CTN), a simples imposição legal estabelece os deveres de escriturar livros; prestar informações; expedir notas fiscais; apresentar declarações; enviar arquivos magnéticos; promover le-

vantamentos físicos, econômicos ou financeiros; e manter a contabilidade em ordem e à disposição das autoridades administrativas, sempre com objetivo de facilitar a verificação pelo sujeito ativo do cumprimento das obrigações tributárias.

Importante salientar que o CTN, em seu art. 115, estabelece que “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”.

Assim, esses deveres previstos em lei não advêm da obrigação tributária, apenas circundam e tangenciam para facilitar a fiscalização e arrecadação de valores devidos a título de tributos. Contudo, se não cumpridas as obrigações acessórias pelas pessoas físicas ou jurídicas, serão convertidas em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária, nos termos do § 3º, do art. 113, do CTN. No entanto, tal assertiva não corresponde com a natureza jurídica da obrigação tributária que tem como objeto o tributo. Ora, tributo, como prevê o art. 3º do CTN, não pode ser sanção ato ilícito, não tem natureza sancionatória ou de penalidade, com efeito, de forma alguma pode a penalidade por descumprimento da obrigação acessória se converter em obrigação tributária.

Totalmente incompatível os dizeres do art. 113 com a definição do art. 3º do Código Tributário Nacional, em razão de nunca uma obrigação tributária pode ter como objeto o pagamento de penalidade ou multa.

A melhor interpretação da norma em comento é que, pelo descumprimento da obrigação acessória, a pessoa terá de pagar penalidade em pecúnia, e esta será exigida como se tributo fosse, ou na mesma forma que os tributos são cobrados. Ou seja, a pessoa será notificada do auto de infração que constituiu a penalidade, poderá pagar, impugnar ou permanecer inerte e será sujeita à execução fiscal.

Sendo assim, o § 3º, do art. 113, do CTN, na verdade estabelece que a exigência de sanção pecuniária será pelos mesmos moldes da obrigação tributária, ou seja, por meio de lançamento para sua constituição e demais procedimentos, como execução fiscal.

Portanto, a obrigação acessória não tem a mesma natureza jurídica da obrigação principal e também não está vinculada a esta última. Sua relação é de auxílio para verificar se a obrigação tributária está sendo cumprida.

Quanto à obrigação tributária, que o CTN denomina de “principal”, percebe-se que, pela interpretação literal do Código Tributário Nacional, a simples realização do fato jurídico tributário já implica o surgimento do vínculo obrigacional entre o sujeito ativo (fisco) e o sujeito passivo (contribuinte), no qual o primeiro tem o direito de exigir o tributo, e o segundo tem o dever de pagar.

Entretanto, a realização do fato jurídico não nos obriga a pagar tributos, mas uma quantia de dinheiro a título de tributo, como explica Geraldo Ataliba:

O objeto das normas jurídicas é o comportamento humano. Assim, o objeto da obrigação tributária é o comportamento do sujeito passivo = entrega do dinheiro aos cofres públicos. O dinheiro, assim, é objeto do comportamento. Este é que é objeto da obrigação.

(...)

Como a norma confere a um fato o efeito jurídico de atribuir a titularidade de uma soma de dinheiro ao poder público, assim que acontecido este fato o sujeito passivo (contribuinte) perde a titularidade desse dinheiro.

Até mesmo em razão de que “tributo”, no ordenamento jurídico brasileiro, mais especificamente pelo que dispõe o Código Tributário Nacional, significa toda a fenomenologia da incidência, como tributo desde norma instituidora, o evento previsto na norma e o surgimento de toda a obrigação tributária, conforme dispõe o seu art. 3º, *in verbis*:

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.*

O conceito de tributo é o conceito legal, exposto no CTN, que apesar de não caber à lei estabelecer conceitos teóricos, não adianta ir contrário a essa determinação do art. 3º, sendo total perda de tempo para o doutrinador ou para a doutrina.

O citado objeto da obrigação tributária não é o pagamento do tributo em si, pois tributo é mais que isso. O objeto é o pagamento de um valor a título de tributo, que é denominado “crédito tributário”. O crédito tributário se inaugura no exato momento em que surge a obrigação tributária, relatada e vertida linguagem competente para identificá-la.

O Direito brasileiro, apegando-se à chamada “verdade por correspondência”, faz crer que a obrigação tributária surge em momento distinto ao crédito tributário, que a primeira aparece com a ocorrência do simples evento, enquanto o segundo, quando vertido em linguagem competente pelo ato de lançamento, que é prerrogativa dos funcionários da administração pública.

Todavia, tal assertiva resta equivocada, pois não há como se falar em obrigação sem crédito. Obrigação advém de relação jurídica de índole econômica, tem o aspecto patrimonial e surge por determinação normativa, que o sujeito ativo tem o direito subjetivo de exigir do sujeito passivo o cumprimento de determinada prestação de caráter patrimonial.

Ora, não há que se falar em obrigação sem crédito ou de crédito sem obrigação. O direito de crédito é outra forma de se referir ao direito subjetivo que o sujeito ativo tem para exigir a prestação e que é contraposta pelo débito, como o dever jurídico atribuído ao sujeito passivo de cumprir o que lhe é exigido.

O Código Tributário Nacional disciplina sobre o crédito no seu título III, em seis capítulos e em seu art. 139, dispõe sobre a dualidade da obrigação/crédito disciplinando que “o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta”.

Mas tal assertiva resta equivocada, pois não há como se falar em obrigação sem crédito. Nesse sentido, Geraldo Ataliba ensina que “obrigação: vínculo jurídico transitório, de conteúdo econômico, que atribui ao sujeito ativo o direito de exigir do passivo determinado comportamento e que a este põe na contingência de praticá-lo, em benefício do sujeito ativo”.

Desse modo, o crédito é elemento integrante da estrutura lógica da obrigação tributária e é o que mantém a organização interna da relação jurídica como instrumento de direitos e deveres correlatos, assim, a natureza de ambas as entidades é rigorosamente a mesma. O crédito tributário é constituído conjuntamente com a obrigação tributária.

O art. 140 do CTN dispõe que as mutações que sofrer o crédito tributário do seu nascimento até a extinção não afetam o laço obrigacional. Porém, é lógico que a extinção do crédito também extingue a obrigação tributária, o que a norma em comento infelizmente não relata. Excluir o crédito implica não mais existir o débito, acabando com o vínculo obrigacional.

O art. 141 dispõe que “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”.

Tanto o crédito como o débito integram o vínculo obrigacional. Não tem como nascer a obrigação tributária sem o respectivo crédito, desse modo, equivocou-se o legislador ao estabelecer que a obrigação tributária nasce com a realização do fato jurídico tributário, e o crédito tributário se constitui pelo lançamento.

De forma alguma pode ocorrer a dispensa da efetivação do lançamento pela autoridade administrativa, sob pena de responsabilidade funcional e em respeito ao princípio da indisponibilidade dos interesses públicos.

Todas as vezes que o CTN dispõe de crédito tributário regularmente constituído, está se referindo a figura do lançamento e, nesse sentido, disciplina o art. 142 do CTN, desse modo, o crédito constituído somente pode ser modificado dentro das determinações do CTN.

Até o presente momento, temos então que a obrigação tributária tem como objeto o pagamento do crédito tributário e que os dois nascem e se constituem de forma conjunta e ao mesmo tempo. O CTN dispõe que a obrigação principal, que é a obrigação tributária em si, surge com a ocorrência do fato gerador.

O art. 114 do CTN disciplina que o “fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência”. Tem-se, desse modo, que a obrigação tributária, dita principal, surge quando realizado o fato previsto na hipótese de incidência da norma jurídica tributária.

Várias locuções são utilizadas para sugerir no Direito Tributário o antecedente ou suposto das normas que prescrevem as prestações de índole fiscal.

Na doutrina e no nosso ordenamento, impera a expressão “fato gerador”, que tem um vício muito grave, pois se refere, ao mesmo tempo, à descrição legislativa do fato

que faz nascer a relação jurídica tributária e ao próprio acontecimento previsto no antecedente da norma individual e concreta do ato de aplicação, sem qualquer distinção.

Foi Alfredo Augusto Becker quem levantou a impropriedade no uso dessa forma de expressão, estabelecendo que “esta última expressão é a mais utilizada pela doutrina de Direito Tributário e, de todas elas, a mais infeliz, porque o ‘fato gerador’ não gera coisa alguma além de confusão intelectual”.

Em decorrência dessas questões, Geraldo Ataliba propôs a utilização da expressão “hipótese de incidência” para denominar a descrição abstrata do evento previsto na lei e fato imponível para representar a ocorrência do fato jurídico no mundo fenomênico, *in verbis*:

A h.i. é primeiramente a descrição legal de um fato: é a formulação hipotética, prévia e genérica, contida na lei, de um fato (é o espelho do fato, a imagem conceitual de um fato; é seu desenho).

É, portanto, mero conceito, necessariamente abstrato. É formulado pelo legislador fazendo abstração de qualquer fato concreto. Por isso é mera “previsão legal” (a lei é, por definição, abstrata, impessoal e geral).

[...]

Ao fato concreto, efetivamente ocorrido, na conformidade da previsão legal, designamos por fato imponível.

O fato imponível acarreta a incidência do mandamento que, ao determinar que alguém “pague X ao Estado”, cria um laço obrigacional ligando esse alguém ao Estado.

Hipótese de incidência é a denominação da descrição normativa de um evento que, concretizado no mundo fenomênico e relatado no antecedente da norma individual e concreta, faz surgir a obrigação tributária prevista no conseqüente da norma.

Por evento jurídico tributário, entende-se o fato que sucede no quadro do relacionamento social, em determinadas condições de espaço e tempo e até dele podemos participar.

Fato imponível ou fato jurídico tributário, como prefere Paulo de Barros Carvalho, seria a subsunção do fato realizado no mundo fenomênico com a hipótese prevista na norma de incidência tributária, capaz de irradiar efeitos de Direito que fazem surgir o tributo.

A subsunção do fato à norma ocorre entre linguagem em níveis diferentes, tendo em vista que a subsunção do fato à norma são duas linguagens distintas, e, quando isso acontece, estamos diante da fenomenologia do Direito.

A fenomenologia da incidência da norma tributária em sentido estrito, ou a regra-matriz de incidência tributária, ocorre quando a subsunção do fato jurídico tri-

butário constituído em linguagem competente em absoluta identidade com o evento jurídico previsto na hipótese da norma.

Quando a fenomenologia da incidência da norma tributária ganha concretez de fato, instala automática e infalivelmente o direito subjetivo de o sujeito ativo exigir a obrigação tributária que o sujeito passivo deve cumprir.

A completa incidência do fato à hipótese da normativa, prolatam-se os efeitos previstos na consequência da norma e se denomina “tipicidade tributária”.

Há dois tipos de normas jurídicas no ordenamento: as de comportamento que estão ligadas à conduta das pessoas, nas suas relações intersubjetivas; e as regras de estrutura que dispõem sobre a criação de órgão, procedimentos, e de que maneira devem ser criadas, transformadas ou retiradas do sistema. A norma de incidência tributária, logo, é uma norma de comportamento.

Desse modo, conclui-se que obrigação tributária principal surge com a realização do fato jurídico tributário ou imponível previsto na hipótese de incidência da norma tributária, estabelecendo a relação jurídico-tributária entre o fisco (sujeito ativo) e o contribuinte (sujeito passivo), na qual tem o primeiro direito subjetivo de exigir o crédito tributário e acarreta para o segundo como consequência o dever de pagar algum valor a título de tributo.

No entanto, a simples realização do fato não faz surgir a obrigação tributária, pois esta surge conjuntamente com o crédito tributário dela decorrente, e o crédito tributário somente é constituído pelo lançamento tributário, conforme determina o art. 142 do CTN. Logo, a obrigação tributária somente surge quando ocorre a subsunção do fato realizado no mundo fenomênico com a hipótese prevista na norma de incidência tributária, devidamente prescrita no lançamento tributário.

Aliás, o art. 116, inc. I, do CTN estabelece que “considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos: tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios”. Ora, o lançamento tributário é o ato administrativo próprio e único para verificar se ocorreram as circunstâncias materiais e necessárias para a constituição da obrigação e do crédito tributário.

Com efeito, somente há que se falar em obrigação tributária e deveres do contribuinte de pagar o crédito tributário, se ocorrer o lançamento tributário.

3. OS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA

Outra decorrência do lançamento do tributo está na seara penal, uma vez que a Súmula vinculante nº 24, do Supremo Tribunal Federal, dispõe que a tipificação das hipóteses do crime de sonegação fiscal dispostas entre os incs. I a IV, do art. 1º, da Lei nº 8.137/90, só ocorrerão após a ocorrência do lançamento definitivo do tributo.

O fundamento principal para a confecção da referida súmula é a natureza jurídica do crime em comento. Segundo a corte constitucional, em consonância com a maioria da doutrina e da jurisprudência pátria, os incs. I a IV, do art. 1º, da Lei nº 8137, correspondem a crimes materiais quanto ao resultado.

Ou seja, a consumação desses crimes depende da prática do verbo núcleo do tipo (conduta) somada à ocorrência do resultado (supressão ou redução do tributo).

Face ao conteúdo da súmula vinculante, o Supremo Tribunal Federal passou a entender que a ocorrência do resultado supressão ou redução do pagamento só pode ser exigida quando há a existência da obrigação jurídico-tributária, o que se dá pelo lançamento definitivo do tributo.

Ademais, o art. 1º, da Lei nº 8.137/90, faz menção expressa ao termo “tributo”. Trata-se, mesmo no bojo de uma norma criminalizadora, de um conceito extrapeenal, cujos elementos são indicados pelo Código Tributário Nacional.

Diante disso, a doutrina classifica o termo “tributo”, empregado pela normal penal, como um elemento normativo do tipo, ou seja, a definição de tributo está associada às disposições da legislação que faz o seu tratamento (o Código Tributário Nacional) e, nos termos deste, o lançamento tem natureza constitutiva da obrigação exigível.

Em suma: a existência do tributo está vinculada à ocorrência do lançamento definitivo. A existência da sonegação fiscal está vinculada à existência do tributo. Ou seja: não há sonegação fiscal (nos termos dos incs. I a IV) sem que tenha havido o lançamento definitivo do tributo.

4. CONCLUSÃO

Diante de todo o exposto, resta evidente que o Código Tributário Nacional apresenta algumas falhas na confecção das normas tributárias, especialmente nos aspectos inerentes ao fato gerador e à obrigação tributária.

Quanto ao fato gerador da obrigação tributária, resta evidente que as suas hipóteses de ocorrência deveriam estar seguramente contempladas pela legislação, de forma simples e objetiva, uma vez que deste decorre a obrigação tributária.

Apesar dessa necessidade, o legislador pátrio redigiu um texto demasiadamente aprofundado, que apresenta características mais próximas de um estudo doutrinário, em detrimento da necessária objetividade da lei.

Tal característica conduz as inúmeras dificuldades práticas, especialmente quanto à determinação da sua ocorrência.

Já no que tange à obrigação tributária, trata-se da obrigação legal imposta ao contribuinte ou a um terceiro responsável, em virtude da ocorrência da realização do fato imponible no mundo fenomênico, devidamente verificada sua ocorrência pelo lançamento tributário.

Naturalmente, a constituição da obrigação tributária está vinculada à ocorrência do fato imponible ou gerador, razão pela qual as falhas estruturais trazidas pela lei dificultam a determinação do seu surgimento.

Ademais, a própria separação feita pelo Código Tributário Nacional entre a obrigação principal e a acessória conduz a confusão com a separação feita pela legislação civil, em que o conceito acessório segue o principal, e depende deste para a sua existência. No Direito Tributário, não existe essa relação, sendo relações jurídicas distintas, inclusive pessoas que gozem de imunidade ou isenção tributária não estão desobrigadas de cumprir as obrigações acessórias ou os deveres instrumentais.

Ainda tratando da obrigação tributária, o surgimento desta, conforme disposto em lei, reverberará no surgimento do crédito tributário, que representa a obrigação do contribuinte em arcar financeiramente com o pagamento do tributo.

Ademais, o lançamento definitivo do tributo produz consequências que superam o Direito Tributário, especialmente após a edição da Súmula vinculante nº 24, do Supremo Tribunal Federal.

Obviamente, é sensato cobrar a observância de elementos simples e eficazes para a ocorrência do lançamento definitivo do tributo, sob pena de serem cometidas atrocidades também na esfera penal.

Diante de todo o exposto, resta evidente que o Código Tributário Nacional apresenta alguns defeitos normativos, especialmente quando pensamos nas normas que tratam da ocorrência do fato gerador e do surgimento da obrigação tributária.

Apesar disso, nos últimos 50 anos, coube a este o tratamento dessas hipóteses. Portanto, resta necessário tirar todas as lições possíveis dos erros anteriores, para que eles não tornem a ser cometidos.

5. BIBLIOGRAFIA

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. São Paulo: Malheiros. 6ª ed., 2001.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. Porto Alegre: Noeses, 2006.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva. 23ª ed., 2011.

MELLO, Celso Antônio Bandeira. *Curso de Direito Administrativo*. São Paulo: Malheiros. 32ª ed., 2015.

1

ART. 146. Cabe à lei complementar:

I. dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os municípios;

II. regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

III. estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a. definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

b. obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

2

ART. 146. Cabe à lei complementar:

I. dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os municípios;

II. regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

III. estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a. definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

b. obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

3

ART. 14. O disposto na alínea c, do inciso IV, do artigo 9º, é subordinado à observância dos seguintes requisitos pelas entidades nele referidas:

...

III. manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão”.

4

ART. 175. Excluem o crédito tributário:

...

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.

5

Hipótese de Incidência Tributária(2006). Brasil: Malheiros. 6ª ed, pág. 32.

6

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 o caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

PARÁGRAFO ÚNICO. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

7

Hipótese de Incidência Tributária (2006). Brasil: Malheiros. 6ª ed, pág. 35

8

Teoria Geral do Direito Tributário, pág. 75: “Fato gerador: esta é uma expressão que os cientistas das finanças públicas construíram, aglutinando vocábulos por estes mal compreendidos e catados na Teoria Geral do Direito...”

9

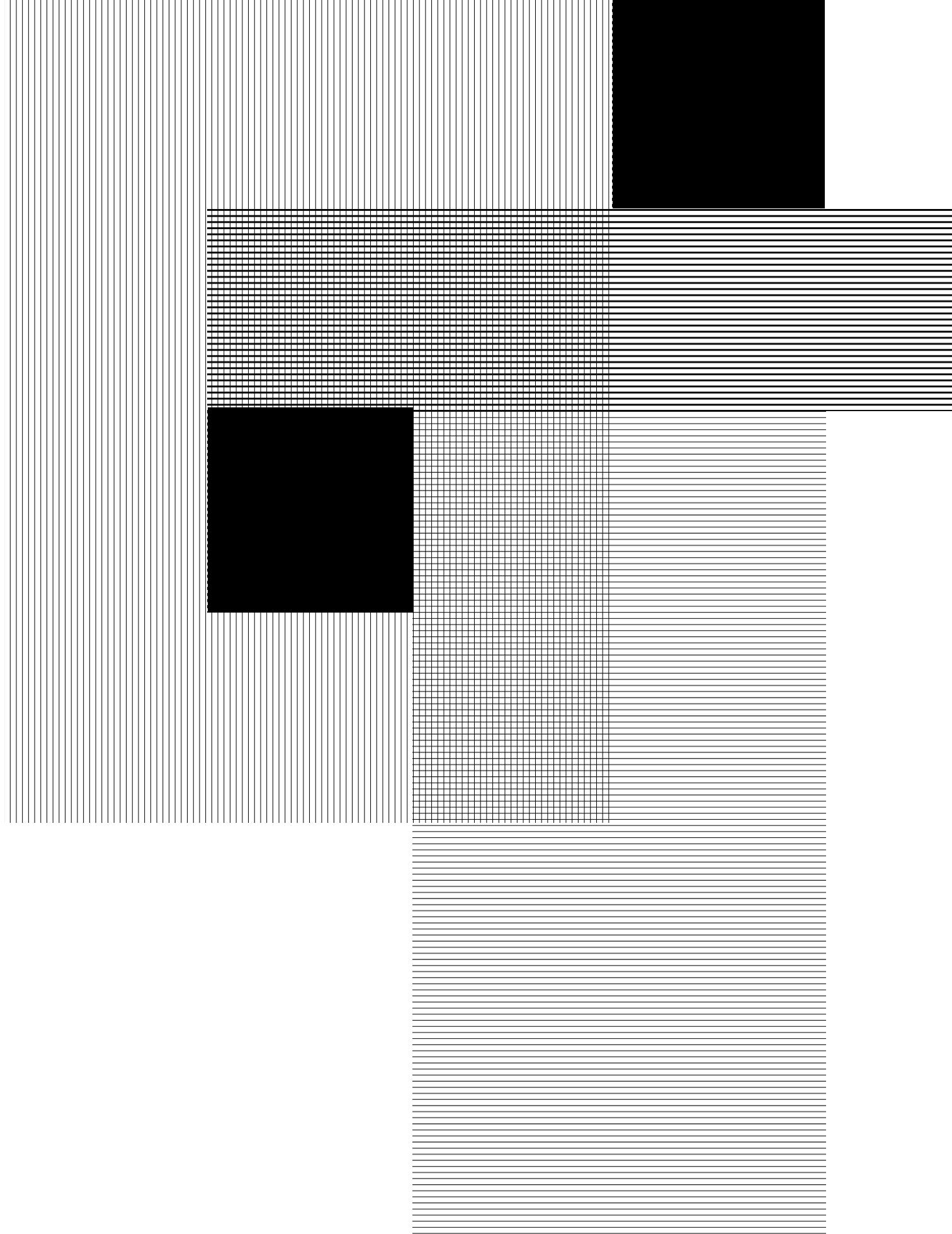
Teoria Geral do Direito Tributário, pág. 288.

10

Hipótese de Incidência Tributária (2006). Brasil: Malheiros. 6ª ed, pág. 58

11

Curso de Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 2007.



TECNOLOGIA, INOVAÇÃO E TRIBUTAÇÃO

EMERSON ALVAREZ PREDOLIM

ADVOGADO, ESPECIALISTA EM DIREITO ELETRÔNICO PELA ESCOLA PAULISTA DE DIREITO E CADWELL COMMUNITY COLLEGE, NC /USA. PÓS-GRADUADO EM DIREITO TRIBUTÁRIO PELO INSTITUTO INTERNACIONAL DE CIÊNCIAS SOCIAIS. MEMBRO DO CONSELHO SUPERIOR DE DIREITO DA FECOMERCIO-SP. SECRETÁRIO-GERAL DA COMISSÃO DE DIREITO TRIBUTÁRIO DA OAB /SP. MEMBRO DA COMISSÃO DE DIREITO DIGITAL E COMPLIANCE DA OAB /SP. CONSELHEIRO DO CONSELHO MUNICIPAL DE TRIBUTOS DE SÃO PAULO.

A LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA BRASILEIRA, EM 2016, CELEBROU O CINQUENTENÁRIO DE NOSSO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL, COM VISÕES ANALÍTICAS DE AVANÇOS NA ÁREA DA TRIBUTAÇÃO NACIONAL, ÀS CRÍTICAS PELO MODELO E DESATUALIZAÇÃO, POR VEZES, DESTA CODIFICAÇÃO ORIENTADORA, COMO PREVÊ NOSSA MAGNA CARTA.

REMEMORANDO O MOMENTO HISTÓRICO DE SUA CRIAÇÃO, NO ÂMBITO INTERNACIONAL O MUNDO ASSISTIA À GUERRA NO VIETNÃ, À CONSTRUÇÃO DO MURO EM BERLIM E À MORTE DE WALT DISNEY. MOMENTO AINDA QUE OS BEATLES ERAM CONSAGRADOS, E O BRASIL SERIA ELIMINADO NA COPA DO MUNDO NA INGLATERRA. NO PAÍS, VIVÍAMOS O PERÍODO PÓS-REVOLUCIONÁRIO COMANDADO PELA DITADURA MILITAR E CHICO BUARQUE SE APRESENTANDO NO GRANDE FESTIVAL DA TV RECORD COM A CONSAGRADA MÚSICA “A BANDA”. A SUCESSÃO PRESIDENCIAL POR ELEIÇÕES INDIRETAS ELEGIA COSTA E SILVA E 12 GOVERNADORES DOS ESTADOS. POR DECRETO, RESTOU CRIADO O INSTITUTO NACIONAL DE PREVIDÊNCIA SOCIAL.

No âmbito tributário, por meio de ampla reforma realizada pela EC 18/65 da então Constituição Federal de 1946, resultante de trabalhos realizados por uma comissão nomeada pela Portaria Conjunta GB-30/1965, do Ministério da Fazenda e do Ministério Extraordinário para o Planejamento e Coordenação Econômica, presidida pelo ex-presidente da Fundação Getúlio Vargas, Luiz Simões Lopes, enfrentava-se a problemática da distribuição dos poderes impositivos entre os três níveis de governo e suas dificuldades pelos conflitos de competência inerentes à composição tripartida.

Tal enfrentamento se deu graças à iniciativa de nosso saudoso mestre Aliomar Baleeiro, que inovou na CF/46, instituindo na sua redação original a competência da União para editar normas gerais de Direito Financeiro e Tributário. Baseado neste dispositivo constitucional, o Livro Segundo do CTN teve o seu embasamento atribuindo à lei complementar dispor sobre normas gerais de Direito Tributário, trazido em nossa atual Constituição no art. 146. Contudo, somente após a EC 18/65 que houve a continuidade dos trabalhos para a elaboração do CTN.

Certamente, no contexto histórico-social brasileiro da época não se previa a influência que teria a inovação e tecnologia, principalmente pelas precárias condições das comunicações e da escassa troca de informações que se tinha com outros países. Contudo, marcos importantes na história da tecnologia e inovação naquele mesmo período surgiram e, se pode afirmar atualmente que, em uma espécie de universo paralelo, interferiram diretamente nas formas de tributação em nosso país.

Iniciamos a análise histórica já na mesma época da promulgação de nossa Constituição Federal de 1946. Exatamente neste ano, restou criado o primeiro computador digital eletrônico: o ENIAC. Este invento fez com que a humanidade começasse a experimentar a possibilidade de processamento de informações mesmo que de forma rudimentar, o que potencializou e nos trouxe ao futuro digital que conhecemos atualmente.

Em 1965, justamente o ano da EC 18/65, outro fato histórico importante na área da tecnologia determinou a evolução e a busca incessante pelo processamento de dados: no dia 19 de abril daquele ano, Gordon E. Moore publicava na revista *Electronics Magazine*¹ um artigo, afirmando que o número de transistores dobraria em média a cada 18 meses, mantendo o mesmo (ou menor) custo e o mesmo espaço. O engenheiro americano revolucionou a indústria de tecnologia. Tal lei impulsionou o aumento de processamento e a diminuição de tamanho dos processadores na indústria de tecnologia, criando a expectativa e a concorrência de mercado nesse ramo.

A década de 1960, época do acontecimento nacional da concepção de nosso Código Tributário, realmente pode ser entendida como importante para o delinear da tecnologia atual. Em 1961, os pesquisadores Vinton Cerf e Robert Kahn iniciaram o planejamento de transmissão de dados por pacotes, consistindo na quebra da mensagem em vários blocos, de forma a recompor a informação no destino e fazer checkagens em pontos específicos (nós) por onde passavam as mensagens, implantado então em 1972 na ARPANET². Era o início do que hoje chamamos de Internet.

Não era imaginável para os legisladores e doutrinadores naquela época que tais inovações nos levassem de volta ao momento vivido antes da EC 18/65 e o Código Tributário quanto aos conflitos de competência tributária. E essa afirmativa se concretiza baseado no fato de que, com as novas tecnologias que modificaram o modo de relações jurídicas, antes da federação travam batalhas para amealharem para si verbas provenientes dos tributos das transações no mundo digital, com uma verdadeira guerra tributária levada aos tribunais.

Nesse diapasão, as controvérsias tributárias apresentadas ante a tecnologia mais inovadora têm travado grandes embates quanto à tributação de intangíveis de maneira ampla, envolvendo a comercialização de softwares, músicas e filmes, em que se questiona a incidência ora de ICMS, ora de ISS. Também há o comércio eletrônico que cresce vertiginosamente em faturamento ano a ano e traz repercussões no Direito Tributário vistos recentemente com a EC 87/2015.

Ainda, as novas formas de uso de tecnologia baseada em nuvem, com o uso de aplicações, armazenamento e processamento, bem como as moedas virtuais e suas consequências na remuneração de serviços e aquisição de produtos, são pontos a serem vencidos por nossa legislação tributária. O que se observa são tentativas de interpretações e ilações contrárias aos ditames do art. 108 do CTN, apontando-nos para a necessidade de uma reestruturação e ajustes para sua adaptação aos novos desafios do século 21.

Dessa forma, analisaremos os novos modelos de negócios baseados na internet sob a ótica do Código de Tributário, comemorado em alguns aspectos, mas também com sua necessária adaptação ao novo, para um futuro de melhor aplicabilidade.

TRIBUTAÇÃO DE SOFTWARE: ICMS OU ISS

A primeira vista, para definir qual seria o tributo aplicável ao software, bastaria observarmos o inciso I, do art. 146, da Constituição Federal. Nos termos do referido inciso, caberá a Lei Complementar colocar fim a discussão de conflitos de competência. Contudo, veremos que a complexidade da inovação atualmente apresenta novos desafios aos termos da Lei Tributária instituída.

Dentro da evolução tecnológica observada nestes 50 anos, com a invenção do computador, equipamento físico e, portanto, tangível que se popularizou primeiro nas empresas e, logo após, nos lares brasileiros, identificou-se outra parte talvez mais importante para o aproveitamento do uso desses equipamentos que são os programas de computador (em inglês, *software*).

Percebeu-se que sistemas operacionais, programas sob encomenda para gestão dos negócios ou aplicativos para editar textos como o utilizado para confeccionar este artigo são partes necessárias e com maior potencial econômico que os próprios computadores, tablets, celulares e tantas outras unidades de processamento existentes hoje. Segundo nos apresenta o art. 1º da Lei nº 9.609/98, que *“dispõe sobre a proteção da propriedade intelectual de programa de computador e sua comercialização no País”*, temos:

Art. 1º. Programa de computador é a expressão de um conjunto organizado de instruções em linguagem natural ou codificada, contida em suporte físico de qualquer natureza, de emprego necessário em máquinas automáticas de tratamento da informação, dispositivos, instrumentos ou equipamentos periféricos, baseados em técnica digital ou análoga, para fazê-los funcionar de modo e para fins determinados.

Os programas de computador têm como característica intrínseca à sua existência estarem contidos em suporte físico, como se vê no texto acima. Dessa forma, ressalta-se que atualmente estão presentes não só em equipamentos definidos como computadores, mas também em tablets, celulares, impressoras, câmeras fotográficas, filmadoras, drones e máquinas industriais. Essa característica nos leva à conclusão de que tais equipamentos, sem esse suporte, deixam de existir por simplesmente não funcionarem. Por isso, podemos claramente observar a intangibilidade, vez que algumas inovações dispensam a tangibilidade do mundo físico.

A lei supracitada, em apertada síntese, apresenta-nos um regime de proteção ao autor conferido às obras literárias pelas legislações de direitos autorais nos termos de seu art. 2º, ainda que **a possibilidade de comercialização seja viabilizada pelo contrato de licença de uso observado o art. 9º**. Contudo, ressalva-se que no contexto da elaboração dessa lei no Brasil havia a *software house*, empresa que elaborava programas sob medida. Com o tempo, surgiram os chamados “softwares de prateleira”, padronizados e adaptáveis a uma gama maior de consumidores, sejam empresas, sejam pessoas físicas.

Vejamos, então, a primeira discussão levada ao STF acerca do comércio de bens incorpóreos comercializados na internet, isto é, programas de computador. No RE 176626/SP, o Supremo Tribunal Federal (STF) estabeleceu no item 3 da ementa, *in verbis*:

III. Programa de computador (software): tratamento tributário: distinção necessária.

Não tendo por objeto uma mercadoria, mas um bem incorpóreo, sobre às operações de “licenciamento ou cessão do direito de uso de programas de computador” – matéria exclusiva da lide –, efetivamente não podem os Estados instituir ICMS: dessa impossibilidade, entretanto, não resulta que, de logo, se esteja também a subtrair do campo constitucional de incidência do ICMS a circulação de cópias ou exemplares dos programas de computador produzidos em série e comercializados no varejo – como a do chamado “software de prateleira” (off the shelf) – os quais, materializando o corpus mechanicum da criação intelectual do programa, constituem mercadorias postas no comércio.³

Na visão do Ilmo. ministro, a comercialização dos chamados “software de prateleira”, por terem um suporte físico, poderiam ser entendidos como mercadoria e, conseqüentemente, pela regra-matriz de incidência tributária do ICMS haveria a percepção do tributo. Entretanto, o avanço exponencial da tecnologia nos apresenta novo desafio: a distribuição de software por download que, em discussão na ADI

1945 MC/MT e na Lei nº 7.098/98, do Estado do Mato Grosso, extrapola o entendimento acima, entendendo por irrelevante o meio físico para a incidência do ICMS, como vemos no item 8, em destaque:

8. ICMS. *Incidência sobre software adquiridos por meio de transferência eletrônica de dados (art. 2º, § 1º, item 6, e art. 6º, § 6º, ambos da lei impugnada). Possibilidade. Inexistência de bem corpóreo ou mercadoria em sentido estrito. Irrelevância. 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. O apego a tais diretrizes jurídicas acaba por enfraquecer o texto constitucional, pois não permite que abertura dos dispositivos da Constituição possa se adaptar aos novos tempos, antes imprevisíveis.*⁴

Com base nesse julgamento, restou assegurada a condição de mercadoria independentemente de estar disponível em mídia física ou download. Ainda, Hugo de Brito Machado questiona a incidência de ISS na cessão de direitos de uso:

*(...) ... cessão de direito não é serviço, e considerando que dentro de pouco tempo cairá em desuso a cessão direitos através de corpus mechanicum que possa ser adquirido em prateleiras (substituídos por download), coloca-se a questão de saber se a cessão de direito de uso pode ser tributada pelo ISS, pois não se tem, nesse caso, um serviço, da mesma forma como não se tem serviço na locação de bens móveis.*⁵

Em que pese a discussão de certa forma pacificada, resta necessário atentarmos para os excessos realizados pelos entes estaduais. Um exemplo se deu no Decreto Estadual nº 5.167/07, de São Paulo, que prevê no art. 1º: “Na operação realizada com programa para computador (software), personalizado ou não, o ICMS será calculado sobre uma base de cálculo que corresponderá ao dobro do valor de mercado do seu suporte informático”. Assim, o fisco paulista, contrariando o entendimento da incidência de ISS apenas para softwares personalizados, extrapola sua competência e determina que caberá ICMS nesses casos também.

Por fim, para corroborar com o entendimento de que é necessário a pacificação do conflito de competência por meio de lei complementar, a Confederação Nacional de Serviços (CNS) ajuizou duas ações diretas de inconstitucionalidade⁶ (ADI 5576 e ADI 5659) contra os Estados de São Paulo e de Minas Gerais para que sejam consideradas inconstitucionais as cobranças de ICMS nas leis dos estados supracitados, justamente questionando a validade da tributação ante a aplicação da Lei nº 116/03 c/c a Lei nº 9.609/98, por ser definido nestas a incidência tão somente de ISS sobre programas de computador.

Como podemos verificar, o debate acerca da razão serviço *versus* produto quando se trata de software ainda reserva capítulos futuros, dadas as novas demandas e formatos de utilização e a forma da entrega de programas de computadores.

IMUNIDADES DOS LIVROS DIGITAIS

A limitação constitucional ao poder de tributar de União, Estados, Distrito Federal e municípios prevista no art. 150, inciso VI, alínea “d”, de nossa Magna Carta, apresenta vedação à instituição de impostos sobre “livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão”.

Como é brilhantemente apresentado pelo Ilmo. professor Paulo de Barros Carvalho, temos o conceito de imunidade como:

*A classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas, contidas no texto da Constituição Federal, que estabelecem de modo expresse a incompetência das pessoas políticas de direito interno, para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas.*⁷

Contudo, em que pese a determinação do texto constitucional, a discussão se deu quanto à aplicação extensiva aos e-books e e-readers. Foi necessário, sob o ponto de vista jurídico, discutir a forma de interpretação de tal dispositivo: se literal ou teleológica. Isso porque, para os que defendiam a interpretação literal, a imunidade levava em consideração a especificidade do suporte necessariamente em papel, enquanto para a corrente contrária deveria se observar a finalidade mais extensiva de garantia da liberdade de imprensa, da divulgação de ideias e da difusão cultural.

A interpretação literal está prevista no art. 111 do CTN, sendo inerente a normas que suspendem ou excluem o crédito tributário, outorga de isenção e em dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias. Não se vislumbra tal interpretação quando se trata da imunidade.

Ainda, conforme se nota no precedente criado no Recurso Extraordinário nº 174.476-6/SP, de 26 de setembro de 1996, o STF manteve como critério central de interpretação da referida imunidade o teleológico, quando leciona que “o benefício constitucional alcança não só o papel utilizado diretamente na confecção dos bens referidos, como também insumos nela consumidos com (sic) são os filmes e papéis fotográficos”⁸, editando posteriormente a Súmula nº 657, de 2003, para pacificar a matéria.

Ives Gandra Silva Martins, ao examinar o art. 150, IV, “d”, apresenta interpretação mais adequada ao preceito quando trata da imunidade abrangendo todos os dispositivos: “A meu ver, a correta leitura do dispositivo é esta: qualquer jornal de papel ou de outra conformação, qualquer periódico de papel ou outra conformação e qualquer livro de papel ou de outra conformação é imune [...] a Constituição fala em jornal, periódico, e livro sem qualquer limitação”.⁹

Nesse mesmo sentido, em 8/3/2017, com base na recentíssima decisão no Recurso Extraordinário nº 330.817, o plenário, após voto do relator ministro Dias Toffoli, pacificou o entendimento com repercussão geral, admitindo a imunidade ao e-book e seus suportes (e-readers) como vemos, *in verbis*:

Decisão: o tribunal, por unanimidade e nos termos do voto do relator, apreciando o tema 593 da repercussão geral, negou provimento ao recurso extraordinário e fixou a seguinte tese: “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”¹⁰. (grifos nossos)

Na supracitada decisão que tratava originalmente de livros eletrônicos em CD-ROM, o Ilmo. ministro considerando que a mídia era somente um suporte para o conteúdo, ampliou em sua decisão a imunidade aos leitores de e-books. Ressalta-se, porém, que a imunidade se estende somente para os equipamentos desenvolvidos exclusivamente para leitura dos livros eletrônicos, não abrangendo os tablets, por exemplo.

MÚSICAS E FILMES POR “STREAMING” E O ISS

A evolução tecnológica modificou o modo com que a sociedade se relaciona e também a forma de consumo de informações das pessoas. Também nesse mesmo sentido, a mudança de acesso ao conteúdo é perceptível. A acessibilidade ao conhecimento e à cultura se tornou tão ampliada que podemos visitar museus como o Louvre sem nunca ter pisado em solo francês, acessando seu sítio eletrônico para tanto.

Dessa mesma maneira, o acesso a música e filmes mudou radicalmente. Atualmente, os jovens chamados “geração Z”¹¹ consomem esses produtos conectados à rede mundial de computadores e, muitas vezes, em acesso único somente para conhecer aquela música, sem, contudo, armazená-la – como as gerações anteriores faziam com os saudosos discos de vinil.

A tecnologia para transmissão desses conteúdos, o *streaming*, palavra de origem inglesa que significa “córrego” ou “riacho”, indica um fluxo de dados ou conteúdo de mídia que possibilita essa transmissão sem a necessidade de transferência de posse do conteúdo para o destinatário – este simplesmente ouve ou assiste online de forma similar ao ocorrido em TV por assinatura, com a vantagem de, livre escolha, parar temporariamente a execução do conteúdo, sem ter de seguir uma programação de uma exibição e/ou veiculação imposta.

Em que pese tratar de uma disponibilização de conteúdo de acesso sob demanda e escolha do internauta, dado o massivo uso e razoável retorno financeiro que esse tipo de disponibilização rende atualmente, após provocação legislativa, restou aprovada a Lei Complementar nº 157/2016, que inseriu o item 1.09 à lista de serviços, tornando passível de incidência de ISS os contratos de *streaming*.

Com a referida inserção, trouxe o legislador de forma impositiva o conceito de prestação de serviços para esse tipo de consumo de conteúdo, sem observar o cerne da questão: trata-se de fato de uma prestação de serviços? A nosso entender e de tantos outros especialistas, certamente não se pode admitir esse tipo de disponibilização como prestação de serviços nos ditames previstos em nossa legislação.

Depreende-se com segurança da regra atributiva de competência, constante do artigo 156, inciso III, da Constituição Federal, que os municípios só podem instituir ISS sobre prestações de serviços que caracterizem obrigações de fazer. Revela-se, na verdade, que no caso do *streaming* há a obrigação de dar, pois as empresas desse ramo são cedentes ou licenciadas por tempo determinado de um direito autoral adquirido previamente por estas.

De fato, essa questão já foi amplamente discutida quando se decidiu impedir a cobrança do imposto municipal sobre locação de filmes em VHS, DVD e cartuchos de jogos. Esse entendimento inclusive resta pacificado no STF pela edição da Súmula nº 31¹².

Outro aspecto importante que corrobora para a impossibilidade de se manter como minimamente sensata a incidência do ISS é a cobrança do “serviço prestado” no exterior. Isso porque essa atividade se reveste de uma transnacionalidade na qual podemos ter servidores em qualquer parte do mundo ofertando os conteúdos acessados de nosso país. Tecnicamente, mostra-se inviável a prova que o fisco deveria fazer para validar a cobrança do tributo.

E, em última análise, dado que o então denominado “serviço de *streaming*” tem como necessidade primária estar conectado à internet, a venda de pacote de acesso pelas operadoras sofre a incidência tributária já pacificada no Recurso Especial nº 456.650/PR. Assim, certamente tributar o consumo de conteúdo que se resume no fluxo de informações transitadas pelo acesso nos apresenta uma possível bitributação.

COMPUTAÇÃO EM NUVEM: MUDANÇA DA FORMA DE UTILIZAR A TECNOLOGIA E TRIBUTAÇÃO

A inovação tecnológica de computação em nuvem (tradução de *cloud computing*) permite aos usuários executar programas, armazenar dados e acessá-los de qualquer local do mundo. São redes configuráveis de computadores com infraestrutura compartilhada e segmentada em diversos países, tendo inclusive a possibilidade de um mesmo arquivo ter frações dele armazenadas em países distintos.

Na prática, fisicamente esses *data centers* possuem servidores interligados e gerenciados por sistemas que indexam e disponibilizam informações com escalabilidade suficiente para que o usuário final consiga, baseado em uma conexão à internet, a sensação de que está de fato acessando dados e utilizando programas em sua própria máquina.

Segundo a Microsoft, computação em nuvem “é o fornecimento de serviços de computação – servidores, armazenamento, bancos de dados, rede, software, análise e muito mais – pela *internet* (‘a nuvem’)”¹³. Nesse formato, diferente da locação de servidores e alocação de espaço em *data center* (*outsourcing* e *co-location*), a contratação não garante um servidor exclusivo para o contratante. Temos, na ver-

dade, a contratação de três tipos de serviços: infraestrutura como serviço (IaaS¹⁴), plataforma como serviço (PaaS) e software como serviço (SaaS). E essa característica de não exclusividade é que permite a escalabilidade, pois uma vez verificado pelo cliente a necessidade de mais processamento ou espaço p.e., contrata-se o excedente de forma imediata, sendo o software que gerencia as aplicações responsável por liberar esta solicitação.

Em certo aspecto, o enquadramento jurídico da cesta de serviços que a computação em nuvem apresenta se demonstra complexo quando observarmos a lista de serviços constante na LC nº 116/03 e ao art. 2º, inciso III, da LC nº 87/96. Se caminhar em direção à incidência de ISS esbarramos na celeuma de importação de serviços¹⁵, vez que os servidores são espalhados pelo mundo. De outra banda, ao discutir a possibilidade de tratar a computação em nuvem como comercialização de software de prateleira e sua incidência como já tratado neste artigo, o STF questiona características inexistentes nesse tipo de negócio: não há download do software no SaaS, e o pagamento se dá mensalmente pelo uso. O IaaS não apresenta contrato de licença, mas um termo de acordo de serviços, não ocorrendo, pois, a obrigação de dar, mas de fazer.

O que se percebe é uma ruptura com os modelos de aquisição de equipamentos e softwares até então conhecidos e pacificados na questão de incidência tributária. Diferentemente, a computação em nuvem se propõe a ofertar capacidade de armazenamento, processamento e utilização de sistemas que sofrem mutações conforme a necessidade imediata do contratante.

Em cada modalidade apresentada na computação em nuvem, temos contrapontos importantes que contrariam a regra-matriz que se tenta impor. Na modalidade IaaS, por exemplo, ocorre a mera cessão de locação de espaço para armazenamento de dados do contratante, semelhante à locação ou cessão de direito de uso. Pois bem, não existindo a obrigação de fazer, já declinamos a possibilidade de incidência do ISS. Também não se trata de uma comercialização por não haver transferência de propriedade e, portanto, não justificará a incidência de ICMS.

E mesmo na modalidade SaaS em que é comum também prestar serviços relativos à hospedagem de dados, implementar e testar aplicativos, ainda que se apresente a hipótese da realização de obrigação de fazer, restaria necessária a adaptação na lista anexa à LC 116/03, como vemos no art. 156, inciso III, da CF.

Ao que se percebe, a maior barreira enfrentada pelo Direito para tributar é exatamente o próprio Direito. Não podemos, entretanto, deixar de lado certa rigidez por ser a maior forma de defesa dos cidadãos em relação à exação proposta de sobremaneira sufocante nos dias atuais. A novel tecnologia não prevista em nossa legislação tributária traz lacunas estruturais, gerando margem a discricionariedade, e não nos parece diferente nesse caso.

CONCLUSÕES

Ao visualizarmos o contexto histórico de nosso Código Tributário Nacional, podemos perceber sua concepção em meio à necessidade de se pacificar conflitos de competências inerentes à composição tripartida dos entes. A lição deixada foi de que se faz necessário ajustes sempre que tais incompatibilidades se apresentem, causando insegurança jurídica dos contribuintes, que não podem ficar à mercê das discricionariedades jurisdicional e política.

Observando a evolução tecnológica ante as adequações e interpretações da regra matriz de incidência tributária nos diversos tipos de novos negócios, vemos uma necessidade premente de mudanças substanciais nos conceitos que a jurisprudência apresentou em seu mister de pacificar as divergências.

O conceito de software é um bom exemplo de tema que sofreu diversas mutações desde os primeiros julgamentos realizados em nossos tribunais. Partiu-se de uma definição legal criada em 1998, que versa sobre algo desenvolvido sob medida com dúplice direito, passando pela comercialização massiva de programas padronizados com suporte físico, em sequência disponibilizados virtualmente por conexão e, contemporaneamente, aplicações totalmente online, sem transferência de posse em qualquer formato.

Tal mutação torna dificultosa a missão de pacificar a forma de tributação se fixadas por características que também se modificam, no caso, a existência de suporte físico, tradição por qualquer meio do software ou outra que se queira prever futuramente. Ao que nos apresenta, melhor seria consolidar uma tributação originária nos negócios envolvendo softwares.

De outro lado, questões como a imunidade de livros digitais, apesar da tentativa de desvirtuamento pela interpretação literal, restou sopesada por uma visão teleológica e, certamente, mais condizente com a forma de tratar temas relacionados a inovação e tecnologia, buscando o efetivo bem tutelado quando se analisa o Direito.

Contudo, novos desafios estão postos à mesa com a computação em nuvem e a necessária pacificação dos conflitos de competência, principalmente no tocante às competências municipais e estaduais. A intersecção entre uso de meios de comunicação, cessão de direito de uso, obrigação de dar e fazer em um mesmo contrato quando tratamos das modalidades na computação em nuvem exigirá um exercício e flexibilização maior do atual ordenamento jurídico, para dirimir dúvidas nesses negócios jurídicos.

Ao fim, percebe-se que para definir a tributação de uma determinada atividade envolvendo a tecnologia e inovação, será necessário se partir do campo legislativo, ajustar a estrutura constitucional dos impostos e se redefinir modelos negociais objetos da tributação. Um desafio e tanto, diante de um cenário em que inovar é uma realidade do empreendedor de tecnologia e conteúdo – e mais, diante de um consumidor que exige novos meios e modos de usufruir das inovações.

REFERÊNCIAS

FOROUZAN, Behrouz A.; FEGAN, Sophia Chung. *Protocolo TCP/IP*. AMGH Editora, 3ª ed., 2008.

SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. *Código Tributário Nacional: Anotações à Constituição, ao Código Tributário Nacional e às Leis Complementares 87/1996 e 116/2003*. 5ª ed., São Paulo: Atlas, 2015.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 12ª ed., São Paulo: Saraiva, 1999.

HARADA, Kihoshi. *ISS: Doutrina e Prática*. 2ª ed., São Paulo: Atlas, 2014.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. "Aspectos Referentes à Imunidade dos Livros Eletrônicos, assim como das Obrigações a que estão tais Bens e Serviços Desvinculados de Controle pela Ancine e Condecine". *Revista Dialética de Direito Tributário*. vol. 180. São Paulo: Dialética, 2010.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. *O Sistema Tributário Brasileiro: História, Perfil Constitucional e Proposta de Reforma*. Disponível em: <http://www.gandramartins.adv.br/project/ives-gandra/public/uploads/2013/02/07/662f4dcartigo_145.pdf>. Acesso em: 30/3/2017.

Microsoft. "O que é Computação em Nuvem". Disponível em: <<https://azure.microsoft.com/pt-br/overview/what-is-cloud-computing/>>. Acesso em: 30/3/2017.

MOORE, Gordon. "Cramming More Components onto Integrated Circuits", *Electronics Magazine* Vol. 38, nº 8 (April 19, 1965). Disponível em: <<https://www.cs.utexas.edu/~fussell/courses/cs352h/papers/moore.pdf>>. Acesso em: 20/3/2017.

PALFREY, John; GASSER, Urs. *Nascidos na Era Digital: Entendendo a Primeira Geração de Nativos Digitais*. Porto Alegre: Artmed, 2011.

DOCUMENTOS JURÍDICOS E NORMATIVOS

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 176.626/SP.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 174.476/SP.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 330.817/RJ.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direita de Inconstitucionalidade nº 1945 MC/MT.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direita de Inconstitucionalidade nº 5659.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Súmula vinculante nº 31.

1

MOORE, Gordon. “Cramming More Components onto Integrated Circuits”, *Electronics Magazine* vol. 38, nº 8 (April 19, 1965). Disponível em: <<https://www.cs.utexas.edu/~fussell/courses/cs352h/papers/moore.pdf>>. Acesso em 20/3/2017.

2

Em meados da década de 1960, os computadores de grande porte em organizações de pesquisa eram dispositivos independentes. Computadores de fabricantes diferentes eram incapazes de se comunicar. A ARPA (Advanced Research Projects Agency), do Departamento de Defesa (DOD) dos EUA estava interessada em encontrar uma maneira de conectar computadores para que os pesquisadores que patrocinavam pudessem compartilhar seus conhecimentos, reduzindo, assim, os custos e eliminando a duplicação de esforços.

Em 1967, em uma reunião da ACM (Association for Computing Machinery), a ARPA apresentou a ideia da ARPANET, uma pequena rede de computadores conectados. [...]

Em 1972, Vincent Cerf e Bob Khan, que faziam parte do grupo central da ARPANET, colaboraram no que chamaram de “Internetting Project” (“projeto de interligação em rede”). FOROUZAN, Behrouz A.; FEGAN, Sophia Chung. *Protocolo TCP/IP*. AMGH Editora, 3ª ed., 2008, pág.2.

3

RE 176626/SP, rel. min. Sepúlveda Pertence, julgamento em 10/11/1998, Primeira Turma. DJ de 11/12/1998.

4

ADI 1945 MC/MT, rel. min. Octavio Galotti, julgamento em 26/5/2010, Plenário. DJe de 11/3/2011.

5

SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. *Código Tributário Nacional: Anotações à Constituição, ao Código Tributário Nacional e às Leis Complementares 87/1996 e 116/2003*. 5ª ed., São Paulo: Atlas, 2015, pág. 94.

6

A Confederação Nacional de Serviços (CNS) ajuizou, no Supremo Tribunal Federal (STF), a Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 5.659, com o objetivo de excluir a incidência do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) sobre as operações com programas de computador. A ação está sob relatoria do ministro Dias Toffoli, que já determinou que se aplique ao caso o rito abreviado previsto no artigo 12 da Lei nº 9.868/1999, para que a matéria seja julgada diretamente no mérito pelo Plenário do Supremo. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=338177>>. Acesso em: 22/3/2017.

7

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 12ª ed., São Paulo: Saraiva, 1999, pág. 178.

8

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Acórdão sobre a extensão da imunidade do artigo 150, inciso vi, alínea “d”, da Constituição Federal, para os filmes e papéis fotográficos. Recurso Extraordinário nº 174.476/SP. Relator: ministro Mauricio Corrêa. 26/9/1996. Disponível em: <<http://www.stfj.us.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28174476.NUME.+OU+174476.ACMS.%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/cymlo6p>>. Acesso em: 25/3/2017.

9

MARTINS, Ives Gandra da Silva. “Aspectos Referentes À Imunidade dos Livros Eletrônicos, assim como das Obrigações a que estão tais Bens e Serviços Desvinculados de Controle pela Ancine e Condecine”. *Revista Dialética de Direito Tributário*. Vol. 180, São Paulo: Dialética: 2010, pág. 164.

10

STF – RE: 330817 RJ, relator: min. DIAS TOFFOLI, data de julgamento: 8/3/2017. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?numero=330817&classe=RE&origem=AP&recurso=0&tipoJulgamento=M>>. Acesso em: 25/3/2017.

11

Estes garotos são diferentes. Eles estudam, trabalham, escrevem e interagem um com o outro de maneiras diferentes das suas quando você era da idade deles. Eles leem blogs em vez de jornais. Com frequência se conhecem online antes de se conhecerem pessoalmente.

Provavelmente nem sabem como é um cartão de biblioteca, que dirá terem um; e, se o tiverem, provavelmente nunca o usaram. Eles obtêm suas músicas online – com frequência de graça, ilegalmente – em vez de comprá-las em lojas de discos [...] Os principais aspectos de suas vidas – interações sociais, amizades, atividades cívicas – são mediados pelas tecnologias digitais. E não conhecem nenhum modo de vida diferente. PALFREY, John; GASSER, Urs. *Nascidos na Era Digital: Entendendo a Primeira Geração de Nativos Digitais*. Porto Alegre: Artmed, 2011, pág.12.

12

Súmula vinculante nº 31 – É inconstitucional a incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza - ISS sobre operações de locação de bens móveis. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumario.asp?sumula=1286>>. Acesso em: 30/3/2017.

13

Microsoft. “O que É Computação em Nuvem”. Disponível em: <<https://azure.microsoft.com/pt-br/overview/what-is-cloud-computing/>>. Acesso em: 30/3/2017

14

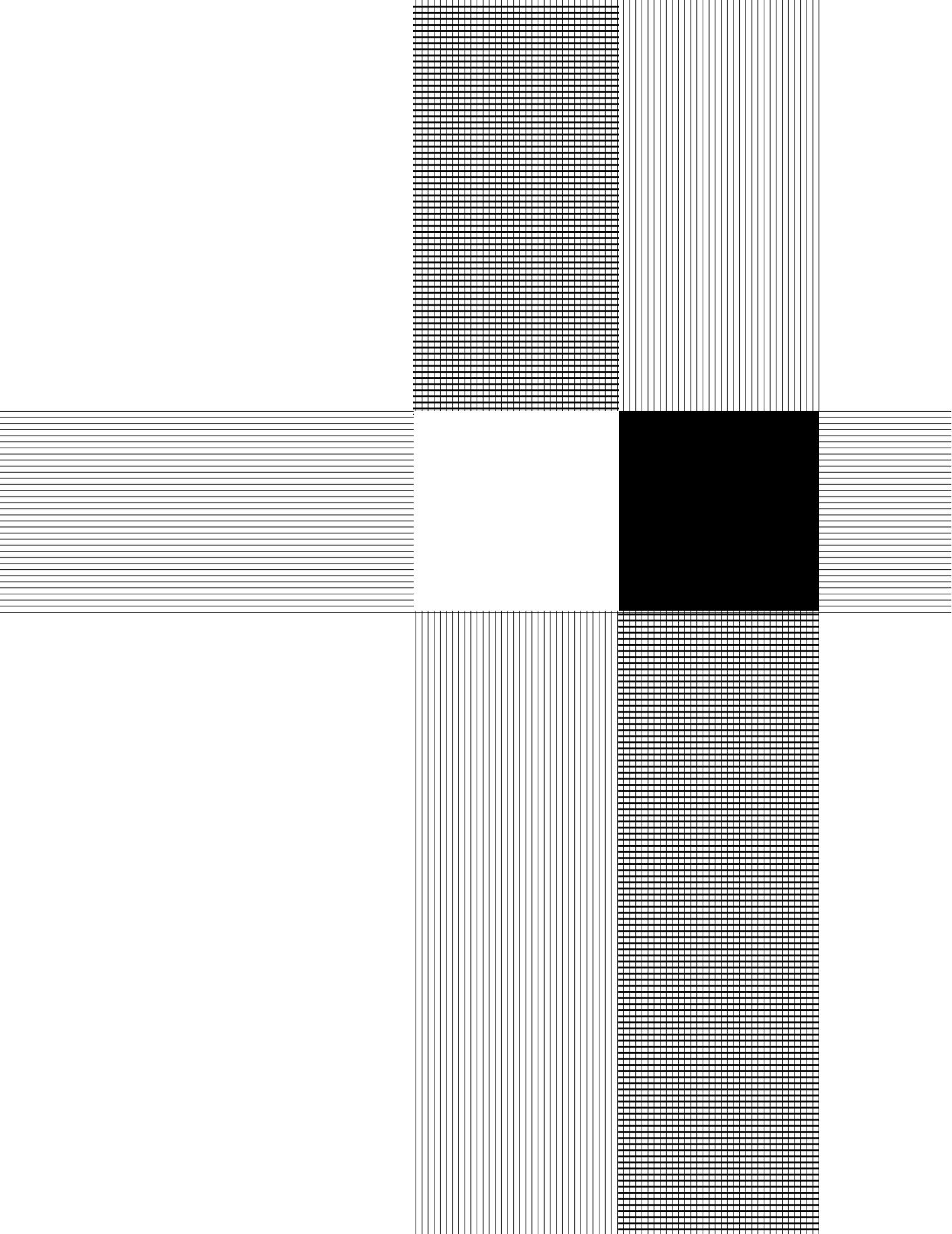
IaaS (infraestrutura como serviço). A categoria mais básica de serviços de computação em nuvem. Com IaaS, você aluga infraestrutura de TI, servidores e VMs (máquinas virtuais), armazenamento, redes e sistemas operacionais, de um provedor de nuvem em uma base pré-paga. [...]

O serviço PaaS (Plataforma como serviço) se refere aos serviços de computação em nuvem que fornecem um ambiente sob demanda para desenvolvimento, teste, fornecimento e gerenciamento de aplicativos de software. O PaaS foi criado para facilitar aos desenvolvedores criarem aplicativos móveis ou Web rapidamente, sem se preocupar com a configuração ou o gerenciamento de infraestrutura subjacente de servidores, armazenamento, rede e bancos de dados necessários para desenvolvimento. [...]

O SaaS (software como serviço) é um método para fornecer aplicativos de software pela internet, sob demanda e, normalmente, em uma base de assinaturas. Com o SaaS, os provedores de nuvem hospedam e gerenciam o aplicativo de software e a infraestrutura subjacente e fazem manutenções, como atualizações de software e aplicação de patch de segurança. Os usuários conectam o aplicativo pela internet, normalmente com um navegador da web em seu telefone, tablet ou PC. Idem.

15

(...) ...será obrigatório o reconhecimento de inconstitucionalidade daquele dispositivo por afrontar o princípio da territorialidade das normas brasileiras. A Constituição Federal, ao outorgar a competência impositiva aos municípios pelo seu art.156, III, não autorizou a tributação dos serviços prestados fora do seu território. Nem sequer ressalvou os serviços iniciados no exterior, como fez em relação ao ICMS, conforme se depreende do seu art. 155, II. HARADA, Kihoshi. ISS: Doutrina e Prática. 2ª ed, São Paulo: Atlas, 2014, págs. 67–68.



ART. 76º
DA CTN

ALEXANDRE DIAS DE ANDRADE FURTADO

ADVOGADO ESPECIALISTA EM DIREITO TRIBUTÁRIO
PELA PUC/SP. MESTRANDO EM DIREITOS HUMANOS PELA
PUC/SP. MEMBRO DO CONSELHO SUPERIOR DE DIREITO
DA FECOMERCIO-SP.

ART. 76º DA CTN

ART. 76. NA IMINÊNCIA OU NO CASO DE GUERRA EXTERNA, A UNIÃO PODE INSTITUIR, TEMPORARIAMENTE, IMPOSTOS EXTRAORDINÁRIOS COMPREENDIDOS OU NÃO ENTRE OS REFERIDOS NESTA LEI, SUPRIMIDOS, GRADATIVAMENTE, NO PRAZO MÁXIMO DE CINCO ANOS, CONTADOS DA CELEBRAÇÃO DA PAZ.

O IMPOSTO EXTRAORDINÁRIO E SUA EVOLUÇÃO HISTÓRICA NO MUNDO

A Inglaterra, quando se viu cercada pelos exércitos de Napoleão Bonaparte, instituiu o imposto de renda para financiar suas forças armadas e repelir os franceses. O imposto deixou de ser cobrado ao fim do conflito.

O Parlamento Inglês, quando da apresentação de novo projeto de lei sobre a taxação da renda, em 1918, de autoria de Lord Finlly¹ (Lord Chancellor), expôs a necessidade da retomada desse tipo de imposto para a reconstrução de seu país após o término da Primeira Grande Guerra: *“The Income Tax is a great weapon for war as well as for peace. It won the Napoleonic War for us, and it will win the still greater struggle in which we are now engaged; and I think that all of us must recognise that, whatever aspirations have been entertained in the past with regard to the Income Tax being only of a temporary nature, it must now be regarded as a permanent part of our fiscal system. The tax was introduced as a war tax in 1799 by Mr. Pitt”*.

Em 1º de julho de 1916, a França instituiu a contribuição extraordinária de guerra², que teria como motivação “os benefícios excepcionais e suplementares realizados durante a guerra”. Trata-se de imposto criado para tributar as empresas, que durante o curso da guerra, tiveram ganhos expressivos com a venda de armamentos e suprimentos ao exército francês.

A Confederação Suíça, igualmente aos demais citados países, chegou a discutir a criação de um imposto extraordinário para cobrir as despesas militares durante as duas guerras mundiais. Foram instituídos *impôt de guerre* (1916-1917), *nouvel impôt de guerre extraordinaire* (1921-1932), *taxe de crise* (1934-1940) e *impôt de défense nationale* a partir de 1941³.

O imposto extraordinário, portanto, é exação sempre presente em períodos de conflito bélico, sendo importante fonte de recursos para o Estado em momentos de grande urgência.

O IMPOSTO EXTRAORDINÁRIO E SUA EVOLUÇÃO NO BRASIL

O Legislador repetiu no Código Tributário Nacional tradição iniciada pela Constituição Federal de 1946.

O Constituinte de 1946⁴, claramente impressionado com as consequências trágicas – humanas ou materiais – ocorridas durante e depois da Segunda Guerra Mundial, instituiu a tributação, de competência da União, com a finalidade de obter recursos para fazer frente aos gastos despendidos no curso do conflito bélico.

De acordo com o artigo 15º, § 6º, da Constituição Federal de 1946⁵⁻⁶, a União somente teria autorização para instituir o imposto extraordinário em duas situações bem delineadas pelo conteúdo da norma: na iminência de guerra ou na situação de declarada beligerância entre o Brasil e outro país qualquer.

Já no que tange ao aspecto temporal, também previsto na norma constitucional, o legislador originário determinou, passados cinco anos contados da data da assinatura da paz, a cessação da cobrança do imposto extraordinário.

O Código Tributário Nacional, reproduzindo em parte o artigo da Constituição de 1946, em seu artigo 76, também faculta à União a instituição da exação em comento:

Art. 76. Na iminência ou no caso de guerra externa, a União pode instituir, temporariamente, impostos extraordinários compreendidos ou não entre os referidos nesta lei, suprimidos, gradativamente, no prazo máximo de cinco anos, contados da celebração da paz.

A Constituição Federal de 1967, em seu artigo 23, de igual maneira que a Carta de 1946, previu a possibilidade de instituição do imposto extraordinário. Contudo, deixou de lado a necessidade de se aguardar cinco anos após a assinatura da paz para cessar a cobrança da exação, bastando, somente, que as causas de sua criação deixassem de existir.

Com a promulgação da Emenda Constitucional nº 1/69⁷, que alterou sensivelmente a Constituição Federal de 1967, os impostos extraordinários foram mantidos no ordenamento constitucional.

O imposto extraordinário, conforme alguns doutrinadores, como Ricardo Lobo Torres⁸, nem chegaria a fazer parte do sistema constitucional tributário, tendo em vista sua temporalidade e sua situação especialíssima.

Contraopondo a ideia acima, Antônio Roque Carrazza afirma que os impostos extraordinários não são tributos *sui generis*, pois inexistentes no mundo jurídico, sendo, apenas, impostos⁹.

Outros, como Paulo Lucena de Menezes¹⁰, classificam os impostos como sendo ordinários e extraordinários. Os ordinários seriam aqueles em que se verifica o ingresso de receitas de forma periódica ao Estado, já os impostos que não detêm características de habitualidade, somente admitidos de forma emergencial, seriam os impostos extraordinários.

A CONSTITUIÇÃO DE 1988 E O ARTIGO 76 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

A Constituição Federal de 1988, no artigo 154, inciso II¹¹, mantendo a tradição inaugurada na Constituição Federal de 1967, deixou de lado a necessidade de se observar o interregno de cinco anos após a assinatura de paz para deixar de cobrar o imposto extraordinário. Assim, o artigo 76 do Código Tributário Nacional foi derogado pela Constituição quanto a esse requisito.

Contudo, por mais que não seja mais necessário esperar a assinatura de paz, a Carta Suprema, como se vê no artigo 154, inciso II, determina a supressão do imposto de forma gradativa, ou seja, não foi estipulado um prazo para a extinção da cobrança¹² ficando, assim, ao talante do presidente da República e do Congresso Nacional estipular o momento que isso virá a ocorrer.

Importante destacar que tanto a Constituição Federal de 1988 quanto o Código Tributário Nacional não estipularam qual seria o fato gerador dos impostos extraordinários, sendo necessário, como único requisito para a sua instituição, por lei ordinária, a existência de guerra externa ou a sua iminência¹³.

Como alerta Antônio Roque Carrazza¹⁴, o imposto extraordinário não poderá ser instituído em caso de guerra intestina ou para rearmamento das Forças Armadas, com exceção se esta última se fizer necessária por motivo de conflito armado externo ou sua iminência¹⁵.

Aqui, tendo em vista os acontecimentos recentes, em especial o terrorismo, cabe a ressalva quanto ao novo tipo de conflito inaugurado pela “Guerra ao Terror”¹⁶, na qual os Estados não são mais os contendores. O terrorismo não encontra paralelo com as guerras convencionais, assim, não haveria como interpretar extensivamente¹⁷ a autorização constante do artigo 154, inciso II, da Constituição Federal, para a instituição do imposto extraordinário em casos semelhantes aos ataques desferidos às diferentes nações por grupos como a Al-Qaeda e o Estado Islâmico.

Com relação à declaração formal de guerra, cabe ao presidente da República, conforme a redação do artigo 84, inciso XIX, da Constituição Federal, declarar guerra desde que com autorização do Congresso Nacional ou referendado por ele, mesmo este estando em recesso¹⁸, conforme os artigos 49, inciso II, e 21, inciso II, da Constituição Federal. Já com relação à iminência de guerra, conforme Paulo de Lucena de Menezes, “(...) identifica o período que antecede uma guerra previsível, aguardada, mas ainda não declarada formalmente ou iniciada no plano concreto”¹⁹.

A medida de urgência enfrentada pelo Estado resulta no alargamento da competência tributária da União²⁰, ficando autorizado, pela regra ínsita no artigo 154, inciso II, da Carta Magna, a última, a instituir quaisquer impostos, mesmo aqueles originalmente reservados aos demais entes políticos. Contudo, nada impede que tais tributos sejam cobrados cumulativamente, ocorrendo a bitributação²¹⁻²².

Os princípios constitucionais tributários, com exceção do princípio da anterioridade e do princípio das competências originárias, devem ser observados pela União quando da criação dos impostos extraordinários²³.

Em caso de conflito armado, a Constituição Federal, em seu artigo 148, inciso I²⁴, e o Código Tributário Nacional, artigo 15, inciso I²⁵, autorizam, além dos impostos extraordinários, a instituição, por lei complementar, de empréstimo compulsório com o fim de fazer frente aos gastos decorrentes de guerra externa.

Conclui-se, assim, que os impostos extraordinários são de suma importância ao Estado em caso de beligerância externa, sendo fonte de receita para o rearmamento de suas Forças Armadas e a reconstrução do país após o fim das hostilidades.

1

<http://hansard.millbanksystems.com/lords/1918/feb/28/income-tax-bill-hl#s51-v0029p0_19180228_hol_7>. Acesso em: 3/4/2017.

2

<<http://www.economie.gouv.fr/caef/ guerre-1914-1918-financement-guerre-par-limpot>>. Acesso em: 3/4/2017.

3

<<http://www.hls-dhs-dss.ch/textes/f/F13768.php>>. Acesso em: 5/4/2017.

4

Aliomar Baleeiro destaca que: “A Constituinte de 1946, convocada quando mal se haviam silenciado os canhões do conflito mundial de 1939-1945, dispôs sobre o financiamento da guerra, matéria que escapara às Constituições anteriores, mas que, pela evidência dos fatos recentes, não poderia ser efetivada com fiel observância dos rígidos princípios do sistema tributário nacional”. (*Direito Tributário Brasileiro*, Rio de Janeiro: Forense, 2005, pág. 536).

5

Art. 15 - *Compete à União decretar impostos sobre:*

§ 6º - *Na iminência, ou no caso de guerra externa, é facultado à União decretar impostos extraordinários, que não serão partilhados na forma do art.121 e que deverão suprimir-se gradualmente, dentro em cinco anos, contados da data da assinatura da paz.*

6

O art. 15 da Constituição de 1946 foi alterado pelas Emendas Constitucionais nº 5/61 e nº 18/65, que tiveram o condão de renumerá-lo mantendo seu conteúdo.

7

Art. 22. *Compete à União, na iminência ou no caso de guerra externa, instituir, temporariamente, impostos extraordinários compreendidos, ou não, em sua competência tributária, os quais serão suprimidos gradativamente, cessadas as causas de sua criação.*

8

TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Tributário Brasileiro – 2, tomo II, Sistemas Constitucionais Tributários*. 1ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1986, pág. 338.

9

CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 19ª ed. São Paulo: Malheiros, 2004, pág. 517.

10

LUCENA DE MENEZES, Paulo. In: GANDRA DA SILVA MARTINS, Ives (Org.). *Comentários ao Código Tributário Nacional*. 3ª ed., São Paulo: Saraiva, 2002, pág. 577-581, v. 1.

11

Art. 154. *A União poderá instituir: II - na iminência ou no caso de guerra externa, impostos extraordinários, compreendidos ou não em sua competência tributária, os quais serão suprimidos, gradativamente, cessadas as causas de sua criação.*

12

Aliomar Baleeiro destaca: “Não há qualquer sanção para compelir o Congresso a suprimir esse tributo temporário por definição. O texto, quase pleonástico, deixou o assunto ao discricionarismo do presidente da República e do Congresso. O legislador provavelmente acreditou que a própria necessidade de reconversão das indústrias absorvidas pelo esforço bélico forçara a extinção dos recursos utilizáveis pelo setor privado, evitando, assim, a depressão econômica. Todavia, a experiência secular mostra que os governos raramente abandonam um imposto decretado como exceção numa emergência”. (*Direito Tributário Brasileiro*, Rio de Janeiro: Forense, 2005, pág. 537).

13

LUCENA DE MENEZES, Paulo. In: GANDRA DA SILVA MARTINS, Ives (org.). *Comentários ao Código Tributário Nacional*. 3ª ed., São Paulo: Saraiva, 2002, pág. 579, v. 1.

14

CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 19ª ed., São Paulo: Malheiros, 2004, pág. 516.

15

No entender de Amílcar Falcão, “A exceção considera um interesse superior do Estado, ou da sua própria sobrevivência, e representa uma das referências especiais do Direito Público ao estado de necessidade”. (*Introdução ao Direito Tributário*, Rio de Janeiro, Editora Forense, 1999. Pág. 48).

16

Também conhecido como “Doutrina Bush”. Teve início após os ataques às Torres Gêmeas no World Trade Center em Nova York, no dia 11 de setembro de 2001.

17

Alberto Xavier salienta que: “(...) a tipologia tributária é inegavelmente taxativa. A regra *nullum tributum sine lege alude*, deste modo, não só à origem normativa dos tributos, como também ao princípio do *numerus clausus* em matéria de imposto. (...) Da harmonia com o princípio da taxatividade, os direitos tributários constituem um *numerus clausus*, da tal modo que o catálogo criado pelo princípio da seleção delimita com rigor o campo livre do tributo: e, por isso tal, princípio é uma verdadeira Magna Carta do contribuinte. (...) Para que um fato desencadeie efeitos tributários é, pois, indispensável a sua correspondência a um dos tipos ou modelos de tributos criados pelo legislador. Assim, o que caracteriza a tipicidade no Direito Tributário não é tanto a necessidade da conformação do fato à norma para que o efeito se produza – ideia subjacente à opinião de Von Wallis – posto tal conformação ser comum a todos os ramos do Direito: antes é o fato de os efeitos tributários se não produzirem sem que essa conformação se reporte a norma expressamente formulada com a força e sob a forma da lei. (...) O fato tributário é necessariamente um fato típico: e para que revista esta natureza, é indispensável que ele se ajuste, em todos os seus elementos, ao tipo abstrato descrito na lei. (...) A tipicidade do fato tributário pressupõe, por conseguinte, uma descrição rigorosa dos seus elementos constitutivos, cuja integral verificação é indispensável para a produção dos efeitos. Basta a não verificação de um deles para que não haja, pela ausência de tipicidade, lugar à tributação. O fato tributário, como ser fato típico, só existe como tal, desde que na realidade se verifiquem todos os pressupostos legalmente previstos que, por essa óptica, se convertem em elementos ou aspectos do

próprio fato”. (“Os Princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação”, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, pág. 86/89)

18

Alguns doutrinadores, como Sacha Calmon Navarro Coelho, defendem a possibilidade de ser editada medida provisória instituindo os impostos extraordinários no caso de recesso do Congresso Nacional.

19

LUCENA DE MENEZES, Paulo. In: GANDRA DA SILVA MARTINS, Ives (org.). *Comentários ao Código Tributário Nacional*. 3ª. ed., São Paulo: Saraiva, 2002, pág. 579, v. 1.

20

Roque Antônio Carrazza afirma que: “Assim, em função do que estatui o precitado art. 154, II, da Lei Magna, o *princípio da reserva das competências impositivas* cede passo ao interesse maior da defesa da soberania nacional, ameaçada pelo estado de beligerância”. (CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 19ª ed. São Paulo: Malheiros, 2004. Pág. 517).

21

Paulo de Barros Carvalho assevera que: “Satisfeito o pressuposto, o legislador federal poderá editar normas jurídicas que venham a instituir impostos, fora ou dentro de seu âmbito de competência, isto é, poderá servir-se daquelas exações que foram concedidas, inicialmente, aos Estados, ao Distrito Federal e aos municípios, o que caracterizaria hipótese de bitributação constitucionalmente autorizada, como também de sua própria competência, resultando na constitucionalidade de específicas situações de *bis in idem*. (Curso de Direito Tributário, São Paulo: Saraiva, 2010, pág. 281).

22

Já Aliomar Baleeiro afirma que: “Mas a CF de 1969, na cláusula ‘compreendidos ou não na sua competência tributária’, visa a permitir que a União decrete, como tributo extraordinário de guerra, qualquer dos impostos estaduais ou municipais. (Direito Tributário Brasileiro, Rio de Janeiro: Forense, 2005, pág. 537).

23

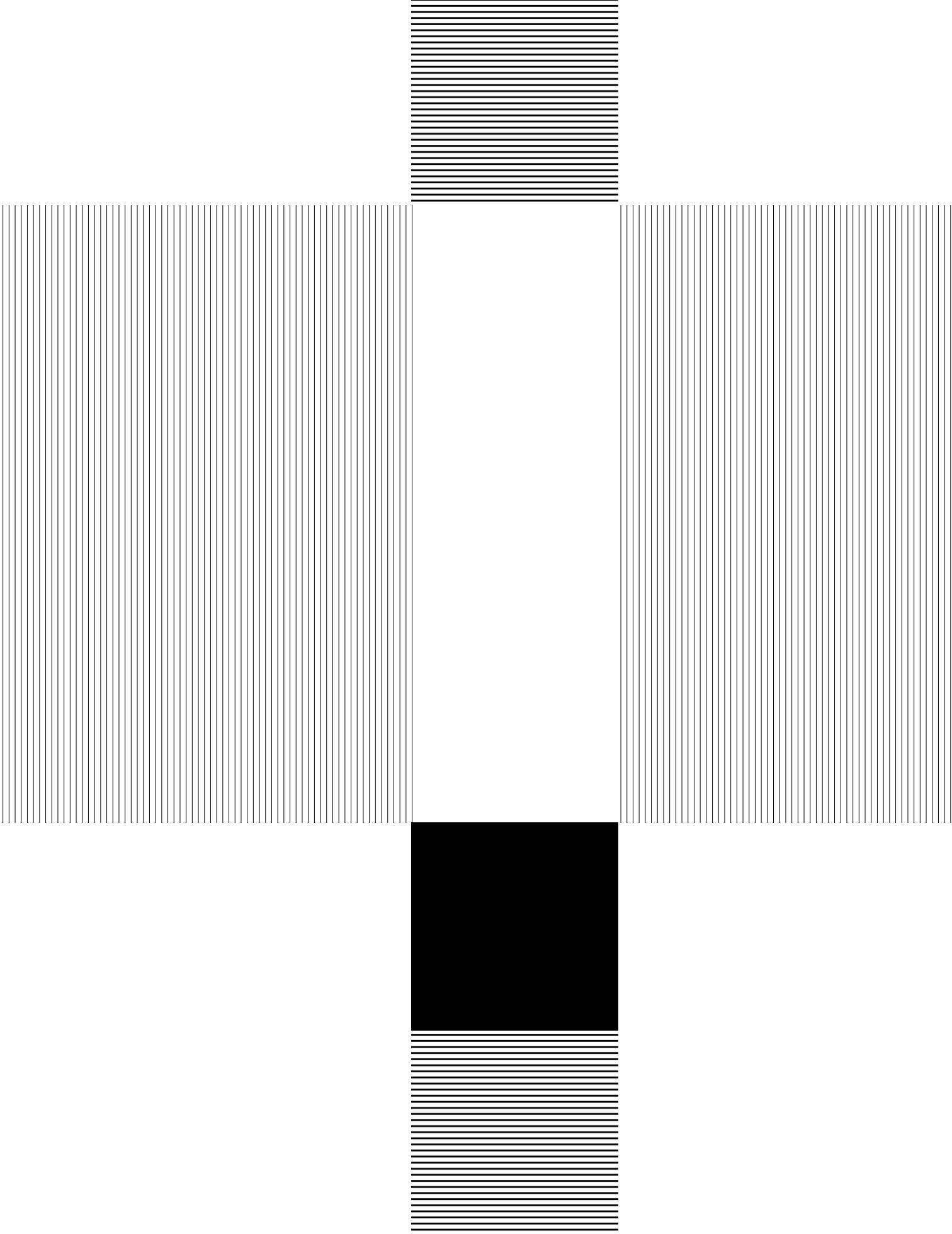
Amílcar Falcão entende que: “Isto significa que a ressalva só diz respeito ao requisito da anualidade, e não, como pode entender-se dessa expressão, ao da legalidade”. (*Introdução ao Direito Tributário*, Rio de Janeiro: Forense, 1999, pág. 48).

24

Art. 148. A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios: I - para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência;

25

Art. 15. Somente a União, nos seguintes casos excepcionais, pode instituir empréstimos compulsórios: I - guerra externa, ou sua iminência;



DO MODELO
DE CÓDIGO
TRIBUTÁRIO
PARA A AMÉRICA
LATINA AO CÓDIGO
TRIBUTÁRIO
NACIONAL DE
1967 NO BRASIL

CONSIDERAÇÕES SOBRE OS
ANTECEDENTES, O ESTÁGIO
ATUAL E AS PERSPECTIVAS

MARIANA BARBOZA BAETA NEVES MATSUSHITA

DOUTORANDA E MESTRE PELA PUC/SP. TEM DEA, DIPLOMA DE ESTUDOS AVANÇADOS PELA UNIVERSIDADE DE BARCELONA (ESPANHA). PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO INTERNACIONAL (UNIVERSIDADE DE BARCELONA - ESPANHA). TEM MILE - MASTER IN INTERNATIONAL LAW AND ECONOMICS, WORLD TRADE INSTITUT, BERN UNIVERSITÄT - SWITZERLAND. É PROFESSORA DA FACULDADE DE DIREITO DA UNIVERSIDADE PRESBITERIANA MACKENZIE (UPM) E DO CURSO DE DIREITO DA FACULDADE DAS AMÉRICAS (SÃO PAULO/SP). ATUA COMO AVALIADORA E MEMBRO DE CONSELHOS EDITORIAIS DE PERIÓDICOS NO BRASIL. É ADVOGADA EM BRASÍLIA/DF.

JOÃO BOSCO COELHO PASIN

DOUTOR EM DIREITO PELA UNIVERSIDADE DE SALAMANCA, USAL, ESPANHA (TÍTULO HOMOLOGADO PELA PUC/SP). PÓS-DOCTORADO EM DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO PELA UNIVERSIDAD DE VALLADOLID, UVA, ESPANHA. PÓS-DOCTORADO EM FILOSOFIA DO DIREITO PELA UNIVERSIDAD REY JUAN CARLOS, URJC, ESPANHA. MESTRE EM DIREITO POLÍTICO E ECONÔMICO PELA UNIVERSIDADE PRESBITERIANA MACKENZIE (UPM). ESPECIALISTA EM DIREITO TRIBUTÁRIO PELO CEU, IICS, E EM DIREITO FINANCEIRO E TRIBUTÁRIO PELA USAL, ESPANHA. MEMBRO TITULAR E PERPÉTUO DA ACADEMIA PAULISTA DE LETRAS JURÍDICAS (APLJ). MEMBRO TITULAR DO INSTITUTO HISTÓRICO E GEOGRÁFICO DE SÃO PAULO (IHGSP). MEMBRO DO INSTITUTO DOS ADVOGADOS DE SÃO PAULO (IASP). MEMBRO ASSOCIADO DA ACADEMIA BRASILEIRA DE DIREITO TRIBUTÁRIO (ABDT). ATUA COMO CONSULTOR, AVALIADOR E MEMBRO DE CONSELHOS EDITORIAIS DE PERIÓDICOS NO BRASIL E NO EXTERIOR. É AUTOR DE LIVROS E ARTIGOS PUBLICADOS NO BRASIL E NO EXTERIOR. É PROFESSOR DA FACULDADE DE DIREITO DA UNIVERSIDADE PRESBITERIANA MACKENZIE (UPM). DESDE 2001, LIDERA O GRUPO DE ESTUDO TEORIA GERAL DO DIREITO TRIBUTÁRIO: CRÍTICA À CODIFICAÇÃO E IMPOSIÇÃO, QUE INTEGRA O GRUPO DE PESQUISA ESTADO E ECONOMIA NO BRASIL, NA UPM. É ADVOGADO E CONSULTOR EM SÃO PAULO.

RESUMO

Atualmente se discute a necessidade de reforma tributária. Paralelamente, comemora-se 50 anos do Código Tributário Nacional. O presente artigo desenvolve comparativo entre propostas de modelos de codificações tributárias feitas por entidades internacionais em relação ao CTN. Os objetos de análise são o Modelo de Código Tributário Para a América Latina (MCTAL), que foi desenvolvido pela Organização dos Estados Americanos (OEA) e pelo Banco Interamericano de Desenvolvimento (BID); bem como o Modelo de Código Tributário do Centro Interamericano de Administrações Tributárias (MCTCIAT), desenvolvido pelo Centro Interamericano de Administrações Tributárias (CIAT). Defende-se, portanto, a necessidade de discussão desses modelos quando da elaboração da reforma tributária, pois representam o legítimo interesse internacional de uma normatização uniforme e inteligível, apto a gerar investimentos e riquezas para o País.

PALAVRAS-CHAVE: tributário; Modelo de Código Tributário para a América Latina; MCTAL; Modelo de Código Tributário do Centro Interamericano de Administrações Tributárias, MCTCIAT; Código Tributário.

ABSTRACT

Currently tax reform is discussed. At the same time, we are celebrating the 50th Anniversary of the Brazilian National Tax Code - CTN. This paper develops a comparison between proposals of tax codification models made by international entities in relation to the CTN. The objects of analysis are the Model of Tax Code for Latin America-MCTAL Which was developed by the Organization of American States - OAS and the Inter-American Development Bank – IDB. As well as the “Modelo de Código Tributário do Centro Interamericano de Administrações Tributárias” – MCTCIAT, developed by the “Centro Interamericano de Administrações Tributárias” – CIAT. It is argued the need to discuss these models when elaborating the tax reform, since they represent the legitimate international interest of a uniform and intelligible standardization, able to generate investments and wealth for the country.

KEYWORDS: Tax Law. Model Tax Code for Latin America. Model of the Tax Code of the Inter-American Center of Tax Administrations. Tax Code.

À memória de Amílcar de Araújo Falcão, que aos 39 anos de idade faleceu em 7 de janeiro de 1967, pouco experimentando do CTN, ainda que em muito tenha contribuído para a codificação tributária no Brasil, enquanto jovem e ativo jurista no campo das letras financeiras e tributárias.

INTRODUÇÃO: UMA VERDADEIRA COMEMORAÇÃO

E QUÍVOCO TRIVIAL CONSTITUÍRAM AS VÁRIAS CELEBRAÇÕES FEITAS AOS 50 ANOS DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL, CTN, AO LONGO DO ANO DE 2016, ISSO PORQUE ESSA CODIFICAÇÃO APENAS SE TORNOU EFICAZ E GANHOU TAL DENOMINAÇÃO AO LONGO DO PRIMEIRO SEMESTRE DE 1967, SEGUNDO EXPLICAREMOS E COMPROVAREMOS.

ESTE DESATINO GERAL E REITERADO DA ACADEMIA NO ANO PASSADO SE DEVEU, SEM DÚVIDAS, À CONSIDERAÇÃO APENAS DA DATA DA CONCEPÇÃO, E, AINDA, À DESCONSIDERAÇÃO QUANTO ÀS DATAS DO NASCIMENTO E, AINDA, DO BATIZADO DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL (CTN).

Desde logo, sabemos que a vida começa com a fecundação do óvulo pelo espermatozoide, a criança só nasce quando vem ao mundo com vida e, ainda, que ela só ganha um nome quando é batizada – geralmente – pelos seus progenitores. Igualmente, sabemos que, tanto no Ocidente como no Oriente, com independência da etnia, cultura ou da religião, os anos são contados e os aniversários de uma pessoa são celebrados a partir da data de seu nascimento, ou seja, quando da sua chegada ao mundo, após o parto. Em definitiva, noutras palavras, diríamos que não celebramos o aniversário de ninguém com base na data de sua concepção, nem celebramos o aniversário de um edifício baseado no início de sua construção com a colocação da pedra fundamental.

No caso do Código Tributário Nacional, a “concepção” de suas disposições ocorreu em 1967, quando foi instituída a Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, mas o seu efetivo “nascimento” e posterior “batizado” viriam apenas em 1º de janeiro e 13 de março de 1967, respectivamente.

Em verdade, as disposições do Código Tributário Nacional instituídas pela Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, foram publicadas no Diário Oficial da União em 27 de outubro de 1966; e, posteriormente, retificadas em 31 de outubro de 1966. Ademais, o art. 7º do Ato Complementar nº 36, de 13 de março de 1967¹, determinaria que a Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, com as modificações posteriores nela incluídas, passaria a ser denominado “Código Tributário Nacional”.

À evidência, a Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, tornou-se, pois, eficaz com a seguinte previsão:

Art. 218. Esta lei entrará em vigor, em todo o território nacional, no dia 1º de janeiro de 1967, revogadas as disposições em contrário, especialmente a Lei nº 854, de 10 de outubro de 1949. (Renumerado do art. 217 pelo Decreto-lei nº 27, de 1966).

E, posteriormente, com o Ato Complementar nº 36, de 13 de março de 1967, o general Castello Branco, Octavio Bulhões e Roberto Campos seriam responsáveis pela formalização solene de seu “batismo”, justamente, ao terem determinado:

Art. 7º. A Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, e alterações posteriores passa a denominar-se “Código Tributário Nacional”².

Portanto, reconhecemos que foi muito feliz a iniciativa dos organizadores desta obra por ocasião da celebração dos verdadeiros 50 Anos do Código Tributário Nacional, CTN, no ano de 2017.

NOTAS SOBRE A CODIFICAÇÃO: DA GENERALIDADE DO PASSADO ÀS ESPECIFICIDADES DA ERA MODERNA

Na Antiguidade, surgiram os primeiros códigos – Código de Hamurabi (2.000 a. C) e o Corpus Juris Civilis (século 6), por exemplo –, que reuniam as mais diversas regras e objetivavam assegurar uma maior transparência e harmonização em prol da segurança jurídica, ainda que em estágio bem rudimentar e precário em relação aos evoluídos e atuais direitos humanos fundamentais.

Hodiernamente, o fenômeno dos códigos ressurgiria entre os séculos 19 e 20, notadamente a partir do Code Civil des Français ou Code Napoléon de 1804.

No âmbito tributário, a *Abgabenordnung* (AO), Ordenança Impositiva ou Código Tributário Alemão, de 1919 pode ser considerada um marco, isso porque esta constituiu a verdadeira “codificação fiscal da República de Weimar”, que em

seu tempo foi responsável por influenciar poloneses e franceses em razão de suas traduções, assim como por inspirar diretamente o processo de codificação entre os austríacos³.

Seguramente, a *Abgabenordnung* (AO) de 1919 teve Enno Becker (1869-1940) como seu principal autor intelectual, e influenciou o italiano Mario Pugliese e o argentino Giuliani Fonrouge nas redações das primeiras codificações latino-americanas no México e na Argentina, respectivamente⁴.

Igualmente, as disposições da *Abgabenordnung* (AO) de 1919 foram discutidas entre os juristas membros da comissão responsável pela instituição do Modelo de Código Tributário para a América Latina, MCTAL.

No Brasil, cumpre-nos apontar que a *Abgabenordnung* (AO) de 1919 foi traduzida por Souza Diniz em 1965⁵; e, após sua ampla reforma e versão renovada, por Alfred J. Schmid a pedido do Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT), no ano de 1978⁶.

NOTAS SOBRE O MODELO DE CÓDIGO TRIBUTÁRIO PARA A AMÉRICA LATINA, MCTAL

No início da década de 1960, a Organização dos Estados Americanos (OEA) e o Banco Interamericano de Desenvolvimento (BID) lançaram o programa de apoio à criação do Modelo de Código Tributário para a América Latina (MCTAL), que teria caráter orientativo e seria elaborado por uma comissão independente composta por renomados juristas latino-americanos indicados por destacados centros e institutos públicos e privados de pesquisa na área.

Os relatores do texto do Modelo de Código Tributário para a América Latina, (MCTAL), foram os notáveis Rubens Gomes de Sousa, Carlos M. Giuliani Fonrouge (argentino) e Ramón Valdes Costa (uruguaio).

De forma sintética e didática, César García Novoa ensina que “...el Modelo OEA/BID apuesta por el paradigma de la relación tributaria. La gran aportación de la idea de una relación jurídica entre el Estado acreedor y el contribuyente deudor consiste, en primer lugar, en concebir ese vínculo, no como una relación de poder, sino como una relación sometida al Derecho. A través de la idea de relación tributaria, el vínculo jurídico entre Administración y contribuyente, bajo la forma de una ‘relación’, se eleva a la condición de categoría fundamental y de ‘instrumento técnico jurídico de la imposición’, expresando la idea de que el ‘ordenamiento jurídico’ está integrado por normas que regulan una ‘interacción de sujetos’. (...) Frente a la relación de poder que significaba una relación de supremacía no preordenada por el Estado, viene a postularse una ‘situación de igualdad’. Consecuencia de ello es que el fenómeno tributario exige un modo de estudio centrado en el análisis de las situaciones de los sujetos de una relación jurídica entre iguales, asimilando a ese esquema el instituto jurídico que por excelencia formalizaba esas relaciones a nivel privado; la obligación como relación de situaciones jurídicas.”⁷

No ano de 1967, finalmente, o Modelo de Código Tributário da América Latina (MCTAL) seria finalizado e divulgado.

No ano de 2002, os assistentes ao Congresso do Instituto Latino-Americano de Direito Tributário (ILADT) ratificariam o valor da normativa geral do Modelo de Código Tributário da América Latina (MCTAL) e fariam duras críticas ao modelo de codificação do Centro Interamericano de Administrações Tributárias (CIAT) existente à época.

Posteriormente, no ano de 2010, o Instituto Colombiano de Direito Tributário (ICDT) dedicaria obra coletiva sobre as tendências atuais da tributação na qual a atualidade do Modelo de Código Tributário da América Latina (MCTAL) restaria destacada entre os autores⁸. E, desde 2012, a Faculdade de Direito da Universidade Presbiteriana Mackenzie tem um projeto de pesquisa sobre a reforma do Modelo de Código Tributário da América Latina (MCTAL).

NOTAS SOBRE A COMISSÃO ESPECIAL DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL (CECTN), DE 1953, A COMISSÃO DE 1965 E A APROVAÇÃO DA LEI Nº 5.172, DE 30 DE OUTUBRO DE 1966

A II Conferência de Técnicos em Contabilidade Pública e Assuntos Fazendários realizada em 1940 foi determinante para a convocação da I Conferência Nacional da Legislação Tributária, que se realizou em 1941 e acabou sendo importante para reconhecer a necessidade de um tratamento orgânico e comum na forma de codificação tributária nacional, cuja aplicabilidade deveria alcançar os três níveis de governo da Federação brasileira, sem prejuízo da competência tributária ativa e do respeito aos princípios gerais estabelecidos constitucionalmente. Esse evento apenas animaria a realização de outros tantos nos anos seguintes⁹.

A Comissão Especial do Código Tributário Nacional só seria instituída em agosto de 1953 por Oswaldo Aranha, que era o ministro da Fazenda naquele momento. O relator dessa comissão especial foi o jurista Rubens Gomes de Sousa, e os seus demais membros foram os seguintes funcionários do corpo técnico do Ministério da Fazenda: Afonso Almiro Ribeiro da Costa, Pedro Teixeira Soares Júnior, Gerson Augusto da Silva e Romeu Gibson¹⁰.

Contudo, tal anteprojeto de lei, ao ser apresentado em 1954 por essa comissão especial, não obteria o respaldo político necessário no Congresso Nacional para ser convertido em lei, nem apoio dos novos ministros da Fazenda, que sucederiam Oswaldo Aranha.

No ano de 1965, uma nova comissão seria composta por Rubens Gomes de Sousa, Gilberto de Ulhôa Canto, Gerson Augusto da Silva e, ainda, Luiz Gonzaga do Nascimento e Silva. Aliomar Baleeiro seria nomeado consultor dessa Comissão Especial do Código Tributário Nacional. Aliás, nesse mesmo ano, Aliomar Baleeiro renunciaria à vaga de parlamentar para ser nomeado para uma das vagas abertas no

Supremo Tribunal Federal, STF, após a abertura de cinco novas vagas na corte constitucional, em razão do Ato Institucional nº 2/65.

Depois de presidir muitas reuniões e, sem dúvida, inspirado pelas discussões em torno do Modelo de Código Tributário para a América Latina (MCTAL), Rubens Gomes de Sousa apresentou o novo anteprojeto de lei, que resultaria na aprovação da Lei nº 5.172, de 30 de outubro de 1966, que dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de Direito Tributário aplicáveis a União, Estados e municípios.

NOTAS SOBRE O MODELO DE CÓDIGO TRIBUTÁRIO DO CENTRO INTERAMERICANO DE ADMINISTRAÇÕES TRIBUTÁRIAS (MCTCIAT)

O Centro Interamericano de Administrações Tributárias (CIAT), entidade internacional sem fins lucrativos fundada em 1967¹¹, vem elaborando sucessivos modelos de códigos tributários para ajudar as nações a desenvolver, de maneira transparente e com justiça fiscal, suas legislações tributárias.

O primeiro modelo do Centro Interamericano de Administrações Tributárias (CIAT) foi entregue em 1997, o segundo, em 2006, e o terceiro, em 2015.

Esses modelos não se prestam a funcionar como imposições rígidas de um pensamento único. Pelo contrário. Uma vez que foram elaborados por especialistas de diversos países – em especial, por agentes fazendários e festejados juristas indicados pelas administrações tributárias, como o brasileiro Heleno Torres, um dos relatores do último modelo –, essas codificações refletem pureza e, atualmente, avançadas técnicas de *compliance*, que, por serem relativamente modernas, não foram contempladas pelo Modelo de Código Tributário da América Latina (MCTAL) de 1967.

A idealização de um modelo de codificação em matéria tributária entre países é imprescindível para orientar a regulação das relações entre o fisco e os contribuintes, de modo a favorecer a coordenação entre os sistemas tributários, conforme aclara o prólogo do Modelo de Código Tributário do Centro Interamericano de Administrações Tributárias (MCTCIAT), a saber:

*Acaso la discusión se pueda plantear más en la línea de si es adecuada la convergencia de los ordenamientos generales tributarios nacionales y, en su caso, cómo debe abordarse. La naturaleza de los tiempos (o la globalización) dota de sentido a toda forma de convergencia normativa y de cooperación a gran escala de los poderes públicos. La profundización de la internacionalización de las operaciones económicas de los contribuyentes demandan un mayor trabajo coordinado y convergente de las Administraciones Tributarias a nivel internacional.*¹²

O modelo do CIAT está dividido em cinco grandes títulos:

- A. Título I, dedicado às disposições gerais;
- B. Título II, destinado a regular as relações tributárias entre os sujeitos;
- C. Título III, que estabelece os procedimentos de aplicação da lei tributária;
- D. Título IV, que versa sobre as infrações e sanções tributárias;
- E. Título V, cujo objeto são as normas de revisão dos atos da administração tributária.

O Modelo de Código Tributário do Centro Interamericano de Administrações Tributárias (MCTCIAT) inova em relação à legislação brasileira, em especial quanto à previsão em seu corpo das normas gerais de processo administrativo fiscal.

Nesse sentido, a codificação abrange tanto a norma de Direito Material como as normas processuais instrumentais. Dispensando-se, assim, o tratamento esparso e em lei ordinária, como ocorre no Brasil.

Para tanto, o Modelo de Código Tributário do Centro Interamericano de Administrações Tributárias (MCTCIAT), no título V, denominado “Los Procedimientos de Revisión de Actos Tributarios”, estabelece o seguinte:

Artículo 183. Disposición general.

1. Los actos administrativos de naturaleza tributaria y, en particular, las resoluciones que determinen tributos y sus accesorios, las de gestión recaudatoria, las que impongan sanciones o las que nieguen el reintegro o devolución de tributos podrán revisarse mediante:

- a. Procedimientos especiales de revisión.*
- b. Procedimientos a través de recursos administrativos.*

2. Sólo podrán revisarse los actos administrativos a que se refiere el numeral anterior cuando reconozcan derechos o establezcan obligaciones.

Há que se destacar, todavia, que o modelo de codificação em questão traz disposições contrárias a situações verificadas no Brasil, que são mais benéficas aos cidadãos/contribuintes. Nesse contexto, destaca-se o art. 201, que determina a possibilidade de apresentação do recurso administrativo sem efeito suspensivo quanto ao impedimento da execução de atos pela administração tributária, salvo se garantida a dívida:

Artículo 201. Recurso contencioso administrativo.

1. *Contra las resoluciones dictadas por los Tribunales Administrativos, si se optó por seguir la vía administrativa, o los actos y resoluciones a que se refiere el artículo 183 se podrán interponer los recursos contencioso administrativos ante los Tribunales Judiciales que resulten procedentes de acuerdo con la legislación aplicable.*

2. *La presentación del recurso contencioso administrativo no interrumpe la ejecución de los actos o resoluciones de la Administración Tributaria, salvo que se garantice la deuda tributaria impugnada, siendo de aplicación lo dispuesto en los numerales 1 y 2 del artículo 199.*

Observa-se, na proposta de codificação, assim, tratamento em desconformidade com tema já pacificado pelo Supremo Tribunal Federal (STF), por meio da Súmula vinculante nº 21, que assevera:

*É inconstitucional a exigência de depósito ou arrolamento prévios de dinheiro ou bens para admissibilidade de recurso administrativo.*¹³

O precedente dessa súmula destaca, principalmente, o risco que eventual exigência de garantia prévia pode gerar ao devido processo legal, notadamente quanto ao pleno exercício do direito de petição e ao contraditório, senão vejamos:

*A exigência de depósito ou arrolamento prévio de bens e direitos como condição de admissibilidade de recurso administrativo constitui obstáculo sério (e intransponível, para consideráveis parcelas da população) ao exercício do direito de petição (CF, art. 5º, xxxiv), além de caracterizar ofensa ao princípio do contraditório (CF, art. 5º, LV). A exigência de depósito ou arrolamento prévio de bens e direitos pode converter-se, na prática, em determinadas situações, em supressão do direito de recorrer, constituindo-se, assim, em nítida violação ao princípio da proporcionalidade. Ação direta julgada precedente para declarar a inconstitucionalidade do art. 32 da MP 1699-41 - posteriormente convertida na Lei 70.235/72.*¹⁴

Na decisão do Supremo Tribunal Federal (STF), ponderando o direito do fisco de exigir o cumprimento da obrigação tributária pela adoção de medidas legais específicas para evitar o recurso protelatório, optou-se pela efetiva proteção do direito de petição do contribuinte em prol de sua mais ampla defesa no contencioso administrativo fiscal.

Evidentemente, a posição do pretório excelso brasileiro não foi a mesma adotada pelo Modelo de Código Tributário do Centro Interamericano de Administrações Tributárias (MCTCIAT), uma vez que os comentários dos relatores aclaram o seguinte:

Se dispone además, al igual que en el caso del recurso ante los Tribunales Administrativos, que la suspensión de la ejecución del acto impugnado únicamente procederá cuando el interesado aporte una garantía, para evitar que se utilice la vía del recurso como medio para eludir o demorar el cumplimiento de la obligación tributaria.

Portanto, a intenção desse dispositivo do MCTCIAT é evitar que o recurso administrativo em questão seja interposto apenas para impedir o cumprimento da obrigação tributária.

Sem dúvida, outros dispositivos do Modelo de Código Tributário do Centro Interamericano de Administrações Tributárias (MCTCIAT) estão em desconformidade com a Constituição Federal de 1988, o Código Tributário Nacional e a interpretação vigente no Brasil. Igualmente, afastam-se daquilo que prevê o Modelo de Código Tributário para a América Latina (MCTAL), que também prevê normas de Direito Processual Tributário: *a priori*, quanto ao processo administrativo fiscal; e *a posteriori*, quanto às ações de iniciativa do fisco e do contribuinte – medidas cautelares fiscais; juízo e ação de execução; e “ação de amparo” –, versão hispânica do nosso mandado de segurança. No MCTAL, desde logo, não se limita o acesso à segunda instância, mas se autoriza a consideração da multa em dobro no caso de sentença proferida em total desconformidade com os interesses do impugnante, segundo o art. 179.

Todavia, assim como o MCTAL, o MCTCIAT nunca ostentou a pretensão de se impor de forma inflexível sobre os ordenamentos jurídicos com interesse em adotá-lo.

Em verdade, o Modelo de Código Tributário do Centro Interamericano de Administrações Tributárias (MCTCIAT) resulta da pluralidade dos profissionais responsáveis por sua elaboração, dos anseios das administrações tributárias e, assim, atestam sua flexibilidade diante das diversas correntes de pensamento.

NOTAS SOBRE ALGUMAS DAS PROPOSTAS DA ORGANIZAÇÃO PARA COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO (OCDE) E A PROPOSTA DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO MUNDIAL DE JEAN-CLAUDE MARTINEZ, NICE, 2010

Nos últimos anos, várias foram as recomendações lançadas pelo Comitê de Assuntos Fiscais (Committee on Fiscal Affairs) da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) sobre as questões tributárias internacionais e comuns aos Estados nacionais.

Nesse contexto, destacamos no âmbito do Projeto de Ação sobre a Erosão de Base e o Deslocamento de Lucros¹⁵ a seguinte diretiva da OCDE:

Ação 12. *Exigir que os contribuintes divulguem os seus acordos agressivos de elisão fiscal: desenvolvendo recomendações sobre a concepção de regras de divulgação obrigatória para transações abusivas, arranjos, ou estruturas, tendo em conta os custos*

administrativos para as administrações fiscais e as empresas, e com base em experiências crescentes em países com essas regras. A ação irá utilizar um design sistêmico, que permite a máxima coerência, mas permite adequações às necessidades específicas de cada país com os seus riscos. Um dos focos será o regime fiscal internacional, em que a ação vai prestigiar a expressão “benefício fiscal”, a fim de capturar tais transações. (...) Ele também irá envolver a concepção e criação de modelos avançados de compartilhamento de informações para regimes fiscais internacionais entre as administrações fiscais.

Nesse ponto, a OCDE deixa transparecer uma preocupação recorrente e crescente da entidade e, particularmente, de seu Comitê de Assuntos Fiscais, com a suposta liberdade econômica em excesso dos cidadãos e das empresas, que se valeriam da elisão fiscal abusiva para evadir tributos.

Não à toa, hoje, as nações estreitam relações com a OCDE e suas recomendações estão cada vez mais presentes nos ordenamentos jurídicos pátrios e supranacionais, como no Brasil e na União Europeia, respectivamente.

No Brasil, a Lei nº 12.995, de 18 de junho de 2014, assegura o devido orçamento para a manutenção e o estreitamento do intercâmbio mantido com a OCDE, justamente ao dispor o seguinte:

Art. 12. *Os arts. 5 e 6 da Lei nº 12.649, de 17 de maio de 2012, passam a vigorar com a seguinte redação: Art. 5. Fica o Poder Executivo autorizado a contribuir para a manutenção dos foros, grupos e iniciativas internacionais abaixo discriminados, nos montantes que venham a ser atribuídos ao Brasil nos orçamentos desses respectivos foros, grupos e iniciativas internacionais, nos limites dos recursos destinados, conforme o caso, ao Conselho de Controle de Atividades Financeiras (COAF), à Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) ou à Secretaria de Assuntos Internacionais do Ministério da Fazenda, consoante a Lei Orçamentária Anual (LOA): (...) v. Comitê de Assuntos Fiscais (Committee on Fiscal Affairs) da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE); vi. Fórum sobre Administração Tributária vinculado à OCDE (Forum on Tax Administration); (...) viii. Projeto sobre Erosão de Base de Cálculo e Deslocamento de Lucros (BEPS) (Project on Base Erosion and Profit Shifting); e ix. Entendimento Setorial Aeronáutico no âmbito da OCDE (ASU - Aircraft Sector Understanding). Parágrafo único. (Revogado).*

Noutro sentido e com outro alcance, durante a realização das Jornadas Fiscais de Primavera em Nice, no ano de 2010, o professor Jean-Claude Martinez, da Universidade Paris II – hoje, candidato à presidente da república na França –, não despreza as recomendações da OCDE, mas defende a necessidade de instituição de uma codificação fiscal padrão para todo o mundo, que possa servir para harmonizar as relações jurídicas no plano microeconômico e para facilitar a integração econômica internacional no plano macroeconômico.

NOTAS SOBRE O SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL BRASILEIRO

O Sistema Tributário Nacional brasileiro certamente é envolto em muitas controvérsias. Grande é a insegurança jurídica, inúmeras são as críticas ao excesso de exação, muitos são os questionamentos de constitucionalidade, recorrentes são os conceitos subjetivos adotados e várias são as teorias para afastar alguns dos elementos incidentes sobre as bases de cálculos de certos tributos, por exemplo.

Sobre a evidência, apesar de todos esses desafios e problemas, há um sólido monólito legal no marco das relações jurídicas experimentadas entre os cidadãos/contribuintes e o Estado fiscal no Brasil, que segue vigente e eficaz resistindo incólume ao tempo: o Código Tributário Nacional (CTN), que vívido e régio comemora o seu cinquentenário aniversário, agora, em 2017.

Nos primeiros anos do regime militar, as disposições do Código Tributário Nacional (CTN) foram oficialmente instituídas na forma da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, graças aos esforços intelectuais dos acadêmicos Alcides Jorge Costa, Amílcar de Araújo Falcão e Rubens Gomes de Sousa, entre outros notáveis, bem como do lobby político feito nos bastidores por Aliomar Baleeiro – à época, parlamentar que foi promovido a ministro do Supremo Tribunal Federal (STF)¹⁶. Contudo, como já apontamos, a denominação formal de “Código Tributário Nacional” só viria em 13 de março de 1967.

Desde então, o CTN seguiu com brilhantismo seu caminho, e até a presente data jamais sofreu com a declaração de inconstitucionalidade de nenhum dos seus dispositivos.

Tal feito é extremamente impressionante, considerando o grande número de leis no País cuja inconstitucionalidade é questionada e confirmada pelo Supremo Tribunal Federal. Quando da sua elaboração, a constituição vigente era de 1946, sendo que a criação do CTN foi impulsionada pela então Emenda Constitucional nº 18/1965.

De lá para cá, o CTN passou pela Constituição de 1967 e pela reforma constitucional de 1969, que, para todos os efeitos, foi a criação de uma nova Constituição, pois

Teórica e tecnicamente, não se tratou de emenda, mas de nova Constituição. A emenda só serviu como mecanismo de outorga, uma vez que verdadeiramente se promulgou texto integralmente reformulado, a começar pela denominação que se lhe deu: Constituição da República Federativa do Brasil, enquanto a de 1967 se chamava apenas “Constituição do Brasil”¹⁷.

Por fim, o CTN resistiu à atual Carta Magna de 1988. Sendo que à sua sombra tornou-se, materialmente, lei nacional, ou seja, foi recepcionado e promovido à lei complementar, ainda que seja lei ordinária numa perspectiva meramente formal.

Portanto, de fato, é absolutamente incrível que o atual código tenha passado por todas essas mudanças constitucionais absolutamente incólume.

O Supremo Tribunal Federal possui jurisprudência pacífica há décadas aplicando o princípio da recepção ao CTN diante das novas Constituições. Nesse sentido, Celso Ribeiro Bastos ensina que a “... Constituição nova instaura um novo ordenamento jurídico. Observa-se, porém, que a legislação ordinária comum continua a ser aplicada, como se nenhuma transformação houvesse, com exceção das leis contrárias à nova Constituição. Costuma-se dizer que as leis anteriores válidas ou em vigor. Muitas vezes isso é previsto na Constituição nova, mas, ainda que o texto seja omissivo, ninguém contesta o princípio. Como explicar a concordância, se, afinal de contas, o princípio parece contradizer a verdade jurídica segundo a qual todas as leis ordinárias derivam a sua validade da própria Constituição? Kelsen observa que há imprecisão da linguagem comum, quando diz que as leis ordinárias continuam válidas. De fato, elas perdem o suporte de validade que lhes dava a Constituição anterior. Entretanto, ao mesmo tempo, elas recebem novo suporte, novo apoio, expresso ou tácito, da Constituição nova. Este é o fenômeno da recepção, similar à recepção do Direito Romano na Europa. Trata-se de um processo abreviado de criação de normas jurídicas, pelo qual a nova Constituição adota as leis já existentes, com ela compatíveis, dando-lhes validade, e, assim, evita o trabalho quase impossível de elaborar uma nova legislação de um dia para o outro. Portanto, a nova lei não é idêntica à lei anterior; ambas têm o mesmo conteúdo, mas a nova lei tem seu fundamento na nova Constituição, a razão de sua validade é, então, diferente.”¹⁸ No mesmo diapasão, Ives Gandra ensina que este “princípio foi elaborado pela doutrina a partir da realidade de que, na alteração da ordem constitucional, seria absolutamente impossível a produção (de imediato) de nova legislação para que o texto se adequasse às necessidades da nação que o aprovara. Sempre que uma ordem constitucional é alterada, a legislação produzida sob a ordem jurídica anterior é admitida como recepcionada, desde que não conflitante. A natureza jurídica da recepção tem merecido reflexão acadêmica com concepções diversas sobre o perfil desta continuidade, debate polêmico que não altera a consequência fática da desnecessidade de reiteração legislativa”.¹⁹ E, por fim, André Ramos Tavares ainda leciona que a feitura “de um novo sistema de normas jurídicas a partir da manifestação originária do poder constituinte provoca a necessidade imediata de conceber novas regulamentações jurídicas, por meio das fontes e instrumentos previstos pela Constituição para tanto. A renovação, pois, surge como necessidade premente com o aparecimento de uma nova Constituição. Contudo, a dificuldade prática em conceber e introduzir toda uma nova regulamentação das relações sociais ergue-se como obstáculo insuperável. Seria necessário um trabalho de longos anos ao fim do qual certamente estar-se-ia com uma proposta de normas dependentes, por sua vez, de novas alterações”.²⁰

Dessa forma, tornou-se necessária a aplicação do Princípio da Recepção como forma de conferir plena continuidade da ordem anterior, evitando-se o desgaste e funcionamento da máquina legislativa com a reprodução de novas normas exclusivamente pela existência de uma nova ordem constitucional.

O CTN foi recebido pela Carta Magna de 1988 com a consideração de praticamente todos os seus dispositivos, e trouxe o desenvolvimento do Direito Tributário

brasileiro como Ciência do Direito com consciência sistêmica e finalística. Aliás, nesse particular, merece destaque a altivez do voto pedagógico do ministro Gilmar Mendes (Relator do RE 556.664):

Atualmente, as normas gerais de Direito Tributário são reguladas pelo Código Tributário Nacional (CTN), promulgado como lei ordinária – a Lei nº 5.172/1966 – e recebido como lei complementar tanto pela Constituição pretérita como pela atual.

De fato, à época em que o CTN foi editado, estava em vigor a Constituição de 1946 e não havia no ordenamento jurídico a figura da lei complementar.

Na oportunidade, o texto do CTN veio dividido em dois livros: o primeiro sobre sistema tributário nacional e o segundo sobre normas gerais de Direito Tributário.

Ressalte-se que tais expressões foram logo em seguida incorporadas pelo Texto Constitucional de 1967, que tratou expressamente das leis complementares, reservando-lhes matérias específicas.

Oportuno se faz o registro de que o CTN contribuiu (e muito) para a consolidação do desenvolvimento do nosso ordenamento jurídico positivo, sempre de forma fundamental e estruturante. Apesar de todas essas qualidades, como toda lei responsável por ostentar um código, natural é que, ao longo do tempo, o referido diploma tenha se desatualizado em alguns de seus pontos, notadamente diante das novas demandas da sociedade, sem que essa desatualização tire o seu mérito. Um bom exemplo é a política fiscal do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), que já demonstra sinais de desgastes há tempos. Considerando-se a crescente globalização e democratização da informática, os consumidores passaram a desejar cada vez mais produtos importados, cujo valor sofre incidência de pesada tributação.

É, pois, movido por esse espírito de renovação que urge a necessidade de estudar alternativas ao CTN, por mais que seja difícil se desvencilhar de uma obra elaborada com tanto esmero.

NOTAS SOBRE O CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL DE 1967 E A NECESSIDADE DE REFORMA TRIBUTÁRIA NO BRASIL

No Brasil, a necessidade de uma ampla e irrestrita reforma tributária nunca esteve tão presente, em especial, por causa das atuais conjunturas socioeconômica e política.

Acreditamos que a reforma tributária deverá alcançar até mesmo o Código Tributário Nacional, isso porque os tempos são outros e a sociedade clama pela adoção de novas formas e procedimentos que sejam responsáveis por assegurar de uma forma mais efetiva a todos os direitos e as garantias dos cidadãos/contribuintes em suas relações com o Estado fiscal.

À evidência, todos os modelos elaborados com esmero por eminentes profissionais – MCTAL, MCTCIAT, recomendações da OCDE, elucubrações acadêmicas etc. – devem ser discutidos em uma etapa inicial de um processo aberto entre os parlamentares, os juristas e a sociedade civil, especialmente por meio da participação ativa de entidades representativas de categorias científicas, empresariais e profissionais.

Sem dúvidas, muitas podem ser as modificações trazidas por uma reforma tributária no Brasil. Contudo, entendemos que algumas medidas são indispensáveis, como a extinção de PIS, Cofins, IPI, ICMS e ISSQN, para a adoção do INVA, o Imposto Nacional sobre o Valor Agregado, que simplificaria o atual sistema tributário e facilitaria a integração internacional; e a instituição de uma lei nacional sobre o processo administrativo fiscal e a arbitragem tributária, que contribuiria para a segurança jurídica, a celeridade procedimental e o aumento da arrecadação.

Enfim, nada em meio ao mundo jurídico é perene, nem mesmo o vigoroso, eficaz e “cinquentão” Código Tributário Nacional (CTN).

CONCLUSÕES

- A. Inicialmente, a Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, tornou-se eficaz em 1º de janeiro de 1967 – conforme o seu artigo 218 – e foi instituída sem o status formal de “Código Tributário Nacional”, que viria apenas a ser determinado expressamente em 13 de março de 1967, por força do art. 7º do Ato Complementar nº 36. É dizer: as normas do Código Tributário Nacional foram concebidas “materialmente” em 1966, e apenas posteriormente passaram a integrar “formalmente” um códice oficial em 1967. Portanto, justificadíssima é a comemoração dos 50 anos do CTN, agora, no ano de 2017.
- B. Entre outros paradigmas, o Modelo de Código Tributário para a América Latina (MCTAL) (OEA/BID), 1967 – constitui fonte efetiva e em potencial para nortear as discussões sobre a codificação tributária nacional.

- C. O debate acerca da reforma tributária não se dá em virtude do simples transcorrer do tempo, como se o velho fosse necessariamente ruim, e o novo, sempre bom. O que se argumenta é que as transformações socioeconômicas sofridas desde a edição do Código Tributário Nacional (CTN) impõem e legitimam a necessidade de sua revisão e atualização.
- D. Sobre a nitidez, as novas dinâmicas econômicas vivenciadas pela globalização são observadas até mesmo na intenção das entidades internacionais que organizaram modelos que visam a subsidiar de instrumentos sólidos os países latinos. Evidentemente que o objetivo imediato sempre foi a cooperação jurídica internacional, mas não se pode deixar de destacar como objetivos mediatos a intenção de facilitar o comércio global, destravar barreiras internacionais, gerar divisas e aumentar o fluxo de mercadorias entre os países. É, pois, com foco nesses ideais que devem se iniciar as discussões acerca da reforma tributária no Brasil e/ou a elaboração de um novo código. Uma legislação recém-editada que ignore as necessidades do comércio global e que, portanto, seja centrada em problemas exclusivamente políticos e nacionais estará fadada ao fracasso. Não se defende que o Brasil simplesmente copie tais modelos em âmbito interno e, ainda, que façam valer essas codificações como se elas fossem uma resposta ideal para todos os problemas. Um modelo é, antes de tudo, um mapa, um esboço sobre o qual foram traçadas questões indispensáveis. Mas ele jamais será o produto final, com o qual não se confunde. Portanto, o modelo não impõe, mas inspira e guia as discussões, que deverão ser travadas no âmbito interno com todos os setores da sociedade civil – em especial, os acadêmicos que se debruçam sobre o assunto. O que deverá ser feito sempre sopesando os interesses nacionais e a necessidade de criar uma legislação inteligível para toda comunidade internacional interessada em investir no Brasil.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BASTOS, Celso Ribeiro. *Comentários à Constituição do Brasil*. Vol. 1. Saraiva, 1988, págs. 366-367.

BRASIL; Ato complementar nº 36, de 13 de março de 1967. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ACP/acp-36-67.htm> Acesso em: 27/3/2017.

_____; “Exposição de Motivos no Relatório da Comissão Especial do Código Tributário Nacional”, págs. 1-16. Disponível em: <<http://www2.senado.gov.br/bdsf/handle/id/511517>>. Acesso em: 27/3/2017.

_____; Supremo Tribunal Federal. Art. 32, que deu nova redação ao art. 33, § 2º, do Decreto nº 70.235/72 e art. 33, ambos da MP 1.699-41/1998. Alteração substancial do conteúdo da norma impugnada. Inocorrência. ADI 1976/DF. Relator: ministro Joaquim Barbosa, Tribunal Pleno, 28/3/2007, DJ de 18/5/2007.

_____; Supremo Tribunal Federal. “É inconstitucional a exigência de depósito ou arrolamento prévios de dinheiro ou bens para admissibilidade de recurso administrativo.” Súmula vinculante nº 21. Sessão Plenária de 29/10/2009. DJe nº 210 de 10/11/2009, pág. 1. DOU de 10/11/2009, pág. 1.

_____; “Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional”. Disponível em: <<http://www2.senado.gov.br/bdsf/handle/id/511517>>. Acesso em: 27/3/2017.

CIAT. “Acerca del CIAT”. Disponível em: <<http://www.ciat.org/index.php/pt/acerca-del-ciat.html>>. Acesso em: 22/3/2017.

Códigos Tributários Alemão, Mexicano e Brasileiro. Rio de Janeiro: Financeiras, 1965.

La Codificación del Derecho Tributario en Latinoamérica 30 de años de Codificación del Derecho Tributario in 30 Años de la Codificación del Derecho Tributario Venezolano. Memórias de las XI Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario. Tomo IV. Caracas: Asociación Venezolana de Derecho Tributario, AVDT, 2012.

MARTINS. Gandra Ives. Parecer “O Princípio da Recepção em Direito Constitucional” – recepção pela Constituição de 1988 do artigo 3º do Decreto-Lei nº 2.163/84 e do Artigo 9º do Decreto-Lei 1.184/71. Disponível em: <www.gandramartins.adv.br/project/ivesgandra/public/.../10/.../e553c7b031896p.doc>. Acesso em: 22/3/2017.

Modelo de código tributario del CIAT: un enfoque basado en la experiencia iberoamericana. Disponível em: <<http://s.conjur.com.br/dl/modelo-codigo-tributario.pdf>>. Acesso em: 22/3/2017.

Novo Código Tributário Alemão. Rio de Janeiro: Forense e IBDT, 1978.

OCDE (2013), *Combate à Erosão da Base Tributária e à Transferência de Lucros*, OECD Publishing. Disponível em: <<http://dx.doi.org/10.1787/9789264201248-pt>>. Acesso em: 27/3/2017.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. “CTN, 50 anos: Antes e Depois”. In: *50 ANOS DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL*. AASP, n. 132, pág. 100. Dezembro/2016.

SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional*. São Paulo. Malheiros, 2000.

TAVARES, André Ramos. *Curso de Direito Constitucional*. 13ª ed., rev. e atual. Saraiva, 2015.

YAMILLE SALCEDO YOUNES, Ruth. Org. *Modelo de Código Tributário para América Latina. Tendencias Actuales de Tributación*. Bogotá: ICDT y Universidad del Rosario, 2010.

1

Dispõe sobre o Imposto sobre Circulação de Mercadorias, altera os atos complementares nº 34, de 1967 e nº 35, de 1967, e denomina “Código Tributário Nacional” a Lei nº 5.172, de 1966 e suas alterações.

2

O Ato Complementar nº 36, de 13 de março de 1967, foi publicado no Diário Oficial da União em 14 de março de 1967 e consta da *Coleção de Leis do Brasil – 1967*, pág. 81 Vol. 1 (Publicação Original).

3

Neste sentido, Ruy Barbosa Nogueira. Apresentação, *in: Novo Código Tributário Alemão*. Rio de Janeiro: Forense e IBDT, 1978, págs. XI a XIV.

4

Cf. *Códigos Tributários Alemão, Mexicano e Brasileiro*. Rio de Janeiro: Financeiras, 1965. Nas suas aulas, o saudoso professor Eusebio González García não era tão entusiasta em relação à veracidade do protagonismo de Mario Pugliese na história da codificação fiscal no México.

5

Vid. *Códigos Tributários Alemão, Mexicano e Brasileiro*. Rio de Janeiro: Financeiras, 1965.

6

Cf. *Novo Código Tributário Alemão*. Rio de Janeiro: Forense e IBDT, 1978.

7

“La Codificación del Derecho Tributario en Latinoamérica 30 de años de Codificación del Derecho Tributario”. In: *30 Años de la Codificación del Derecho Tributario Venezolano. Memórias de las XI Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario*. Tomo IV. Caracas: Asociación Venezolana de Derecho Tributario, AVDT, 2012, págs. 45 e 46.

8

Vid. YAMILLE SALCEDO YOUNES, Ruth. (Org.) *Modelo de Código Tributário para América Latina. Tendencias Actuales de Tributación*. Bogotá: ICDT y Universidad del Rosario, 2010.

9

Vid. A “Exposição de Motivos” no Relatório da Comissão Especial do Código Tributário Nacional, págs. 1 a 16, in <<http://www2.senado.gov.br/bdsf/handle/id/511517>> Acesso em 27/3/2017, às 5h11min.

10

Cf. op. cit. Disponível em: <<http://www2.senado.gov.br/bdsf/handle/id/511517>> Acesso em: 27/3/2017.

11

“En el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT), trabajamos apoyando el esfuerzo de los gobiernos nacionales promoviendo la evolución, aceptación social y el fortalecimiento institucional de las administraciones tributarias; fomentando la cooperación internacional y las acciones conjuntas en materia de intercambio de experiencias y mejores prácticas. Somos un organismo internacional público, sin fines de lucro que provee asistencia técnica especializada para la actualización y modernización de las administraciones tributarias. Desde su creación en 1967 y hasta el momento, el CIAT agrupa a 39 países miembros y países miembros asociados, en cuatro continentes: 31 países americanos; cinco países europeos; dos países africanos y un país asiático. Angola e India son países miembro asociado. Así, con un firme compromiso de alcanzar resultados cuantificables y dirigidos al mejoramiento de los sistemas tributarios internacionales; en el CIAT promovemos valores de integridad, transparencia y ética, con la disposición de prevenir y combatir todas las formas de fraude, evasión y elusión tributaria y facilitar el cumplimiento voluntario.” Disponível em: <<http://www.ciat.org/index.php/pt/acerca-del-ciat.html>> Acesso em 22/3/2017.

12

Modelo de Código Tributario del CIAT: Un Enfoque Basado en la Experiencia Iberoamericana. Disponível em: <<http://s.conjur.com.br/dl/modelo-codigo-tributario.pdf>>. Acesso em: 22/3/2017.

13

BRASIL; Supremo Tribunal Federal. “É inconstitucional a exigência de depósito ou arrolamento prévios de dinheiro ou bens para admissibilidade de recurso administrativo.” Súmula vinculante nº 21. Plenária de 29/10/2009. DJe nº 210 de 10/11/2009, pág. 1. DOU de 10/11/2009, pág. 1.

14

BRASIL; Supremo Tribunal Federal. Art. 32, que deu nova redação ao art. 33, § 2º, do decreto 70.235/72 e art. 33, ambos da MP 1.699-41/1998. Alteração substancial do conteúdo da norma impugnada. Inocorrência. ADI 1976/DF. Relator: ministro Joaquim Barbosa, Tribunal Pleno, 28/3/2007, DJ de 18/5/2007.

15

Paris: OCDE, 2013.

16

Ricardo Mariz de Oliveira aponta:

“Em 1966, ainda não havia um estudo estruturado do Direito Tributário em nosso País. Até 1955, as faculdades de Direito não tinham esse material em sua grade curricular. Havia alguns cursos esparsos, de natureza prática e sem reconhecimento oficial”. Oliveira. Ricardo Mariz de. “CTN, 50 anos: Antes e Depois”. In: *50 ANOS DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL*. AASP, nº 132, pág. 100. Dezembro/2016.

17

SILVA, José Afonso da. *CURSO DE DIREITO CONSTITUCIONAL*. São Paulo: Malheiros, 2000, pág. 87.

18

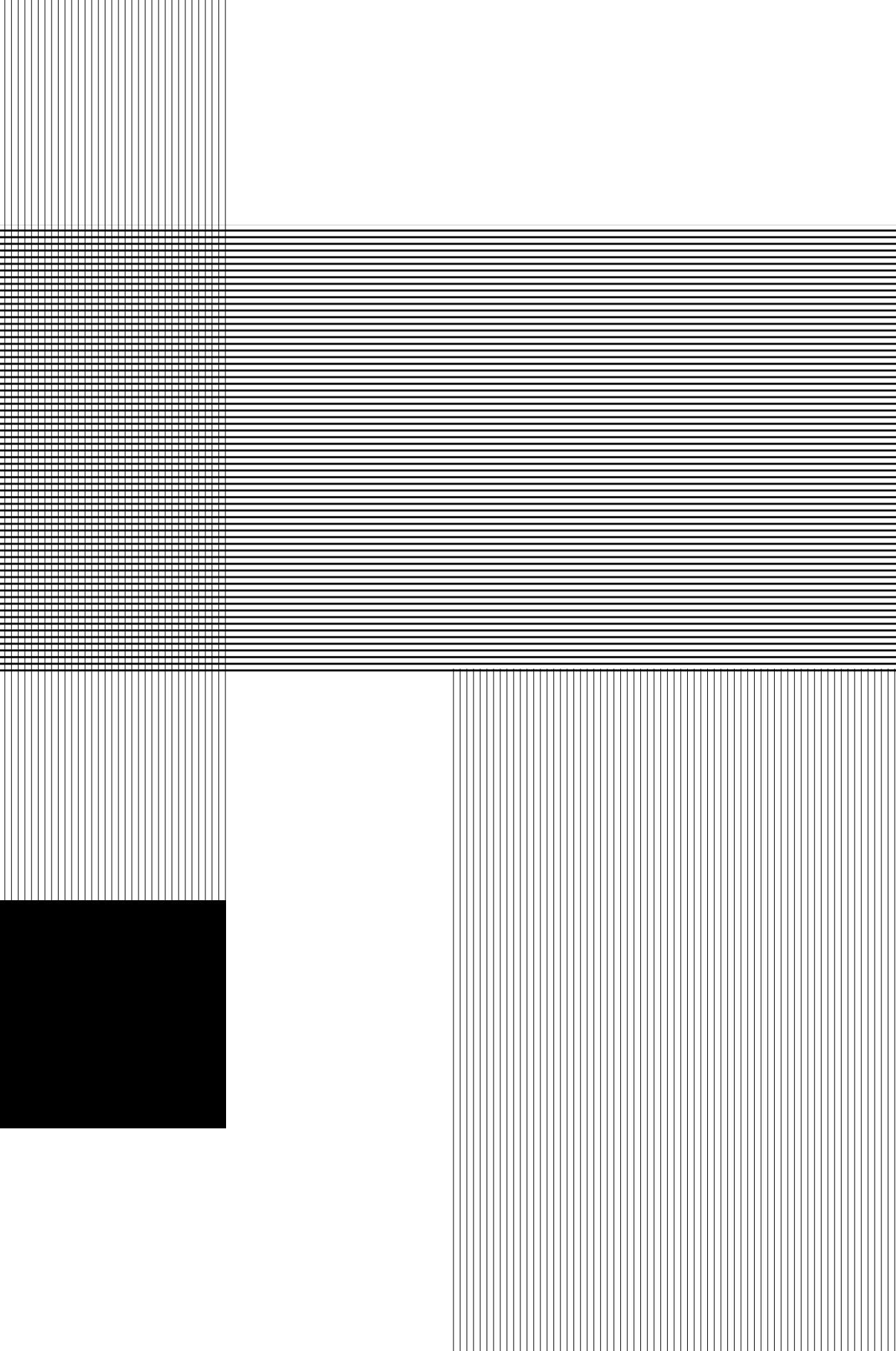
BASTOS, Celso Ribeiro. *COMENTÁRIOS À CONSTITUIÇÃO DO BRASIL*. Vol. 1, Saraiva, 1988, págs. 366-367.

19

MARTINS. Gandra Ives. Parecer “O Princípio da Recepção em Direito Constitucional” – recepção pela Constituição de 1988 do artigo 3º do Decreto-Lei nº 2.163/84 e do artigo 9º do Decreto-Lei 1.184/71. Disponível em: <www.gandramartins.adv.br/project/ives-gandra/public/.../10/.../e553c7b031896p.doc>. Acesso em: 22/3/2017.

20

TAVARES, André Ramos. *CURSO DE DIREITO CONSTITUCIONAL*, 13ª ed., rev. e atual., Saraiva, 2015 p.



O FEDERALISMO
FISCAL EM
AMBIENTES
DEMOCRÁTICOS;

FRAGILIDADES E DISTÚRBIOS

MONICA HERMAN CAGGIANO

PROFESSORA ASSOCIADA PLENA DO DEPARTAMENTO DE DIREITO DO ESTADO DA UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO (USP). MESTRE, DOUTORA E LIVRE-DOCENTE EM DIREITO CONSTITUCIONAL PELA FACULDADE DE DIREITO/USP. PRESIDENTE DA COMISSÃO DE PÓS-GRADUAÇÃO DA FACULDADE DE DIREITO/USP (2008-2016). PROFESSORA TITULAR DE DIREITO CONSTITUCIONAL E COORDENADORA DO CURSO DE ESPECIALIZAÇÃO EM DIREITO EMPRESARIAL DA UNIVERSIDADE PRESBITERIANA MACKENZIE (UPM). ASSESSORA ESPECIAL DO GOVERNADOR DO ESTADO DE SÃO PAULO (2006). PROCURADORA-GERAL DO MUNICÍPIO DE SÃO PAULO (1995-1996). SECRETÁRIA DOS NEGÓCIOS JURÍDICOS DO MUNICÍPIO DE SÃO PAULO (1966). PROCURADORA DO MUNICÍPIO DE SÃO PAULO (1972-1996). CONSULTORA JURÍDICA.

PALAVRAS-CHAVE: Federalismo Fiscal; Democracia em Panorama Federativo; Patologias; Partilha de Competências e de Recursos; *Sharing*.

RESUMO

A forte tendência centralizadora se revela como o tom tradicional da prática federativa em território doméstico, brasileiro. A Constituição Federal de 1988 projetou um modelo cooperativo, no que acompanhou a postura da maior parte dos figurinos federativos da atualidade. A competição que, ao longo dos 29 anos da Constituição de 1988, estabeleceu-se entre os Estados-membros e seus efeitos patológicos culminaram por servir de respaldo a um novo movimento centrípeto que investe diretamente contra a autonomia dos Estados-membros. Demais disso, a taxação por intermédio de contribuições, a ausência de regularidade nos repasses, a ampliação dos serviços atribuídos aos Estados-membros e municípios agrava e amplia o panorama patológico do federalismo fiscal, fatores que concorrem para agravar a crise da própria democracia. É que a disfunção ou desvio do princípio federativo contamina o funcionamento da democracia, uma fórmula política que – paradoxalmente – o modelo federativo ajudou a difundir e se expandir no século 20.

APONTAMENTOS INTRODUTÓRIOS

UMA OBRA QUE PRETENDE MARCAR A IDADE MADURA DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL, DOCUMENTO QUE, NESTE ANO, COMPLETA 50 ANOS DE EXISTÊNCIA. APESAR DAS INÚMERAS MUTAÇÕES DURANTE ESSE PERCURSO, CONSTITUI INICIATIVA MERITÓRIA PELOS REFLEXOS QUE EVENTUALMENTE PRODUZIRÁ NA BUSCA DE NOVOS CAMINHOS PARA CONDUZIR E NORTEAR AS POLÍTICAS PÚBLICAS PRATICADAS NO ÂMBITO DO FEDERALISMO FISCAL, ENTRE NÓS ACOLHIDO, DE MOLDE A ATENDER ÀS DEMANDAS DEMOCRÁTICAS DO SÉCULO 21, A SUPERAR AS CRISES ECONÔMICAS QUE TÊM CORROÍDO AS BASES DA PARTILHA DE RENDAS FIXADA NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988 E A CONCORRER PARA O SANEAMENTO DESSE QUADRO. ISSO PORQUE, HOJE, O QUE SE VISLUMBRA É UM CONSTANTE E PERSISTENTE ESTADO PATOLÓGICO, QUADRO AGRAVADO PELA POBREZA A ATINGIR TODAS AS ESFERAS GOVERNAMENTAIS.

Pensar em federalismo fiscal, no momento atual, importa mais do que a simples partilha de competências e de rendas. Por mais sofisticada que se apresente a técnica utilizada, impõe-se o atendimento das exigências democráticas e do fenômeno da globalização, uma realidade que a todos, curiosamente, vem atormentando.

Com efeito, por mais uma vez, diante do conturbado mundo que o século 21 descortina, a preocupação recai sobre o futuro da democracia. Um modelo político que se expandiu, alargando o seu campo de aplicação e abarcando cada vez mais espaços e adeptos. O padrão democrático que se consolida ao longo do século 20 emerge na condição de ideal, **um ideal girando em torno de receita única de organização do poder político a resguardar a liberdade individual e a tutelar adequadamente os direitos fundamentais.**

Concomitantemente, porém, depara-se com graves falhas, fissuras – algumas de forte gravidade –, problemas estruturais, despreparo para lidar com crises e novas demandas do corpo social, intercorrências, das mais variadas gamas.

Nesse contexto, timbrado por fendas e pela deterioração – ou mera senilidade das instituições –, **o analista verifica até o desgaste do sistema de distribuição de recursos financeiros em panoramas federativos, fato que passa a sensibilizar exatamente porque benéficos eram considerados os efeitos exercidos pela fórmula federativa sobre a democracia.**

As exigências do federalismo, como padrão de organização política em climas democráticos, constituirão o objetivo deste trabalho.

DO FEDERALISMO E SEU MODO OPERATÓRIO

O século passado vivenciou o fenômeno a que DANIEL J. ELAZAR, um dos mais respeitadas nomes da doutrina federalista, designou como **“the federalist revolution”**; o espetáculo da federalização, um momento de sucesso na trajetória desse singular modelo criado pelos “founders of the United States” e que, de fato, revelou-se como uma das mais destacadas **invenções** da doutrina democrática. Até mesmo, no dizer de ELAZAR, um dos **“três pilares da democracia”**, configurando a tutela dos direitos individuais e a participação da sociedade civil, os outros dois pontos de sustentação.

Em verdade, desde o Segundo Conflito Bélico Mundial, sob coloridos de nuances diferenciadas, mais de dezena de nações acolheram o modelo federativo. Evidentes, no entanto, as **diferenças quanto à estrutura federativa adotada.** Diverso, de certo, é o federalismo praticado nos Estados Unidos daquele preconizado na Suíça ou no Canadá, embora todos de tendência centrífuga. E diverso, também, é o modelo federal acolhido no Brasil daquele que no México vem sendo desenvolvido ou do detectado na Argentina, conquanto todos estes apresentem viés centrípeto. E, mais ainda, variada é a gama das **linhas de evolução do sistema, até porque a este é imposto um contínuo alinhamento a novas condições, novos desafios, novas demandas de um mundo em acelerado crescimento e atingido por sensíveis transformações.**

Em verdade, a receita federalista, ou as **soluções políticas de índole federativa**, vem conquistando adeptos em todas as partes, apresentando-se, na contemporaneidade, uma das mais requisitadas opções para o desenho do **modelo de organização estatal.** Parece não restar dúvida de que o sucesso do padrão federativo deve ser atribuído à técnica empregada, **vocacionada a acomodar diversidades; mantido, porém, o elemento conhecido por unicidade do ente estatal soberano.**

A ideia propulsora do sistema o habilita a **viabilizar reclamos esparsos de grupos minoritários, convivendo no âmbito de uma mesma comunidade estatal.** Atuando por intermédio de instrumentos que autorizam a **partilha do poder** entre a autoridade central e os polos de autoridade periféricos – e esse modelo político tem respondido de maneira mais ágil e consentânea com as demandas decorrentes de culturas, etnias, religiões e línguas diferentes no âmbito de um mesmo Estado.

Não sem razão, portanto, DE VERGOTTINI plasma a **fórmula federativa** sobre o pressuposto da **equiordenação**¹ entre o Estado federal e as entidades estatais que o compõem (**o centro e as entidades periféricas**), que, em princípio, devem permanecer em **posição de paridade**, sob um arranjo comandado pelo **princípio organizacional e funcional de coordenação.** Dessa peculiar conceituação do federalismo, o interessante rótulo atribuído pelo autor: **modelo de repartição colaborativa do poder entre um ente soberano e entes autônomos.**

Certo é que o **federalismo** configura uma teoria que **opera por via de instituições.** O seu ponto nevrálgico reside **na partilha do poder** entre diferentes instituições governamentais, em diferentes níveis ou esferas de poder. Seu núcleo central dimana do entendimento de que essa distribuição de competências políticas acarretará maiores benefícios às comunidades em termos de autonomias legislativa, administrativa, organizacional e financeira. **A mola-mestra implica, exatamente, a indicação precisa dessas competências.** O que os polos – central e periféricos – podem (e devem) realizar? E os recursos para tanto?

Quem decide? Consubstancia-se na “chave da estrutura do modelo federativo”.

PILARES DE SUSTENTAÇÃO DO FEDERALISMO E FUNCIONAMENTO

Pois bem, embora a matriz federativa presente, invariavelmente, quatro específicos **pilares de sustentação**, ou seja: **a. poder político partilhado; b. quadro de repartição de competências, fixado pela Constituição; c. sistema adequado de partilha de rendas; e d. a soberania** alojada no âmbito do poder central, restando os entes periféricos com a sua **autonomia assegurada, o sistema, como já ressaltado, não vem sendo praticado no mesmo padrão em todas as partes.** A própria **conformação constitucional da estrutura federativa** oferece nuances diversificadas, atendendo às peculiaridades históricas, às circunstâncias de sua implantação e às fórmulas empregadas no seu.

É, no entanto, o elemento **unicidade** a nortear o desenho arquitetônico da federação, impondo, em prol do desenvolvimento **equiordenado do todo**, medidas de aperfeiçoamento da receita acolhida de molde a atender aos interesses mutáveis dos entes estatais envolvidos. Emerge, daí, outra característica desse figurino: a **plasticidade** que lhe é própria e já registrada por James Madison (*Federalist n° 51*), que apontava o fato de que a **vitalidade do sistema federativo depende das instituições adotadas e do seu funcionamento**².

Releva, pois, **examinar o quadro institucional pelo qual opera o sistema e suas possibilidades de adaptação às renovadas imposições de transformação de um mundo em mudança**.

Assim é que, em trabalho produzido para o seminário “Novas Fronteiras do Federalismo”³, Ellis Katz anota as acomodações processadas na matriz federalista, estadunidense, modelo que, **dual na sua origem**, com o impulso do **New Deal acabou assumindo o formato cooperativo**. E, **sob o impacto do terror do 11 de setembro (9-11), a ampliação da competência legislativa federal** introduziu maior complexidade no âmbito das relações de poder central – poderes periféricos. Na verdade, relata Katz, as competências da União sofreram sensível **alargamento, também, por força da judicial review**, técnica que, a partir dos anos de 1990, passou, no entanto, a buscar maior prestígio para os poderes dos Estados-membros, acolhendo-se, como regra, a **ideia da expansão das competências federais e concomitante fortalecimento dos entes federados**. Sob o monitoramento da Suprema Corte norte-americana, a nova engrenagem federativa se encontra sempre diante de necessidade de barganhas e negociações. Mas, certo é que **os Estados-membros, na modelagem estadunidense, gozam de acentuadas independências fiscal e tributária, ou seja, dependem de recursos financeiros que lhe são próprios**.

Importa anotar que, diferentemente do federalismo de índole europeu, sob a influência do **modelo alemão – conhecido como “federalismo executivo” ou “de execução”** –, os Estados federados norte-americanos ainda **reservam expressivas competências legislativa e tributária**, donde, também, há a possibilidade de oferecer soluções mais originais e diferenciadas aos problemas que vêm se apresentando no percurso evolutivo⁴.

O MODELO CONSTITUCIONAL BRASILEIRO

Entendido como mecânica de acomodação de interesses e expectativas diferenciadas, no círculo de uma mesma comunidade estatal, o federalismo emerge, hoje, como verdadeira **cultura**. **Figurino e prática**, todavia, **diferem**. E diversificadas, ainda, as culturas, dependentes do colorido peculiar da história e das tradições de cada Estado. Destarte, conquanto **os seus quatro pilares permaneçam obrigatoriamente presentes nas receitas federativas**, a intensidade e a gramatura de cada um desses elementos poderá variar, sem que, no entanto, venham tais pilares a serem reduzidos

de molde a inibir, na ordem fática, totalmente o funcionamento correto da fórmula e o atingimento dos efeitos aguardados. Isso conduziria à **soma 0**, o que aniquilaria o princípio motriz que alimenta a ideia federativa.

Sob essa perspectiva é que se propõe, a este passo, a análise do modelo brasileiro, um formato que, embora de inspiração norte-americana, **apresenta uma estrutura constitucional de forte tendência centrípeta**.

Entre nós, a exemplo da Alemanha – que abre um avantajado espaço para as **competências concorrentes** –, a Constituição Federal de 1988 passou a empregar a **técnica das assimetrias, desenvolvendo, sob a sua orientação, o sistema de repartição de competências e de rendas tributárias**, o que remete o analista a identificar a **preponderância da ideia de cooperação**. Essa realidade depreende-se do tratamento dado a diferentes matérias, a exemplo do capítulo dedicado às competências comuns (art. 23), à instalação de regiões de desenvolvimento (art. 43), às vedações tributárias (art. 151) e à definição do ICMS (art. 155)⁵.

Enfim, segundo registrava Raul Machado Horta, a escultura federativa plasmada pelo constituinte de 1988 *“inseriu o federalismo brasileiro... no grupo integrado pelo federalismo canadense, austríaco, alemão e indiano”* e *“sem prejuízo dos poderes soberanos e nacionais da União, que foram acrescidos com expressivas atribuições novas, criou o domínio autônomo da legislação concorrente, abastecido com matérias próprias, e não com matérias deslocadas da competência legislativa exclusiva da União...”*⁶

Demais disso, inovando no bloco federativo, previu o formato em 3 (três) esferas governamentais, identificado pelo rótulo acoplado por Manoel Gonçalves Ferreira Filho de *“federalismo de segundo grau”*.

A moderna e sofisticada equação aplicada à partilha das competências **não suavizou, contudo, as disfunções próprias do sistema federal**, perseverando os efeitos colaterais perversos desse sensível mecanismo, a exemplo dos fenômenos conhecidos por **guerra fiscal (entre os Estados federados)** ou a **usurpação de competências**, questões não raras no cotidiano doméstico brasileiro.

É que tais desvios e falhas encontram-se na dependência direta de um sistema de **partilha de rendas que, a rigor, deveria se afigurar consentâneo com a repartição de competências realizada pela Constituição**. À definição de quem decide, deve-se acrescer também a exigência de identificação dos recursos que irão suportar referida decisão.

Atribuir a competência e deixar de oferecer os recursos financeiros indispensáveis ao seu atendimento redundaria, a seu turno, em **soma 0** – inviabilizando a prática do modelo federativo.

DO SISTEMA DE PARTILHA DE RENDAS NA ESTRUTURA CONSTITUCIONAL BRASILEIRA

DA IMPOSIÇÃO TRIBUTÁRIA: REGIME JURÍDICO

O quadro brasileiro de receitas é constituído por tributos (*impostos, taxas e contribuições de melhoria*), empréstimos compulsórios, contribuições sociais, previdenciárias e de assistência social, de intervenção no domínio econômico e de custeio do serviço de iluminação pública, atendendo a uma prévia e preordenada fixação constitucional.

De outra parte, o regime jurídico a que a atividade de captação de recursos financeiros, por parte dos entes estatais, está subordinada, vem delineado por intermédio: **a. do artigo 146 da Constituição**, que oferece a linha condutora do exercício do poder de tributar; **b. do capítulo atinente às limitações constitucionais à imposição tributária** (arts. 150-152); e **c. da seção dedicada, especificamente, à repartição das receitas tributárias** (seção VI, do capítulo 1º, título VI da C.F. – arts. 157-162), que insere um complexo mecanismo de repasses.

Depreende-se desse segmento, porém, manifesta **preponderância da União**, projetando-se esta não só na competência para o estabelecimento das **normas gerais** de tributação (art. 146, III), como ainda na **exclusividade para: a. dispor** acerca da solução de conflitos de competência entre os entes periféricos e entre estes e o poder central (art. 146, I); **b. a regulação** incidente sobre as limitações à tributação (art. 146, II); **c. o estabelecimento de sistema único de arrecadação** de impostos e contribuições (art. 146, p. único); e **d. a fixação de critérios especiais de tributação**, visando a prevenir desequilíbrios originários da concorrência (art. 146-A)⁷. E mais: essa exclusividade da União se estende, autorizando-a a **dispor, por lei complementar, sobre: a. o valor adicionado (ICMS)** a ser repassado aos municípios pelos Estados-membros (art. 161, I); **b. os repasses de recursos oriundos do IR** (art. 161, II); e **c. o acompanhamento pelos Estados e municípios do cálculo das quotas e liberações do Fundo de Participação** (art. 161, III).

No panorama das **vedações** (arts. 150-151) – consubstanciadas em normas inibidoras de práticas exorbitantes no espectro da tributação –, marcam presença os clássicos princípios da estrita legalidade, a isonomia, a capacidade contributiva, a anualidade e a anterioridade, a inviabilidade de tributação recíproca, incidente sobre renda e serviços, entre os membros da Federação, a exigência de lei (*stricto sensu*) para concessão de isenções, a uniformidade dos tributos federais, e, finalmente, a proibição de União e Estados-membros estabelecerem diferenças tributárias entre bens e serviços em razão da sua proveniência e destino (art. 152).

De significativo impacto na prática do cotidiano federativo e de crônica nevrálgia, no entanto, apresenta-se o sistema de repasses engendrado pelo constituinte, previsto em capítulo à parte, compreendendo os arts. 157 a 162 do Texto

Maior. Isso não porque o legislador deixasse de ser benevolente com os entes periféricos que compõem a Federação brasileira, mas em **razão da ausência de regularidade e correção dessas transferências**, como também da ineficácia dos mecanismos de controle idealizados. Assim, a distribuição de rendas, atendendo à técnica vertical, oferece sérias e graves deficiências, investindo contra a própria segurança jurídica a garantir o bom e razoável funcionamento do modelo federativo.

Aliás, a taxação fiscal por intermédio de contribuições como técnica de arrecadação utilizada pela União, a manipulação do valor das alíquotas de tributos estaduais, a exacerbação do repasse de serviços de saúde e de educação, sem o repasse das verbas respectivas, são fatores de depreciação do federalismo de cooperação, cuja arquitetura foi preconizada pelo Constituinte, alargando, assim, o espectro das patologias clássicas.

DAS PATOLOGIAS

As dificuldades detectadas no processo de repasses de recursos, o jogo das assimetrias adotado e, por que não acentuar, o clima de insegurança jurídica que se instalou conduziram à emergência de fenômenos que integram o quadro patológico do figurino federalista. Trata-se da **guerra fiscal** (entre os Estados federados) e da **usurpação de competências**, problemas que avançam com desdobramentos prejudiciais em relação aos entes componentes da federação. Nesse sentido, é de se apontar histórica e prolongada disputa sobre a quem pertenceria a competência para dispor sobre o fumo em São Paulo – à União, aos Estados ou às prefeituras municipais? Reflexo dessa disputa, girando em torno de competências e de rendas, ilustrativa a questão emergente das disposições da EC nº 20, de 15 de dezembro de 1998. Introduziu esta um parágrafo (§ 13) ao art. 40 da CF e, com fundamento nesse novo dispositivo, foram editadas as Portarias de nº 4.882, nº 4.884 (de 16/12/98) e a de nº 4.992 (de 5/2/1999), todos do Ministério da Previdência e Assistência Social, exigindo dos municípios a contribuição social, marginalizando a competência municipal de instituir sistema próprio de previdência e assistência social para seus servidores. As medidas foram discutidas em sede judicial (Mandado de Segurança – proc. 1999.61.00.016274-4 – 10ª Vara da Justiça Federal), onde restou assente a autonomia do município no tocante ao estabelecimento do regime previdenciário e de assistência social de seus funcionários, desautorizando a ingerência federal. Mais ainda, o recente caso do gás canalizado, objeto de longa disputa judicial entre o Estado de São Paulo e a esfera federal (mais precisamente, a Petrobras), matéria tratada na Reclamação nº 4.210-3 São Paulo, que ensejou a manifestação da ministra Carmen Lúcia, **assegurando a prerrogativa da esfera estadual de dispor sobre as atividades de distribuição de gás**.

De maior visibilidade, no campo das patologias decorrentes da aplicação do federalismo, é o fenômeno conhecido por **guerra fiscal**, ensejando uma ácida com-

petição entre Estados-membros e entre municípios quanto à captação de recursos financeiros provenientes estes da ampliação do volume de arrecadação dos tributos e contribuições a que faz jus pela própria partilha constitucional – alarga-se nessa hipótese o universo de contribuintes. O processo se realiza por intermédio de programas de incentivos fiscais, pautados em isenções e tratamentos favoráveis à instalação de empresas e mesmo de conjuntos habitacionais. Nesse sentido, veja-se o exemplo de Santana de Parnaíba, que oferece descontos no IPTU para quem licenciar os veículos no município.

Porém, mais significativos nessa esteira são **os projetos de incentivos idealizados por diferentes Estados**. Dessa proliferação de programas de incentivos, quase que uma verdadeira feira de benevolências estatais, além de uma série de ADIs e reclamações que já alcançaram a esfera do Supremo Tribunal Federal, surgiu até o projeto de reforma tributária, uma tentativa de evitar os efeitos perversos que advêm para o todo (O Estado Federal) dessa disputa por espaço, funções e rendas.

DA PROPOSTA DE REFORMA FISCAL

A reforma tributária consubstancia-se num projeto de emenda à Constituição, de iniciativa do Poder Executivo, contendo várias medidas direcionadas a proceder a ajustes de perfil econômico-tributário. Em verdade, são as mais diversas e diversificadas propostas, contendo, entre outros, tópicos de saneamento das anomalias ou patologias identificadas como reflexo do atual tratamento. Nesse escaninho é que se alojam: **a.** a unificação do ICMS, substituindo as legislações dos 27 Estados por uma única lei, o que nos relembra a ideia do imposto único; **b.** preceitos proibitivos quanto à concorrência entre Estados para atração de novas empresas e empreendimentos; **c.** a criação de Fundo de Desenvolvimento Regional, cujos recursos devam abastecer as regiões menos favorecidas; e **d.** a criação de novo tributo IVA (Imposto sobre Valor Agregado) a substituir o ICMS e outros tributos.

Reflexo desse quadro avulta uma nítida **movimentação centrípeta** que se pretende aplicar ao federalismo praticado no Brasil. A **competência legislativa sendo transferida para o Poder central**, reserva aos Estados-membros uma posição de subordinação às políticas públicas de interesse desse mesmo Poder central, ou seja, do grupo político detentor do poder.

Essa tendência centralizadora não corresponde, no entanto, a uma peculiaridade da realidade brasileira. A fórmula **cooperativa**, que gira em torno da ideia do **exercício conjunto de competências** entre as diferentes esferas governamentais e vem sendo acolhida nos panoramas federativos, implica uma acentuada brecha para o federalismo centrípeta. E, mais do que isso, constitui um dos **caracteres específicos do federalismo moderno**. Nesse sentido, a observação de De Vergottini de que “*em todos os ordenamentos, verifica-se a emergência de mecanismos a autorizar o concur-*

so do Estado federal e dos Estados-membros quanto à titularidade das competências, resultando a fórmula das competências concorrentes”⁸, prática que confirma e consolida o federalismo cooperativo. **Ofusca**, todavia, **a paridade** que deve comandar a repartição de competências e rendas, deflagrando o quadro de **soma 0**, como acima apontado, o que atinge de forma lesiva o princípio motriz que alimenta a receita federativa.

OBSERVAÇÕES FINAIS

A DEMOCRACIA EXIGENTE

De fato, emerge **o ideal democrático na condição de única receita política a resguardar a liberdade individual e a tutelar adequadamente os direitos fundamentais**. Passa a democracia a se apresentar como **o produto político mais valioso do mundo ocidental, vocacionada mesmo à universalidade**.

A sua prática e o cotidiano exercício, no entanto, persistem em produzir inquietações. Reaparece a sombra de antigas e clássicas advertências lançadas por juristas, a exemplo de Carl J. Friedrich. E, mais do que isso, há o fato de que a atuação da cidadania, o seu comportamento perante o poder e o modo pelo qual se processa o inter-relacionamento das instituições constituem fatores a desvendar a prática (ou não) da democracia⁹, em áreas em que se encontra esse modelo oficialmente aclamado e acolhido.

Concretamente, na sua estrutura, a democracia oferece contornos frágeis e se desenvolve amplamente vulnerável. Isso até mesmo em função do próprio conceito proclamado por Sartori¹⁰ – E é exatamente essa condição e as sensações de liberdade e a de poder tomar parte, influenciando, o polo decisional, que nos colocam diante de um **cidadão que reivindica**: uma cidadania que busca no poder o atendimento de suas demandas cada vez mais sofisticadas, cada vez mais complexas e polêmicas; um eleitor que já não mais se contenta em eleger seus representantes e que pretende, ademais, fazer parte do polo dos *decision makers*, participando por via de mecanismos diretos da tomada da decisão fundamental. Um eleitor, enfim, que, apesar de exercer o seu direito de sufrágio, passa a repudiar a classe política para cuja formatação contribuiu. Uma cidadania exigente.

Considere-se, porém, que a própria democracia, já advertia Gianfranco Pasquino¹¹ em 1997, é exigente. Seus contornos consagram uma fórmula política especialíssima, envolvendo imposições e condutas especialíssimas. A democracia é exigente e o é com os cidadãos, com os governantes e com as instituições. Reclama por instituições representativas fortes e respeitadas. Não convive com as patologias profundas que ampliam as desigualdades, produzindo desintegração. É intran-

sigente no terreno da garantia da segurança jurídica e da confiança mútua (**MUTUAL TRUST**) entre governo e governados. Requer condutas éticas.

Pois bem, é verdade que o **federalismo** – uma verdadeira paixão – emerge como adequado e hábil instrumento de incremento de políticas governamentais, fórmula a concorrer para a ampliação das garantias das liberdades, enfim, receita política fortalecedora da cidadania. Contudo, não há de se ignorar a lei de Charles Durand¹², que considera a **divisão de rendas a verdadeira coluna vertebral do modelo federativo e fator de sustentação da descentralização do poder e, portanto, da autonomia dos entes federados**.

A ausência de uma adequada distribuição de receitas implica, de fato, a debilidade administrativa das esferas governamentais e o aniquilamento do próprio princípio federativo. E, daí, certa é a contaminação, **clima que poderá conduzir à fatal decomposição da democracia**.

São Paulo, 10 de maio de 2017.

NOTAS

1

DE VERGOTTINI, Giuseppe, *Diritto Costituzionale Comparato*, Sesta Edizione, v. 1, Padova, Itália, CEDAM, 2004.

2

Sob este particular aspecto, ver KRAMER, Larry, “Understanding Federalism”, in *Vanderbilt Law Review*, 47, 1994, págs. 1.485-1.561.

3

Seminário realizado no Palácio dos Bandeirantes, sede do Governo do Estado de São Paulo, em 7 e 8/12/2006, envolvendo os Estados parceiros de São Paulo: Baviera (Alemanha), Alta Áustria (Áustria), Québec (Canadá), Shandong (China) e Western Cape (África do Sul).

4

Esta é a razão pela qual o juiz Brandeis, da Suprema Corte americana, atribui aos Estados-membros o papel de verdadeiros “**LABORATÓRIOS PARA A DEMOCRACIA**”, porquanto se a experiência no âmbito estadual se oferece de sucesso, a medida pode vir a ser adotada em todo o território; caso contrário, logo será inibida por força do *judicial review*. In KATZ, Ellis. “American Federalism and the Challenges of the Modern World”, São Paulo, “Novas Fronteiras do Federalismo”, seminário realizado nos dias 8 e 9/12/2006.

5

Sobre as assimetrias no federalismo, veja-se: RAMOS, Dircêo Torrecillas. *O Federalismo Assimétrico*, São Paulo: Plêiade, 1998.

6

HORTA, Raul Machado. *Estudos de Direito Constitucional*, Belo Horizonte: Del Rey, 1995.

7

Artigo acrescido pela E.C. n. 42, de 19/12/2003.

8

Op. cit. supra, pág. 312.

9

Ver ainda sobre a matéria: **HERMAN CAGGIANO**, Monica. “Oposição na Política”, op. cit. supra.

10

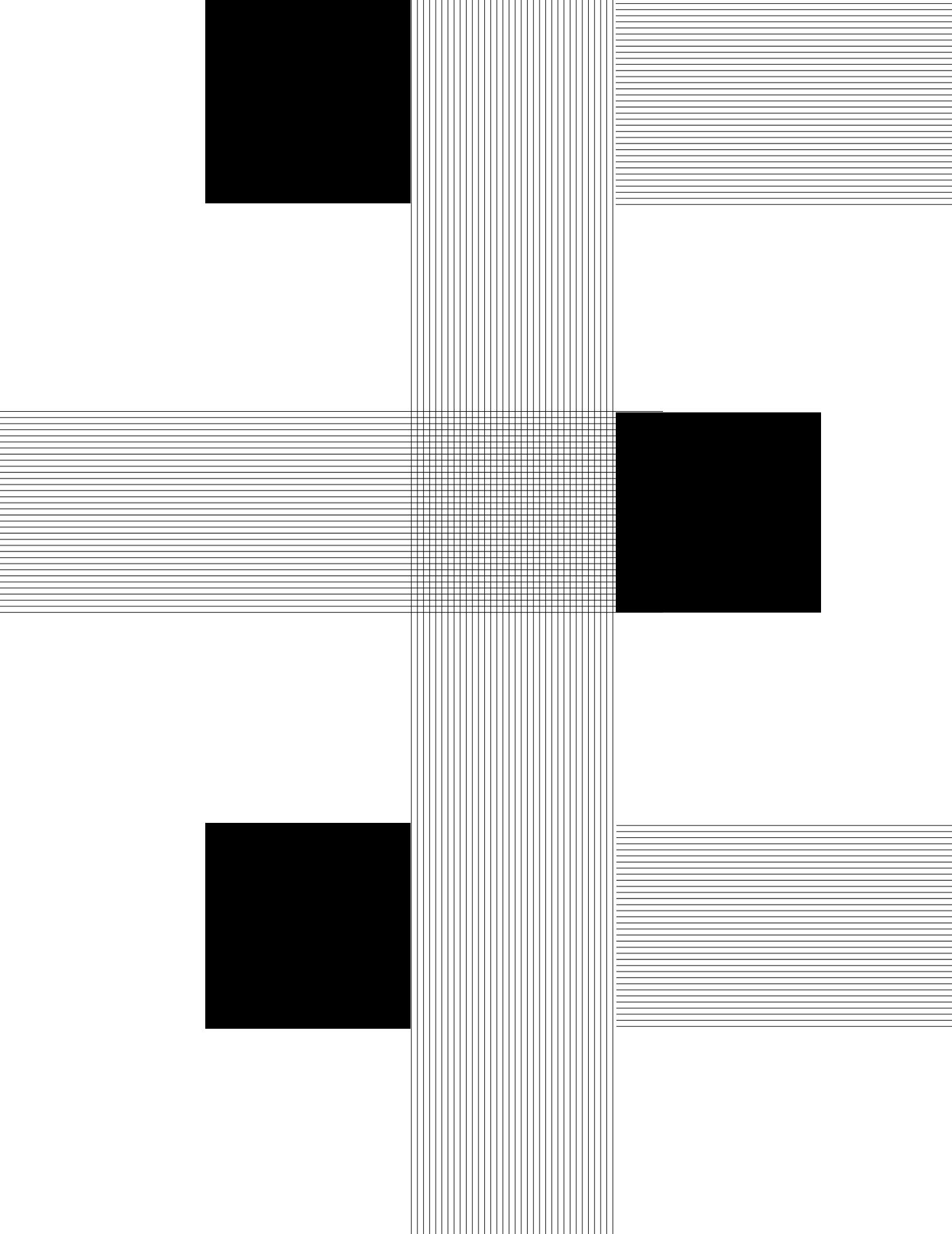
SARTORI, Giovanni. Milano, Italia, Rizzoli, 1993. ISBN 88-1784216-8.

11

La democrazia esigente, Bologna, Itália, Il Mulino, 1997.

12

DURAND, Charles, *Confédération d’États et État federal*, Paris, Librairie Marcel Rivière et Cie., 1955.



NOTAS SOBRE
A ISENÇÃO
TRIBUTÁRIA

MARGARETH Y. O. SUGAI

MESTRE (LL.M) EM DIREITO (NEW YORK UNIVERSITY).
ADVOGADA.

LUIZ CARLOS DE ANDRADE JÚNIOR

DOUTOR EM DIREITO (UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO).
PROFESSOR DO CURSO DE ESPECIALIZAÇÃO EM DIREITO
TRIBUTÁRIO DO INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO
TRIBUTÁRIO (IBDT). ADVOGADO.

INTRODUÇÃO

POR OCASIÃO DA CELEBRAÇÃO DOS 50 ANOS DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL (CTN), ATENDENDO AO GENTIL E HONROSO CONVITE DOS PROFESSORES IVES GANDRA DA SILVA MARTINS, ROGÉRIO GANDRA DA SILVA MARTINS, LUIZ ANTÔNIO FLORA, ANDRÉ L. COSTA-CORRÊA E EDISON FERNANDES, RESOLVEMOS DEDICAR AS BREVES LINHAS SEGUINTE AO EXAME DO INSTITUTO DA ISENÇÃO TRIBUTÁRIA.

A ESCOLHA DO TEMA NÃO SE DEVE APENAS À IMPORTÂNCIA PRÁTICA DESSA CATEGORIA TÉCNICA DA TRIBUTAÇÃO – UMAS DAS MAIS RELEVANTES ENGRENAGENS DO “MECANISMO” TRIBUTÁRIO –, NEM SOMENTE AO FUNDAMENTAL PAPEL QUE ELA DESEMPENHA NA “CALIBRAGEM” DO SISTEMA ARRECADATÓRIO, TORNANDO-O MAIS EQUILIBRADO E JUSTO. MAIS QUE ISSO, O TÓPICO DA ISENÇÃO SE NOTABILIZA POR TER SIDO A SEDE DE RICOS DESENVOLVIMENTOS TEÓRICOS, E TER ENSEJADO O APARECIMENTO DE BELAS E SOFISTICADAS FORMULAÇÕES CONCEITUAIS, QUE MERECEM SER REMEMORADAS.

Nessa esteira, pretendemos, por um lado, prestar uma justa homenagem à qualidade técnica dos trabalhos dedicados à isenção (desde o Relatório da Comissão Especial do Código Tributário Nacional, liderada por Rubens Gomes de Souza, que estiveram à base do CTN promulgado), e, de outro, com muito mais reverência que ousadia, propor algumas observações críticas a propósito do debate, ainda vivo, em torno da natureza da isenção tributária.

A ISENÇÃO NO PROJETO DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

O art. 220 do anteprojeto elaborado por Rubens Gomes de Souza trazia a seguinte definição de isenção:

Art. 220. Isenção é a dispensa legal do pagamento de tributo devido.

Esse dispositivo sobreviveu incólume às revisões promovidas pela Comissão Especial do Código Tributário Nacional, passando a ostentar, no projeto de Código Tributário Nacional, tão somente numeração diversa (art. 141).

Rubens Gomes de Souza vislumbra, no terreno do debate sobre a isenção, o embate entre duas concepções antagônicas a respeito do papel que o instituto desempenharia no sistema jurídico-tributário. A primeira delas daria conta de que “o Estado concede determinados favores fiscais ao contribuinte em consideração de vantagens decorrentes, para o interesse público objetivado pelo Estado, do exercício de certas atividades pelo contribuinte beneficiado”. Dessa feita, a isenção implicaria, “por parte do Estado, uma renúncia ao seu poder constitucional de tributar, fundada em considerações de interesse público no caso particular”¹. Em contrapartida, a segunda concepção sustentaria que “a finalidade do Estado não é tributar, mas promover o interesse público pelo exercício das faculdades que lhe são constitucionalmente atribuídas para aquele efeito, uma das quais é a tributação; (...) assim sendo, a dispensa do tributo nos casos em que se entenda que o interesse público será melhor servido por aquela, do que pela sua arrecadação, não configura renúncia a uma faculdade constitucional, mas ao contrário o exercício dessa mesma faculdade”².

Assim, para Rubens Gomes de Souza, numa primeira abordagem, a isenção poderia servir I. como instrumento para a renúncia do poder de tributar; ou, então; e II. como meio ao exercício desse mesmo poder, de um peculiar modo, entretanto – dispensa de pagamento –, que atendesse melhor ao interesse público que a sua forma de manifestação ordinária (arrecadação).

A Comissão Especial, como se deduz do conteúdo do projeto do CTN, acolheu a segunda entre as concepções acima aludidas. E o fez porque, a seu ver, a tese segundo a qual “a existência de dispositivo concedendo isenção exclui a situação material ou jurídica definida em lei a natureza de fato gerador de obrigações tributárias” – ou seja, a isenção impede o próprio surgimento da obrigação tributária – “seria sus-

cetível de conferir ao problema, sob o ponto de vista do contribuinte beneficiado, uma implantação constitucional (...), que seria diretamente filiada à conceituação da isenção como uma renúncia ao exercício do poder tributário”. Tal estado de coisas não haveria de ser preferido porque se afiguraria “mais conforme ao regime constitucional de legalidade dos tributos a conceituação da própria isenção como simples exceção, aberta pela própria lei tributária, aos efeitos dos seus dispositivos de incidência, em lugar de entendê-la como capaz de afetar a própria existência daqueles dispositivos (...)”³.

Nota-se, em tal cenário, a preocupação da Comissão quanto a diferenciar a isenção da imunidade. Somente essa representaria efetiva limitação ao poder de tributar; uma restrição imposta constitucionalmente, não uma escolha do ente tributante. Se a isenção implicasse a desnaturação do fato jurídico-tributário, dela derivaria uma renúncia a um poder constitucionalmente atribuído ao Estado, cuja raiz consistiria, justamente, num ato de vontade do legislador. Sob a égide do “sistema constitucional da legalidade dos tributos”, contudo, o poder de tributar deve ser exercido pelo Estado – o seu exercício é indisponível –, e a saída mais adequada para justificar a exoneração fiscal de determinados fatos ou sujeitos seria de vesti-la de um figurino tal que fosse possível identificá-la como uma forma de ação, não de omissão do Estado. Com isso, resguardava-se o império da lei e a estrita vinculação dos entes tributantes ao sistema constitucional tributário, sem que se abrisse a mínima fresta por onde pudesse entremeter-se a tentação do arbítrio.

Esse último ponto merece ser repisado: a tese segundo a qual a isenção excluiria o próprio fato gerador – matando, desse modo, a obrigação tributária no nascedouro –, se acolhida, pressuporia a aceitação de que o Estado pode renunciar ao poder de tributar segundo a sua conveniência. Fixada, porém, a diretriz de que o poder de tributar decorre da Constituição, e não pode ser exercido nem em maior, nem em menor extensão do quanto estipulado pelo constituinte, a isenção somente pode ser admitida, enquanto categoria técnica da tributação, se descrita como uma forma especial de exercício do poder de tributar. Não há, aí, espaço para juízos de conveniência; o poder de tributar é exercido pela simples razão de que deve sê-lo; a isenção não exclui a obrigação tributária, e a dispensa de pagamento de tributo devido surge, então, como instrumento de atuação do Estado, fundado no mesmo poder de tributar, cujo manejo se justifica pela maior aptidão deste de atender às finalidades preconizadas pela Carta Política. Já que é dever do Estado cumprir as finalidades consagradas pela Constituição – mais uma vez, não há aí espaço para juízos de conveniência –, o uso da isenção prestigia a legalidade em detrimento do arbítrio.

Como se vê, a solução adotada pela Comissão, sob a batuta de Rubens Gomes de Souza, é não apenas bem resolvida sob a perspectiva da orientação valorativa – pois resguarda a supremacia da Constituição e o primado da legalidade –, como também tecnicamente irretocável: a isenção, tomada como dispensa legal do pagamento de tributo devido, pressuporia “a existência da própria obrigação atingida, apenas em seus efeitos”⁴; por conseguinte, resgatada, no plano do Direito Tributário, a distinção entre os planos da existência, validade e eficácia (os degraus da “escada

ponteana”), a isenção assumiria a feição de *fator de eficácia*, capaz de paralisar, contingentemente, somente os efeitos da obrigação tributária.

A despeito dos méritos da posição tomada pela Comissão, a doutrina majoritária não a acolheu. Nas décadas seguintes à promulgação do CTN, diversas formulações teóricas alternativas passaram a ser defendidas e, paulatinamente, reproximaram a isenção justamente da concepção que fora rejeitada por Rubens Gomes de Souza.

A EVOLUÇÃO DOUTRINÁRIA DA ISENÇÃO

Alfredo Augusto Becker seria um dos primeiros artífices da evolução teórica da isenção tributária. O ponto de partida de sua construção doutrinária é a distinção, traçada por Pontes de Miranda, entre “regra juridicizante”, “regra desjuridicizante” e “regra não juridicizante”.

Regra juridicizante seria aquela cuja incidência teria como efeito “a juridicização da hipótese de incidência realizada, transfigurando-a num fato jurídico”⁵. Regra desjuridicizante, a seu turno, que pode ser total ou parcial, é aquela cuja incidência “descontitui (desjuridiciza) o ato jurídico nulo ou anulável, expulsando-o do mundo jurídico e apagando toda a sua existência no mundo jurídico”⁶. A regra não juridicizante, por fim, caracteriza-se pela circunstância de a sua incidência não ter outro efeito senão o de “deixar bem claro que o acontecimento daquele fato ou fatos nada acrescentaram ou diminuíram ao que já existe no mundo jurídico (...)”⁷.

Para Becker, a isenção seria um caso de regra não juridicizante, pois não existe uma relação jurídica anterior que poderia ser por ela desfeita – como, em sua leitura, defenderia Rubens Gomes de Souza. “Para que pudesse existir aquela anterior relação jurídica tributária, seria indispensável que, antes da incidência da regra jurídica da isenção, houvesse ocorrido a incidência da regra jurídica de tributação. Entretanto, esta nunca chegou a incidir porque faltou, ou excedeu, um dos elementos da composição de sua hipótese de incidência, sem o qual ou com o qual, ela não se realiza. Ora, aquele elemento faltante, ou excedente, é justamente o elemento que, entrando na composição da hipótese de incidência da regra jurídica de isenção, permitiu diferenciá-la da regra jurídica de tributação, de modo que aquele elemento sempre realizará uma única hipótese de incidência: a da isenção (...) [a] regra jurídica da isenção incide apenas para que a tributação não possa incidir”⁸.

José Souto Maior Borges, seguindo a mesma tendência, criticou a distinção entre a isenção e a não incidência, sustentando que a isenção seria uma “não incidência legalmente qualificada” (ao passo que a imunidade seria uma não incidência constitucionalmente qualificada).

Para esse último autor, a não incidência de uma norma tributária pode ser: I. pura e simples, nos casos de fatos completamente estranhos ao pressuposto de incidência de uma norma; ou II. qualificada, nas instâncias em que se dá: “a. não inci-

dência por determinação constitucional ou imunidade tributária; b. não incidência decorrente de lei ordinária – a regra jurídica de isenção (total)”⁹.

Maior Borges considera equivocada a doutrina segunda a qual a isenção consiste numa dispensa do pagamento da obrigação tributária – tal qual a defendida por Rubens Gomes de Souza. Ele destaca que a doutrina da isenção como dispensa de pagamento se basearia na consideração do seguinte “iter jurídico”:

1º MOMENTO. A lei tributária incide concretamente sobre o fato gerador hipoteticamente nela previsto.

2º MOMENTO. Como decorrência da incidência da lei sobre o fato gerador, surge a respectiva obrigação tributária.

3º MOMENTO. A lei dispensa o pagamento do tributo, limitando-se, pois, a excluir a exigibilidade do crédito tributário; vale dizer que, por uma metamorfose jurídica, a lei tributária transforma o fato gerador em fato isento¹⁰.

Essa ordem de razões, contudo, não é aceita por Maior Borges, sob a justificativa de que, em razão da reserva de lei, insita ao regime jurídico das isenções tributárias, é impossível converter o fato gerador em fato isento, por uma espécie de “transubstanciação legal”. “Se fosse possível tal fenomenologia, a norma que estabelecesse a isenção estaria, a rigor, em contradição com a norma que define o fato gerador da obrigação tributária, e duas proposições normativas contraditórias não poderiam ser ambas válidas (princípio jurídico de contradição)”¹¹. O autor conclui, então, que a isenção nada mais é que uma exceção à incidência, determinada pela própria norma de incidência.

Enfim, Paulo de Barros Carvalho, expoente da corrente teórica dominante, sustenta que a teoria da isenção como dispensa de pagamento é insustentável, pois a “desqualificação factual” que ela enseja – a exclusão do crédito tributário – é uma providência logicamente impossível, que “[t]raduz, na verdade, uma cadeia de expedientes imaginativos, para amparar a interferência absurda e contrária ao mecanismo da dinâmica normativa”¹².

O autor explica que “não existe cronologia na atuação de normas vigorantes num dado sistema, quando contemplam idêntico fato do relacionamento social. Equivaleria a atribuir maior velocidade à regra-matriz de incidência tributária, que chegaria primeiro ao evento, de tal sorte que, quando chegasse à norma de isenção, o acontecimento do mundo real já se encontrasse juridicizado”¹³. Desse modo, tanto a norma impositiva (a que constitui a obrigação tributária) quanto a norma isentiva (a que exclui o crédito tributário) incidiriam sobre o mesmo objeto (o “evento”); e como não seria justificável que a incidência de uma fosse mais “rápida” que a de outra, então seria o caso de concluir que tanto a norma impositiva quanto a isentiva representariam, em realidade, elementos (positivos e negativos) de uma única “regra-matriz de incidência”. Desse

modo, ao moldar o alcance da própria incidência tributária, a isenção impediria o surgimento da obrigação tributária relativamente a determinados “eventos”.

Também não seria passível de acolhimento a tese, atribuída por Paulo de Barros Carvalho à corrente “tradicional”, de que a isenção constituiria um “favor” legal. Isso, pois as isenções são concedidas em atenção ao interesse público, e “[s]e acarretam vantagens ou benefícios aos súditos do Estado, é algo que não interfere na estrutura ou nos efeitos jurídicos do instituto”¹⁴.

O autor, nessa linha de entendimento, não acredita, como Geraldo Ataliba, que a regra de isenção incide para que de tributação não possa incidir, porquanto somente poderia ser assim acaso houvesse uma diferença “cinemática” entre as incidências das duas normas – hipótese que ele rejeita. Demais disso, segundo o autor, não seria apropriado atribuir à isenção a descrição de “hipótese de não incidência legalmente qualificada”, pois tal formulação “padece do vício da definição pela negativa e não explica como se dá a harmonização com a norma de incidência tributária, ainda que saibamos que nos fundamentos dessa ideia repouse a presteza da regra de isenção, que se antecipa à de tributação, para impedir que, do fato, exsurja o dever de recolhimento do tributo”¹⁵.

Para Paulo de Barros Carvalho, a isenção afigurar-se-ia, a rigor, como uma mutilação da regra-matriz de incidência. São substanciais as suas palavras em defesa dessa tese:

Guardando a sua autonomia normativa, a regra de isenção investe contra um ou mais dos critérios da norma-padrão de incidência, mutilando-os, parcialmente. É óbvio que não pode haver supressão total do critério, porquanto equivaleria a destruir a regra-matriz, inutilizando-a como norma válida no sistema. O que o preceito de isenção faz é subtrair parcela do campo de abrangência do campo de abrangência do critério do antecedente ou do conseqüente. Vejamos um modelo: estão isentos do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza os rendimentos do trabalho assalariado dos servidores diplomáticos de governos estrangeiros. É fácil notar que a norma jurídica de isenção do IR (pessoa física) vai de encontro à regra-matriz de incidência daquele imposto, alcançando-lhe o critério pessoal do conseqüente, no ponto exato do sujeito passivo (...).

Conforme o entendimento que adotamos, a regra de isenção pode inibir a funcionalidade da regra-matriz tributária, comprometendo-a para certos casos, de oito maneiras distintas:

- I. pela hipótese
 - a. atingindo-lhe o critério material, pela desqualificação do verbo;
 - b. atingindo-lhe o critério material, pela subtração do complemento;
 - c. atingindo-lhe o critério espacial;
 - d. atingindo-lhe o critério temporal;

II. pelo consequente

e. atingindo-lhe o critério pessoal, pelo sujeito passivo;

f. atingindo-lhe o critério pessoal, pelo sujeito passivo;

g. atingindo-lhe o critério quantitativo, pela base de cálculo;

h. atingindo-lhe o critério quantitativo, pela alíquota.

Ao fim desta breve recapitulação doutrinária, pode-se perceber quão ricos desenvolvimentos teóricos a temática da isenção teve o mérito de ensejar, e quão profundas podem ter sido as transformações pelas quais o instituto se submeteu, ainda que não tenha havido qualquer mudança no texto do CTN.

O estudo dessa evolução doutrinária é uma feliz ilustração do papel que a dogmática pode desempenhar enquanto fonte do direito: a isenção de que hoje se fala, na esteira das lições de Paulo de Barros Carvalho (corrente majoritária), não é nem de perto aquela vislumbrada por Rubens Gomes de Souza e pela Comissão Especial do Código Tributário Nacional. As mutações doutrinárias, como a evolução do instituto da isenção evidencia, podem também ser evoluções do próprio direito positivo.

Para além disso, o exame de um conceito polêmico, como o de isenção, não deixa de representar um desafio ao jurista, pois o coloca diante de um dilema complexo, qual seja, o dos limites da ação transformadora da doutrina, em confronto com a intenção original do legislador, e, mais que isso, do modo como essa intenção se objetivou no texto normativo aprovado pelo parlamento. Atentos a isso, devemos voltar os olhos ao CTN, para tentar extrair diretamente dele um conceito de isenção.

A ISENÇÃO NO CTN - UMA LEITURA LÓGICO-SISTEMÁTICA

José Souto Maior Borges, em seu alentado estudo sobre as isenções, dedica uma seção ao exame do CTN, e chega à conclusão de que, embora a isenção figure entre as hipóteses de exclusão do crédito tributário, isso não necessariamente implica excluí-la das hipóteses de inexistência da própria obrigação tributária. “Com efeito” – aduz o autor – “nos termos do Código Tributário Nacional, o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta (art. 139). Crédito tributário e obrigação correspondem, portanto, aos polos ativo e passivo da relação jurídica tributária. O lançamento, acaso efetuado posteriormente à obrigação nascida com o fato gerador, tem efeito constitutivo apenas com relação ao crédito. Frente à obrigação, a sua eficácia é meramente declaratória de uma situação jurídica preexistente. Concluindo: no sistema do Código Tributário Nacional, pode haver obrigação tributária sem crédito tributário, porém, não pode haver crédito tributário sem obrigação tributária. Nestas condições, indissociáveis crédito e obrigação, a exclusão do primeiro importa, obrigatoriamente, na exclusão da segunda. Ou, noutros termo, excluído o crédito, automaticamente é excluída a obrigação”¹⁶.

A interpretação acima descrita, como se nota imediatamente, parece veicular uma contradição. De um lado, o autor afirma que, em nosso sistema tributário, pode haver obrigação sem crédito tributário; por outro, contudo, nega a possibilidade de a exclusão do crédito se limitar a este, sem atingir a obrigação tributária – ou seja, nega a possibilidade de obrigação sem crédito tributário.

Mais que a contradição, essa formulação teórica enfrenta outra dificuldade, cuja superação o autor não indicou como seria possível. É que, de acordo com o artigo 140 do CTN, “[a]s 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”. Nesses termos, o próprio CTN ressalva que, ainda que excluída a exigibilidade do crédito tributário, a obrigação tributária permanece hígida. Em vista disso, não é verdade – como Maior Borges parece fazer crer – que exista uma impossibilidade sistemática de a exclusão do crédito tributário não implicar a da obrigação tributária. Por outras palavras, em vista do que dispõe o artigo 140 do CTN, não há nada de errado em supor a existência de uma obrigação tributária (válida, regularmente constituída), porém inexigível (em razão, por exemplo, da exclusão do crédito tributário). Aliás, isso sucede normalmente nos casos de suspensão da exigibilidade do crédito tributário (hipótese de que voltaremos a tratar mais adiante).

A formulação acima – de que a exclusão do crédito tributário implica a inexistência da obrigação tributária – é um dos pilares da tese segundo a qual a isenção, mais que a dispensa do pagamento, pressupõe a não incidência da obrigação tributária. Se essa premissa não é confirmada pelo CTN (como o artigo 140 parece sugerir), então, talvez, possa ser pertinente voltar a investigar o texto legal, com todos os seus desdobramentos sistemáticos, para, com base nisso (em vez de considerações “fenomenológicas”), identificar um perfil conceitual alternativo para a isenção tributária.

Principiemos esta investigação abordando o artigo 176 do CTN, que assim dispõe:

Art. 176. *A isenção, ainda quando prevista em contrato, é sempre decorrente de lei 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.*

Este dispositivo estabelece que as isenções, sempre decorrentes de lei, podem ser concedidas “unilateralmente” – ou seja, em razão de uma apreciação objetiva ou subjetiva de determinada situação tributável, empreendida *ex ante* pela norma –, ou sob condições e requisitos a serem atendidos pelo contribuinte para o gozo da isenção. As isenções, portanto, podem ser *incondicionais* ou *condicionais*.

Vejam, na sequência, o que dispõe o artigo 178 do CTN:

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.*

O dispositivo acima transcrito estabelece uma segunda distinção, importante para o estudo das isenções, qual seja, a distinção entre as isenções *concedidas por prazo certo*, e aquelas *concedidas por prazo indeterminado*. Como as isenções devem ser previstas em lei, o prazo de vigência da lei que a prevê (determinado ou indeterminado) define se a isenção será com ou sem prazo determinado. Do mesmo modo, nos casos em que a isenção é concedida por meio de ato ou contrato administrativo (com previsão legal, ressalte-se), a vigência preestabelecida ou o conteúdo do ato ou contrato administrativo delimitará a vigência da isenção.

O artigo 178 do CTN estabelece as seguintes regras sobre a revogação ou modificação das isenções:

- I. as isenções incondicionais e as com prazo indeterminado podem ser revogadas ou modificadas, por lei, a qualquer tempo;
- II. as isenções condicionais e as com prazo determinado não podem ser revogadas ou modificadas, por lei, a qualquer tempo, ressalvado, contudo, o disposto no artigo 104, inciso III, do CTN.

Em síntese:

ISENÇÃO	CONDICIONAL	INCONDICIONAL
PRAZO CERTO	<i>Não pode ser revogada livremente</i>	<i>Não pode ser revogada livremente</i>
PRAZO INDETERMINADO	<i>Não pode ser revogada livremente</i>	<i>Pode ser revogada livremente</i>

Neste passo, constatamos que as isenções podem ser *incondicionais* ou *condicionais*; com *prazo certo* ou *prazo indeterminado*.

Seguindo adiante, tratamos à baila o artigo 179 do CTN, que assim dispõe:

Art. 179. *A isenção, 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 ou contrato para sua concessão.*

§ 1º *Tratando-se de tributo lançado por período certo de tempo, o despacho referido neste artigo será renovado antes da expiração de cada período, cessando automática-*

mente os seus efeitos a partir do primeiro dia do período para o qual o interessado deixar de promover a continuidade do reconhecimento da isenção.

§ 2º *O despacho referido neste artigo não gera direito adquirido, aplicando-se, quando cabível, o disposto no artigo 155.*

Neste dispositivo, aparecem outras distinções de espécies de isenções, que devem ser conhecidas no âmbito de uma investigação em torno do conceito de isenção.

Logo o início do artigo 179 (“*A isenção, quando não concedida em caráter geral...*”) sugere a distinção entre isenções *gerais* e *individuais*: as primeiras beneficiam um número indeterminado de contribuintes pertencentes ao grupo descrito no aspecto pessoal da norma de isenção; as segundas, a seu turno, beneficiam um (ou alguns) contribuinte(s), individualmente.

Um passo adiante, o dispositivo prevê que a isenção individual será concedida por despacho em requerimento por meio do qual o contribuinte comprove o cumprimento das condições definidas em lei ou em contrato. É bem verdade que esse tal despacho não existe na maioria dos casos de isenções em vigor atualmente, e que, no fundo, ele somente seria viável, do modo como previsto no *caput* do artigo 179, nas hipóteses em que as condições a que se submetesse a isenção pudessem ser inteiramente atendidas antes da concessão da isenção; em inúmeras outras situações, envolvendo condições que devem ser cumpridas permanentemente, diferidas no tempo, aquele despacho não seria meio eficaz para a concessão e controle das isenções condicionais, não fosse a ressalva constante no parágrafo 2º do artigo em comento: “*O despacho referido neste artigo não gera direito adquirido, aplicando-se, quando cabível, o disposto no artigo 155*”. Este parágrafo, como se nota, abre uma “brecha” para a revisão do ato concessivo da isenção – tanto relativamente a condições que deveriam ser cumpridas antes da concessão da isenção quanto acerca de condições que devem ser constantemente cumpridas para a manutenção da isenção.

Neste ponto, vamos novamente recapitular as espécies de isenções com as quais nos deparamos no CTN:

- I. incondicionais e condicionais;
- II. com prazo certo e com prazo determinado;
- III. gerais e individuais.

Essas espécies, por óbvio, podem se combinar entre si, dando origem a oito subespécies. O conceito de isenção que estamos perseguindo deverá acomodar, ao mesmo tempo e com o mesmo “conforto”, todas essas oito subespécies. Senão, não será um conceito geral de isenção, construído com rigor científico.

Assim sendo, coloquemos no centro do palco o artigo 155 do CTN, o qual, de acordo com o parágrafo 2º do artigo 179, aplica-se apenas às isenções condicionais individuais. Como veremos, este dispositivo oferecerá importante contribuição para a identificação da natureza da isenção, conforme o CTN.

O referido dispositivo encontra-se no capítulo dedicado à moratória, e possui a seguinte redação:

Art. 155. A concessão da moratória em caráter individual não gera direito adquirido e será revogada de ofício, sempre que se apure que o beneficiado não satisfazia ou deixou de satisfazer as condições ou não cumprira 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.

De acordo com o dispositivo acima colacionado (conjugado com o parágrafo segundo do artigo 179), se os requisitos para a concessão da isenção individual não forem cumpridos, ou deixarem de ser cumpridos pelo contribuinte, será cobrado o crédito, acrescido de juros de mora, e, se presentes dolo ou simulação, com a imposição de penalidade.

Apenas para simplificar o raciocínio, deixemos de lado, por um momento, a questão da possível imposição de penalidade, e concentremos nossa atenção na cobrança de juros prevista no artigo 155. Ora, se a revogação da isenção dá origem à cobrança de juros de mora, isso somente pode significar que o contribuinte estará em mora, relativamente à obrigação tributária, se descumprir os requisitos da isenção, e tiver a isenção que o beneficiava revogada. Mas o contribuinte não poderia estar em mora se, durante a vigência da isenção, a obrigação não tivesse nascido ainda, em razão do impedimento da incidência da norma de tributação pela norma de isenção. Com efeito, se a isenção excluísse a incidência, no caso de que trata o artigo 155, a obrigação tributária somente nasceria no momento em que fosse revogada a isenção; e, se o contribuinte pagasse a obrigação tributária, recém-nascida, dentro do prazo de vencimento (por exemplo, 30 dias após a ocorrência do fato gerador, o qual, nessa hipótese, seria a própria revogação da isenção), nenhum juro de mora se tornaria devido. Mas o artigo 155 não dá a entender que seja possível pagar a obrigação tributária anteriormente isenta sem juros; nem passa perto de estabelecer que a revogação da isenção passa a apresentar a natureza de fato gerador da obrigação tributária (que somente nasceria naquele momento).

De acordo com artigo 155 do CTN (conjugado com o parágrafo segundo do artigo 179), se a isenção condicional individual for revogada, em razão do descumprimento das condições pelo contribuinte, o contribuinte reputar-se-á em mora, pois juros de mora serão devidos; esta mora, por sua vez, somente será possível se a obrigação tributária tiver surgido quando da ocorrência do respectivo fato gerador (artigo 113, § 1º, do CTN), independentemente da incidência da norma de isenção.

Insista-se neste ponto: a tese segundo a qual a isenção não tem a natureza de dispensa de pagamento (exclusão da exigibilidade), mas de mutilação de hipótese de incidência, encontra um obstáculo legal relevante. O artigo 155 do CTN, ao indicar que a revogação da isenção põe a descoberto a mora do contribuinte, impõe a conclusão de que antes dessa revogação – ou seja, durante a vigência da isenção – surgira uma obrigação, a qual não fora adimplida sob o albergue da isenção, mas que, com a revogação desta, torna-se exigível *ex tunc*, juntamente com os acréscimos moratórios correspondentes.

Por outras palavras, as críticas ao conceito de isenção formulado e sustentado por Rubens Gomes de Souza, conquanto possam ter mérito de uma perspectiva metajurídica (para quem admita ser possível investigar tal conceito fora do direito positivo, na “natureza das coisas”), não parecem resistir ao confronto com a lógica normativa instaurada pelo CTN. De acordo com o CTN, a revogação da isenção não é fato gerador de uma obrigação tributária nova; pelo contrário, a obrigação é preexistente à revogação da isenção, a ponto de, com esta, aquela reputar-se em mora. Somente pode haver mora de uma obrigação preexistente. Uma obrigação nova não nasce em mora.

Poder-se-ia arguir, neste passo, que a regra do artigo 155 somente se aplicaria às isenções condicionais individuais, não às demais espécies de isenção. Mas isso em nada prejudica a consistência das formulações precedentes, pois, se há ao menos um tipo de isenção que, comprovadamente, pressupõe o surgimento da obrigação tributária durante a sua vigência, então, sendo certo que todos os tipos de isenção compartilham de um substrato conceitual mínimo comum (são todos “isenções”), todas as isenções pressupõem o surgimento da obrigação tributária durante a sua vigência. Porque de veras é impossível que dois entes apresentem características mutuamente excludentes, e, ainda assim, pertençam ao mesmo conceito. Por exemplo, se um ente possui três lados, e outro, quatro, é impossível que ambos sejam triângulos, pois tais atributos são mutuamente excludentes (ou se tem três lados, ou quatro). Mais: como se sabe de antemão que os entes com três lados são seguramente triângulos, então o ente de quatro lados não o é. O mesmo raciocínio se aplica às isenções: é impossível que dois entes, um pressupondo a não incidência, e outro admitindo a incidência, pertençam, concomitantemente, ao conceito de isenção, pois tais atributos são mutuamente excludentes. Sabendo-se, porém, que há uma isenção seguramente que não exclua a incidência, então se pode afirmar que aquilo que se notabiliza pela não incidência qualificada, mutilação da hipótese de incidência etc., não pertence ao conceito de isenção.

Assinale-se que esse raciocínio, desenvolvido a partir do artigo 155, coloca-nos em condições de rever o próprio sentido da expressão “exclusão do crédito tributário”. A exclusão do crédito tributário nada mais é do que um *fator de eficácia*, que *paralisa* os efeitos da relação jurídico-tributária. Do ponto de vista dogmático, ela assemelha-se à *condição*, do Direito Civil. É por isso que quem paga uma obrigação tributária isenta – que, lembrando da “escada ponteana”, *existe, vale*, mas não é *eficaz* – paga mal, e tem direito à repetição de indébito (do mesmo modo que aquele que paga obrigação na pendência da condição suspensiva tem direito à restituição do valor pago).

Com isso, reconheça-se que a exclusão do crédito tributário se aproxima da suspensão da exigibilidade do crédito tributário. De efeito, ambos são *fatores de eficácia*, que paralisam os efeitos da obrigação tributária. Mas, para além da terminologia, não se confundem. A intervenção sobre o plano da eficácia pode dar-se em graus distintos. Veja o que sucede, por exemplo, no Direito Civil, no confronto entre condição e termo: ambos são fatores de incidência, porém, somente a primeira impede a aquisição do direito, ao passo que o segundo impede unicamente o exercício deste. A paralisação dos efeitos da relação jurídica, no caso da condição, é mais abrangente que na hipótese de termo. No terreno tributário, sucede algo semelhante no confronto entre suspensão da exigibilidade e exclusão do crédito tributário. Em se tratando da primeira, a obrigação tributária produz um dos seus efeitos, pois o sujeito ativo adquire o direito à prestação tributária; daí que, se o contribuinte paga o débito suspenso, não paga mal, e não pode pedir repetição de indébito (a não ser que surja alguma outra razão ou evidência de que o valor era indevido). Por outro lado, a exclusão do crédito tributário paralisa por completo a eficácia da relação jurídico-tributária: quando incide a norma de isenção, não apenas o fisco não pode exigir o pagamento pelo contribuinte como, ademais, o sujeito ativo não adquire o direito (como ocorre com a condição) ao recebimento da prestação. Consequentemente, quem paga crédito tributário isento, paga mal, e tem direito à repetição de indébito.

Como se pode perceber, o problema conceitual da isenção não tem nada a ver com a suposta incidência em “velocidades diferentes” da norma de tributação e da norma de isenção. Esse debate desvia o foco do que interessa, a saber, da possibilidade de normas distintas, incidentes ao mesmo tempo, atuarem nos planos da *existência*, da *validade* e da *eficácia*. Segundo nos parece, não há motivo algum para acreditar que essa incidência em planos distintos seja impossível, razão pela qual nos afigura plausível a interpretação de que o CTN contempla a hipótese do surgimento de uma obrigação tributária e da constituição de um crédito tributário inexigíveis *ab initio*.

Com todas essas considerações, não seria temerário afirmar que o entendimento de Rubens Gomes de Souza sobre a isenção não apenas é tecnicamente consistente, como se encontra, de fato, plasmado e objetivado no CTN.

Apesar disso, é necessário destacar que a jurisprudência, aparentemente contrariando tal orientação, tem equiparado a alíquota zero (mutilação da hipótese de incidência) à isenção. Como exemplo, cite-se o RE 370.682-9/SC¹⁷, relativo a

crédito presumido de IPI em situações de insumos não tributados ou sujeitos à alíquota zero. Nesse precedente, a natureza da alíquota zero foi pressuposto da decisão desfavorável aos contribuintes, conforme se depreende do voto do Exmo. Sr. ministro Celso de Mello:

Qualquer que seja a definição conceitual que se dê à alíquota zero – que para assimilá-la à isenção (como entendem os eminentes professores Misabel Derzi e Paulo de Barros Carvalho), quer para distingui-la, enquanto noção ontologicamente diversa, do fenômeno isentivo (como sustenta o eminente professor Sacha Calmon) –, o que se releva inquestionável é que as consequências que derivam da alíquota zero são idênticas, em termos econômicos, aos efeitos peculiares à isenção, o que permite dispensar-lhes o mesmo tratamento, em ordem a considerar presente, quanto a ambas, a existência do direito ao crédito.

Analisando-se com maior vagar o trecho acima, constata-se, no entanto, que o ponto decisivo da equiparação não foi a extensão do conceito de isenção, mas a coincidência dos efeitos econômicos da isenção e da alíquota zero. É claro que essa equivalência de efeitos econômicos acarretou, em última instância, uma equiparação de regimes jurídicos. E não é errado que isso ocorra em algumas situações, sobretudo quando a aplicação de mandamentos e princípios constitucionais exige esse tipo de solução. Nada obstante, sob a perspectiva eminentemente teórica e conceitual, como a análise acima quis evidenciar, parece ainda existir espaço para debate.

1

Relatório apresentado pelo prof. Rubens Gomes de Souza, relator geral, e aprovado pela Comissão Especial nomeada pelo ministro da Fazenda para elaborar o projeto de Código Tributário Nacional in: “Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional”, Rio de Janeiro, 1954, pág. 229.

2

Idem.

3

Relatório... cit., pág. 230.

4

Relatório cit., pág. 229.

5

A. A. Becker, *Teoria Geral do Direito Tributário*, 3ª ed., São Paulo: Lejus, 2002, pág. 304.

6

A. A. Becker, *Teoria Geral* cit., pág. 305.

7

Idem.

8

A. A. Becker, *Teoria Geral* cit., pág. 306.

9

J. S. Maior Borges, *Isenções Tributárias*, 1969, pág. 154.

10

J. S. Maior Borges, *Isenções Tributárias* cit., pág. 163.

11

Idem.

12

P. Barros Carvalho, *Curso de Direito Tributário*, 22ª ed., São Paulo: Saraiva, 2010, pág. 556.

13

Idem.

14

P. Barros Carvalho, *Curso de Direito Tributário* cit., pág. 557.

15

P. Barros Carvalho, *Curso de Direito Tributário* cit., pág. 558.

16

J. S. Maior Borges, *Isenções Tributárias* cit., pág. 163.

17

RE 370682, relator(a): min. ILMAR GALVÃO, relator(a) p/ acórdão: min. GILMAR MENDES, Tribunal Pleno, julgado em 25/6/2007, DJ 19/12/2007.

PRESIDENTE | FECOMERCIO-SP
Abram Szajman

SUPERINTENDENTE | FECOMERCIO-SP
Antonio Carlos Borges

COORDENADOR-GERAL

Ives Gandra da Silva Martins
PRESIDENTE DO CONSELHO SUPERIOR DE DIREITO DA FECOMERCIO-SP

COORDENADORES PELAS INSTITUIÇÕES

Ney Prado
ACADEMIA INTERNACIONAL DE DIREITO E ECONOMIA

Ruy Altenfelder
ACADEMIA PAULISTA DE LETRAS JURÍDICAS

Marcos da Costa
ORDEM DOS ADVOGADOS DE S. PAULO

José Horácio H. R. Ribeiro
INSTITUTO DOS ADVOGADOS DE S. PAULO

 SUPERIOR DE DIREITO
Conselho FecomercioSP

FECOMERCIOSP

Rua Dr. Plínio Barreto, 285
Bela Vista • São Paulo
11 3254.1700 • Fax 11 3254.1650
www.fecomercio.com.br

EDITORA E PROJETO GRÁFICO **TUTU** DIRETOR DE CONTEÚDO **André Rocha MTB 45 653/SP** EDITOR **Lucas Mota** DIRETORES
DE ARTE **Clara Voegeli e Demian Russo** EDITORA DE ARTE **Carolina Lusser** DESIGNERS **Renata Lauletta, Laís Brevilheri,**
Paula Seco, Cíntia Funchal, Jacqueline Hamine e Rafael Azevedo ASSISTENTES DE ARTE **Tiago Araujo e Pedro**
Silvério PROJETO GRÁFICO **Carolina Lusser e Laís Brevilheri** CAPA **Tiago Araujo**

PRESIDENTE | FECOMERCIO-SP
Abram Szajman

SUPERINTENDENTE | FECOMERCIO-SP
Antonio Carlos Borges

COORDENADOR-GERAL

Ives Gandra da Silva Martins
Presidente do Conselho Superior de Direito da FecomercioSP

COORDENADORES PELAS INSTITUIÇÕES

Ney Prado
Academia Internacional de Direito e Economia

Ruy Altenfelder
Academia Paulista de Letras Jurídicas

Marcos da Costa
Ordem dos Advogados de S. Paulo

José Horácio H. R. Ribeiro
Instituto dos Advogados de S. Paulo

