REVISTA DOS PROCURADORES DA FAZENDA NACIONAL

Anos 3/4 Nos 3/4 1999/2000

EDITORA CONSULEX

SINPROFAZ

REVISTA DOS PROCURADORES DA FAZENDA NACIONAL

Anos 3/4 - Nos 3/4 - 1999/2000

EDITORA CONSULEX

EDITORA CONSULEX

SINPROFAZ

SINPROFAZ

Presidente: Nilton Célio Locatelli

Diretoria
Diretor Secretário: Márcio Burlamaqui
Diretor Administrativo: Afonso Augusto Ribeiro Costa
Diretor Jurídico: Valdyr Arnaldo Lessnau Perrini
Diretor de Assuntos Prof. e Est. Técnicos: Marcelo Coletto Pohlmann
Diretor de Comunicação Social: Lincoln Pinheiro Costa
Diretora Parlamentar: Terezinha Silva França
Diretor Cultural e de Eventos: Leon Frejda Szklarowsky
Diretor de Assuntos Relativos aos Aposentados: Wilson Ferreira Campos

Centro de Estudos Jurídicos
Diretor Executivo: Luiz Frederico de Bessa Fleury
Diretor Adjunto: Antônio de Moura Borges
Diretor Adjunto: João José Rocha de Souza
Diretor Financeiro: Agostinho do Nascimento Netto
Coordenador de Pós-Graduação: Antônio de Moura Borges
Núcleo de Formação e Aperfeiçoamento Profissional: Lincoln Pinheiro Costa
Coord. de Publicações Téc. e Científicas: Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho

Sede: SCN – Quadra 6 – Conjunto A – Ed. Venâncio 3000, grupo 908, Cep 70718-900, Brasília-DF: Telefax (061) 328-5323.Home Page: www.sinprofaz.org.br

Os artigos encaminhados para publicação na Revista dos Procuradores da Fazenda Nacional deverão ser inéditos, sendo submetidos a apreciação do Centro de Estudos Jurídicos do Sindicato Nacional dos Procuradores da Fazenda Nacional – SINPROFAZ. Os interessados devem remeter seus textos à SCN – Quadra 6 – Conjunto A – Ed. Venâncio 3000, grupo 908, Cep 70718-900, Brasília-DF, ou para o endereço eletrônico do SINPROFAZ: sinprofaz@tba.com.br. A reprodução é permitida desde que citada a fonte.

Revista dos Procuradores da Fazenda Nacional

Coordenador
OSWALDO OTHON DE PONTES SARAIVA FILHO

Conselho Editorial
ALMIR MARTINS BASTOS - AURÉLIO PITANGA SEIXAS - CID HERÁCLITO DE QUEIROZ - DENISE LUCENA CAVALCANTE - EDGARD LINCOLN DE PROENÇA ROSA - GILMAR FERREIRA MENDES - JOAQUIM LUSTOSA FILHO - LEON FREJDA SZKLAROWSKY - LUCIANO BENÉVOLO DE ANDRADE - MARCIANE ZARO - OSWALDO OTHON DE PONTES SARAIVA FILHO - TÉRCIO SAMPAIO FERRAZ JÚNIOR - WAGNER PIRES DE OLIVEIRA

Colaboradores
ANTÔNIO SOUZA PRUDENTE - ARNALDO MORAES GODOY - CRISTINA LUÍZA HEDLER - HUGO DE BRITO MACHADO -IVES GANDRA DA SILVA MARTINS - LEON FREJDA SZKLAROWSKY - MARCIANE ZARO - MÁRCIO IORIO ARANHA - OSWALDO OTHON DE PONTES SARAIVA FILHO - ROBERTÔNIO SANTOS PESSOA - VITTORIO CASSONE

Copidesque: Erbene Santos Rolim
Revisão: Carmem Lúcia A. Dias e Suely Carolina F. Nadler
Fotolito e impressão: Editora Consulex Ltda.
Projeto Gráfico e Editoração Eletrônica: Charles A. R. Gomes

EDITORA CONSULEX
SHIS QL 6 - Conj. 4 - Casa 2 - 71620-045 - Fone: (61) 365-1277
Brasília (DF) Assinaturas: DDG - Discagem Direta Gratuita: 0800-610090

Impresso no Brasil
Printed in Brazil

Sumário

Apresentação 7
Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho

Doutrina
EXECUÇÃO ADMINISTRATIVA DA FAZENDA PÚBLICA 9
Antônio Souza Prudente e Leon Frejda Szklarowsky

LEI COMPLEMENTAR EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA 21
Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho

PREJUDICIALIDADE DA AÇÃO PENAL SEM CRÉDITO TRIBUTÁRIO DEFINITIVAMENTE CONSTITUÍDO 31
Ives Gandra da Silva Martins

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO E SUSPENSÃO DO IPI 43
Hugo de Brito Machado

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA E A APLICAÇÃO PRÁTICA DO ARTIGO 135 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL 47
Cristina Luísa Hedler

DELEGAÇÃO EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA 83
Vittorio Cassone

TAXA *VERSUS* PREÇO PÚBLICO OU TARIFA (ANÁLISE DE SUA NATUREZA E JURISPRUDÊNCIA NO STF E STJ) 91
Márcio Iorio Aranha

PRINCÍPIO DA EFICIÊNCIA E CONTROLE DOS ATOS DISCRICIONÁRIOS 103
Robertônio Santos Pessoa

DISTRITO FEDERAL 111
Leon Frejda Szklarowsky

A ILEGALIDADE DA INSTRUÇÃO NORMATIVA Nº 32/97 E OS REFLEXOS NO ÂMBITO DE ATUAÇÃO DA PFN 117
Marciane Zaro

A TRIBUTAÇÃO NA HISTÓRIA DO BRASIL 131
Arnaldo Moraes Godoy

JURISPRUDÊNCIA

ÍNTEGRAS DE ACÓRDÃOS

1) Incidência da COFINS sobre imóveis (STJ – 1ª T.) 159

2) Imunidade tributária recíproca (STF – Pleno) 174

3) Imposto de importação – fato gerador – incidência do aumento de alíquota (STF – 1ª T.) 178

4) Vedação de importação de veículos usados – princípio da isonomia (STF – 2ª T.) 181

5) Possibilidade de a Fazenda Nacional ajuizar ação contra decisão do Conselho de Contribuintes (TRF da 1ª R. – 4ª T.) 185

EMENTÁRIO

6) *Software* para uso específico – não-incidência do ICMS (STF – 1ª T.) 190

7) *Software* de prateleira – incidência do ICMS (STF – 1ª T.) 191

8) PIS – venda de livro (STF – 2ª T.) 191

9) Vencimentos – irredutibilidade (STF – 2ª T.) 192

10) Recurso administrativo – depósito prévio (STF – 2ª T.) 192

Apresentação

Revigorado com a excelente aceitação do segundo número, o Centro de Estudos Jurídicos (CEJ) do Sindicato Nacional dos Procuradores da Fazenda Nacional (SINPROFAZ) edita os terceiro e quarto números, em volume único da *Revista dos Procuradores da Fazenda Nacional*, com a colaboração da CONSULEX.

Continuando a sua vocação de ser um veículo aberto de informação e divulgação de trabalhos tecnocientíficos de Direito Público, este número é enriquecido com textos assinados por ilustres Procuradores da Fazenda Nacional, por outros eminentes profissionais do Direito do setor público e por outros juristas de merecido reconhecimento. A todos, somos imensamente gratos.

Mantemos a secção dedicada a interessantes decisões dos nossos tribunais.

Esperamos ter conseguido servir dignamente ao nosso leitor, razão maior desta realização.

Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho
Coordenador de Publicações Técnicas e Científicas do CEJ

Execução administrativa da Fazenda Pública

Antônio Souza Prudente
Juiz Federal e professor universitário
Leon Frejda Szklarowsky
Subprocurador-Geral da Fazenda Nacional, aposentado, e professor universitário

Há mais de vinte anos vigora, no Brasil, a Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980, dispondo sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública, com o propósito de acelerar essa cobrança, por meio das normas integrantes de seu procedimento especial.

Na Exposição de Motivos nº 223, que os Senhores Ministros da Justiça, da Fazenda e da Desburocratização enviaram ao Senhor Presidente da República, em 20 de junho de 1980, restou consignado que o anteprojeto daquela lei, "a par de não revogar as linhas gerais e a filosofia do Código, disciplina a matéria no essencial, para assegurar não só os privilégios e garantias da Fazenda Pública em Juízo, como também a agilização e racionalização da cobrança da Dívida Ativa", concluindo que aquele "anteprojeto, por outro lado, insere-se no Programa Nacional de Desburocratização, a que se refere o Decreto nº 83.740, de 18 de julho de 1979, uma vez que simplifica o processo da execução da Dívida Ativa, reduz, substancialmente, o número de despachos interlocutórios do Juiz, liberando-o de trabalhos meramente burocráticos em favor da atividade especificamente judicante, utiliza os modernos serviços dos Correios para a citação dos executados, cria condições para a melhor utilização do processamento de dados na execução fiscal, descongestiona as vias judiciais, nas duas instâncias, e adota outras medidas, tudo em consonância com os princípios constitucionais que regem os direitos e garantias individuais e as funções do Poder Judiciário".

A experiência forense, contudo, ao longo da vigência e aplicação vintenária da referida Lei nº 6.830/80 não tem colhido os bons resultados apontados na profecia de sua exposição de motivos.

Na Justiça Federal, especificamente, a despeito da criação e ampliação de Varas especializadas, em execução fiscal, não se registrou o almejado descongestionamento das vias judiciais, nem, tampouco, a vaticinada agilização na cobrança do crédito fiscal, como, de resto, a mesma experiência fora vivenciada por toda a Justiça brasileira.

Os dados estatísticos do Conselho da Justiça Federal revelam-nos que, até o dia 30 de junho do ano 2000, dos 2.716.064 (dois milhões, setecentos e dezesseis mil e sessenta e quatro) feitos judiciais, em tramitação na Justiça Federal de primeiro grau, 1.265.404 (um milhão, duzentos e sessenta e cinco mil, quatrocentos e quatro) são de execuções fiscais, numa perspectiva de crescente acúmulo e emperramento dos feitos r[illegible]ivos a essa cobrança, que, de há muito, carece de mecanismos efetivamente agilizadores de sua realização.

Em busca de solucionar essa pendência histórica, o Professor Leon Frejda Szklarowsky, que integrou o Grupo de Trabalho instituído pela Portaria Interministerial nº 273, de 15 de julho de 1976, dos Senhores Ministros da Justiça e da Fazenda, tem defendido a proposta pioneira de uma penhora administrativa por órgão jurídico da Fazenda Pública, do que resultou o Projeto de Lei do Senado nº 174, de 1996, reapresentado sob o nº 608/99, por iniciativa do nobre Senador Lúcio Alcântara.

Não obstante elogiável se apresente a proposta de uma penhora administrativa no processo de execução fiscal, o texto constante do Projeto de Lei em referência, de 1996, padece dos vícios da insuficiência de uma resposta cabal e satisfatória à questão da morosidade na realização do crédito fazendário e da desobstrução da atividade funcional da Justiça brasileira, visto que não se revela incorporado nas conquistas da processualística moderna e nos avanços da engenharia jurisprudencial, com rápida evolução, nos últimos tempos, atenta aos apelos de uma sociedade voltada para os desafios de um novo milênio, a reclamar uma Justiça célere e eficaz.

Nesse contexto, sem prejuízo das garantias preconizadas nos institutos da medida cautelar fiscal, regida pelas disposições da Lei nº 8.397, de 6 de janeiro de 1992, e do arrolamento fiscal, previsto no art. 64 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, surge, agora, uma proposta inovadora de uma nova Lei de Execução Fiscal, dispondo sobre a cobrança administrativa do crédito da Fazenda Pública e os embargos do executado, fruto de pesquisa para tese de doutorado, da autoria do Juiz Federal e professor Antônio Souza Prudente, em colaboração com o Professor Leon Frejda Szklarowsky, subscritores deste artigo, visando realizar, com esse novo texto, os objetivos sonhados, originariamente, pelos organizadores do Projeto da Lei nº 6.830/80, no sentido de agilizar e racionalizar a satisfação do crédito da Fazenda Pública sem congestionar as vias judiciais.

O texto proposto agora concilia-se com as garantias fundamentais da Constituição em vigor, com os princípios norteadores do projeto de "Código de Defesa do Contribuinte" (Projeto de Lei do Senado nº 646, de 1999 – Complementar) e com os princípios e normas genéricas do Código de Processo Civil, em grande parte já reformado, pronto a instrumentalizar, em sua dinâmica processual, a

realização administrativa da receita pública e a defesa judicial de uma nova cidadania fiscal.

A execução administrativa do crédito da Fazenda Pública afigura-se juridicamente possível na força dos atributos dos atos administrativos, que se revestem da presunção de legitimidade, decorrente do princípio da legalidade da Administração, da imperatividade impositiva de seu cumprimento coercitivo e da autoexecutoriedade consistente na possibilidade de esses atos serem, imediata e diretamente, executados pela própria Administração, no uso de sua supremacia de Poder Público, independentemente de ordem judicial.

A competência da União para legislar, através do Congresso Nacional, privativamente, sobre Direito Processual, e, concorrentemente, sobre procedimentos em matéria processual, com supremacia da lei federal sobre normas gerais, na espécie, resulta das disposições dos artigos 22, I e 24, XI e respectivo § 4º, da Constituição Federal, em que se ampara a validade formal do projeto ora proposto.

A figura do juiz natural e o princípio da inafastabilidade da jurisdição (CF, art. 5º, inciso XXXV) restam plenamente garantidos aos jurisdicionados nas linhas do novo projeto, que haverá de substituir o da penhora administrativa, dispondo, também, integralmente, sobre a ampla defesa do executado, em juízo.

Brasília (DF), em 15 de novembro do ano 2000.

PROJETO DE LEI Nº

Dispõe sobre cobrança administrativa do crédito da Fazenda Pública, embargos do executado, e dá outras providências.

O Presidente da República:

Faço saber que o Congresso Nacional decreta e eu sanciono a seguinte lei:

Art. 1º A execução administrativa do crédito da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos municípios, e de suas respectivas autarquias e fundações públicas será regida por esta lei e, subsidiariamente, pelo Código de Processo Civil.

Art. 2º Qualquer valor cuja cobrança seja atribuída por lei às entidades de que trata o artigo 1º, será considerado crédito da Fazenda Pública.

§ 1º O crédito da Fazenda Pública, compreendendo o tributário e o não-tributário, abrange atualização monetária, juros, multa de mora e demais encargos previstos em lei ou contrato.

§ 2º A inscrição, que se constitui no ato de controle administrativo da legalidade, será feita pelas Procuradorias Fiscais, após a apuração da liquidez e certeza do crédito e suspenderá a prescrição, para todos os efeitos de direito, por 180 (cento e oitenta) dias ou até a instauração da execução fiscal, se esta ocorrer antes de findo aquele prazo.

§ 3º O crédito da União será inscrito e executado na Procuradoria da Fazenda Nacional.

§ 4º O Termo da Inscrição do Crédito Fiscal deverá conter:

I – o nome do devedor, dos co-responsáveis e, sempre que conhecido, o domicílio ou residência de um e de outros;

II – o valor originário da dívida, bem como o termo inicial e a forma de calcular os juros de mora e demais encargos previstos em lei ou contrato;

III – a origem, a natureza e o fundamento legal ou contratual da dívida;

IV – a indicação, se for o caso, de estar a dívida sujeita à atualização monetária, bem como o respectivo fundamento legal e o termo inicial para o cálculo;

V – a data e o número de inscrição da dívida; e

VI – o número do processo administrativo ou do auto de infração, se neles estiver apurado o valor da dívida.

§ 5º A Certidão de Crédito Fiscal conterá os mesmos elementos do Termo de Inscrição e será autenticada pela autoridade competente.

§ 6º O Termo de Inscrição e a Certidão de Crédito Fiscal poderão ser preparados e numerados por processo manual, mecânico ou eletrônico.

§ 7º Após a notificação do devedor, a Certidão de Crédito Fiscal não poderá ser emendada ou substituída, nem se admitirá a desistência da execução, se já houver embargos, salvo se estes cuidarem de questões meramente processuais, arcando a entidade exeqüente, nesse caso, com as despesas do processo.

§ 8º Quando os embargos versarem sobre questões de mérito, a emenda ou substituição da Certidão de Crédito Fiscal e a desistência total ou parcial da execução somente serão possíveis com a concordância expressa do executado, devendo a Fazenda Pública arcar com as despesas processuais.

§ 9º Na hipótese de emenda ou substituição da Certidão de Crédito Fiscal, será assegurada ao executado a devolução do prazo para embargos.

Art. 3º O Crédito Fiscal regularmente inscrito goza da presunção de certeza e liquidez.

Parágrafo único. A presunção a que se refere este artigo é relativa e pode ser ilidida por prova inequívoca, a cargo do executado ou de terceiro, a quem aproveite.

Art. 4º A cobrança administrativa do crédito da Fazenda Pública não está sujeita a concurso de credores ou habilitação em falência, concordata, liquidação, inventário ou arrolamento.

Parágrafo único. O concurso de preferência somente se verifica entre pessoas jurídicas de direito público, na seguinte ordem:

I – União, suas autarquias e fundações públicas;

II – Estados, Distrito Federal, suas autarquias e fundações públicas, conjuntamente e *pro rata*;

III – Municípios, suas autarquias e fundações públicas, conjuntamente e *pro rata*;

Art. 5º Sem prejuízo dos privilégios especiais sobre determinados bens, que sejam previstos em lei, responde, pela satisfação do crédito da Fazenda Pública, a totalidade dos bens e das rendas, de qualquer origem ou natureza, do sujeito passivo, seu espólio ou sua massa, inclusive os gravados por ônus real ou cláusula de inalienabilidade ou impenhorabilidade, seja qual for a data da constituição do ônus ou da cláusula, excetuados unicamente os bens e rendas que a lei declare absolutamente impenhoráveis.

Art. 6º Nos processos de falência, concordata, liquidação, inventário, arrolamento ou concurso de credores, nenhuma alienação será judicialmente autorizada sem a prova de solução do crédito fiscal ou de concordância da Fazenda Pública.

Art. 7º A execução fiscal poderá ser promovida contra:

I – o devedor, reconhecido como tal no título executivo;

II – o fiador;

III – o espólio;

IV – a massa;

V – o responsável, nos termos da lei, por dívidas, tributárias ou não, de pessoas físicas ou pessoas jurídicas de direito privado; e

VI – os sucessores a qualquer título.

§ 1º A execução fiscal contra pessoa jurídica de direito público observará o disposto nos artigos 730 e 731 do Código de Processo Civil.

§ 2º O síndico, o comissário, o liquidante, o inventariante e o administrador, nos casos de falência, concordata, liquidação, inventário, insolvência ou concurso de credores, se, antes de garantidos os créditos da Fazenda Pública, alienarem ou derem em garantia quaisquer dos bens administrados, respondem, solidariamente, pelo valor desses bens.

§ 3º Ao crédito da Fazenda Pública, de qualquer natureza, aplicam-se as normas relativas à responsabilidade prevista na legislação tributária, civil e comercial.

§ 4º Os responsáveis, inclusive as pessoas indicadas no *caput* deste artigo, poderão nomear bens livres e desembaraçados do devedor, tantos quantos bastem para pagar a dívida. Os bens dos responsáveis ficarão, porém, sujeitos à execução, se os do devedor forem insuficientes à satisfação da dívida.

§ 5º Aplica-se ao crédito da Fazenda Pública de natureza não tributária o disposto nos artigos 186 e 188 a 192 do Código Tributário Nacional.

§ 6º Presume-se fraudulenta a alienação ou oneração de bens ou rendas, ou seu começo, por sujeito passivo em débito para com a Fazenda Pública por crédito tributário ou não tributário regularmente inscrito, em fase de execução.

§ 7º O disposto no parágrafo anterior não se aplica na hipótese de terem sido reservados pelo devedor bens ou rendas suficientes ao total pagamento da dívida em execução.

Art. 8º A competência para processar a execução do crédito da Fazenda Pública é das Procuradorias Fiscais da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos municípios e de suas autarquias e fundações públicas, nos próprios autos de inscrição do crédito fiscal.

Art. 9º As Procuradorias determinarão os atos executivos, e os agentes fiscais, com habilitação para o exercício de cargo privativo de bacharel em Direito, realizarão os atos de execução, observando o devido processo legal.

§ 1º O mandado executivo, a ser expedido pela Procuradoria Fiscal, será instruído com a certidão do crédito da Fazenda Pública, que dele fará parte integrante, como se transcrito fosse.

§ 2º O mandado executivo e a certidão do crédito, devidamente atualizado, poderão constituir um único documento, preparado, até mesmo por processo eletrônico.

Art. 10. O despacho do Procurador Fiscal, que ordenar a expedição do mandado executivo, importa em ordem para:

I – notificação do executado, a fim de pagar a dívida ou apresentar embargos, com efeito suspensivo da execução, perante o juízo competente, no prazo legal;

II – arresto de bens garantidores, se o executado não tiver domicílio certo ou dele se ocultar, não for encontrado, apresentar embargos manifestamente protelatórios ou agir de má-fé, nos termos dos artigos 17, incisos I a VII, e 600, incisos I a IV, do CPC.

III – penhora de bens suficientes, se não for paga a dívida nem ajuizados os embargos, ou se forem eles rejeitados;

IV – registro do arresto ou da penhora, independentemente do pagamento de custas ou de outras despesas cartorárias;

V – avaliação dos bens arrestados ou penhorados.

§ 1º A exceção de pré-executividade, envolvendo questão de ordem pública, declarável de ofício, poderá ser argüida por simples petição, nos autos da execução, a fim de ser resolvida pela Procuradoria Fiscal, sem prejuízo de sua apreciação nos embargos do executado, se houver e for o caso.

§ 2º Se houver embargos, o mandado executivo será devolvido aos autos da execução. Após o julgamento definitivo dos embargos, novo mandado será expedido, com o valor do crédito atualizado, para realização da penhora e avaliação dos bens garantidores da execução.

§ 3º Sempre que, para efetivar a execução, for necessário o emprego de força policial, o agente fiscal a requisitará, mediante exibição do mandado executivo.

Art. 11. O executado será notificado para, no prazo de 10 (dez) dias, pagar a dívida com juros, multa de mora e encargos indicados na Certidão de Crédito Fiscal ou apresentar embargos à execução, perante o Juízo competente, onde funciona a Procuradoria processante.

I – Não haverá notificação pelo correio ou com hora certa, na execução fiscal.

II – Se o devedor não for encontrado, será notificado por edital, podendo realizar-se, de logo, o arresto de seus bens, para garantia da execução.

III – O edital de notificação será afixado na sede da Procuradoria processante, publicado uma só vez no órgão oficial, com prazo de 30 (trinta) dias, e conterá a indicação da Fazenda credora, o nome do devedor e dos co-responsáveis, o montante da dívida atualizada e sua natureza, a data e o número da inscrição no registro do crédito fiscal, o prazo para pagamento e o endereço da entidade exeqüente.

§ 1º O executado ausente do País será notificado por edital, com prazo de 60 (sessenta) dias.

§ 2º Transcorrido o prazo legal para o pagamento da dívida, o arresto converter-se-á em penhora.

§ 3º O prazo para pagamento da dívida e para embargos do executado ou de terceiro contar-se-á da notificação para essa finalidade.

§ 4º A notificação do executado, pelo agente fiscal ou por edital, interrompe a prescrição, que recomeça a fluir pelo prazo previsto no artigo 174 do Código Tributário Nacional.

§ 5º O executado poderá pagar parcela da dívida que julgar incontroversa, e embargar a execução do saldo devedor.

Art. 12. Não ocorrendo o pagamento nem ajuizados os embargos, ou se estes forem rejeitados, a penhora poderá recair em qualquer bem do executado, exceto os que a lei declare absolutamente impenhoráveis.

Art. 13. Salvo determinação contrária da entidade credora, o arresto ou a penhora de bens obedecerá à seguinte ordem:

I – dinheiro;

II – pedras e metais preciosos;

III – imóveis;

IV – navios e aeronaves;

V – veículos;

VI – móveis ou semoventes;

VII – direitos e ações, rendas e prestações periódicas;

VIII – títulos de crédito ou títulos mobiliários, que tenham cotação em bolsa, bem como títulos da dívida pública.

§ 1º A penhora poderá recair, ainda, sobre estabelecimento comercial, industrial ou agrícola, bem como em plantações ou edifícios em construção.

§ 2º Se a penhora efetuar-se em dinheiro, o valor penhorado converter-se-á, de logo, em renda da Fazenda Pública.

§ 3º No caso de arresto em dinheiro, o valor arrestado será convertido em depósito bancário, à ordem e disposição da entidade credora, em estabelecimento oficial de crédito, que assegure atualização monetária de acordo com os índices oficiais, até o trânsito em julgado da sentença definitiva dos embargos.

§ 4º Se não houver embargos ou se estes forem rejeitados, o valor depositado converter-se-á em renda da Fazenda Pública. Em caso contrário, a quantia depositada será devolvida ao executado, se houver ordem judicial.

§ 5º O executado poderá indicar à penhora bens livres e desembaraçados, oferecidos por terceiro, com o consentimento expresso do respectivo cônjuge, havendo concordância da Fazenda Pública.

§ 6º O terceiro será intimado, sob pena de contra ele prosseguir a execução nos próprios autos, para, no prazo de 10 (dez) dias:

I – remir o bem, se a garantia for real; ou

II – remir a execução, pagando a dívida, com juros, multa de mora e demais encargos, indicados na Certidão de Crédito Fiscal, pelos quais se obrigou, se a garantia for fidejussória.

§ 7º Na execução fiscal, far-se-á a intimação da penhora ao executado, pessoalmente, ou por edital, se for o caso.

§ 8º Se a penhora recair sobre imóvel, far-se-á, sempre, a intimação do cônjuge, se houver.

Art. 14. O auto de arresto ou de penhora conterá, além dos requisitos materiais e formais dos arts. 664 e 665 do CPC, também a avaliação dos bens arrestados ou penhorados, por quem os realizar.

§ 1º O agente fiscal, encarregado do cumprimento do mandado executivo entregará cópia do auto de arresto ou de penhora, para fins de registro:

I – no Ofício próprio, se o bem for imóvel ou a ele equiparado;

II – na repartição competente para emissão do certificado de registro, se for veículo;

III – na Junta Comercial, na Bolsa de Valores, e na sociedade comercial, se forem ações, debêntures, cota ou qualquer outro título, crédito ou direito societário nominativo.

Art. 15. Até a assinatura do auto de arrematação ou de adjudicação dos bens penhorados, será deferida pela Procuradoria Fiscal, ao executado ou a terceiros, a substituição da penhora por depósito em dinheiro, que se converterá em pagamento da dívida.

Parágrafo único. A Procuradoria Fiscal poderá ordenar a substituição dos bens arrestados ou penhorados por outros, independentemente da ordem enumerada no artigo 13, bem como determinar o reforço da penhora insuficiente.

Art. 16. No prazo dos embargos, o executado poderá, se quiser, alegar toda matéria útil à defesa, requerer provas e juntar aos autos os documentos e rol de testemunhas, até três, ou, a critério do juiz, até o dobro desse limite.

§ 1º Não será admitida reconvenção, e as exceções, salvo as de suspeição, incompetência e impedimento, serão argüidas como matéria preliminar e serão processadas e julgadas com os embargos.

Art. 17. Recebidos os embargos, o juiz mandará citar a Fazenda exeqüente, por intermédio de sua Procuradoria Fiscal, para impugná-los no prazo de 10 (dez) dias, designando, em seguida, audiência de instrução e julgamento, se for o caso.

Parágrafo único. Não se realizará audiência se os embargos versarem sobre matéria de direito, ou, sendo de direito e de fato, a prova for exclusivamente documental, caso em que o juiz proferirá a sentença no prazo de 10 (dez) dias.

Art. 18. Na execução por carta, os embargos do executado serão oferecidos e julgados no Juízo perante o qual funciona a Procuradoria processante.

Art. 19. Nos embargos à execução fiscal, qualquer intimação ao representante judicial da Fazenda Pública será feita pessoalmente.

Parágrafo único. A intimação de que trata este artigo poderá ser feita mediante vista dos autos, com imediata remessa ao representante judicial da Fazenda Pública, pelo cartório ou secretaria.

Art. 20. Na hipótese de alienação antecipada dos bens penhorados, o produto da alienação será destinado ao pagamento da dívida exeqüenda.

Art. 21. A arrematação será precedida de edital, afixado no local de costume, na sede da Procuradoria Fiscal, e publicado em resumo, uma só vez, gratuitamente, no órgão oficial.

Parágrafo único. O prazo entre as datas de publicação do edital e do leilão não poderá ser superior a 30 (trinta) dias nem inferior a 10 (dez) dias.

Art. 22. A alienação de quaisquer bens penhorados será feita em leilão público, no lugar designado pela Procuradoria da entidade exeqüente.

§ 1º A Fazenda Pública poderá ordenar, e o executado poderá requerer, que os bens sejam leiloados englobadamente ou em lotes individualizados.

§ 2º Cabe ao arrematante o pagamento da comissão do leiloeiro e demais despesas indicadas no edital.

Art. 23. A Fazenda Pública poderá adjudicar os bens penhorados:

I – antes do leilão, pelo preço da avaliação, se a execução não for embargada ou se rejeitados os embargos;

II – findo o leilão:

a) se não houver licitante, pelo preço da avaliação;

b) havendo licitantes, com preferência, em igualdade de condições com a melhor oferta, no prazo de 30 (trinta) dias.

Parágrafo único. Se o preço da avaliação ou o valor da melhor oferta for superior ao dos créditos da Fazenda Pública, a adjudicação somente se realizará se a diferença for depositada pela entidade exeqüente, em estabelecimento oficial de crédito, à disposição do executado, no prazo de 10 (dez) dias.

Art. 24. É lícito ao executado oferecer embargos à arrematação ou à adjudicação, perante o Juízo competente, fundados em excesso ou vícios da penhora ou de seu reforço, bem como da avaliação ou em nulidade da execução, pagamento, novação, transação, compensação ou prescrição, desde que supervenientes à penhora.

Art. 25. As publicações de atos processuais poderão ser feitas resumidamente ou reunir num só texto os de diferentes processos.

Parágrafo único. As publicações farão sempre referência ao número do processo no respectivo Juízo e ao número da correspondente inscrição do Crédito da Fazenda Pública, bem como aos nomes das partes e de seus advogados, suficientes para a sua identificação.

Art. 26. Compete à Fazenda Pública baixar normas sobre o recolhimento do crédito respectivo perante a repartição competente e até mesmo aprovar os modelos de documentos de arrecadação.

Art. 27. O Procurador ou o agente fiscal que, por ação ou omissão, culposa ou dolosa, prejudicar a execução, será responsabilizado, civil, penal e administrativamente.

Parágrafo único. O agente fiscal deverá efetuar, em 30 (trinta) dias, as diligências que lhe forem ordenadas, salvo motivo de força maior devidamente justificado perante a Procuradoria da entidade exeqüente.

Art. 28. A Fazenda Pública não está sujeita ao pagamento de custas e emolumentos. A prática de atos processuais de seu interesse dependerá, contudo,

de preparo ou de prévio depósito, quando forem indispensáveis para a realização do processo judicial.

Parágrafo único. Se vencida, a Fazenda Pública ressarcirá o valor das despesas feitas pela parte contrária.

Art. 29. A Procuradoria Fiscal suspenderá o curso da execução, enquanto não forem localizados bens sobre os quais possa recair a penhora.

§ 1º Decorrido o prazo máximo de 1 (um) ano, sem que sejam encontrados bens penhoráveis, a Procuradoria Fiscal ordenará o arquivamento dos autos da execução, pelo prazo prescricional de 5 (cinco) anos.

§ 2º Encontrados que sejam os bens, serão desarquivados os autos para prosseguimento da execução, no prazo previsto no parágrafo anterior.

§ 3º Não se levará a efeito o arresto ou a penhora quando o produto da execução dos bens encontrados for totalmente absorvido pelo pagamento das custas da execução.

§ 4º No caso do parágrafo anterior e bem assim quando não encontrar quaisquer bens penhoráveis, o agente fiscal descreverá na certidão os que guarnecem a residência ou o estabelecimento do executado.

§ 5º Não corre a prescrição em favor do executado que:

I – frauda a execução;

II – opõe-se maliciosamente à execução, empregando ardis e meios artificiosos;

III – resiste injustificadamente às ordens executivas;

IV – não indica ao agente fiscal onde se encontram os bens sujeitos à execução.

§ 6º A prescrição, de que trata o § 1º deste artigo poderá ser decretada de ofício pela Procuradoria Fiscal ou pelo Juízo competente para decidir os embargos do executado.

§ 7º A Fazenda Pública da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos municípios, de suas respectivas autarquias e fundações públicas prestar-se-ão, mutuamente, assistência e permuta de informações sobre a situação patrimonial dos devedores, para execução dos créditos respectivos, mantendo-se o sigilo previsto no artigo 198 do Código Tributário Nacional, sem prejuízo do disposto no artigo 5º, inciso XXXIV, alínea *b*, da Constituição Federal.

§ 8º Mediante a apresentação do mandado executivo, os agentes fiscais poderão exigir todas as informações de que disponham os tabeliães, escrivães, diretores de Secretarias de Varas e demais serventuários de ofício, entidades bancárias e demais instituições financeiras, empresas de administração de bens, corretores, leiloeiros e despachantes oficiais, inventariantes, síndicos, comissários e liquidatários e quaisquer outras entidades ou pessoas portadoras de informações necessárias à execução do crédito da Fazenda Pública, com relação a bens, rendas, negócios ou atividades de terceiros, mantendo-se o sigilo legal, sem prejuízo do disposto no artigo 5º, inciso XXXIV, alínea *b*, da Constituição Federal.

Art. 30. O processo administrativo correspondente à inscrição do crédito fazendário, à execução fiscal ou à ação proposta contra a Fazenda Pública será

mantido na repartição competente, dele se extraindo cópias autenticadas ou certidões que forem requeridas pelas partes ou requisitadas pelo Ministério Público.

Parágrafo único. Mediante requisição do juiz à repartição competente, poderá o processo administrativo ser exibido na sede do Juízo, lavrando o serventuário termo de recebimento para instrução de qualquer feito judicial, devendo os autos do processo administrativo ser devolvidos à Procuradoria competente no prazo de 30 (trinta) dias.

Art. 31. Para a defesa dos direitos e garantias do executado e da Fazenda Pública, são admissíveis todas as espécies de ações capazes de propiciar sua adequada e efetiva tutela jurisdicional, observadas as normas do Código de Processo Civil e da legislação especial.

Art. 32. Revogadas as disposições em contrário, especialmente a Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980, o artigo 53 e respectivos §§ 1º, 2º, 3º e 4º da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, os incisos V, alínea *a*, e VI do artigo 2º e o art. 14 da Lei nº 8.397, de 6 de janeiro de 1992, esta Lei entrará em vigor 90 (noventa) dias após a data de sua publicação.

Brasília (DF), em 31 de outubro do ano 2000.

Lei Complementar em Matéria Tributária

Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho
Consultor da União
Procurador da Fazenda Nacional de Categoria Especial
Professor de Direito Financeiro e Direito Tributário
da Universidade Católica de Brasília

Inicialmente, cabe invocar a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal no sentido de que não há uma hierarquia entre leis complementares e leis ordinárias, devendo os eventuais conflitos serem resolvidos segundo o critério da competência atribuída pela Constituição da República.

De modo que eventual injuridicidade não se verifica em face da hierarquia entre as leis, mas em virtude de invasão de competência.

Explicito: os fatos geradores, as bases de cálculo e os contribuintes dos impostos, discriminados pela Constituição Federal, devem ser definidos, por força do mandamento constitucional do artigo 146, III, *a*, por lei complementar. Se, eventualmente, uma determinada lei ordinária, instituidora de um desses impostos, previsse uma hipótese de incidência, ou uma base de cálculo, ou os contribuintes em desacordo com a moldura traçada pela lei complementar, não haveria, no caso, desobediência à hierarquia das leis, não seria o caso de ilegalidade, mas de inconstitucionalidade por invasão de competência, pois mera lei ordinária estaria definindo, com descuramento da Constituição, matéria reservada à lei complementar.

Assentou, outrossim, o Excelso Pretório, que edições de leis complementares somente são exigíveis nos casos expressamente previstos na Constituição. Quando o Estatuto Político, num caso específico, utiliza a palavra lei sem qualificação, está se referindo à lei ordinária.

Concordo que, em alguns preceptivos da Constituição, a palavra "lei", utilizada sem adjetivação, abrange tanto a lei complementar como a lei ordinária

(exemplos: CF, art. 5º, *caput*, II e XXXVI, art. 102, *caput*, I, *a*, art. 150, I e III, *a*), mas, nesses casos, iniludivelmente, a palavra "lei" foi utilizada em sentido amplo como lei genérica, vale dizer, qualquer espécie de lei em sentido formal e material, o que não sucede, em outras hipóteses, quando esta palavra é utilizada em sentido técnico estrito, ou seja, "lei" significando apenas "lei ordinária".

O Excelentíssimo Senhor Ministro MOREIRA ALVES, em conferência inaugural do XXIII Simpósio Nacional de Direito Tributário (promovido pelo Centro de Extensão Universitária, São Paulo, outubro de 1998) corrobora:

> "quando a Constituição não exige expressamente lei complementar, a lei de que se trata é lei ordinária. Exceto numa hipótese, que é aquela hipótese em que se fala genericamente em lei, quando se trata da reserva legal, e se diz que não se pode exigir uma determinada conduta – ninguém é obrigado a fazer ou deixar de fazer –, senão em virtude de lei. Porque aí, obviamente, a palavra lei está usada não apenas no sentido estritamente técnico, mas é empregada para significar que, para essa obrigação, há necessidade daquela lei indispensável para gerar essa obrigação. E, conseqüentemente, abarca as leis ordinárias e aquelas leis que a Constituição exige que sejam leis complementares." (*Processo administrativo tributário – Pesquisas tributárias. Nova série, nº 5*, coordenador Ives Gandra da Silva Martins, conferencista inaugural José Carlos Moreira Alves, São Paulo: RT/CEU, 1999, pág. 27).

O Supremo Tribunal Federal também já pacificou a jurisprudência no sentido de que lei apenas formalmente complementar (pois, para a respectiva matéria, a Constituição não exige lei complementar) pode, sem problema, disciplinar matéria da competência de lei ordinária, mas, para todos os efeitos, essa lei complementar será tida como lei ordinária, podendo ser alterada normalmente por outra lei ordinária.

A recíproca, porém, não é verdadeira, isto é, o que não pode é a lei ordinária invadir o campo de competência da lei complementar.

Além do requisito substancial, a Constituição só exige leis complementares para tratar de matérias, por ela, expressamente indicadas. O artigo 69 da Constituição Federal prevê um *quorum* de maioria absoluta de votos para a aprovação de leis complementares.

Esse outro requisito tem relevância, apenas, para se averiguar a constitucionalidade formal de uma lei complementar, que cuide, realmente, de matéria de sua competência.

A Constituição não empresta relevância ao *quorum* de maioria absoluta de votos, quando uma chamada "lei complementar" trata de matéria, para qual a Carta Magna não exige lei dessa espécie.

Repita-se: lei apelidada de complementar que trate de matéria de lei ordinária é, em verdade, lei ordinária, e, pode, perfeitamente, ser alterada por outra lei ordinária.

Se lei complementar ostenta em seu bojo disciplinas de matérias da competência mesmo de lei complementar e de outras que deveriam ser tratadas por lei ordinária, em relação a estas últimas matérias, essa lei complementar, nessa parte, será tida como lei ordinária e poderá ser alterada por lei ordinária.

Já ouvi de jurista de escol a opinião de que, embora tratando de matéria fora da competência que a Constituição lhe atribui, lei ordinária não poderia alterar essa lei apenas formalmente complementar pelo fato desta ter sido aprovada por maioria absoluta (metade mais um de votos dos membros do Congresso Nacional), enquanto que o *quorum*, para a aprovação de leis ordinárias, é a maioria simples.

Não é assim. Na hipótese esse *quorum* não interessa, pelo simples fato de a Carta Política não ter exigido, para a matéria, lei complementar.

Aliás, tanto o argumento é falho que leis ordinárias, ocasionalmente, são aprovadas por maioria absoluta de votos e até pela totalidade dos votos dos membros do Congresso Nacional, nem assim, passam a ter o *status* de lei complementar, o que demonstra que a questão primordial é de competência.

Em matéria tributária, a Constituição Federal, de 1988, no seu artigo 146, estatui que *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;
>
> c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas."

O inciso II do artigo 146 da Lei Maior estabelece, de forma genérica, que cabe à lei complementar *regular as limitações constitucionais ao poder de tributar*.

Por outro lado, estou que as normas de imunidades tributárias são regras de negação de competência, mas não deixam de ser uma limitação ao poder de tributar (mesmo porque estão classificadas como tais no artigo 150, VI na Seção II do Capítulo I do Título VI da CF, Seção intitulada *Das Limitações ao Poder de Tributar*), pois representam exceções lógicas (não de forma sucessiva no tempo) às regras gerais que atribuem poder de tributar, reduzindo-lhes a extensão.

Diante de tal preceptivo, levando-se em conta a exegese no sentido de que as imunidades tributárias estariam inclusas nessas limitações, embora reconheça a dificuldade de se regulamentar uma imunidade, a parcela que entendo mais perspicaz da doutrina se restringe a dizer que a lei complementar só seria competente para tratar dos lindes objetivos da imunidade, como, por exemplo, os conceitos de renda, patrimônio e serviços, que fossem aceitos como razoáveis ou compatíveis com a verdadeira interpretação da Constituição.

Entretanto, a exigência de lei complementar desaparece totalmente, quan-

do se lê, por exemplo, no artigo 150, VI, *c*, da Carta Política, que é vedado aos entes da Federação a instituição de impostos sobre o patrimônio, a renda e os serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social sem fins lucrativos, "**atendidos os requisitos da lei**", ou, ainda, no artigo 195, § 7º, que são imunes de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que "**atendam as exigências estabelecidas em lei**".

Observe-se que, nos dois dispositivos constitucionais retrocitados, a palavra "lei" vem isolada, sem o qualificativo *complementar*, o que indica que, em ambos os casos, a lei de que se trata é a lei ordinária.

É certo que o § 4º do artigo 195 da Lei Suprema reza que a lei poderá instituir outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, obedecido o disposto no artigo 154, I, sendo que a palavra "lei" aí, mesmo sem qualificação é a complementar, mas cumpre colimar que, nesta hipótese, o próprio preceito do § 4º do artigo 195, expressamente, manda observar os requisitos para a utilização da competência tributária residual da União do artigo 154, I, inclusa neles a exigência de lei complementar.

No entanto, os preceptivos do artigo 150, VI, *c*, e do artigo 195, § 7º, todos da Constituição Federal, cuidam dos requisitos subjetivos, vale dizer, aquelas normas disciplinadoras das características e do comportamento das pessoas imunes de competência de lei ordinária nacional.

ALIOMAR BALEEIRO, comentando a norma do artigo 19, III, *c*, da Constituição pretérita, nesta parte com redação igual à do artigo 150, VI, *c*, da Constituição atual, reforça esse entendimento, ao asseverar que "a lei que fixará os requisitos é a lei ordinária" (*Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*, 7ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 1997, pág. 313).

Com base na Constituição revogada, o Supremo Tribunal Federal deixou a questão dirimida no modo da Ementa a seguir transcrita:

"RECURSO EXTRAORDINÁRIO nº 93.770/RJ

Relator: Ministro Soares Munõz

Imposto de Importação. Imunidade.

O art. 19, III, *c*, da Constituição Federal, não trata de isenção, mas de imunidade. A configuração desta está na Lei Maior. **Os requisitos da lei ordinária** que o mencionado dispositivo manda observar não dizem respeito aos lindes da imunidade, mas **àquelas normas reguladoras da constituição e funcionamento da entidade imune**. Inaplicabilidade do art. 17 do Decreto-Lei nº 37/66. Recurso extraordinário conhecido e provido". (RTJ 102/304)

No caso, o Excelso Pretório, simplesmente, não permitiu que lei complementar ou lei alguma regulamentasse, limitando o real sentido da imunidade objetiva, a qual não se confunde com isenção, como fez o artigo 19 do Decreto-Lei nº 37/66, diploma legal que, a bem da verdade, era anterior à Constituição passada, e que impôs uma restrição objetiva à imunidade (só haveria imunidade se a mercadoria importada tivesse sido considerada, pelo Conselho de Política Aduaneira, sem similar nacional), uma restrição que não estava na melhor interpretação do texto constitucional.

Mas disse mais a decisão, em comento, que cabe à lei ordinária estabelecer as características subjetivas para que possa identificar se determinada entidade é ou não uma daquelas que a Constituição favoreceu com a imunidade tributária. Portanto, uma questão relativa à estrutura da entidade, e não a problema de limitação ou restrição da imunidade objetiva.

No julgamento do pedido de medida liminar na ADIn nº 1.802-3/DF contra os artigos 12, 13 e 14 da Lei nº 9.532, de 10.12.97, em confronto com os artigos 146, II e 150, VI, *c*, da Constituição, Relator o Excelentíssimo Senhor Ministro SEPÚLVEDA PERTENCE, o Pretório Augusto ratificou que a lei, a que se refere o artigo 150, VI, *c*, Constituição Federal, é, efetivamente, a lei ordinária, podendo, perfeitamente, essa interpretação ser estendida para a norma constitucional do § 7º do artigo 195.

Como notificou o *Informativo do STF* nº 120: *o Tribunal deferiu a suspensão cautelar de eficácia dos seguintes dispositivos da Lei nº 9.532/97: a) § 1º do artigo 12, que retira das instituições de educação ou de assistência social a imunidade com relação aos rendimentos e ganhos de capital auferidos em aplicações financeiras de renda fixa ou de renda variável; b) alínea f do § 2º do artigo 12, que estabelece, como condição do gozo da imunidade pelas instituições, a obrigatoriedade do recolhimento de tributos retidos sobre os rendimentos por elas pagos ou creditados; e c) artigos 13,* caput, *e 14, que prevêem a suspensão do gozo da imunidade tributária como forma de penalidade por ato que constitua infração à legislação tributária. À primeira vista, reconheceu-se a inconstitucionalidade formal dessas normas, sob o entendimento de que o artigo 150, VI, c, da CF ('... atendidos os requisitos da lei') remete à lei ordinária a competência para estipular requisitos que digam respeito apenas à constituição e ao funcionamento das entidades imunes, e que qualquer limitação objetiva ao poder de tributar, como previsto no artigo 146, II, da CF, só pode ocorrer mediante lei complementar.*

Por outro lado, a interpretação no sentido de que a lei cogitada seria sempre a lei complementar não justifica o pleonasmo que ocorreria entre o dispositivo constitucional do artigo 146, II, que manda que lei complementar regulamente as limitações constitucionais ao poder de tributar, no sentido de expressar a melhor interpretação dessas normas, e aí estariam inclusas nelas as imunidades previstas no artigo 150, VI, *c*, e no artigo 195, § 7º, com esses mesmos preceptivos constitucionais, que estariam prevendo, por essa exegese, que os requisitos para o gozo das imunidades deveriam, também, ser regulamentados por lei, que seria, também, a complementar.

Em outras palavras, se a lei complementar fosse competente para disciplinar em todos os casos, não haveria necessidade de que os preceitos dos artigos 150, VI, *c*, e 195, § 7º, todos da Lei Suprema de 1988, mandassem observar, também, a lei complementar.

Cumpre mencionar que a nossa Corte Constitucional tem pacificado o entendimento de que à imunidade do artigo 195, § 7º, pertinente à contribuição para

seguridade social em benefício das entidades de assistência social, não se aplica o disposto no artigo 14 do Código Tributário Nacional, que se refere apenas às características e ao funcionamento dessas entidades para a fruição da imunidade de impostos, podendo, no entanto, as entidades beneficiadas gozar do privilégio, só podendo validamente sofrer limitações normativas quando definidas estas em sede de lei ordinária. (STF, Sessão Plenária – MI 232, Relator: Ministro MOREIRA ALVES, *in* RTJ 137/965-984. STF, Primeira Turma – ROMS 22.360-3-DF, Relator: Ministro ILMAR GALVÃO, *in* DJU de 23.02.96. STF, Primeira Turma – ROMS 22.192-9-DF, Relator: Ministro CELSO DE MELLO, *in* DJU de 19.12.96).

A propósito, o artigo 149 do Estatuto Político, de 1988, que cuida, dentre outras contribuições especiais, das contribuições sociais, de que as contribuições para a seguridade social são subespécies, manda observar o artigo 146, III, da mesma Carta, não determinando, o que não deixa de ser sugestivo, a aplicação do artigo 146, II, que se refere, justamente, à competência de lei complementar para regular as limitações constitucionais ao poder de tributar.

Um outro ponto merece análise: é certo que o artigo 149 da Constituição, de 1988, que autoriza a instituição das contribuições especiais ou parafiscais, manda observar o artigo 146, III, da mesma Carta, mas deve ser colimado que, nos exatos termos do artigo 146, III, *a*, do Estatuto Político, cabe a lei complementar, apenas e tão somente em relação aos impostos discriminados na Constituição, definir os respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes.

Como as contribuições especiais não são impostos, caracterizando-se como uma outra espécie tributária, tributo em sentido lato (tributo parafiscal), não há necessidade de lei complementar para definir os seus fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes, tarefa que compete à lei ordinária.

Contudo, as normas gerais do Código Tributário Nacional aplicam-se, no que couber, a essas contribuições, satisfazendo, assim, a recomendação dos artigos 149 e 146, III, ambos da Carta Magna de 1988.

A seu turno, o artigo 195, *caput*, incisos I e II, da Carta Política não exige lei complementar para a instituição ou disciplina das contribuições para a seguridade social nele discriminadas, mas sim, lei ordinária, pois reza que *a seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta ou indireta, nos termos da lei.*

Aliás, a jurisprudência reiterada do Supremo Tribunal Federal é no sentido de que as discriminadas contribuições para o financiamento da seguridade social já estão suficientemente definidas no art. 195, I e II, da Lei Suprema, não havendo necessidade de lei complementar.

O uso da competência residual da União em relação a impostos se dará por meio lei complementar, como determina o artigo 154, I, da Superlei.

Apenas para a instituição de outras contribuições, não discriminadas pelo texto Constitucional, nem mesmo em decorrência de emenda constitucional, destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, é que o § 4º do artigo 195 da Lei das Leis exige lei complementar.

Se bem que o § 11 do artigo 195 da Constituição da República veda a concessão de remissão ou anistia das contribuições das empresas e dos trabalhadores para a seguridade social, para débitos em montante acima ao fixado em lei complementar.

A Constituição Federal, no seu art. 148, atribui competência exclusiva à União para instituir, mediante lei complementar, tributos fiscais extraordinários ou suplementares: os empréstimos compulsórios, para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência e no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional.

Juristas, de merecido renome, têm entendido que, num exame teleológico (mesma razão), medidas provisórias podem instituir empréstimo compulsório para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa e sua iminência (CF, art. 148, I), sendo que, nessa hipótese, o Congresso Nacional teria que aprovar a medida provisória por maioria absoluta, para que ela fosse transformada em lei complementar (CF, art. 69).

Com todas as vênias, discordo, embora o entendimento acima seja lógico, mas não se pode mesmo esperar lógica em tudo que se encontra na nossa Constituição.

Levanto o obstáculo de que, como não há ressalva de disposição constitucional no que tange ao *quorum* para que o Congresso aprove as medidas provisórias, este deve ser o geral: maioria simples dos votos, presente a maioria absoluta dos congressistas (CF, art. 47), enquanto que a Constituição, além de ter reservado um conteúdo próprio para as leis complementares, exige, para a aprovação delas, maioria absoluta (CF, art. 69).

Portanto, ao meu ver, medidas provisórias, mesmo que aprovadas com os votos de todos os membros do Congresso Nacional, não poderão ser transformadas em lei complementar.

Talvez o constituinte tenha acreditado que, nesses casos mais do que prementes, como de guerra externa ou sua iminência e de situação de calamidade pública, as aprovações dos projetos de lei se dariam rapidamente, sem maiores discussões.

O artigo 155, § 2º, inciso X, alínea *a*, da Constituição da República dispõe que o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação *não incidirá sobre operações que destinem ao exterior produtos industrializados, excluídos os semi-elaborados definidos em lei complementar.*

Parenteticamente, vale mencionar que, definir não é listar um a um os produtos que se harmonizam à natureza de uma coisa já definida, mas, como asseverou o Excelentíssimo Senhor Ministro do Superior Tribunal de Justiça HUMBERTO GOMES DE BARROS, "definir é explicar o significado de um termo, estabelecendo o seu valor semântico. É, ainda, colocar em destaque atributos próprios de um ente, para torná-lo inconfundível com qualquer outro". (RMS 3.889-0-RN, *in* DJU de 06.06.94).

A seu turno, o inciso XII, do mesmo § 2º do artigo 155, reza, ainda em

relação ao ICMS, que *cabe à lei complementar* definir seus contribuintes, *dispor sobre substituição tributária, disciplinar o regime de compensação do imposto, fixar, para efeito de sua cobrança e definição do estabelecimento responsável, o local das operações relativas à circulação de mercadorias e das prestações de serviços, excluir da incidência do imposto, nas exportações para o exterior, serviços e outros produtos além dos* industrializados e semi-elaborados, *prever casos de manutenção de crédito, relativamente à remessa para outro Estado e exportação para o exterior, de serviços e de mercadorias* e *regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.*

Por sua vez, , inciso III do *caput* do artigo 156 da Lei Maior diz que o imposto sobre serviços de qualquer natureza, excluídos os referentes ao ICMS, serão definidos em lei complementar.

Já o § 3º do mesmo artigo 156, concernente ao ISS, estatui que cabe à lei complementar fixar as suas alíquotas máximas e excluir de sua incidência exportações de serviços para o exterior.

Um outro parêntese para adentrar em outro assunto, que mantém interseção com este: em relação ao tratado internacional em matéria tributária, este só passa a compor o ordenamento jurídico nacional, tornando-se assim internamente obrigatório, após ter sido devidamente referendado pelo Congresso Nacional, através de decreto legislativo, promulgado por decreto do Presidente da República e, conseqüentemente, publicado, passando a ter o *status* equiparado às leis ordinárias nacionais. É assim que vem entendendo o Supremo Tribunal Federal.

Em 1974 e 1981, o STF deliberou pela *prevalência do tratado, mesmo anterior à lei, porque contém normas específicas* (HC nº 51.977-DF, *in* RTJ 70, págs. 333/335 e HC nº 58.727-DF, *in* RTJ 100, págs. 103/1039). No julgamento do RE 80.004-SE, que transcorreu entre 3 de setembro de 1975 a 1º de junho de 1977, o Pleno do Supremo Tribunal Federal, ao examinar a inovação efetuada pelo Decreto-Lei nº 427/1969 relativamente à Convenção de Genebra – Lei Uniforme sobre Letras de Câmbio e Notas Promissórias, promulgada no Governo Castelo Branco em 1966, no ponto em que criou uma outra hipótese de nulidade para a nota promissória: a falta de registro no cartório, decidiu, por maioria de votos, em face do conflito real de normas, afastar a aplicação do tratado, para aplicar a lei posterior a ele, por representar esta a última vontade do legislador, sem embargo das conseqüências do descumprimento do tratado no plano internacional (*in* RTJ 83/809/848), o STF, no julgamento da Ext. nº 662 – República do Peru, proclamou a "PARIDADE NORMATIVA ENTRE LEIS ORDINÁRIAS BRASILEIRAS E TRATADOS INTERNACIONAIS ... A eventual precedência dos atos internacionais sobre as normas infraconstitucionais de direito interno brasileiro somente ocorrerá – presente o contexto de eventual situação de antinomia com o ordenamento doméstico –, não em virtude de uma inexistente primazia hierárquica, mas, sempre, em face da aplicação do critério cronológico (*lex posterior derogat priori*) ou, quando cabível, do critério da especialidade" (*in Repertório IOB de Jurisprudência*, Caderno 1, 1ª quinzena de julho de 1997, nº 13/97, texto 1/11192, pág. 305).

Recentemente, no julgamento de pedido de medida liminar na ADIN nº 1.480-3-DF, no qual se discutiu a constitucionalidade do Decreto Legislativo nº 68, de 16.09.92 (quorum exigido é de maioria simples) e do Decreto nº 1.855, de 10.04.96, que respectivamente aprovaram e promulgaram a Convenção nº 158 da OIT, diante de suposto conflito entre os artigos 4º a 10 do Tratado com o artigo 7º, I, da CF/88 e o artigo 10, I, do ADCT, referente ao problema das dispensas injustificadas, a nossa Corte Constitucional decidiu que tratado internacional entra na ordem jurídica interna como lei ordinária, não podendo ingressar na ordem jurídica brasileira como lei complementar.

Pois bem, ao contrário do que sucedia com o artigo 19, § 2º, da Constituição pretérita, que permitia que lei complementar concedesse isenções de impostos estaduais e municipais, a Constituição brasileira, de 1988, deixa bem fincado, no seu artigo 151, III, a vedação de a União *instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios,* mas há ressalvas das hipóteses previstas no artigo 155, § 2º, inciso X, alínea *a*, e inciso XII, alínea *e*; no artigo 156, § 3º, inciso II, que, no caso de tratados, estes deverão apresentar tão-somente normas programáticas, dependendo a materialização das isenções ou reduções de lei complementar, e da hipótese do artigo 178 do Diploma Constitucional.

Poderá, contudo, a União, por meio de tratado internacional, isentar, amplamente, tributos de competência dos Estados, do Distrito Federal e dos municípios, se aprovada proposta de emenda constitucional neste sentido.

Estou que somente a Constituição da República poderia ter estabelecido uma superioridade dos tratados em confronto com as leis infraconstitucionais, o que, em regra, não o fez, salvo no artigo 5º, § 2º, que confere supremacia aos tratados celebrados até 05.10.1988 e que tratem sobre direitos humanos que, por acaso, tiveram a proeza de ainda não estar expressos na nossa Constituição e o artigo 178 da mesma Carta, que, também, concede hegemonia aos tratados internacionais sobre transporte internacional, atendido o princípio da reciprocidade, em relação à lei.

Destarte, a norma do artigo 98 do Código Tributário Nacional não prevê norma de primado dos tratados. É mera regra recomendadora de prevenção de conflito.

Prejudicialidade da Ação Penal sem Crédito Tributário Definitivamente Constituído

Ives Gandra da Silva Martins
Professor Emérito da Universidade Mackenzie,
em cuja Faculdade de Direito foi Titular de Direito
Econômico e de Direito Constitucional

Desde a Lei nº 4.729/65 discute-se, em maior profundidade, se haveria, no País, um direito tributário penal, com princípios próprios a conformar a vertente sancionatória de uma norma que, por não ser de aceitação social, depende da sanção administrativa e/ou penal para ser cumprida[1].

Em todo o mundo, por ser o tributo instrumento por meio do qual o Estado retira recursos da sociedade para prestar-lhe serviços públicos, mas tam-

1 Escrevi: *"Kelsen e Cossio travaram, no passado, intenso debate para definir se as normas sancionatórias seriam primárias ou secundárias, entendendo aquele que seriam necessariamente primárias, por assecuratórias daquelas de comportamento, e este que seriam secundárias, posto que a lei é feita para ser cumprida e não pode ser estudada a partir de sua patologia jurídica. No concernente à divisão em normas de aceitação social e de rejeição social, o dilema se compõe na medida em que as normas de aceitação social têm nas sanções instrumental repressivo de rara aplicação, posto que as normas comportamento seriam cumpridas mesmo que não houvesse penalidades.*
As denominadas leis naturais — na moderna concepção de direito natural, que não se choca com o direito positivo, visto que há normas que o Estado apenas reconhece e outras que cria — são, quase sempre, normas de aceitação social. O respeito ao direito à vida é típica norma de comportamento, que seria cumprida pela maior parte de qualquer população, mesmo que sanção não houvesse. Para tais normas compreende-se que as normas sancionatórias sejam secundárias, visto que o brilho das normas primárias ou de comportamento por si só assegura a força de sua aplicação e aceitação pela comunidade. Desta forma, quanto às normas de aceitação social, Cossio tem razão, sendo a norma sancionatória mero apêndice de aplicação restrita aos desajustados sociais.

(Continua)

bém para a manutenção dos detentores do poder, é visto como uma exigência desmedida, pagando, o cidadão, mais do que deve, para receber, em serviços, apenas parte do que recolhe, sendo a outra parte utilizada, *pro domo sua*, por aqueles que governam o povo.

A extinção da punibilidade – que sempre conformou o direito tributário penal, salvo o breve interregno entre as Leis nºs 8.383/91 e a 9.249/94 – é tida pelos doutrinadores como característica especial de um direito em que o Estado tem interesse de "perdoar" o contribuinte faltoso mediante o recebimento dos tributos não recolhidos, fazendo-o, inclusive, para manter a fonte produtora de riquezas para o Poder.

Em meus livros *Apropriação Indébita no Direito Tributário Brasileiro* (Ed. Bushatsky, 1975), *Da Sanção Tributária* (Ed. Saraiva, 1980) e *Teoria da Imposição Tributária* (2ª ed., Ed. LTR, 1997) procuro, no âmbito de direito positivo pátrio e comparado, assim como da doutrina e da jurisprudência, estudar tal característica diferencial.

Geraldo Ataliba, ao prefaciar meu livro *Da Sanção Tributária*, mostra como a matéria foi estudada pela doutrina latino-americana, realçando os trabalhos pioneiros de Hector Villegas, em seu clássico *Direito Tributário Penal*[2].

Coordenei dois Simpósios sobre a matéria, em 1979 e 1995, o primeiro sob o título "Sanções Tributárias" e o segundo "Crimes contra a Ordem Tributária", com a presença de Ministros do STF, STJ, representantes da Procuradoria

O mesmo não acontece quanto às normas de rejeição social. Nestas, prevalece a necessidade da norma sancionatória, única capaz de fazer cumprida a norma de rejeição social. O tributo, como o quer Paulo de Barros Carvalho, é uma norma. E uma norma de rejeição social. Vale dizer, sem sanção não seria provavelmente cumprida.
A sanção é que assegura ao Estado a certeza de que o tributo será recolhido, visto que a carga desmedida que implica traz, como conseqüência, o desejo popular de descumpri-la. Tanto assim é que um contribuinte, que seria incapaz de matar alguém, mesmo que não houvesse norma sancionatória, muitas vezes, é tentado a não pagar tributos, só o fazendo em face do receio de que a norma sancionatória lhe seja aplicável.
É que todos os contribuintes sabem que pagam mais do que deveriam pagar para atender às necessidades maiores do Estado e às necessidades menores dos detentores do poder. Assim sendo, no que diz respeito às normas de rejeição social, parece-me que a teoria Kelseniana tem maior propriedade, visto que a norma sancionatória é, evidentemente, a assecuratória de norma tributária" (Sistema Tributário na Constituição de 1988, 4ª edição, ed. Saraiva, 1992, págs. 11/13).

2 "A portentosa documentação assim recolhida enfrentando todos os tipos de questões e solucionando as mais variadas colocações – está a desafiar a argúcia da doutrina, a quem incumbe sistematizar princípios, organizar critérios de apreensão e compreensão global dos fenômenos e estabelecer as linhas gerais do tema. Além e acima disso, reduzir toda essa elaboração às exigências constitucionais, propiciando uma visão mais universal e elevada, que tente dar unidade e coerência às grandes linhas da construção dogmática que há de inspirar o legislador e orientar os exegetas.
A melhor contribuição para esse esforço, na América Latina, foi desenvolvida por Hector Villegas, em livro clássico (que foi inclusive traduzido para a língua portuguesa e editado pela Editora da Universidade Católica de São Paulo, à época em que exercemos o honroso cargo de reitor desta tradicional instituição).
Suas mediações são-nos muito úteis, dada a semelhança entre os regimes constitucionais argentino e brasileiro. Essa obra teve excelente repercussão no nosso meio" (*Da Sanção Tributária*, Ed. Saraiva, 1980, pág. XI).

Geral da República, juízes federais, professores universitários, agentes fiscais e advogados, tendo, a esmagadora maioria, entendido, pelas conclusões publicadas dos dois eventos, que o direito penal tributário – prefiro "direito tributário penal" – está na estrita dependência do direito tributário, não havendo "crime tributário" divorciado dos institutos, princípios e normas que conformam a lei fiscal. Em outras palavras, apenas a infração às normas de tal ramo pode gerar, nas hipóteses legais, o delito tributário.

Esta vinculação umbilical entre a norma tributária e a norma penal tributária traz como conseqüência depender, a configuração do delito, da efetiva violação à norma tributária, violação esta que só pode ser detectada, no direito brasileiro, pela Administração Pública e, mais precisamente, pela autoridade fiscal[3].

Ora, o "crédito tributário" é que, não satisfeito, pode gerar o "delito tributário penal".

Que é "crédito tributário"? O Código Tributário Nacional, que tem eficácia de lei complementar, determina, em seu artigo 139, que:

"O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta."

A natureza do "crédito tributário" é a mesma da "obrigação tributária", que, pelo art. 113 do mesmo diploma, é assim perfilada:

"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 inobservân-

3 Escrevi, em 1972, sobre a norma tributária penal o seguinte: *"6) Conclusões – Pelo exposto acima, entendemos, no campo doutrinário, que:*
a) não existe um direito penal tributário ou um direito tributário penal distinto do direito tributário;
b) a sanção é fator inerente ao direito tributário, única forma de se compreender as finanças públicas, como uma economia de aquisição compulsória;
c) as sanções aos delitos e infrações tributárias têm sempre a mesma finalidade, qual seja, de forçar o pagamento do crédito público;
d) os crimes que muitas vezes são considerados como de direito tributário, ou são de direito penal puro, pois que se considera como tal não é o fato de ter incidido sobre o campo tributário, mas sim o de ser um crime em si (falsificação documental por exemplo), ou não têm contextura própria para assim serem considerados;
e) o único argumento válido para justificar o momento em que uma infração tributária passa também a ser delito é o de que a lei assim a rotule, com o que o batismo oficial se transforma no único componente dimensionador de sua natureza jurídica;
f) o que existe realmente, em termos de sanções, que não consideramos de natureza penal, mas de natureza civil, ou mais pertinentemente tributária, são regras cogentes do que se poderia denominar direito tributário sancionatório não desligado do direito tributário, mas apenas para efeitos didáticos assim denominado" (*Direito Tributário* nº 2, José Bushatsky Editor, 1972, pág. 157).

cia, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária".

Qual a diferença entre as duas realidades impositivas, com tratamento diferenciado? A diferença reside no fato de que a "obrigação tributária" nasce com a ocorrência do fato gerador, nos termos do artigo 114 do CTN, cuja dicção é a seguinte:

> "Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência", mas pode jamais chegar ao conhecimento da Administração Tributária. Em outras palavras, a hipótese de imposição ocorre como o fato material capaz de atrair o direito do Estado de exigir o tributo previsto em lei, mas seu simples nascimento não provoca necessariamente o nascimento do crédito tributário, que depende de a Administração tomar conhecimento do fato ocorrido, quando, então, "constitui o crédito tributário"[4].

O "crédito tributário" é, portanto, o ingresso da "obrigação tributária" no universo cognoscitivo da Administração Pública, razão pela qual o lançamento é que o constitui.

É o artigo 142 do CTN que esclarece o que é o lançamento no direito brasileiro, sendo seu discurso o seguinte:

> "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."

4 Bernardo Ribeiro de Moraes ensina: *"Por outro lado, a figura do fato gerador da obrigação tributária está dentro das seguintes idéias fundamentais:*
a) é um conceito tributário. O fato gerador do imposto forma parte da natureza jurídica deste, constituindo causa para o nascimento da obrigação tributária, tendo, portanto, natureza jurídica;
b) o fato gerador da obrigação tributária é uma situação definida em lei ordinária como necessária e suficiente a sua ocorrência (CTN, art. 114), a fim de dar nascimento à obrigação tributária respectiva. Esta se dá em decorrência da conjugação de dois elementos: da norma jurídica ordinária, que define o fato tributado; e da ocorrência deste fato;
c) o conteúdo do fato gerador do imposto é fundamentalmente econômico, embora sua formulação seja jurídica;
d) o fato gerador do imposto é um instrumento utilizado pelo legislador para dar nascimento à obrigação tributária respectiva;
e) o fato gerador do imposto individualiza as diferentes classes de tributo e espécies tributárias;
f) o fato gerador do imposto deve ser definido em lei ordinária, em atenção ao princípio da estrita legalidade tributária (Constituição, art. 150, I). A Constituição não define o imposto nem o cria, muito menos a Lei Complementar. Somente lei do poder tributante competente é que poderá definir fatos geradores, possibilitando a exigência do imposto;
g) desde que respeite o objeto do imposto, o legislador ordinário poderá escolher os fatos que deseja para a criação da respectiva obrigação tributária (fato gerador do imposto)" (*Imposto de Renda – Conceitos, Princípios e Comentários*, Ed. Atlas, 1996, pág. 57).

Como se percebe, o lançamento tem uma natureza dualística. Ele não constitui a "obrigação", pois esta já existe antes do lançamento, mas constitui o "crédito", que outorga o direito à Fazenda Pública de exigir o tributo após sua constituição. Por isto, tenho dito que o lançamento é um ato que "declara" a "obrigação tributária" e "constitui" o "crédito tributário", que tem a mesma natureza da obrigação. É um ato declaratório e constitutivo, ao mesmo tempo[5].

Ora, o artigo 142 é claríssimo – e tem eficácia de lei complementar – ao dizer que a constituição do crédito tributário é **privativa** da autoridade fiscal. Nem o Presidente da República, nem um Ministro do STF, nem um Juiz federal ou estadual, nem um membro do *parquet* federal ou estadual, nem o próprio legislador federal, estadual ou municipal pode "constituir" o crédito tributário, pois a lei complementar determina que esta constituição é ação **"privativa"** da autoridade fiscal.

Pode ocorrer, todavia, que a autoridade que "constitua" o crédito tributário não o faça corretamente.

Os artigos 145 e 151 do CTN, cujas dicções são as seguintes:

5 Escrevi: *"Tem-se, nos processos fiscais, por incorreta percepção de costumes fiscais anteriores ao advento do CTN, entendido que o ônus da prova cabe sempre ao sujeito passivo da obrigação tributária e nunca ao sujeito ativo. Por essa linha de pensamento, tudo pode o Fisco alegar na elaboração do auto de infração, cabendo ao contribuinte ou responsável — muitas vezes obrigado a produzir a impossível prova negativa — o encargo de destruir a alegação.*
Por força de inércia, por conveniências exegéticas, pelas limitações pertinentes ao processo revisional de lançamento, que é 'o contencioso administrativo' no País, e pelo receio e custos que a discussão judicial da pendência tributária acarreta, a ultrapassada tradição tem sido mantida, não se apercebendo a maioria dos intérpretes que, desde o surgimento do CTN, é ela incompatível com a norma geral do lançamento. O art. 142 fulminou-a. Inverteu o princípio. Obrigou o sujeito ativo a, privativamente, tudo providenciar sem ter, inclusive, o condão de transferir encargos e funções.
Ora, os quatros aspectos mencionados pelo art. 142 do CTN são de exclusiva responsabilidade do sujeito ativo da relação tributária. E de mais ninguém. Vale dizer, deve determinar, de forma clara e nítida, respeitados os princípios da estrita legalidade, tipicidade fechada e reserva absoluta de lei formal, o sujeito ativo: a) quando, como e onde ocorreu o fato gerador da obrigação tributária; b) qual sua base de cálculo; c) qual o montante do tributo; d) qual o sujeito passivo.
No concernente à base de cálculo, a clareza é inequívoca. Compete ao sujeito ativo a determinação da base de cálculo, ou seja, da matéria tributável. Determinar quer dizer conformar por inteiro. Definir. Não permitir dúvidas. Espancar generalidades. Afastar zonas cinzentas. Determinar é dar o perfil completo, o desenho absoluto, nítido, claro, cristalino, límpido. E tal determinação tem que ser apresentada pela sujeito ativo, no lançamento, e não pelo sujeito passivo.
Tal colocação obriga o sujeito ativo a fazer levantamento completo, a partir de fatos indiscutíveis e inquestionáveis e não meras presunções ou palpites para produção de autos de infração, sem determinação da matéria tributável, na expectativa de que o sujeito passivo a determine na impugnação. Não pode proceder por 'achar que', na esperança de que a falha defesa do sujeito passivo termine por tornar líquido e certo, pela omissão ou impossível prova negativa, a ilíquida, incerta e indeterminável matéria tributável.
Pelo art. 142 do CTN, compete o ônus da prova de que a matéria tributável, a base de cálculo existe, ao sujeito ativo da relação tributária e não ao passivo, pois que apenas a autoridade administrativa, de forma privativa, tem competência para determinar tais elementos. E tais elementos têm que ser tipificados por inteiro, não podendo ser conformados por elástica, flexível, maleável e extensível aplicação do princípio da legalidade e da tipicidade (*Direito Econômico e Empresarial*, ed. 1986, págs. 96/97)" (*Direito Constitucional Interpretado*, Ed. Revista dos Tribunais, 1992, pág. 97).

"Art. 145. O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de:

I – impugnação do sujeito passivo;

II – recurso de ofício;

III – iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no art. 149;"

"Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

I – a moratória;

II – o depósito do seu montante integral;

III – as reclamações e os recursos nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;

IV – a concessão de medida liminar em mandado de segurança.

Parágrafo único. O disposto neste artigo não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal, cujo crédito seja suspenso, ou dela conseqüentes, permitem que o contribuinte que não concorde com a referida 'constituição', impugne-a, com o que a 'constituição definitiva' fica suspensa até o julgamento final da impugnação.[6]"

No Brasil, onde não há "contencioso administrativo", mas apenas um processo revisional do lançamento, à própria autoridade fiscal ou a um colegiado da entidade fiscalizadora caberá proceder à referida revisão. Findo esse processo fará ou não a "constituição definitiva" do crédito tributário.

Em outras palavras, o "crédito tributário" só será definitivamente constituído, conforme jurisprudência da Suprema Corte, no momento em que o processo de revisão do lançamento tiver sido encerrado, com a manutenção do lançamento, total ou parcialmente. A partir deste momento, tem a Administração Pública o direito de exigi-lo do contribuinte.

Consta do artigo 174 do CTN, dedicado a disciplinar a prescrição, que esta só começa a correr após a constituição definitiva do "crédito tributário", estando assim redigido:

"A ação para cobrança do crédito tributário prescreve em 5 anos, contados da data da sua **constituição definitiva.**

Parágrafo único. A prescrição se interrompe:

I – pela citação pessoal feita ao devedor;

II – pelo protesto judicial;

III – por qualquer ato judicial que constitua em mora o devedor;

6 Américo Masset Lacombe esclarece: *"o lançamento é em princípio imutável. Em 1950, RUBENS GOMES DE SOUSA distinguia as situações em que o lançamento poderia ou não ser revisto, para afirmar a possibilidade de revisão, modificação ou substituição por outro, com fundamento em erro incorrido na verificação de dados ou elementos de fato em que se tenha baseado, e, para afirmar tal impossibilidade quando o fundamento da revisão por erro na valoração jurídica dos dados ou elementos de fato em que se baseara" (grifos meus). (Direito Tributário nº 4,* José Bushatsky Editor, 1976, pág. 174).

IV – por qualquer ato inequívoco ainda que extrajudicial, que importe em reconhecimento do débito pelo devedor" (grifos meus).[7]

No passado, defendi a tese de que a "constituição definitiva" seria apenas a confirmação da "constituição inicial" e que, no caso de haver modificação parcial do ato de lançamento, haveria uma "novação tributária". Por esse entendimento, que chegou a ser inicialmente aceito pela Suprema Corte, a prescrição começaria a correr a partir do lançamento, e não da "constituição definitiva" do crédito tributário.

O Supremo Tribunal Federal, todavia, por seu plenário, em decisão liderada pelo Ministro José Carlos Moreira Alves, entendeu que o "crédito tributário" só passa a ser definitivo, quando todas as conseqüências que são inerentes à sua exigibilidade puderem ser exercidas pela Administração.

7 No Recurso Extraordinário nº 94.462-1 (E.) SP o Ministro Moreira Alves, seu relator, assim explicitou o que seja constituição definitiva: *"Portanto, é decisivo responder a esta pergunta: o que é constituição definitiva de crédito tributário? O Código Tributário Nacional nos arts. 174 e 154 emprega as expressões 'constituição definitiva' e crédito definitivamente 'constituído'. Ora, é de boa hermenêutica que a lei não contém palavras supérfluas, todas elas aptas ao esclarecimento do diploma legal. Assim, a idéia que dá a lei tributária – é o raciocínio lógico que se impõe – é da existência de créditos fiscais não definitivamente constituídos. E como decorre da própria expressão utilizada pelo legislador, créditos definitivamente constituídos só podem ser aqueles atingidos pela preclusão, isto é não impugnados pelo sujeito passivo na fase administrativa ou após a decisão proferida no procedimento fiscal administrativo, quando impugnados tempestivamente. É este o sentido que ao termo emprestam estudiosos do direito tributário, a começar pelo maior doutrinador, que foi o saudoso Rubens Gomes de Sousa: 'Se o contribuinte contesta os resultados do processo de lançamento, este fica suspenso até a decisão final do processo', e essa decisão é que constituirá afinal o lançamento definitivo, que poderá ser idêntico ao lançamento anterior contestado (se o contribuinte perder o processo) ou poderá modificá-lo (se o contribuinte ganhar parcialmente o processo) ou ainda anulá-lo (se o contribuinte ganhar totalmente) (Cadernos de Pesquisas Tributárias, vol. 1, pág. 153, citado por Francisco de Assis Praxedes). No mesmo caderno, vol. II, págs. 117 e seguintes, encontram-se no mesmo diapasão, respeitáveis opiniões: constituição definitiva do crédito tributário sem quaisquer dúvidas, o que se dá com a notificação do lançamento sem que o sujeito passivo impugne ou com a final manifestação do Poder Público (Bernardo Ribeiro de Morais). "Por constituição definitiva deve entender-se a situação do crédito que não está mais sujeita a impugnação na esfera administrativa, seja por decurso do prazo ou confirmação" (Rafael Moreno Rodrigues). A jurisprudência pátria dos colégios judiciários e administrativos segue a mesma esteira (TJRGS, Rev. de Jurispr., do TJRGS nº 46/212 e 54/238, TJSC, Boletim Adcoas, 1976, nº 39.869, Colegiados Administrativos Estaduais, Boletim Adcoas, ano 1975, Suplementos nºs 16 e 48)" (RTJ 92/348-349).*

A matéria da decadência e da prescrição está intimamente relacionada com a definição de lançamento. O art. 142 do Código Tributário Nacional conceitua o lançamento como sendo "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".

Em verdade, o lançamento é o ato que constitui em definitivo o crédito fiscal (artigo 174 do CTN), assinalando, dessa forma, o dia *a quo* do prazo prescricional. O período de tempo anterior diz respeito à decadência, cujo prazo se inicia no primeiro dia do ano seguinte ao do exercício (art. 173 do CTN).

Penso que a melhor doutrina é a adotada por Ruy Barbosa Nogueira consoante a qual *"o lançamento só se considera definitivamente constituído para os efeitos do artigo 148 do Código Tributário Nacional quando se torna irreversível na esfera administrativa, seja por preclusão do poder de impugnação, seja pelo julgamento do processo por decisão de que não caiba recurso"* (Teoria do Lançamento Tributário, pág. 70)" (grifos meus) (Direito Tributário atual, volume 6, co-edição IBDT/ed. Resenha Tributária, 1986, págs. 1292/1294).

Em outras palavras, o Supremo Tribunal Federal, desde o final da década de 70, fixou orientação de que a "constituição definitiva do crédito tributário" – que outorga à Administração o direito de exigi-lo, podendo sua inércia ser punida pela prescrição – só ocorre ao final do processo administrativo, de certa forma, antecipando a clareza do discurso constante do artigo 5º, inciso LV, da Lei Suprema, assim redigido:

> "aos litigantes, em processo judicial ou **administrativo**, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e a **ampla defesa,** com os meios e recursos a ela inerentes" (grifos meus).[8]

Ora, este aspecto de extrema relevância não tem sido examinado pela Segunda Turma do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, tendo já inclusive um de seus ilustres magistrados, o ínclito Juiz Dr. Peixoto Júnior, declarado:

> "Não é **crédito tributário constituído** que se caracteriza como **elemento de delito**, mas os resultados de supressão ou redução de tributos que se verificam automaticamente, no término do prazo dos recolhimentos, **em face da lei e não da vontade da Administração no encerramento do procedimento fiscal** (grifos meus) (RECURSO CRIMINAL Nº 97.03.039629-1).

Ora, Sua Excelência, ao se sobrepor à Administração Pública na função de constituir o crédito tributário, transveste-se de julgador em autoridade fiscal substituindo o agente administrativo na atividade de lançamento prevista no artigo 142 do CTN, e transformando-se em autoridade lançadora de tributos.

S. Exa., inclusive, altera, por inteiro, a dicção dos artigos 139, 142, 151 e 174 do CTN, que falam em **constituição de crédito tributário** e em **constituição definitiva, atos privativos** da Administração, ao dizer que a "constituição definitiva do crédito tributário" é "elemento de eficácia meramente opinativa."[9]

Em outras palavras, S. Exa. torna letra morta o Código Tributário Nacional, a distinção entre obrigação e crédito tributário, o processo administrativo, e se transforma a única autoridade capaz de dizer se "houve ou não supressão de tributos", ao considerá-los devidos mesmo diante da ausência de crédito tributário e de obrigação tributária, constatada pela Administração Pública, tornando a função fiscalizadora própria desta última, mera "performance acadêmica"!!! A Administração Pública passa a ser singela "consultora" do verdadeiro lançador de tributos em que, ao ver do ilustre magistrado, se transforma a autoridade judicial, capaz de dizer qual é a obrigação tributária, qual o crédito e qual a pena a ser aplicada ao contribuinte, mesmo que a Administração Pública declare inexistir crédito e obrigação!!![10]

Mais do que isto, S. Exa. dá a entender que as autoridades penais são mais competentes para praticar atos no âmbito do direito tributário que aquelas autoridades concursadas para exercer a função de fiscalizar, própria dos cargos que integram os quadros da Administração Pública. Assim, a atuação desses agentes, especialistas em direito tributário, no exercício da atividade fiscalizadora inerente a seus cargos, passa a representar mera "manifestação opinativa" sobre se houve ou não supressão de tributos. Aliás, essa "opinião" torna-se absolutamente despicienda, pois os magistrados especializados em direito penal podem alterar o CTN, exercer a função privativa do agente fiscal de constituir o crédito tributário, inclusive para efeitos de conformar a conseqüência delituosa de sua supressão, transformando-se, repito, nas verdadeiras autoridades lançadoras!!!

Em sentido contrário, há de se ler as seguintes ementas do Tribunal Regional Federal da 3ª Região:

> "*HABEAS CORPUS* Nº 96.03.020488-9
> RELATOR: Juiz Sinval Antunes – Primeira Turma
> IMPETRANTE: Lauro Malheiros Neto
> PACIENTES: Aluízio Carlos Fabrício Júnior, Helena Gimenez Fabrício, Carlos Fabrício Neto e Nívea Maria de Carvalho Gimenez
> IMPETRADO: Juízo Federal da 1ª Vara Criminal de São Paulo/SP
> ADVOGADO: Lauro Malheiros Neto
> EMENTA: PENAL. PROCESSUAL PENAL. *HABEAS CORPUS*. TRANCAMENTO DE AÇÃO PENAL. AUSÊNCIA DE JUSTA CAUSA. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS DESCONTADAS DOS EMPREGADOS, MAS NÃO REPASSADAS, EM ÉPOCA PRÓPRIA, À PREVIDÊNCIA SOCIAL. CRIME CONTRA A OR-

8 Celso Ribeiro Bastos comenta o dispositivo: *"Com efeito, além de tornar certo o preceptivo a volta aos litigantes em processo judicial, conferiu igual destinação aos envolvidos em processos administrativos. Esta inclusão foi extremamente oportuna porque veio consagrar uma tendência que já se materializava no nosso direito, qual seja: a de não despertar estas garantias aos indiciados em processos administrativos. Embora saibamos que as decisões proferidas no âmbito administrativo não se revestem do caráter de coisa julgada, sendo passíveis portanto de uma revisão pelo Poder Judiciário, não é menos certo, por outro lado, que já dentro da instância administrativa podem perpetrar-se graves lesões a direitos individuais, cuja reparação é muitas vezes de difícil operacionalização perante o Judiciário.*
Daí porque esta preocupação em proteger o acusado no curso do próprio processo administrativo ser muito vantajosa mesmo porque, quanto melhor for a decisão nele alcançada, menores são as chances de uma renovação da questão diante do Judiciário" (grifos meus) (*Comentários à Constituição do Brasil*, 2º volume, Ed. Saraiva, 1989, pág. 268).

9 *"Assevero, pois, que virtual acolhimento da impugnação administrativa só pode ser recebido no feito como elemento de eficácia meramente inativa" (trecho do referido voto).*

10 Gilberto de Ulhôa Canto lembra que: *"1.2. A natureza de ato administrativo (por compreensão, também, da seqüência de atos administrativos que constitui o procedimento que produz o lançamento) está expressamente afirmada na primeira parte do mesmo artigo, que diz:*
"Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento...".
1.3. Que a atividade administrativa de efetuar o lançamento é vinculada, diz o parágrafo único do referido art. 142, que também declara a sua natureza obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.
1.4. Reforça a tese da natureza declaratória do lançamento a afirmação, contida no art. 114, de que o lançamento se reporta à data da ocorrência do fato gerador da obrigação, e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada" (Caderno de Pesquisas Tributárias nº 12, Co-edição CEEU/Ed. Resenha Tributária, 1987, pág. 2).

DEM TRIBUTÁRIA.

ALEGAÇÃO DE ATIPICIDADE DA CONDUTA. AÇÃO PENAL INTENTADA ANTES DO TÉRMINO DO PROCESSO ADMINISTRATIVO. ADVENTO DO ART. 83 DA LEI Nº 9.430/96. CONSTRANGIMENTO ILEGAL VERIFICADO. ORDEM CONCEDIDA

1. O artigo 83 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, trouxe ao nosso ordenamento jurídico salutar inovação, qual seja, a decisão final na esfera administrativa como condição prévia para o encaminhamento da representação fiscal ao Ministério Público para fins de instauração da ação penal quando tratar-se de crime contra a ordem tributária.

2. Apresenta-se precipitada a denúncia oferecida antes do término do processo administrativo fiscal. Se à Fazenda Pública não é dado o ajuizamento de execução fiscal, enquanto houver a pendência de recurso na instância administrativa, porquanto somente após o julgamento de referido recurso o débito passará a ser inscrito em dívida ativa, igualmente não pode o Ministério Público, antes disso, propor ação penal, até porque inexiste ainda ilícito fiscal. Portanto, inexistindo ilícito tributário, muito menos existirá razão para apuração de ilícito penal.

3. O crime tipificado no art. 95, letra *d*, da Lei nº 8.212/91, deve ser compreendido como inserto na categoria de crime contra a ordem tributária, pois como é notoriamente cediço, a contribuição social é espécie de gênero tributo, aplicável, pois, ao caso em exame, o art. 83 da Lei nº 9.430/96.

4. Ordem concedida, trancando-se a ação penal instaurada contra os pacientes.

ACÓRDÃO: Vistos, relatados e discutidos estes autos, em que são partes as acima indicadas.

DECIDE a Primeira Turma do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, por votação unânime, conceder a ordem, na forma do relatório e voto constantes dos autos, que ficam fazendo parte integrante do presente julgado.

São Paulo, em 11 de março de 1997 (data do julgamento)";

"*HABEAS CORPUS* Nº 96.03.053815-6

IMPETRANTE: Melania Zila de Oliveira Xavier

PACIENTES: Ferdinando Salerno, Aquilino Lovato Junior e Raul Benedito Lovato

IMPETRADO: Juiz Federal da 1ª Vara de São José dos Campos

RELATORA: Juíza Sylvia Steiner

EMENTA: *HABEAS CORPUS*. TRANCAMENTO DE AÇÃO PENAL. FALTA DE JUSTA CAUSA. AÇÃO PENAL POR CRIME FISCAL INSTAURADA NA PENDÊNCIA DE RECURSO NA ESFERA ADMINISTRATIVA. INEXISTÊNCIA DA CERTEZA DO ILÍCITO TRIBUTÁRIO. QUESTÃO PREJUDICIAL ABSOLUTA. ORDEM CONCEDIDA.

1. A certeza da existência de tributo devido e não pago é pressuposto para a instauração da ação penal, pois diz com a prova da materialidade delitiva, que é condição da ação penal.

2. O art. 83 da Lei nº 9.430/96 não criou hipótese de condição de procedibilidade, destinando-se apenas a derrogar normas contidas no Decreto 982/93, que previam a representação da autoridade fiscal ao Ministério Público tão logo lavrada a notificação fiscal de lançamento de débito.

3. Compete privativamente à autoridade fiscal dizer da existência de tributo devido (art. 142 do CTN). Antes de apurada a existência de ilícito tributário, não se pode falar de ilícito penal. Precedentes.

4. Ordem concedida, para trancar-se a ação penal por falta de justa causa.

ACÓRDÃO: Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, ACORDAM os juízes da Segunda Turma do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, por unanimidade, em conceder a ordem, na conformidade da Ata de Julgamento e nos termos do voto de Juíza Relatora. Declarou o voto o Juiz Celio Benevides. São Paulo, 1º de abril de 1997 (data do julgamento)" (publicações xerocopiadas no próprio Tribunal).[11]

Parece-me ser este o melhor entendimento da prejudicialidade, independentemente do artigo 83 da Lei nº 9.430/96.

11 O Juiz Sinval Antunes de Souza no primeiro julgamento justificou: *"Entendo que a presente ordem contém foros de procedência. Com efeito, o artigo 151, inciso III, do Código Tributário Nacional preceitua que: Portanto, a teor do que preconiza a norma em comento, tem-se que o lançamento tributário procedido pela autarquia previdenciária encontra-se suspenso, ou seja, melhor dizendo, não se encontra regularmente constituído nos termos do artigo 142 do CTN, restando, à luz da norma específica, ausente, o pressuposto de concretização do resultado previsto no tipo penal, tornando, via de conseqüência, o órgão acusador carecedor da ação penal, porquanto ausente, na hipótese, o interesse juridicamente protegido pelo Estado, uma vez que ainda pende de solução na esfera administrativa o lançamento fiscal originário da atacada lide penal"* (grifos meus) (Habeas Corpus nº 96.03.020488-9).

Planejamento Tributário e Suspensão do IPI

Hugo de Brito Machado
Professor Titular de Direito Tributário da UFC
Juiz aposentado do Tribunal Regional Federal da 5ª Região
Presidente do Instituto Cearense de Estudos Tributários

SUMÁRIO: 1. A hipótese de suposto planejamento tributário. 2. Suspensão do IPI. 2.1. Conceito. 2.2. Finalidade da suspensão. 2.3. Suspensão e crédito. 2.4. Suspensão não é isenção. 2.5. Créditos de operação anteriores à que se fez com suspensão do imposto.

1. HIPÓTESE DE PLANEJAMENTO?

Tem sido colocada como hipótese de planejamento tributário, entre as indústrias de aguardente, por exemplo, a separação entre a produção do álcool e a produção da aguardente, tendo-se em vista a suspensão do IPI nas vendas feitas pelas produtoras de álcool, para as indústrias de aguardente.

Diz-se que o fisco federal estaria admitindo a utilização do crédito do IPI, pelas indústrias de aguardente, relativamente a entrada de álcool adquirido de produtoras que o fornecem com suspensão do imposto.

Não nos parece, porém, que exista o direito ao crédito em referência, como a seguir será demonstrado. Assim, não se está diante de hipótese de planejamento, mas de verdadeira fraude fiscal.

2. SUSPENSÃO DO IPI

2.1. Conceito

A suspensão do imposto não se confunde com a isenção, nem com a alíquota zero. "Sob o título 'suspensão do imposto', a legislação do IPI instituiu uma série de medidas de controle fiscal destinadas a preservar eventuais créditos tributários da União, em face de situações especiais, até que se verifique o fato econômico que justifique a sua exigência, ou viabilize a aplicação de uma isenção ou outro benefício fiscal sujeito a condições."[1]

Diz-se que há suspensão do imposto quando, sendo este devido, sua exigibilidade fica suspensa, por determinação da lei, até que ocorra a condição legalmente estipulada, que em geral é a entrada no estabelecimento destinatário. Se ocorre desvio, se ocorre a utilização do produto em finalidade diversa daquela que ensejou a suspensão, cessa esta, voltando o imposto a ser exigível.

2.2. Finalidade da suspensão

A suspensão tem por finalidade evitar, condicionalmente, o ônus na operação correspondente.

Se na operação seguinte o imposto é devido, será então recolhido o daquela, e também, em face da não-utilização de crédito, o imposto relativo à operação anterior, onde se deu a suspensão.

Se na operação seguinte àquela em que o imposto é suspenso ocorre isenção, ou imunidade tributária, tem-se garantia a ausência do ônus desde a operação anterior, evitando-se que a isenção, ou a imunidade, abranja somente o valor acrescido na operação final.

Em se tratando de isenção, ou imunidade, a suspensão do imposto em etapas anteriores tem a vantagem de evitar o recolhimento de quantia que depois vai servir como crédito para quem realiza a operação isenta, ou imune, que somente terá como utilizar esse crédito se realizar, também, operações tributárias. Assim, em se tratando de empresas dedicadas exclusivamente à exportação, por exemplo, é mais adequada a técnica da suspensão do imposto nas etapas anteriores.

2.3. Suspensão e crédito

O mesmo resultado que se alcança com a suspensão do imposto em etapas anteriores é alcançado pela autorização para uso do crédito. Inadmissível, assim, em princípio, a cumulação das duas coisas: suspensão nas etapas anteriores mais uso do crédito de imposto que não foi cobrado.

Em qualquer caso a suspensão funciona como técnica destinada a viabilizar

1 Raymundo Clovis do Valle Cabral Mascarenhas, Tudo sobre *IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados*, editado pelo autor, Salvador, 1995, pág. 79.

a exigência do imposto na hipótese de desvio do produto.

Este sai do estabelecimento do fornecedor com suspensão do imposto, o qual, entretanto, é desde logo devido, porque se deu sua incidência. Sua exigência, porém, fica suspensa. Será cobrado integralmente na operação seguinte, vale dizer, na venda do produto. Assim, se aquele insumo que teve o IPI suspenso é desviado de seu destino, e de qualquer forma vendido para outros fins, que não a industrialização de produto tributado, o fisco poderá exigir do vendedor o imposto correspondente.

Com a entrada do produto (insumo) no estabelecimento que vai utilizá-lo em seu processo produtivo, cessa a responsabilidade do vendedor, pelo imposto que estava suspenso, porque se entende que este será recolhido pelo adquirente. Será recolhido, exatamente porque este não utilizará crédito, e o valor do imposto, antes devido pelo fornecedor da matéria prima, integra-se automaticamente no valor do imposto por ele devido no ato da venda do produto tributado.

Tal procedimento não contraria de modo nenhum o princípio constitucional da não-cumulatividade, porque não implica recolhimento de imposto a final maior do que o resultante da aplicação da alíquota sobre a base de cálculo na operação tributada final.

2.4. Suspensão não é isenção

É importante insistir na assertiva de que a suspensão do imposto não é isenção. Na hipótese de suspensão o imposto incide. Torna-se devido. Apenas não será exigido naquela oportunidade, porque há uma exoneração provisória, que poderá deixar de existir se incorrer a condição da qual depende, e de todo modo será afastada pela cobrança do imposto na operação seguinte.

O uso do crédito, pelo adquirente do insumo, converteria a **suspensão** em verdadeira exoneração definitiva. Em verdadeira isenção.

Ressalte-se que o uso do crédito, quando a operação anterior é isenta, justifica-se exatamente para evitar que a isenção se converta em simples deferimento de incidência, ou suspensão do imposto. Não é razoável, pois, entender-se uma suspensão de sorte a convertê-la em isenção.

2.5. Créditos de operação anteriores à que se fez com suspensão do imposto

Atenção especial merece a questão relativa aos créditos decorrentes de imposto pago em etapas anteriores àquela em que ocorre a suspensão do IPI.

A Medida Provisória nº 1.508-16, de 17 de abril de 1997, depois de determinar a suspensão do IPI na saída de produtos das posições 2204, 2205, 2206 e 2208 da TIPI, do estabelecimento do produtor com destino e, entre outros, aos estabelecimentos engarrafadores dos mesmos produtos (artigos 3º e 4º), estabelece que **será anulado, mediante estorno na escrita fiscal, o crédito do IPI concernente às matérias primas, produtos intermediários e material de embalagem, que tenham sido empregados na industrialização, ainda que**

para acondicionamento, de produtos saídos do estabelecimento produtor com a suspensão do imposto. (art 5º).

Ocorre que o imposto relativo aos mencionados insumos, se não é usado como crédito, será cumulado com aquele a final pago sobre a saída do produto do estabelecimento que utiliza aqueles insumos.

Tem-se, aí sim, flagrante lesão ao princípio da não-cumulatividade, porque o IPI a final pago, em sua totalidade, será superior ao resultado da aplicação da alíquota cabível sobre o valor do produto na operação final.

A Medida Provisória nº 1.602, integrante do denominado **pacote de ajuste fiscal,** assegura a manutenção e utilização do crédito do IPI relativo às matérias primas, produtos intermediários e material de embalagem utilizados na industrialização dos produtos destinados à exportação, que tenham saído com suspensão do imposto, do estabelecimento industrial, para empresa comercial exportadora, com o fim específico de exportação (art. 32, inciso I e § 1º).

O crédito assegurado, não é, como à primeira vista poderia parecer, o correspondente ao imposto suspenso, relativo à operação realizada entre o estabelecimento industrial e a empresa comercial exportadora. É o relativo aos insumos utilizados pelo estabelecimento industrial. Diz respeito ao IPI devido nas operações realizadas entre os fornecedores dos mencionados insumos e o estabelecimento industrial, operações anteriores, portanto, àquela em que se deu a suspensão do imposto.

A tal crédito o industrial tem direito em razão do princípio da não-cumulatividade. A norma da medida provisória que o assegura, como qualquer outra porventura contemplada na legislação, no mesmo sentido, apenas realiza o referido princípio constitucional. É norma que o explicita, simplesmente. Isto, porém, não autoriza a conclusão de que exista o direito ao crédito relativamente ao imposto que, na operação de aquisição, ficou suspenso.

Responsabilidade Tributária e a Aplicação Prática do Artigo 135 do Código Tributário Nacional

Cristina Luísa Hedler
Procuradora da Fazenda Nacional/PR

SUMÁRIO: Introdução. 1. Sujeição passiva tributária. 2. Responsabilidade tributária. 2.1. Noções preliminares e conceitos. 2.2. Nascimento da responsabilidade tributária. 3. Responsabilidade tributária no CTN. 3.1. O artigo 128 do CTN. 3.2. Responsabilidade tributária por sucessão. 3.3. Responsabilidade tributária por infrações. 3.4. Responsabilidade tributária de terceiros. 3.4.1. A regra do art. 134 do CTN. 3.4.2. A Regra do art. 135 do CTN. 4. Aplicação prática do art. 135 do CTN. Conclusão. Referências Bibliográficas.

INTRODUÇÃO

A responsabilidade tributária, mais especialmente a regra do artigo 135 do CTN, é tema muito controverso, tanto na literatura nacional, quanto na estrangeira, sendo que esta última se preocupa menos com os casos de sujeição passiva, em virtude da ausência de reflexos na prática.

A significação da palavra "responsabilidade", bem como daquelas que têm direta correlação com o assunto sob enfoque (sujeito passivo, contribuinte, responsável, entre outras), assume variados contornos entre os doutrinadores, que, por isso, desenvolvem diferentes formas de classificação e distinção terminológicas.

Através desta monografia pretendeu-se, mais especificamente, analisar, sob aspectos jurídicos e de elevada relevância prática, o artigo 135 do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/66), em face das divergências doutrinárias e das diversas tendências jurisprudenciais.

Assim é que se fez necessário iniciar o presente estudo, tratando da sujeição passiva tributária, para, em seguida, adentrar nas conceituações, considerações e na origem da própria responsabilidade tributária.

Na seqüência, cuidou-se da **responsabilidade tributária** em face da terminologia adotada no Código Tributário Nacional, passando a breve análise dos artigos que são abrangidos pelo capítulo assim intitulado, subdividido nas seções que tratam do artigo 128 (disposição geral), da responsabilidade dos sucessores (artigos 129 a 133), da responsabilidade por infrações (artigos 136 a 138) e da responsabilidade de terceiros (artigos 134 e 135).

Finalmente, após tratar mais detidamente do artigo 135 do CTN, foi possível cuidar dos aspectos que envolvem sua aplicação prática, em face da mais recente jurisprudência a respeito, através da qual se obtém, em parte, a solução para as questões relativamente às quais a doutrina diverge mais acentuadamente.

1. SUJEIÇÃO PASSIVA TRIBUTÁRIA

A fim de que se possa examinar o instituto da responsabilidade tributária em face do artigo 135 do Código Tributário Nacional (CTN – Lei nº 5.172/66), faz-se necessário, antes, tratar, em breves linhas, da sujeição passiva tributária.

Em matéria tributária, diz Yoshiaki YCHIHARA[1], "a relação jurídica se instaura, automática e instantaneamente, com a ocorrência do fato gerador". De conformidade com a terminologia do Código Tributário Nacional, a obrigação tributária, que é o objeto da relação jurídica tributária, poderá ser **principal** ou **acessória** (§§ 1º, 2º e 3º do artigo 113 do CTN).

É "principal" a obrigação, quando o seu conteúdo for patrimonial, e "acessória" quando o seu conteúdo for representado por um *dever instrumental*[2], de fazer ou não fazer alguma coisa e que não se enquadre no conceito de obrigação principal.

Em sua obra, *Curso de Direito Tributário*, PAULO DE BARROS CARVALHO observou que "sujeito passivo da relação jurídica tributária é a pessoa – sujeito de direito – física ou jurídica, privada ou pública, de quem se exige o cumprimento da prestação: pecuniária, nos nexos obrigacionais; e insuscetível de avaliação patrimonial, nas relações que veiculam meros deveres instrumentais ou formais"[3].

HECTOR VILLEGAS[4] expõe de que modo se subdivide a doutrina, quando trata da sujeição passiva tributária:

1 *Responsabilidade Tributária*, Caderno de Pesquisas Tributárias nº 5, Coordenação de Ives Gandra da Silva Martins, Ed. Resenha Tributária, 1980, págs. 214-215.
2 CARVALHO, Paulo de Barros. *Decadência e Prescrição*, Caderno de Pesquisas Tributárias nº 1, Ed. Resenha Tributária, 1976, pág. 52.
3 CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*, São Paulo, Saraiva, 1985, pág. 179.
4 *Destinatário Legal Tributário*, Revista de Direito Público, vol. 30, pág. 276.

A título de divisão genérica do problema, no panorama da doutrina, uma **corrente**, a **majoritária**, aceita que os sujeitos passivos se dividam em duas grandes categorias: **contribuintes** = devedores a título próprio e **responsáveis** = devedores a título alheio, Giuliani Fonrouge, Flores Zavala, Gustavo Ingrosso, Francisco de la Garza, observando, todos os ensinamentos do mestre italiano Pugliesi. **Outra corrente doutrinária**, liderada por Giannini, só considera sujeito passivo o **contribuinte**, ou devedor, ou seja, com respeito a quem se manifesta o fato imponível. Todos os outros, ou seja, todas as outras pessoas, ficam excluídas como sujeitos passivos.

Uma terceira posição considera que há dois sujeitos passivos, posição que geralmente os autores espanhóis aceitam: **contribuintes e substitutos**. E temos nesta posição Blanco Ramos, Perez de Ayala e um português, Cardoso da Costa. Outra posição é a de Antonio Berliri, para quem, *só é sujeito passivo quem deve entregar ao Estado o objeto da obrigação*. Tese essa a que, com alguma variante, recorre Allorio, e que também acolheu, com algumas considerações pessoais, o Dr. Cléber Giardino, em seu informe intitulado "Relação Jurídica Tributária e o elemento Pessoal que a integra", em Punta del Este, novembro de 1972.

E, se continuarmos acompanhando os autores, veremos a diversidade de posições. Há quem distinga, por exemplo, entre devedor e obrigado; Tesoro distingue entre **devedor, contribuinte e responsável**; Victor Bompani fala também nos mesmos termos de Tesoro, porém, dando-lhes um sentido totalmente diferente; Giovanni Ingrosso, no seu novo curso de finanças públicas, fala de **contribuintes, substituto, responsável, representante e arrecadador**: cinco sujeitos passivos. Dino Jarach fala de **contribuinte** e de **diferentes tipos de responsáveis**: responsáveis por substituição, responsáveis por solidariedade e responsáveis por garantia. Andreozzi, aproximando-se um pouco da maioria da doutrina brasileira, fala de **responsabilidade direta e indireta**. Por último, aqui no Brasil, o Prof. Rubens Gomes de Souza adotou a classificação de sujeitos passivos diretos e indiretos, e a maioria da doutrina tradicional Baleeiro, Ulhoa Canto, o acompanha (destaques nossos).

Pela transcrição acima, é possível constatar a diversidade de significados que os doutrinadores conferem aos mesmos termos. É que, no dizer de MARÇAL JUSTEN FILHO[5], "como não há significados 'corretos', 'necessários' ou 'fechados' para expressões vocabulares, a imposição de uma dada significação será sempre uma arbitrariedade pessoal".

Consoante bem expõe BERNARDO RIBEIRO DE MORAES[6], "o sujeito passivo da obrigação tributária é o devedor da prestação. É a pessoa que se acha

5 *Sujeição Passiva Tributária*, Ed. CEJUP, 1986, pág. 218.
6 *Responsabilidade Tributária*, Caderno de Pesquisas Tributárias nº 5, Coordenação de Ives Gandra da Silva Martins, Ed. Resenha Tributária, 1980, págs. 329 e segs.

adstrita a realizar a prestação tributária, satisfazendo o interesse do titular do crédito (sujeito ativo tributário). |...| Sujeito passivo, portanto, vem a ser a pessoa sobre quem recai o dever jurídico de efetuar a prestação tributária." Acrescenta o eminente professor que "como a obrigação tributária decorre de lei e a obrigação tem caráter pessoal, o sujeito passivo há de ser determinado expressamente na norma jurídica, sendo sempre pessoa, uma ou mais (não pode ser uma coisa ou um objeto). O sujeito passivo, portanto, será sempre a pessoa a cujo cargo a lei tributária coloca o dever de adimplir a respectiva obrigação".

De transcrever, na continuidade, a lição do Professor Bernardo Ribeiro de MORAES, quando trata da pessoa do sujeito passivo, em face do Código Tributário Nacional[7]:

O Código Tributário Nacional, ao examinar a pessoa do sujeito passivo, o faz em dois lugares: ao tratar da obrigação tributária (sujeito passivo da relação jurídica obrigacional originária) – artigo 121; e ao tratar da responsabilidade tributária (sujeito passivo da relação jurídica obrigacional não originária) – artigo 128. O CTN admite dois tipos de sujeitos passivos, a saber:

1) O CONTRIBUINTE, "quando tenha relação pessoal direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador" (artigo 121, parágrafo único, inciso I). É o sujeito passivo direto. Como o fato revela uma capacidade contributiva, o contribuinte tem, por natureza, tal capacidade;

2) O RESPONSÁVEL, "quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei" (artigo 121, parágrafo único, inciso II). É o sujeito passivo indireto. Para ser tal tipo de sujeito passivo da obrigação tributária não há necessidade de relação alguma da pessoa do responsável com o fato gerador da respectiva obrigação, o CTN não exige. Uma das espécies de "responsável" da obrigação tributária é o substituto legal, pessoa que toma o lugar do contribuinte na relação jurídica originária.

Ambos os sujeitos ativos – contribuintes e responsáveis – devem suportar, em primeiro lugar, originariamente, o ônus tributário. Acham-se, ambos, desde o início da relação jurídica, no pólo negativo, como devedor.

Ensina o Professor MARÇAL JUSTEN FILHO, em sua obra *Sujeição Passiva Tributária*[8], que o estudo do tema da sujeição passiva tributária é facilitado por uma distinção lógico-jurídica preliminar. "Trata-se das figuras do aspecto pessoal da hipótese de incidência e da determinação subjetiva do mandamento normativo". Conclui brilhantemente o citado jurista:

"Considerando que a norma tributária integra-se, em uma simplificação esquemática, de uma hipótese de incidência e de um mandamento, entre si vinculados por uma cópula; considerando que a hipótese de incidência contém a descrição teórica e abstrata de eventos do mundo fenomênico, enquanto o mandamento prevê condutas a serem praticadas por sujeitos jurídicos; considerando que a situação arquetipamente contida na hipótese de incidência pode estar referida a

7 Obra citada, pág. 331.
8 Justen Filho, Marçal. *Sujeição Passiva Tributária*, CEJUP, Belém, 1986, págs. 343-345.

sujeitos; **pode-se afirmar com tranqüilidade que o sujeito a quem se imputa o dever ou o direito pode não ser o mesmo sujeito que estava integrado na situação fática abstratamente descrita na hipótese. Ou seja, são conceitos distintos e inconfundíveis, que não podem ser ignorados ou afastados, os de sujeito da hipótese de incidência e sujeito do mandamento. Eventualmente, a mesma pessoa estará nas duas situações jurídicas – mas nem sempre, nem necessariamente assim se passará".** (negritamos)

De mencionar, ainda, que após profundo estudo, o Professor MARÇAL JUSTEN FILHO, nas conclusões da obra antes citada[9], comenta que "a doutrina estrangeira não se preocupa mais detalhadamente com os casos de sujeição passiva diante da ausência de reflexos práticos. O tema se afigura muito mais teórico, porquanto os respectivos sistemas constitucionais não envolvem vedação à liberdade do legislador construir a norma tributária (tanto no tangente à hipótese de incidência como no mandamento). Quando muito, há o limite da capacidade contributiva, acolhido na Constituição de alguns Estados".

Conclui, na seqüência, o ilustre Autor, que "a doutrina brasileira, em sua quase unanimidade, ignora o problema da sujeição passiva tributária, raramente a ele se dedicando. Quando o faz, é para acolher as concepções de RUBENS GOMES DE SOUSA, aplicando fundamentalmente a dita teoria dualista da obrigação para justificar os casos chamados de 'sujeição indireta'. A doutrina brasileira reputa, de resto, ser livre o legislador para construir como bem entender a sujeição passiva tributária".

2. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

2.1. Noções preliminares e conceitos

No dizer de VITTORIO CASSONE[10], de regra, "quem deve satisfazer a prestação tributária é o contribuinte 'natural' que, na generalidade dos casos, é indicado diretamente pela própria Constituição e explicitado pelo CTN: aquele que aufere a renda, o importador, o exportador, o prestador de serviços, o proprietário, e assim por diante. |...| Situações há em que, a fim de assegurar ou facilitar a percepção do tributo, a lei, com base na norma geral complementar (CTN) que, por sua vez, encontra fundamento no art. 146 da Constituição, elege uma terceira pessoa vinculada ao fato gerador para cumprimento da obrigação tributária, em lugar do contribuinte natural, hipótese em que se caracteriza a denominada 'responsabilidade tributária por sujeição passiva indireta'."

A vinculação da terceira pessoa ao fato gerador é questão que enseja divergências doutrinárias para efeito da conceituação de responsabilidade tributária, consoante se verá adiante, nos comentários ao artigo 128 do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/66).

9 Sujeição Passiva Tributária, pág. 344.
10 Repertório IOB de Jurisprudência, 1ª quinzena de julho de 1995, nº 13/95, pág. 237.

Consoante antes mencionado, o contribuinte não é sempre o responsável pelo cumprimento da prestação, no Direito Tributário. A lei pode determinar que terceira pessoa, estranha à relação jurídica, seja compelida a realizar a prestação, atuando paralelamente a ele, ou com exclusão de sua responsabilidade ou apenas supletivamente.

Ensina MARÇAL JUSTEN FILHO[11], que o **responsável** é uma figura típica de direito tributário, decorrente da tendência ao alargamento da esfera de sujeitos passivos, visando facilitar e tornar mais segura a arrecadação dos tributos. Lembra que, no **direito italiano**, reforça-se a noção do direito de reembolso por parte do terceiro, relativamente ao contribuinte, sobressaindo o problema da compatibilidade da responsabilização com o princípio da capacidade contributiva, de modo que a responsabilização de terceiro só pode envolver pessoas que tenham um vínculo com o contribuinte.

Consoante ALFREDO AUGUSTO BECKER, **in** *Teoria Geral do Direito Tributário* (págs. 500/501), o legislador tributário toma aquele determinado indivíduo de cuja renda ou capital a hipótese de incidência é fato 'signo presuntivo', para contribuinte *de jure* (sujeito passivo na relação jurídica tributária). No que tange à **responsabilidade tributária** em sentido estrito, da qual tratamos neste estudo, ALFREDO AUGUSTO BECKER[12] adota a configuração do **substituto legal tributário**, que assim define:

Existe substituto legal tributário, toda vez em que o legislador escolhe para sujeito passivo da relação jurídico-tributária um outro qualquer indivíduo, em substituição daquele determinado indivíduo de cuja renda ou capital a hipótese de incidência é fato-signo presuntivo.

No entender de ALLORIO, citado por ZELMO DENARI[13], "o imposto, nos termos da lei, é atribuído à responsabilidade de uma pessoa, que coincide em regra com o partícipe direto da situação-base do imposto. Com norma diversa, é estabelecida a obrigação de um outro sujeito, conjuntamente com o primeiro."

No dizer de GIAN ANTONIO MICHELI, citado por FRANCISCO DE ASSIS PRAXEDES[14], "o fenômeno da responsabilidade tributária representa um dos aspectos do alargamento da 'responsabilidade' a sujeitos que não estão em contato direto, ou melhor, em relação direta com o pressuposto do tributo."

AMILCAR FALCÃO, também citado por FRANCISCO DE ASSIS PRAXEDES[15], "ensina que a responsabilidade é originária ou derivada, e esclarece que a distinção existente entre uma modalidade e outra reside no fato de que a primeira independe de qualquer menção expressa na lei, ao passo que, na segunda, é indispensável que venha regulada de modo inequívoco".

11 *Sujeição Passiva Tributária*, Edições CEJUP, 1986, pág. 188.
12 *Teoria Geral do Direito Tributário*, Saraiva, 1972, pág. 503.
13 *Solidariedade e Sucessão Tributária*, Saraiva, 1977, pág. 51.
14 *Responsabilidade Tributária*. Caderno de Pesquisas Tributárias nº 5, Resenha Tributária, 1980, pág. 145, fazendo referência a Gian Antonio MICHELI, Sujeição Passiva Tributária, *in VI Curso de Especialização em Direito Tributário*, vol. I, pág. 229, Ed. Resenha Tributária.
15 Obra citada, pág. 146, reportando-se à obra de Amilcar FALCÃO, *Introdução ao Direito Tributário*, Editora Rio, pág. 97.

Na conceituação de RUBENS GOMES DE SOUSA[16], verifica-se a sujeição passiva indireta quando o Estado tenha necessidade de cobrar o tributo de pessoa diversa daquela que obtém uma vantagem econômica do ato, fato ou negócio tributado. Essa sujeição passiva indireta dá-se nas modalidades de transferência e de substituição.

2.2. NASCIMENTO DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

Esclarece o Prof. BERNARDO RIBEIRO DE MORAES[17], que "a responsabilidade jurídica apresenta-se, em essência, una, caracterizando-se por reunir, sempre, uma ofensa à ordem jurídica, causadora de um dano, e uma pessoa que deve recompor o equilíbrio da ordem jurídica. A responsabilidade jurídica pressupõe uma violação de norma jurídica." Acrescenta que:

Para a existência da responsabilidade legal, basta, tão-somente, a reunião de três elementos:

a) um fato imputável (atribuído a alguém);
b) um prejuízo;
c) um nexo de causalidade entre o prejuízo e o fato.

Da mesma forma, a responsabilidade tributária não pode ser equacionada sem a violação da obrigação tributária. Na hipótese de **inadimplemento da relação jurídica originária**, que se dá quando o sujeito passivo deixa de efetivar a prestação (obrigação de dar dinheiro para pagamento de tributo ou penalidade), o Estado-credor fica com o direito de exigir essa prestação obrigacional. Cabe-lhe o direito de ser ressarcido ou indenizado (*lato sensu*) das conseqüências desse inadimplemento. Por outro lado, não tendo cumprido a obrigação tributária, ou deixando de cumpri-la pelo modo e no tempo devido, responde o devedor pela reparação do prejuízo sofrido pelo credor. Aparece, então, uma **relação jurídica derivada**, denominada responsabilidade tributária, em virtude da qual uma pessoa (ou mais), denominada devedora, fica adstrita a satisfazer certa prestação em proveito de outra, denominada credora, em razão do inadimplemento da obrigação tributária originária e da pretensão do credor. A responsabilidade tributária, assim, tem por fonte imediata a lei tributária e por fonte mediata o inadimplemento de uma obrigação tributária. Responsável Tributário é a pessoa que se encontra no pólo negativo da relação jurídica tributária derivada, com a obrigação de assumir com o respectivo patrimônio as conseqüências do inadimplemento da obrigação tributária.

Conclui o Professor BERNARDO RIBEIRO DE MORAES[18], na continuidade de sua exposição, que é unitário o fenômeno da obrigação-responsabilidade tributária.

16 *Compêndio de Legislação Tributária*, Ed. Resenha Tributária, SP, 1975, págs. 92 e 93.
17 *Responsabilidade Tributária*. Caderno de Pesquisas Tributárias nº 5, Ed. Resenha Tributária, 1980, págs. 309-311.
18 *Responsabilidade Tributária*. Caderno de Pesquisas Tributárias nº 5, pág. 314.

Dizendo ser a responsabilidade tributária uma relação jurídica derivada do inadimplemento de uma relação jurídica originária, pode-se dar a idéia de que a passagem da obrigação para a responsabilidade tributária seja realizada através de etapas isoladas ou independentes. Todavia, não é assim. Não existem duas pretensões. O crédito tributário do credor persiste até a sua liquidação final, bem como a garantia. O inadimplemento da obrigação tributária não cria outra obrigação, nem outro crédito.

A relação jurídica tributária apresenta-se una, abrangendo tanto a obrigação tributária (relação originária) como a responsabilidade tributária (relação derivada). Trata-se de uma relação jurídica una, desde o seu nascimento até a sua extinção, embora se possa dar ênfase às diversas etapas integradoras dessa unidade.

As etapas integradoras da **unidade** em que se constitui a relação jurídica tributária seriam no acertado entender de BERNARDO RIBEIRO MORAES[19]:

a) a obrigação tributária, que ele denomina de relação jurídica originária, uma vez que nasce diante da concretização de uma situação de fato prevista em lei como necessária e suficiente para lhe dar origem;

b) o crédito tributário, que seria a relação jurídica originária já individualizada, uma vez que nasce diante do ato administrativo que determina a matéria tributável, calcula o montante do tributo devido, identifica o sujeito passivo e, sendo o caso, propõe a penalidade cabível. Tal ato estaria finalizando uma etapa integradora da obrigação tributária. A partir desse momento, o direito do credor (sujeito ativo) poderia ficar satisfeito, mediante prestação realizada espontaneamente pelo sujeito passivo, extinguindo-se, assim, o crédito tributário. Não satisfeita a obrigação, dar-se-ia início a outra etapa;

c) a responsabilidade tributária, que seria a relação jurídica derivada, nascendo diante do inadimplemento da relação jurídica originária, quando o sujeito passivo deixa de satisfazer a prestação jurídica. "O credor, nesta hipótese, dirige-se contra o **responsável**, pessoa obrigada ao pagamento da dívida tributária, o qual pode ser tanto o sujeito passivo da relação jurídica originária ("contribuinte" ou o "responsável") como outra pessoa (determinada em lei, também denominado "responsável"). Estes vinculam-se ao dever jurídico de indenizar o Estado, oferecendo-lhe, com a garantia de seu patrimônio, o valor da dívida originária, acrescida de juros de mora, multa e demais encargos. A troca da titularidade passiva, aqui referida, não altera a obrigação tributária, que muda de credor apenas quanto ao nome, à pessoa individualizada.

19 Obra citada, pág. 315.

Assim, a linha de raciocínio do autor antes citado, segue, em parte, a estrutura dualista de que se pode, teoricamente, dotar a **relação tributária.** A teoria germânica da "Schuld und Haftung" (dívida e responsabilidade) não é privativa de uma noção de obrigação. Ao contrário, consoante defende também o Prof. MARÇAL JUSTEN FILHO[20], "essa dissociação é peculiar às idéias de conduta devida e repercussão pelo inadimplemento". Pondera o autor que, "uma aplicação rígida da teoria dualista poderia conduzir a supor uma diversa estrutura para a relação tributária, insistindo na visão obrigacionista, que tecnicamente é limitada".[21]

Aproveitando, mais uma vez, as conclusões do Prof. BERNARDO RIBEIRO DE MORAES[22], temos que o inadimplemento é fonte de responsabilidade. Assim, a responsabilidade pelo crédito tributário nasce não apenas da lei mas também da situação jurídica da inadimplência. "**A responsabilidade constitui uma técnica garantidora da norma jurídica violada**" (Negritamos).

3. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA NO CTN

Já vimos, anteriormente, que, no Direito Tributário Brasileiro, o termo "responsável" tem conotação estrita, eis que o parágrafo único do artigo 121 do CTN, prescreve que o sujeito passivo da obrigação principal diz-se **responsável,** "quando sem revestir a condição de **contribuinte**, sua obrigação decorra de expressa disposição de lei".

Assim, o CTN, ao cuidar da RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA, refere-se exclusivamente aos casos de sujeição passiva indireta.

O **Livro Segundo do CTN** - ***Normas Gerais de Direito Tributário*** trata, no seu **Título II** da ***Obrigação Tributária,*** *subdividida em cinco capítulos.* O **Capítulo V**, intitulado **RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA, contém quatro seções:**

Seção I - **Disposição Geral - Artigo 128**

Seção II - **Responsabilidade dos Sucessores - Artigos 129 a 133**

Seção III - **Responsabilidade de Terceiros - Artigos 134 e 135**

Seção IV - **Responsabilidade por Infrações - Artigos 136 a 138.**

Comenta o Prof. IVES GANDRA DA SILVA MARTINS, quando analisa o artigo 128 do CTN[23], que "o Capítulo a respeito da *responsabilidade tributária,*

20 *Sujeição Passiva Tributária*, Ed. CEJUP, 1986, págs. 91 e 92.

21 Marçal JUSTEN FILHO, em sua obra *Sujeição Passiva Tributária* (pág. 91), esclarece a alusão preferencial a relação tributária, eis que em seu âmbito visualiza insertas as situações de prestar uma quantia em dinheiro como também outras situações passivas, motivo pelo qual discorda daqueles que reconhecem uma obrigação tributária e deveres administrativos.

22 *Responsabilidade Tributária*, Caderno de Pesquisas Tributárias nº 5, Ed. Resenha Tributária, 1980, pág. 340.

23 Direito Tributário 3, *Comentários ao Código Tributário Nacional*, vol. 1, Coordenação de Hamilton Dias de Souza, Henry Tilbery, Ives Gandra da Silva Martins e apresentação de Ruy Barbosa Nogueira, Editor José Bushatsky, São Paulo, 1974, págs. 238 e segs.

inserido no título da *obrigação tributária* e em seqüência à determinação do que seja fato gerador e sujeitos ativo e passivo, talvez melhor estivesse como uma seção ou diversas do capítulo correspondente ao *sujeito passivo* do que como corpo autônomo e paralelo a aquele". Complementa que, "sendo a responsabilidade tributária uma forma de sujeição passiva à respectiva obrigação e cuidando o Código Tributário no capítulo próprio para o sujeito passivo da delimitação e efeitos da solidariedade, não nos parece da melhor técnica elevar a categoria distinta a responsabilidade dos sucessores e de terceiros, até porque muitas vezes entrelaçados os seus múltiplos matizes".

Critica a inclusão, ao lado da *responsabilidade de sucessores* e *terceiros*, de uma seção para *responsabilidade por infrações*.

Menciona que, "no anteprojeto ao Código Tributário Nacional, seu ilustre autor, Professor Rubens Gomes de Souza, separou nitidamente os dois tipos de responsabilidade (sucessores e terceiros) daquele resultante de infrações, colocando as duas primeiras entre os artigos 241 e 247 e remetendo as últimas para o livro VII, que cuidava apenas da normatização dos descumprimentos e respectivas sanções (artigos 270-291)".

Conclui o Prof. IVES GANDRA[24], que preferiria o capítulo sobre responsabilidade tributária acobertado pelo título da obrigação tributária, assim como a responsabilização pelas infrações em capítulo a parte, como de resto, previa o anteprojeto do Código. Lembra, ainda, que "o Modelo de Código Tributário para a América Latina, numa simplificação de técnica e forma ao cuidar da *figura do sujeito passivo*, nela inclui não somente a sua conceituação, como também a responsabilidade própria e de terceiros, assim como os efeitos da solidariedade, excluindo a parte de obrigação infracionária, em técnica que nos parece mais científica na apresentação de suas normas gerais".

Nada obstante as críticas antes mencionadas, comenta o Professor IVES GANDRA[25] que "tais falhas, todavia, incapazes são de deslustrar o núcleo, inequivocamente bem distribuído, da configuração e fronteiras permitidas pela responsabilidade hospedada no direito brasileiro". Acrescenta que, "na medida em que estudamos a matéria, verificamos ter sido o legislador pátrio extremamente oportuno nas limitações mencionadas, não tendo sido difícil compreender a opção adotada como aquela mais adequada à realidade nacional, pois estancando incursões de legislação ordinária para abrangências excessivas".[26]

Mais uma vez, lembramos a respeito da existência de várias distinções terminológicas que os doutrinadores conferem às mesmas palavras.

Consoante observa FERNANDO A. ALBINO DE OLIVEIRA[27], "os que entendem não haver diferença entre a substituição e a responsabilidade denominam o **sujeito passivo não contribuinte** ou de **substituto** ou de **responsável**. Já os defensores da tese de que a **substituição** é algo **diverso da responsabilidade** fazem questão de distinguir, como não poderia deixar de ser, o **substituto do responsável**"(destacamos).

24 Obra citada, pág. 239.
25 *Responsabilidade Tributária*, Caderno de Pesquisas Tributárias nº 5, Ed. Resenha Tributária, São Paulo 1980, pág. 13.
26 Obra citada, pág. 15.
27 Citação de Yoshiaki YCHIHARA, em *Responsabilidade Tributária*, Caderno de Pesquisas Tributárias nº 5, Ed. Resenha Tributária, 1980, págs. 218 e 219.

Assim, a classificação a que procede parte da doutrina, considerando a subdivisão "contribuinte" e "responsável", bem como sujeição passiva direta e indireta, são acepções extraídas do próprio Código Tributário Nacional. É também esse o critério do qual se pretende partir, neste estudo, a fim de evitar discorrer mais prolongadamente sobre terminologia, quando o que visa, em última análise, é poder adentrar no plano prático, em face da jurisprudência dominante (mais especificamente com relação ao artigo 135 do CTN).

RUBENS GOMES DE SOUSA[28] dividia a sujeição passiva indireta em dois tipos básicos:

> **I – por transferência**, em virtude de um de um fato posterior (responsabilidade tributária derivada), **sendo:**
> a) sucessão;
> b) solidariedade;
> c) responsabilização "estrito senso" de terceiros;
> **II – por substituição**, surge desde logo contra uma pessoa diferente (responsabilidade tributária originária).

Elucida o Prof. SACHA CALMON NAVARRO COÊLHO[29], que "na **responsabilidade por transferência** a responsabilidade tributária é em princípio do sujeito passivo direto. Não obstante, pela ocorrência de FATOS PREVISTOS EM LEI, esta se TRANSFERE para o responsável (sucessão *causa mortis* ou "inter vivos", *v.g.*). Na **responsabilidade por substituição** a responsabilidade que DEVERIA PERTENCER DIRETAMENTE A ALGUÉM ENVOLVIDO ECONOMICAMENTE COM O FATO GERADOR, NA PRÓPRIA LEI JÁ É ATRIBUÍDA A OUTREM: O SUBSTITUTO *EX LEGE*" (negritamos).

No dizer de HENRY TILBERY[30], temos a transcrever, para efeito de pertinente distinção da subdivisão antes mencionada:

> Na chamada responsabilidade tributária indireta por substituição que se contrapõe à responsabilidade tributária indireta por transferência, na terminologia de RUBENS GOMES DE SOUSA, o "contribuinte de jure" é o próprio substituto. Juridicamente não substitui ninguém. Ele é contribuinte *ex lege*. Substitui, isto sim, "economicamente" a outrem que "deveria ser" pelo ângulo da "capacidade contributiva" o "real contribuinte".

28 *Compêndio de Legislação Tributária*, Edição Póstuma, Resenha Tributária, SP, 1975, págs. 92-93.
29 *Responsabilidade Tributária*, Caderno de Pesquisas Tributárias nº 5, Ed. Resenha Tributária, 1980, pág. 199.
30 *Responsabilidade Tributária*, Direito Tributário 2, Ed. José Bushatsky, São Paulo, 1972, pág. 67.

Consoante HENRY TILBERY, o exemplo de substituto tributário seria a figura do agente de retenção de imposto na fonte.

Já o Prof. BERNARDO RIBEIRO DE MORAES[31], quando se reporta ao CTN, lembra que "um tipo especial de 'responsável' é a pessoa do SUBSTITUTO, sujeito passivo que, por disposição legal, se apresenta em lugar do contribuinte". Rememora os termos do artigo 121, parágrafo único, inc. II, do CTN, segundo o qual o sujeito passivo da obrigação tributária é denominado responsável, "quando sem se revestir da condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa da lei". Assim, "determinada pessoa, sem ter ligação pessoal e direta com o fato gerador da obrigação tributária (isto é, sem ser contribuinte), passa a responder pelo tributo em virtude da lei. É um devedor (sujeito passivo) originário (da obrigação tributária) indireto (não é contribuinte). A sujeição passiva tributária surge de forma não pessoal e nem direta: certa pessoa tem ligação pessoal e direta com o fato gerador da obrigação tributária, mas a lei coloca como devedor do tributo outra pessoa, denominada 'responsável'".

Conclui BERNARDO RIBEIRO DE MORAES:

> Tanto o responsável como o substituto tributário, após o inadimplemento da obrigação tributária, podem apresentar-se como responsável pelo crédito tributário. Sua responsabilidade seria **originária**.
>
> A responsabilidade tributária **derivada** aparece com o inadimplemento da obrigação por parte do sujeito passivo originário (contribuinte, responsável ou substituto), passando outra pessoa a ser responsabilizada pela dívida tributária. Tal tipo de responsabilidade é denominado, também, sujeição passiva indireta por transferência.
>
> Na responsabilidade tributária derivada a sujeição passiva se dá depois de ter surgido, contra determinada pessoa (devedor originário), uma sujeição passiva (relação jurídica originária), transferindo-se, em virtude de um fato posterior (o inadimplemento da obrigação tributária originária), para uma outra pessoa, a qual responde finalmente pela dívida tributária (negritamos).

Assim é que, de acordo com a classificação antes esposada, e, ainda, em face do Código Tributário Nacional, destaca o Autor em tela os seguintes casos de *responsabilidade derivada:*

a) por sucessão (arts. 129/133);
b) de terceiros propriamente ditos (arts. 134/135);
c) de terceira pessoa vinculada ao fato gerador (art. 128).

Lembramos que a **responsabilidade por infrações**, de que tratam os artigos 136 a 138 do CTN, não é considerada forma derivada de responsabilidade tributária, mas simplesmente responsabilidade por infrações. Dela trataremos a seguir, também em breves linhas.

31 *Responsabilidade Tributária*, Caderno de Pesquisas Tributárias nº 5, págs. 348 e 349.

3.1. O artigo 128 do CTN

Assim dispõe a regra do **artigo 128** da Lei nº 5.172/66:

> 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 este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

SACHA CALMON NAVARRO COÊLHO[32], reporta-se a HENRY TILBERY[33], a respeito da legislação de que ora tratamos:

> Nas Seções II a IV do mesmo Capítulo V o CTN enumera, nos seus artigos 128 a 138, alguns dos casos mais importantes da "Responsabilidade" – porém a enumeração não é taxativa. As palavras iniciais do artigo 128 "Sem prejuízo do disposto neste capítulo ..." evidentemente devem ser interpretadas no sentido de que, além das hipóteses descritas nos artigos 129 a 138, a lei pode atribuir, em outros casos, sempre de modo expresso, a responsabilidade pelo crédito tributário à terceira pessoa vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, seja privativamente seja cumulativamente.
>
> O artigo 128, como diz o seu título, é uma DISPOSIÇÃO GERAL, portanto aplicável em caráter universal a diversos casos, além das hipóteses específicas descritas nos artigos 129 a 138.
>
> É esse evidentemente também o entendimento de ALIOMAR BALEEIRO, quando, ao comentar o dispositivo do artigo 128 do CTN, declara:
>
> "Esses casos de **responsabilidade tributária** são principalmente os de **sucessão** (arts. 129 a 133) e aqueles em que o **terceiro** interveio em ato de contribuinte, como **representante** legal deste (arts. 134 e 135) ou como seu **agente** ou **instrumento jurídico** (arts. 136 a 138)."
>
> A palavra "principalmente" revela a opinião do autor, que as diversas variantes da figura do "responsável", descritas nos artigos 129 a 138 são as mais importantes, porém não são as únicas, portanto admitida na sistemática do CTN a criação pela legislação ordinária de outras hipóteses de "responsabilidade", sujeitas apenas à observação fiel da "Disposição Geral", do artigo 128. (Destacamos)

Entende GELSON AMARO DE SOUZA[34], que a norma geral do artigo 128 do CTN, é destinada ao legislador ordinário e que este somente poderia atribuir

32 *Responsabilidade Tributária*, Caderno de Pesquisas Tributárias nº 5, Ed. Resenha Tributária, 1980, SP, págs. 181-209.
33 *Responsabilidade Tributária*, Direito Tributário 2, José Bushatsky, Editor SP, págs 73 e segs.
34 *Responsabilidade Tributária e Legitimidade Passiva na Execução Fiscal*, Ed. Data Juris, págs. 52 e 53.

responsabilidade a terceiros, fora dos casos previstos no próprio Código Tributário Nacional, "quando estes terceiros tiverem de uma forma ou de outra vínculo com o fato gerador". Recomenda uma análise sistemática do artigo 128, eis que se trata de disposição geral e não especial, e inicia dizendo "sem prejuízo do disposto neste capítulo". Tal significa que, onde já foi atribuída a responsabilidade a terceiros não vinculados, essa responsabilidade subsistirá. Caso se insistisse nessa vinculação do terceiro ao fato gerador, "inútil seria a disposição do artigo 121, parágrafo único, I e II, do CTN, pois este último dispositivo dispensa esse vínculo de forma clara e expressa".

Merece menção, outrossim, muito embora dirigido mais especificamente à substituição tributária, o pensamento do Professor MARÇAL JUSTEN FILHO[35], quando comenta o artigo 128 da Lei nº 5.172/66:

O art. 128 da Lei nº 5.172 conduziu inúmeros doutrinadores à afirmativa de que se consagrava ali a possibilidade de instituição de substituição tributária.

O que nos parece relevante afirmar é que **o art. 128 é totalmente inofensivo.** Existindo ou não, a criação de situações de substituição tributária nunca poderia ser a ele reconduzida. É que, se a Constituição porventura já não atribuísse uma tal competência legiferante à União, aos Estados e aos Municípios, não seria uma lei infra-constitucional que poderia fazê-lo. **Ou seja, só a Constituição pode definir o âmbito da atividade legislativa.**

Ou a Constituição, atribuindo a competência tributária, facultava ao legislador infra-constitucional "atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa", ou tal seria inviável.

Portanto, a substituição tributária é reconhecida como admissível porque é consentânea com a Constituição Federal e, não, porque qualquer disposição de lei complementar a ela se referiu.

Sua utilidade não pode sequer ser suprida por invocações de sua natureza "didática". **A referência à necessidade de um vínculo entre o terceiro e a materialidade da hipótese de incidência tributária – usualmente apontada como aspecto de grande relevo – é totalmente ineficaz, na medida em que o legislador externou-se de modo tão impreciso e genérico que a regra se tornou imprestável.** (Destaques nossos.)

Lembra, IVES GANDRA[36], ainda, que ao falar o legislador em "crédito tributário", dele tratando no art. 128, está se referindo a "crédito tributário total", mediante a inclusão do tributo principal, de multas ou outros acessórios. Qualquer restrição a essa totalidade do crédito tributário somente pode ser concebida por expressa menção legal.

É o que ocorre, por exemplo, nas hipóteses do artigo 134 do CTN, em que só é admitida a aplicação de penalidades moratórias, excluídas, portanto, as multas pelo descumprimento de deveres instrumentais. Nas demais hipóteses de responsabilidade preconizadas no CTN, não há ressalvas nesse sentido.

35 *Sujeição Passiva Tributária*, Ed. CEJUP, 1986, págs. 304-306.
36 Direito Tributário 3, *Comentários ao Código Tributário Nacional*, vol. 1, Bushatsky, SP, 1975, pág. 240.

3.2. Responsabilidade tributária por sucessão (arts. 129 a 133)

Esse tipo de responsabilidade tem sempre como pressuposto o descumprimento da obrigação pelo antecessor e a ocorrência da sucessão. O sucessor, desse modo, responde pela dívida tributária do sucedido, vinculando-se o responsável à data da ocorrência da sucessão.

Ensina BERNARDO RIBEIRO DE MORAES[37], que "segundo o CTN, a responsabilidade por sucessão se verifica não apenas em relação às dívidas fiscais anteriores à sucessão (crédito tributário definitivamente constituído), mas também em relação às dívidas fiscais que vierem a ser apuradas ou lançadas após a sucessão (crédito tributário em curso de constituição) e em relação às dívidas fiscais constituídas posteriormente (crédito tributário constituído após a sucessão), desde que, evidentemente, tais créditos resultem de fato gerador ocorrido anteriormente à data da sucessão". Trata-se da aplicação do artigo 129, que traduz o princípio genérico do artigo 105 do CTN.

As hipóteses de responsabilidade por sucessão, consoante o CTN, são as seguintes:

a) **sucessão imobiliária**, em que o adquirente de bem imóvel se sub-roga nos direitos do transmitente (art. 130 do CTN);

b) **sucessão comercial**, derivada da aquisição de fundo de comércio ou de estabelecimento comercial, industrial ou profissional, equiparado-se-lhe as modificações ou alterações do tipo societário (arts. 132 e 133 do CTN);

c) **sucessão falimentar**, que implica a sub-rogação da massa falida nos direito e obrigações do falido (art. 184 do CTN);

d) **sucessão *causa mortis***, decorrente do falecimento do sujeito passivo tributário da obrigação originária, sub-rogando-se o espólio e seguidamente os herdeiros nos direitos e obrigações do *de cujus* (art. 131, II e III, do CTN).

3.3. Responsabilidade tributária por infrações (arts. 136 a 138)

Esclarece BERNARDO RIBEIRO DE MORAES[38] que a **responsabilidade tributária por infrações nasce em razão da própria infração (ato ilícito)**, quando **a responsabilidade derivada (dos sucessores e de terceiros) nasce em decorrência do inadimplemento da obrigação tributária**. Por esse motivo, são absolutamente distintas as mencionadas formas de responsabilidade.

Acrescenta que, "uma das características específicas da infração tributária

37 *Responsabilidade Tributária*, Caderno de Pesquisas Tributárias nº 5, págs. 352 e 353.
38 *Idem*, págs. 361-365.

está na circunstância desta não configurar um ilícito jurídico por si mesma, senão apenas em conexão com uma obrigação de outra natureza (obrigação tributária)". Assim, o Código Tributário Nacional adotou o critério objetivo para a verificação da responsabilidade por infrações da legislação tributária, ressalvando disposição de lei em contrário (art. 136).

O artigo 137 do CTN, abre exceção ao princípio da responsabilidade objetiva, admitindo a responsabilidade pessoal do agente, através de hipóteses que enumera, agentes esses que, para esse efeito, é a pessoa que pratica o ato violador da legislação tributária.

O artigo 138 do CTN, prevê hipótese de exclusão da responsabilidade por infrações da legislação tributária.

3.4. Responsabilidade tributária de terceiros (arts. 134 e 135)

É esta a modalidade de responsabilidade que mais nos interessa, eis que pretendemos tratar especificamente da aplicação prática do artigo 135 do CTN, a respeito do qual desenvolveremos tópico à parte. Por isso a inversão da ordem dos artigos, no CTN, de responsabilidade tributária de terceiros, em relação aos que tratam da responsabilidade tributária por infrações, de que se cuidou anteriormente.

YOSHIAKI YCHIHARA[39] menciona que os autores que subdividem, ou consideram relevante a subdivisão em "responsáveis" e "substitutos" – para estes a "responsabilidade por sucessão" é caso de "substituição" e "a responsabilidade de terceiros" é caso de verdadeira "responsabilidade". Nosso Código Tributário Nacional não fez tal distinção, obviamente, eis que as enquadrou, todas, como formas de responsabilidade.

Considera o mencionado autor, em consonância com nosso direito positivo, que relativamente a "esse tipo de responsabilidade", ao que o CTN denomina de "**terceiros**", qualquer responsabilidade é condicionada à ocorrência de "descumprimento da lei ou de qualquer ato que importe em descumprimento da obrigação tributária, por pessoa que tinha esse dever". Conclui o Autor, a nosso ver, corretamente, que, "esse, em realidade, é o pressuposto do desencadeamento da responsabilidade".

3.4.1. *A regra do art. 134 do CTN*

Nas hipóteses do artigo **134 do CTN**, que, na classificação de RUBENS GOMES DE SOUSA configuram situações de solidariedade", o CTN, no dizer de BERNARDO RIBEIRO MORAES[40], prevê uma capacidade de agir por parte de certas pessoas, capacidade esta última que coincide com a de direito civil. No caso

39 *Responsabilidade Tributária*, Caderno de Pesquisas Tributárias nº 5, págs. 224 e 225.
40 *Idem*, págs. 356-359.

desse terceiro intervir em determinado ato, quem responderá pelo crédito será esse terceiro. O CTN, impõe, a respeito do art. 134, duas regras, sendo que uma delas consistiria na responsabilidade **solidária** com o passivo sujeito originário, o que implicaria na existência de mais de um sujeito passivo da obrigação tributária. Todos os casos arrolados no artigo 134, são de solidariedade de direito, como prevê o artigo 124, II, do CTN. Outra regra imposta pelo CTN, é a constante do parágrafo único do artigo 134, segundo o qual a responsabilidade das pessoas arroladas atinge exclusivamente o valor da dívida originária com os acréscimos moratórios, sendo, portanto, admissível somente a multa moratória, excluídas as multas administrativas de caráter sancionatório. Tal exclusão não consta do artigo 135, cujas hipóteses são distintas, como se verá adiante.

Alguns exemplos práticos da "solidariedade" no artigo 134 do CTN, podem ser extraídos dos comentários de SACHA CALMON NAVARRO COELHO[41]:

> a) o tabelião passa a escritura de compra e venda de imóvel e não exige o Imposto de Transmissão de Bens Imóveis (ITBI). Na hipótese de não ser mais possível cobrar das partes, ficará responsável pelo imposto;
>
> b) o escrivão não exige do espólio ou dos sucessores *mortis causa* o imposto sobre heranças e doações. Ingressará na mesma situação do tabelião;
>
> c) o síndico negligencia o pagamento dos impostos devidos pela massa, logo consumida pelos credores preferenciais. Ficará responsável pelos impostos não pagos;
>
> d) uma sociedade de pessoas – onde o que importa é a idoneidade dos sócios, e não o capital social – entra em liquidação, sendo que os ativos não são suficientes para pagar os credores. Os sócios ficam responsáveis pelos débitos, inclusive fiscais, contraídos pela sociedade (ficam excluídas do dispositivo as sociedades de capital, entre as quais as sociedades anônimas e as sociedades por cotas de responsabilidade limitada, em que, para esse efeito, os sócios responderiam com o montante de suas ações e quotas).

Comenta ZELMO DENARI[42] que em todos os casos do artigo 134 do CTN, "há um critério de imputação legal, fundado numa relação de parentesco, cargo, ofício ou função, unindo o responsável ao contribuinte legal. Assim, pais, tutores e curadores, os administradores de bens de terceiros, os inventariantes, síndicos, comissários, tabeliães e sócios de sociedades de pessoas são solidariamente responsáveis, em via **subsidiária**, pelo pagamento dos tributos a cargo dos contribuintes ali mencionados".

O artigo 134 trata da responsabilidade solidária, mas "nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omis-

41 *Comentários ao Código Tributário Nacional*, Coordenação de Carlos Valder do Nascimento, Ed. Forense, Rio de Janeiro, 1997, pág. 318.
42 *Responsabilidade Tributária*, Caderno de Pesquisas Tributárias nº 5, págs. 120 e 121.

sões de que forem responsáveis".

É a opinião de MARÇAL JUSTEN FILHO[43], também, que a regra do artigo 134 "merece reprovação pelos desvios conceituais que apresenta, ao prever que surgiria uma responsabilidade solidária entre terceiros e o contribuinte desde que seja impossível o cumprimento da prestação por este último", eis que, se assim dispôs, o caso não é caracterizável como de solidariedade, porquanto a responsabilidade, então é subsidiária. Explica que, "quando há solidariedade passiva, porém, o credor pode exigir o pagamento integral de cada um dos devedores, porque todos eles estão obrigados ao pagamento pelo todo".

MARÇAL JUSTEN FILHO critica a regra do art. 134 do CTN, pela inexistência de um vínculo entre o adimplemento da obrigação e um terceiro. Conclui, assim, que "a norma do art. 134 adquire contornos de total descabimento. E isso porque o *caput* do dispositivo não prevê a responsabilidade tributária como decorrente de qualquer ato ilícito praticado pelo terceiro".

Há entendimentos doutrinários em sentido diverso, entretanto, consoante se colhe das observações do Professor IVES GANDRA DA SILVA MARTINS[44], ao comparar os artigos 134 e 135 do CTN:

> Deve-se notar que tanto foi a intenção do legislador criar para um campo a responsabilidade substitutiva (art. 135) e para outro aquela solidária (art. 134), que ajustou as expressões adequadas para cada caso, graduando a relevância da participação da pessoa em função do mal praticado, ou seja, através de responsabilidade solidária nos casos de **culpa** e de pessoal nos casos de **dolo.**

Assim, quando se fala em "culpa" do terceiro, para as hipóteses do artigo 134, estar-se-ia cuidando do descumprimento, por parte de terceiro, de dever a ele imposto.

3.4.2. *A regra do art. 135 do CTN*

> 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.

Comenta o Professor SACHA CALMON NAVARRO COELHO[45], "que a regra do art. 135 agrava a responsabilidade dos terceiros referidos no artigo anterior e a estende a duas outras categorias de responsáveis não mencionadas naquele, quais sejam: (a) os mandatários, prepostos ou empregados e (b) os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado. Em suma, o art. 135 retira a 'solidariedade' do art. 134."

43 *Sujeição Passiva Tributária*, Ed. CEJUP, 1986, págs. 306 e 307.

44 *Responsabilidade Tributária*, Caderno de Pesquisas Tributárias nº 5, págs. 35-37.

45 *Comentários ao Código Tributário Nacional*, Coordenador Carlos Valder do Nascimento, Ed. Forense, Rio de Janeiro, 1997, págs. 319-323.

Conclui o ilustre jurista que, no artigo 135, a responsabilidade se transfere **inteiramente** para os terceiros, liberando os seus dependentes e representados. Tal responsabilidade se daria quando esses terceiros procedessem com manifesta malícia contra aqueles que representam, toda vez que fosse constatada a prática de ato ou fato eivado de excesso de poderes ou com **infração de lei, contrato social ou estatuto.**

Acrescenta SACHA CALMON, nos comentários ao art. 135, que "nas hipóteses do artigo, tributo e multa são transferidos aos terceiros responsáveis.[46] Os empregados, por serem tais, jamais poderão ser responsabilizados por tributos devidos pela sociedade, eis que sujeitados ao poder hierárquico e ao *jus variandi* dos patrões. O empregado em condições de ser responsável tributário é aquele possuidor de mandato e de poderes de gestão".

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS[47], quando comenta o art. 135, também manifesta seu entendimento no sentido de que a responsabilidade das pessoas físicas seria excludente da responsabilidade das pessoas jurídicas. Conclui, ainda, que "contrariamente ao dispositivo anterior em que o legislador fala em responsabilidade solidária, ... o dispositivo comentado fala apenas em responsabilidade pessoal".

Complementa a linha de seu raciocínio aduzindo que "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". Assim entendeu tratar-se de casos de pessoal, total e exclusiva responsabilidade das pessoas físicas.

Traçando uma comparação do dispositivo ora sob enfoque com o "direito íbero-latino-americano", IVES GANDRA[48] menciona que a legislação dos países latino-americanos procurou cuidar das duas hipóteses (arts. 134 e 135) "num único dispositivo ou em dispositivos interligados, NÃO FAZENDO, TODAVIA, a distinção brasileira, por força mesmo do princípio de transferência da responsabilidade integral, que, como verificamos não inspirou o direito pátrio".

46 Atualmente não remanescem divergências doutrinárias a respeito da responsabilidade pela totalidade do crédito tributário, prevalecendo o entendimento antes esposado por ALIOMAR BALEEIRO, no sentido de que a responsabilidade abrange "quaisquer penalidades e obrigações acessórias (*Direito Tributário Brasileiro*, pág. 448).

47 Direito Tributário 3, *Comentários ao Código Tributário Nacional*, vol. 1, Ed. Bushatsky, São Paulo, 1975, págs. 289-295.

48 Obra citada, pág. 293.

Menciona IVES GANDRA que "o princípio do dolo tributário específico foi, contudo, positivado no direito espanhol[49], com adoção da responsabilização solidária e não apenas pessoal".

Com relação à espécie de responsabilidade que estariam a configurar as hipóteses do artigo 135 do CTN, há grande divergência entre os doutrinadores, consoante já pudemos perceber.

ALIOMAR BALEEIRO[50], ao comentar o artigo 135, diz: "Nesses casos, além das categorias de pessoas arroladas no art. 134, que passam a ser plenamente responsáveis pelos créditos tributários – e não apenas solidárias estritamente em caso de impossibilidade de cumprimento por parte do contribuinte – ficam na mesma situação os mandatários, prepostos e empregados, assim como os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de Direito Privado, em geral". Tratar-se-ia, no seu conceito, não de um caso de responsabilidade solidária, mas de substituição.

Alguns dos doutrinadores pátrios que temos citado no decorrer deste estudo, manifestaram-se no volume nº 5, do *Caderno de Pesquisas Tributárias*, a respeito da responsabilidade tributária, analisando, entre outros aspectos, se o artigo 135 do CTN, caracteriza hipótese de substituição tributária. Dessa análise, destacamos, a seguir, a opinião dos diversos juristas.

IVES GANDRA[51], consoante pudemos expor anteriormente, entende que a regra do artigo 135 configuraria situação de substituição, no sentido de que a dívida se transfere inteiramente para a pessoa do responsável, uma vez que o legislador vale-se da expressão "pessoalmente responsáveis". Estaria o legislador pretendendo uma responsabilização pessoal, além de não ter incluído, no artigo, menção a eventual solidariedade.

HUGO DE BRITO MACHADO[52] conclui inexistir substituição no caso do artigo 135, porque no seu dizer, "na forma do art. 135 do CTN não se encontram, portanto, as características da substituição tributária. A relação jurídico-tributária não surge desde logo contra qualquer das pessoas indicadas em qualquer de seus três itens. Nem ficam, nas hipóteses ali previstas, excluídos os contribuintes. O que se tem é apenas a responsabilidade das pessoas naquele dispositivo arroladas".

YLVES JOSÉ DE MIRANDA GUIMARÃES[53] entende não tratar-se de caso de substituição tributária, mas de hipóteses de "solidariedade simples ou imperfeita". Diz que há, com relação às situações do art. 135 do CTN, "uma solidariedade, por disposição legal, emprestando indivisibilidade ao direito do crédito tributário

49 IVES GANDRA DA SILVA MARTINS faz transcrição, em nota de rodapé, ao artigo 38 da legislação espanhola: "Art. 38. Responderán solidariamente de las obligaciones tributarias todas las personas que dolosamente sean causantes, o de igual modo colaboren de manera directa y principal con el sujeto pasivo en las infracciones tributarias calificadas de defraudación, aun cuando no les afecteren directamente las respectivas obligaciones".

50 *Direito Tributário Brasileiro*, RJ, Ed. Forense, 1983, pág. 491.

51 Obra citada, págs. 34-38.

52 *Idem*, pág. 71.

53 *Idem*, págs. 89 e 90.

do sujeito ativo".

DEJALMA DE CAMPOS[54] entende que a hipótese do artigo 135 do CTN não é caso de solidariedade, mas que se trata de responsabilidade por substituição, uma vez que "as pessoas indicadas nesse artigo passam a ser os responsáveis ao invés do contribuinte".

ZELMO DENARI[55] faz interessantes colocações a respeito do artigo 135 do CTN, destacando que a referida regra "cria responsabilidade em função de pressupostos acionados pelos próprios responsáveis. Essa singular situação jurídica subjetiva supõe a preexistência de deveres de conduta a cargo dos responsáveis, previstos em lei, contrato social ou estatutos, de cuja inobservância resulta a pessoalização da responsabilidade".

Observa o Autor que se configura, na espécie, "a responsabilidade, mas por fato próprio – resultante do descumprimento de norma legal ou infra-legal – e não por fato de terceiros.

Assim é que ZELMO DENARI conclui não ser caso de equiparar essa modalidade "responsabilidade" aos casos de responsabilidade pura e simples, em que a coobrigação resulta de fatos ou situações referidas exclusivamente a terceiros. Nem se identifica, no seu entender, com a substituição tributária, pois nesta categoria de sujeição passiva quem realiza os pressupostos tributáveis é o substituído, jamais o substituto.

FRANCISCO DE ASSIS PRAXEDES[56] observa a possibilidade de impor-se sujeição passiva a qualquer pessoa, desde que existente um vínculo com o fato imponível. Conclui não ser caso de solidariedade, mas hipótese de responsabilidade pessoal e que "a responsabilidade pessoal não é de substituição, pelo menos nos termos em que esta é configurada no Direito Tributário".

SACHA CALMON NAVARRO COELHO[57] explana que não se trata de substituição tributária, eis que esta ocorre "quando a pessoa que no mandamento da norma de tributação deve pagar o tributo é diversa da que realiza 'fato gerador' do tributo. [...] Em verdade, a obrigação tributária, na espécie, primeiro surge para o 'representado' (o sujeito passivo direto). Só na impossibilidade de se cobrar dele pode ser o dever imputado aos representantes elencados nos artigos 134 e 135 do CTN e assim mesmo 'solidariamente'. É caso típico de sujeição passiva indireta por transferência. Mas se a inadimplência for decorrente de atos praticados pelo 'representante' com excesso de poderes, infração dolosa de lei, contrato social ou estatutos, fica eliminada a solidariedade e o responsável responde com os seus próprios bens perante o credor".

YOSHIAKI YCHIHARA[58] observa que o artigo 135 do CTN caracteriza hipótese de substituição tributária para os que consideram a relevância da subdivisão em "Responsável Tributário" e "Substituto Tributário". Diz que, em face da

54 Obra citada, págs. 108 e 109.

55 *Idem*, págs. 134 e 135.

56 *Idem*, págs. 173-175.

57 *Idem*, págs. 207 e 208.

58 *Idem*, pág. 238.

classificação por ele adotada não se trataria de substituição, mas de um caso de responsabilidade – vocábulo que utiliza para designar genericamente os casos de vinculação de terceiros.

CARLOS DA ROCHA GUIMARÃES[59] entende que o art. 135 não consubstancia figura de substituição tributária. Conclui que uma espécie de relacionamento "direto" com o "fato gerador" é a existência de um ilícito.

BERNARDO RIBEIRO DE MORAES[60] também é da opinião que o artigo 135 não caracteriza hipótese de substituição tributária, tendo em vista ser esta uma figura que aparece na obrigação tributária originária. A seu ver, "a responsabilidade prevista no artigo 135 do Código Tributário Nacional decorre da obrigação tributária derivada, cuja causa está no inadimplemento da obrigação tributária".

MARÇAL JUSTEN FILHO, em sua obra, *Sujeição Passiva Tributária*[61], faz polêmicas observações a respeito do artigo 135 do CTN, entre as quais destacam-se as seguintes:

> Já o art. 135 da Lei nº 5.172 é tratado, usualmente, como instituidor de substituição tributária. Alguns defendem tratar-se de responsabilidade tributária.
>
> E como exposto, pouquíssimos pensadores aperceberam-se de que a regra não tem a mais ínfima pertinência quer com uma quer com outra das figuras tributárias referidas. Muito pelo contrário, só se trata de dispositivo sobre a figura do destinatário legal tributário. ...
>
> Diríamos que a regra do art. 135 não dispõe sobre sujeição passiva tributária, mas sobre subjetividade tributária. Trata-se de norma que incide não sobre a determinação subjetiva do mandamento, mas sobre o aspecto pessoal da hipótese de incidência.
>
> Há uma certa razão dos defensores da responsabilidade tributária – é que não se compadece com a substituição tributária que a lei imponha como seu pressuposto a existência de um ato ilícito por parte do terceiro (destinatário da substituição).
>
> Mas o argumento mais decisivo é o de que a substituição não envolve qualquer regra acerca da hipótese de incidência da norma tributária principal. E o art. 135, tem em vista, basicamente, o aspecto pessoal da hipótese de incidência da norma tributária principal...
>
> A regra do art. 135 envolve temas de representação – própria ou imprópria (como se dá quanto à chamada "representação orgânica" das pessoas jurídicas). ...
>
> Essa a força normativa do art. 135: estatuir que o sujeito de direito não é o representado, mas o representante. [...]
>
> No caso do art. 135, há um único fato imponível ocorrido. É o fato imponível tributário.
>
> A regra, então, incide sobre matéria extratributária, restringindo as normas de direito comum acerca de representação.
>
> Quando incide o art. 135, o resultado que se atinge é que o destinatário legal tributário passa a ser o "representante" e, não o "representado". Por isso, a imposição da condição de sujeito passivo ao primeiro não o transforma em substituto nem em responsável. Ele é, tão somente, o próprio contribuinte. [...]
>
> Não se confundem, então, as regras dos arts. 134 e 135. É que esse último incide sobre o momento da concretização do fato imponível, enquanto aquele dispõe sobre o momento do adimplemento da prestação tributária.

59 Obra citada, págs. 284 e 285.
60 *Idem*, págs. 367 e 368.
61 Ed. CEJUP, Belém, 1986, págs. 314-319.

MARÇAL JUSTEN FILHO[62] conclui que o artigo 135 envolve um esboço da teoria da desconsideração da pessoa jurídica, considerando indubitável a proximidade entre as concepções de natureza teórica sobre desconsideração e a regra de que se trata. É que nela, desconsidera-se o vínculo de representação, para que seja atribuído o ato não ao representado (pessoa jurídica) mas ao representante.

Observa o Autor, entretanto, que o artigo 135 do CTN, não considera inválido ou viciado o ato praticado pelo representante, culposamente e com infração da lei ou do contrato. Reputa o ato como plenamente válido.

Apesar de criticar o artigo 135 do CTN, o Prof. MARÇAL não deixa de considerá-lo válido, observando, diferentemente, entretanto, com relação ao artigo 134 do CTN, cuja constitucionalidade questiona.

4. APLICAÇÃO PRÁTICA DO ARTIGO 135 DO CTN

Por tudo o que já vimos, no presente estudo, sobressai que a responsabilização do artigo 135 do CTN, só se dá em virtude do inadimplemento de crédito tributário. Assim, a sua aplicação será invocada em sede de execução fiscal, principalmente quando se constatar que a pessoa jurídica devedora já tenha sido dissolvida de fato.

O artigo 4º da Lei nº 6.830/80 (Lei de Execuções Fiscais), admite a ação de execução contra o responsável, nos termos da lei.

Também o artigo 568, V, do CPC, autoriza a propositura da execução contra o **responsável tributário**, assim definido na legislação própria. Dispõe o mencionado artigo 568 do Código de Processo Civil:

> Art. 568. São sujeitos passivos na execução:
>
> I – o devedor, reconhecido como tal no título executivo;
>
> [...]
>
> V – o responsável tributário, assim definido na legislação própria.

62 Obra citada, pág. 324.

Da análise da jurisprudência que transcreveremos a seguir, pode-se observar, seguramente, que as situações envolvem, na sua maioria, sociedades por quotas de responsabilidade limitada, que encerraram suas atividades de modo irregular, com a simples dissolução de fato de seu estabelecimento comercial, encontrando-se, obviamente, liquidado o seu ativo, sem que houvesse a quitação dos débitos fiscais pendentes.

Em resumo, tais empresas inadimplentes, muito embora, na maioria, existam de direito – eis que não cuidam os seus sócios de providenciar o distrato social – já não existem de fato.

Consoante já mencionado, tais situações são inúmeras nas execuções fiscais. Assim o credor (União, Estados, Municípios), freqüentemente observa, através de certidão do Sr. Oficial de Justiça, nos autos da execução fiscal, que este não localizou a empresa devedora (executada) no endereço em que deveria estar sediada, tampouco encontrou quaisquer bens penhoráveis de propriedade desta.

Na impossibilidade de prosseguir com a execução fiscal, tenta-se localizar o representante legal da empresa executada, que, se encontrado, é primeiramente citado na qualidade de representante legal da empresa. Se, ainda assim, o sócio-gerente se abstém, em nome da pessoa jurídica, de nomear bens à penhora, não havendo mais bens de propriedade da empresa, após diligências do Sr. Oficial de Justiça nesse sentido, apresenta-se a situação concreta em que cabe a aplicação do artigo 135, III, do CTN, ensejando nova citação do sócio-gerente, dessa vez na qualidade de **pessoalmente responsável** pelo débito.

Repita-se, portanto, que é principalmente de situações concretas como a que se colocou acima que estamos tratando nessa análise da aplicação prática do artigo 135 do CTN, eis que se apresentam de forma numerosa no dia-a-dia de quem atua na execução fiscal.

Voltando um pouco à doutrina, reportamo-nos aos comentários de SACHA CALMON NAVARRO COELHO ao artigo 135[63], cuja conclusão é no sentido de que "os pressupostos para a responsabilização de sócios-gerentes, diretores e administradores das pessoas jurídicas de direito privado residem no dolo. **A dissolução ou o desfazimento de fato da sociedade, v.g., é infração dolosa. Aproposita a responsabilidade dos sócios.** Fraude, conluio, sonegação, para elidir o cumprimento da obrigação tributária, igualmente aproposita a responsabilidade prevista no art. 135".

Assim, os atos praticados pelos representantes legais das pessoas jurídicas de direito privado, com excesso de poderes, com infração do contrato social ou dos estatutos e com infração de lei, constituem, todas, situações que isoladamente "apropositam a responsabilidade prevista no art. 135". De enfatizar, especialmente, que é considerada infração dolosa a dissolução ou o desfazimento de fato da

63 Comentários ao Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25.10.66), Coordenação de CARLOS VALDER NASCIMENTO, Ed. Forense, Rio de Janeiro, 1997, págs. 319 e 320.

sociedade. Verificando o Sr. Oficial de Justiça que estão "fechadas as portas" da empresa ou que não existe mais estabelecimento comercial ou industrial no endereço, o que confirma quando consegue citar o seu representante legal, muitas vezes no endereço particular deste (após diligências do credor no sentido de localizá-lo), tem-se que está configurada uma das hipóteses para a responsabilização pessoal.

Observa GELSON AMARO DE SOUZA[64] que a infração de lei referida no artigo 135 do CTN, não se limita à infração da lei tributária, podendo ser infração de qualquer lei. Lembra que "a dissolução de sociedade sem o cumprimento das formalidades previstas nos artigos 338 e seguintes do Código Comercial é uma forma de infração à lei de transferência da responsabilidade tributária. A **ocultação ou não indicação dos bens do devedor tributário que deve responder à execução é também infração à lei e caso de transferência da responsabilidade** (art. 600, IV, do CPC)[65]. A **omissão** em pedir a própria falência do devedor pelos seus gerentes ou administradores é outra forma de infração à lei e especificamente da lei de falências (art. 8º), capaz de torná-los responsáveis tributários por transferência. **A falta de oportuno pagamento da obrigação tributária é também infração à legislação tributária e também capaz de gerar a transferência da responsabilidade tributária, conforme já julgou o egrégio Supremo Tribunal Federal.**" (destacamos).

Pode-se observar que, por um outro lado, a doutrina dominante não diverge com relação à responsabilização pessoal pelo artigo 135, III, do CTN, nas hipóteses de dissolução de sociedade[66], já não havendo unanimidade no que diz respeito à responsabilização pessoal em virtude de "infração de lei", única e **exclusivamente** em virtude do não-recolhimento de tributo. A jurisprudência dominante, entretanto, é pela responsabilização pessoal do representante legal que deixou de recolher os tributos devidos pela pessoa jurídica que representa.

O representante legal, qual seja, o sócio-gerente ou administrador de sociedade, que deliberadamente deixa de recolher tributos, de modo que a pessoa jurídica que representa resta inadimplente, está infrigindo a lei. Sua omissão deliberada – repita-se –, deixando de proceder ao recolhimento de tributos devidos pela pessoa jurídica, é dolosa, eis que a pessoa jurídica está deixando de cumprir com suas obrigações fiscais, em virtude da falta de recolhimento das exações por parte de quem deveria providenciá-lo (ou seja, o representante legal da pessoa jurídica).

64 *Responsabilidade Tributária e Legitimidade Passiva na Execução Fiscal*, Ed. Data Juris, págs. 87-89.

65 Art. 600 do CPC: "Considera-se atentatório à dignidade da justiça o ato do devedor que: [...] IV – não indica ao juiz onde se encontram os bens sujeitos à execução".

66 Hugo de Brito MACHADO, em texto sobre *Responsabilidade Tributária e Infração da Lei* publicado no Repertório IOB de Jurisprudência, 1ª quinzena de agosto de 1994, nº 15/94, págs. 297 e 298, muito embora interprete de forma restritiva o alcance da norma em tela (art. 135, III, CTN), discordando da jurisprudência do STF, entende que "a liquidação irregular da sociedade gera a presunção da prática desses atos abusivos ou ilegais". Entende, também, que "em se tratando de IPI, ou de Imposto de Renda Retido na Fonte, haverá tal responsabilidade, por força da disposição expressa do Decreto-Lei nº 1.736/79". (destacamos).

Consoante vimos no decorrer deste estudo, o dispositivo em tela (art. 135, III, CTN) é polêmico e abrangente. Assim, temos de recorrer à jurisprudência dominante para verificar a amplitude de sua aplicação, bem como os requisitos necessários para a sua configuração.

O e. TRF-4ª Região, na Apelação Cível nº 94.04.36246-8/RS, Relatora Juíza Tânia Escobar, através de acórdão da Primeira Turma, julgamento em 13.06.96, decidiu, por unanimidade que "**o simples não-recolhimento de tributo na época própria implica infração à lei, importando na responsabilidade pessoal do sócio-gerente, na forma do art. 135, III, do Código Tributário Nacional**".

O e. TRF da 1ª Região, por sua vez, tem posicionamento similar, como se pode observar[67]:

> PREVIDENCIÁRIO. SÓCIO-GERENTE. SOCIEDADE DE COTA LIMITADA. DÉBITO. RESPONSABILIDADE. 1. O sócio-gerente responde pessoalmente pelo crédito correspondente à obrigação previdenciária, quando há impossibilidade de a empresa satisfazer o crédito, por não ter sido localizada ou não ter bens. 2. Apelação improvida.
>
> (TRF, 1ª R., Apelação Cível nº 93.01.22063-6-MG, Relator Juiz Tourinho Neto, 3ª Turma, DJU II 17.12.93, pág. 55861, Ementa Oficial.)
>
> TRIBUTÁRIO. RESPONSABILIDADE. SÓCIO. IRREGULAR ENCERRAMENTO DAS ATIVIDADES DA EMPRESA. 1. A dissolução da sociedade irregularmente, sem a quitação das contribuições devidas à Previdência Social, induz a responsabilidade do sócio-gerente, a teor do art. 135, III, do CTN. 2. Apelação provida. 3. Remessa, tida por interposta, prejudicada.
>
> (TRF, 1ª R., Apelação Cível nº 93.01.04996-1-MG, Relator Juiz Fernando Gonçalves, 3ª Turma, DJU II 15.08.93, pág. 32536, Ementa Oficial.)
>
> EMENTA: [...] I – O diretor, seja ou não sócio, ainda que empregado, responde pessoalmente, pelos créditos relativos às obrigações previdenciárias resultantes de atos praticados com infração de lei. ...
>
> (TRF, 1ª Região, AC nº 92.01.08979-1/DF, Rel. Juiz Tourinho Neto, 3ª Turma, Decisão: 04.05.92, DJ de 21.05.92, pág. 13565.)[68]

O e. TRF da 3ª Região tem decidido consoante a mesma linha de entendimento:

67 Decisões transcritas *in* JURISPRUDÊNCIA FISCAL (STF-STJ-TRF), Coordenação de Luiz Walter Coelho Filho, Nova Alvorada Edições Ltda., 1995, págs. 250 e 251.

68 Código Tributário Nacional Interpretado, Tribunal Regional Federal da 1ª Região, Gabinete da Revista, Ed. Saraiva, 1995, remissão ao art. 135 do CTN.

> EMENTA: [...] III – Pela dívida da empresa respondem pessoalmente os sócios-gerentes de sociedades por quotas, quando o débito decorre de **violação da lei** ou de excesso de mandato, respeitada a meação da mulher. ..."
>
> (TRF, 3ª Região, AC nº 89.03.010637/SP, Rel. Juiz Fauzi Achoa, 2ª Turma, Decisão: 03.05.94, DJ de 08.06.94, pág. 29779.)[69]
>
> PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO. CITAÇÃO E PENHORA DOS BENS DOS SÓCIOS. INEXISTÊNCIA DE BENS DA SOCIEDADE. FATO GERADOR.
>
> I – Cabível a citação e posterior penhora de bens de sócio, mesmo minoritário, para responder à execução fiscal, ante a ausência de bens da sociedade, em razão do encerramento irregular de suas atividades. II – A retirada da sociedade não elide a responsabilidade tributária, vez que os fatos geradores ocorreram quando ainda integrado à empresa. III – Apelação improvida.
>
> (TRF, 3ª Região, 3ª Turma, AC nº 95.03.087233-2, Relª. Juíza Ana Scartezzini, j. 25.09.96, DJU II 30.10.96, pág. 82853.)

Assim também o posicionamento do e. TRF da 2ª Região:

> EMENTA: [...] Comprovada a impossibilidade do cumprimento da obrigação tributária, pela sociedade, por ela responde solidariamente o sócio-gerente que deixou de recolher os tributos, na forma dos arts. 134, VII, e 135, III, do Código Tributário Nacional. ...
>
> (TRF, 2ª Região, Ag. nº 91.02.17169/RJ, Rel. Juiz Clélio Erthal, 1ª Turma, Decisão: 09.12.91, DJ de 20.02.92, pág. 3310.)[70]

O Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo também se pronunciou a respeito:

> "EXECUÇÃO FISCAL. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. PENHORA DE BENS DOS SÓCIOS. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA. DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA SOCIEDADE.
>
> Improcede a inconformação dos apelantes. Tiveram eles bens de sua propriedade penhorados e pretendem a exclusão de sua responsabilidade pelos débitos da executada, em razão de alteração contratual da sociedade, uma vez que não negam a existência da dívida fiscal. Carecem de razão os recorrentes, já que são claros os artigos 134, inciso VII e 135, inciso III do Código Tributário Nacional, ao estabelecer a responsabilidade pessoal e solidária dos sócios, como também nos casos em que haja dissolução irregular da sociedade, que se dá pelo mero descumprimento de obrigação tributária devida. Ainda que

69 *Código Tributário Nacional Interpretado*, Tribunal Regional Federal da 1ª Região, Gabinete da Revista. Ed. Saraiva, 1995, remissão ao art. 135 do CTN.

70 *Idem, ibidem*.

registrada sua dissolução na repartição pública competente através da DECA e registro na JUCESP da Alteração Particular do Contrato Social, o débito fiscal caracteriza a irregularidade na dissolução da sociedade comercial."

(Ac. un. da 18ª C. Civ. do TJ SP, AC nº 245.185-2/7, Rel. Des. Albano Nogueira, j. 21.11.94, Aptes.: José Braz Machado e s/m; Apda.: Fazenda do Estado de São Paulo)[71].

O SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA, nos últimos anos, tem decidido no mesmo sentido, ou seja, pela responsabilização pessoal do sócio-gerente ou do representante legal, por infração à lei, quando restaram inadimplidas as obrigações fiscais da empresa. Acresça-se a observação de que, para a configuração da responsabilização pessoal, seria necessário – consoante as decisões cuja ementa se transcreve a seguir – que as obrigações tributárias impagas tenham fato gerador contemporâneo ao gerenciamento do sócio pessoalmente responsabilizado:

TRIBUTÁRIO. RESPONSABILIDADE DO SÓCIO POR DÍVIDA DA SOCIEDADE LIMITADA. REQUISITOS NECESSÁRIOS. PRECEDENTES. O sócio-gerente de uma sociedade limitada é responsável, por substituição, pelas obrigações fiscais da empresa a que pertencera desde que essas obrigações tributárias tenham fato gerador contemporâneo ao seu gerenciamento, pois que age com violação à lei o sócio-gerente que não recolhe os tributos devidos. Precedentes desta Corte. Recurso conhecido e provido.

(STJ, Recurso Especial nº 33.681-1-MG, Relator Min. Cesar Asfor Rocha, 1ª Turma, DJU I 02.05.94, pág. 9968, Ementa Oficial).

TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. SOCIEDADE POR COTAS DE RESPONSABILIDADE LIMITADA. SÓCIO-GERENTE. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. I – A jurisprudência de nossos Tribunais é copiosa no sentido de que constitui infração da lei, com conseqüente responsabilidade do sócio-gerente pelos débitos fiscais da empresa, como devedor substituto, a dissolução irregular da sociedade, mediante o desaparecimento da firma que fizera parte. Precedentes. II – Recurso conhecido e provido.

(STJ, Recurso Especial nº 19.648-0-SP (REG.92.0005365-3), Rel. Min. José de Jesus Filho, 2ª Turma, DJU I 14.03.94, pág. 4494, Ementa Oficial).

EXECUÇÃO FISCAL. RESPONSABILIDADE. SÓCIO-GERENTE. EMBARGOS DE TERCEIRO. ILEGITIMIDADE. Os sócios-gerentes são responsáveis pela dívida tributária resultante de atos praticados com infração à lei. Não tem legitimidade para propor embargos de terceiro o sócio-gerente citado em nome próprio. Recurso improvido.

71 Ementa IOB nº 1/8409, por transcrição parcial, Repertório IOB de Jurisprudência, fevereiro de 1995.

(STJ, Recurso Especial nº 36.176-1-SP (93.0017399-5), Relator Min. Garcia Vieira, 1ª Turma, DJU I 20.09.93, pág. 19160, Ementa Oficial).

TRIBUTÁRIO. RESPONSABILIDADE DO SÓCIO POR DÍVIDA DA SOCIEDADE LIMITADA. REQUISITOS NECESSÁRIOS. PRECEDENTES. O sócio-gerente de uma sociedade limitada é responsável, por substituição, pelas obrigações fiscais da empresa a que pertencera, desde que essas obrigações tenham fato gerador contemporâneo ao seu gerenciamento, pois que age com violação à lei o sócio-gerente que não recolhe os tributos devidos. Precedentes da Corte. Recurso improvido.

(STJ, Recurso Especial nº 34.429-7-SP, Relator Min. César Rocha, 1ª Turma, DJU I 06.09.93, pág. 18019, Ementa Oficial.)

TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. PENHORA DE BENS. RESPONSABILIDADE DO SÓCIO. ARTIGOS 135 e 136, CTN.

1. O sócio responsável pela administração e gerência de sociedade limitada, por substituição, é objetivamente responsável pela dívida fiscal, contemporânea ao seu gerenciamento ou administração, constituindo violação à lei o não-recolhimento de dívida fiscal regularmente constituída e inscrita. Não exclui a sua responsabilidade o fato de seu nome não constar na certidão de dívida ativa.

2. Multiplicidade de precedentes jurisprudenciais (STF-STJ).

3. Recurso provido.

(STJ, Recurso Especial nº 33.731-1-MG, Relator Min. Milton Luiz Pereira, 1ª Turma, DJU I 06.03.95, pág. 4318.)

Na decisão relativa à última ementa do STJ, antes transcrita, o eminente Relator, Ministro Milton Luiz Pereira, faz alusão a várias outras decisões daquela Corte, que, consoante expõe, "já não encerram debates inéditos, emergindo a compreensão de que a execução fiscal pode alcançar o devedor ou o responsável pela administração da devedora, sequer, para isso, exigindo-se que conste o nome deste na certidão de dívida ativa (*in* RTJ 103/1.274; 102/823; 103/782; 105/334; 106/878; 115/876; 121/718; 122/438 e 448; 123/350 e 1.208)".[72] Reporta-se, ainda, a decisões do STJ, no mesmo sentido: REsp. nº 10.547-0 -RJ, julgado em 17.08.94 e REsp. nº 4.168-0-SP, julgado em 11.04.94.

Sob enfoque distinto, outra decisão da 1ª Turma do e. STJ, em que se responsabiliza o sócio-gerente que dissolveu a sociedade irregularmente sem, ao que parece, se cogitar da necessidade da contemporaneidade do exercício da gerência à ocorrência da hipótese de incidência da exação objeto de execução fiscal.

TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. SOCIEDADE DE RESPONSABILIDADE LIMITADA. SÓCIO-GERENTE. TRANSFERÊNCIA DE COTAS SEM DISSOLU-

72 Jurisprudência ADCOAS, decisão nº 147008, págs. 317 e 318.

ÇÃO DA SOCIEDADE. CTN, ARTS. 135 E 136.

I – Não é responsável tributário pelas dívidas da sociedade o sócio-gerente que transferiu regularmente suas cotas a terceiros, continuando, com estes, a empresa. II – A responsabilidade tributária solidária prevista nos artigos 134 e 135, III – alcança o sócio-gerente que liquidou irregularmente a sociedade limitada. O sócio-gerente responde por ser gerente, não por ser sócio. Ele responde, não pela circunstância de a sociedade estar em débito, mas por haver dissolvido irregularmente a pessoa jurídica.

(STJ, 1ª Turma, REsp. nº 85.115/PR, Rel. Min. Humberto Gomes de Barros, j. 06.05.96, DJU I 10.06.96, pág. 20289.)

Outro requisito para a responsabilização pessoal do artigo 135, III, do CTN, é que se trate de pessoa que detenha poderes de administração, como se observa da seguinte decisão da 2ª Turma do STJ:

TRIBUTÁRIO. EXCLUSÃO DE RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. MERO QUOTISTA, SEM PODERES DE ADMINISTRAÇÃO.

A prática de atos contrários à lei ou com excesso de mandato só induz a responsabilidade de quem tenha administrado a sociedade por quotas de responsabilidade limitada, isto é, seus sócios gerentes; essa solidariedade não se expande aos meros quotistas, sem poderes de gestão. Recurso especial não conhecido pela letra *a*; conhecido, mas improvido pela letra *c*.

(STJ, 2ª Turma, REsp. nº 33526-SP, Rel. Min. Ari Pargendler – j. 23.05.96, DJU I 17.06.96, pág. 21472.)

Assim, colhe-se dos arestos antes transcritos que os tribunais pátrios têm entendido, unanimemente, como sendo pressupostos à aplicação do artigo 135, III, do CTN, que o sócio-gerente ou representante legal da empresa, que venha a ser pessoalmente responsabilizado, tenha poderes de gestão e que a empresa não possua bens passíveis de penhora. É pacífico o entendimento, outrossim, no sentido de que a dissolução irregular de sociedade também enseja a responsabilização pessoal, nos termos do artigo 135, III, do CTN. Já não há unanimidade, mas posicionamento majoritário dos tribunais, com relação à necessidade da contemporaneidade do gerenciamento do responsável, relativamente à concretização da hipótese de incidência da exação que está sendo cobrada. Da mesma forma, há quase unanimidade jurisprudencial no sentido de que o não-recolhimento dos tributos constitui infração à lei.

Há mais um aspecto que merece análise, que é o da desnecessidade da inclusão do nome do responsável (representante legal da empresa ou sócio-gerente) na Certidão de Dívida Ativa (título executivo extrajudicial), entendimento também majoritário na jurisprudência pátria.

A responsabilização prevista no artigo 135 do CTN, é especial em virtude de efetivamente só vir a ser invocada, na prática, quando se constata, nos autos da execução fiscal, que a empresa devedora (executada), que não está honrando

com suas dívidas fiscais, fechou suas portas ou se desfez de seu ativo de modo a não possuir mais quaisquer bens de sua propriedade.

Ora, tal constatação é feita no curso da execução fiscal. A parte executada (pessoa jurídica) sempre tem oportunidade de apresentar bens passíveis de penhora, sendo que, no caso da execução fiscal, até mesmo terceiros podem oferecer bens à penhora, sendo que a execução continua prosseguindo contra a pessoa jurídica devedora (art. 9º, IV, da Lei nº 6.830, de 22.09.80).

Assim, não faz sentido que se exija o direcionamento da execução fiscal, desde o início, especificamente contra o sócio-gerente administrador, que, potencialmente, integra a relação processual, mas concretamente só vem a compô-la em situações especiais, após terem-se verificado certas circunstâncias no próprio processo, quais sejam, a constatação da inexistência de bens em nome da empresa e a citação do responsável legal especificamente para responder pessoalmente pela dívida, não bastando a sua citação como representante legal da empresa.

Consoante expõe GELSON AMARO DE SOUZA[73], "pela claríssima disposição do artigo 568, V, do Código de Processo Civil, o responsável tributário é sujeito passivo da execução. Quando o artigo 583 do CPC, exige para a execução um título executivo, não está exigindo que nele apareça o nome do responsável tributário. Basta o título executivo e nele está inserido, ainda que inominadamente, o responsável tributário, por disposição legal (art. 568, V, do CPC)". Desde que a legislação própria defina o responsável tributário e que haja um enquadramento na disposição legal respectiva, é possível a responsabilização do sócio-gerente (nos termos do artigo 135, III, do CTN), sem que para tanto haja necessidade de nova certidão de dívida ativa e muito menos de instauração de novo processo administrativo.

É o que se observa das seguintes decisões do e. SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA, assim ementadas:

TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. SOCIEDADE POR COTAS DE RESPONSABILIDADE LIMITADA. SÓCIO. RESPONSABILIDADE. PRESCRIÇÃO. ART. 174, CTN. LEI nº 6.830/80 (ART. 40). 1. **A execução fiscal pode incidir contra o devedor ou contra o responsável tributário, não sendo necessário que o nome deste conste na certidão de dívida ativa.** 2. Os bens dos sócios administradores das sociedades por quotas de responsabilidade limitada, não encontrados bens sociais e cessadas as atividades da empresa, podem ser objeto de constrição judicial para garantir a dívida fiscal. 3. Os débitos fiscais não são imprescritíveis, porém o prazo processual não flui durante o caminhamento processual, recomeçando por inteiro quando cessado o justo motivo da intermitência. 4. Inexistência de conflito, no caso, entre os fundamentos do acórdão

73 *Responsabilidade Tributária e Legitimidade Passiva na Execução Fiscal*, Ed. Data Juris, pág. 157.

objurgado e os contidos nos precedentes lançados como dissidentes. 5. Recurso não conhecido. (STJ, Recurso Especial nº 4.168-0-SP (90.0007076-7), Relator Min. Milton Luiz Pereira, 1ª Turma, DJU I 09.03.94, pág. 10803). (Negritamos).

EXECUÇÃO FISCAL. PENHORA. BENS DE SÓCIO. RESPONSABILIDADE DOS SÓCIOS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA.

Os sócios-gerentes são responsáveis pela dívida tributária, resultante de atos praticados com infração à lei. Esta é uma das hipóteses de substituição tributária e de responsabilidade principal. **O sócio-gerente não se exclui da penhora por não constar seu nome na certidão da dívida ativa.** Recurso provido. (STJ, 1ª Turma, REsp. nº 7.387-0-PR, Rel. Min. Garcia Vieira, j. em 18.11.92). (Negritamos).

Relativamente à última decisão, extrai-se do voto do Sr. Relator, Min. GARCIA VIEIRA[74]:

Como a sociedade devedora não recolheu os tributos devidos, seus sócios-gerentes se tornaram, pessoalmente, responsáveis pela dívida, objeto da execução, porque é ela resultante de atos praticados com infração à lei (art. 135, III, do CTN). É esta uma das hipóteses de substituição tributária e, de responsabilidade principal e não secundária. **Para se proceder a penhora do sócio-gerente, na execução, não é necessário que conste da certidão de dívida os nomes dos sócios e também não se exige a prova, em outro processo de ter o sócio-gerente agido "com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatutos" (art. 135, *caput*, do CTN).** Neste sentido os vários precedentes do c. Supremo Tribunal Federal, nos Recursos Extraordinários citados pela recorrente, em seu recurso, nºs 113.852-1-RJ, DJ de 18.9.87, 114.291-0-RJ, DJ de 11.3.88, 113.856-4-RJ, DJ de 13.11.87, 113.854-8-RJ, DJ dd 18.9.87. Consta da ementa do acórdão proferido no RE 114.291-0-RJ, que:

> *"As pessoas referidas no inciso III do artigo 135 do CTN são sujeitos passivos da obrigação tributária, na qualidade de responsáveis por substituição e, assim sendo, aplica-se-lhes o disposto no art. 568, V, do CPC, apesar de seus nomes não constarem do título extrajudicial"* (destacamos).

As decisões jurisprudenciais antes referidas dão a melhor interpretação ao artigo 135 do CTN, que confirma a conceituação de responsabilidade, no sentido de tratar-se de uma técnica garantidora da norma jurídica violada, ensejando a responsabilização pessoal das pessoas elencadas na regra aludida, sempre que houver violação à lei, assim entendida tanto a dissolução irregular da sociedade, quanto o descumprimento na obrigação de recolher os tributos e exações devidas pela pessoa jurídica representada.

74 Inteiro teor do acórdão transcrito por FEIJÓ COIMBRA, em *A Defesa do Contribuinte*, Rio de Janeiro, Ed. Destaque, 1995, págs. 183 a 187.

CONCLUSÃO

As várias interpretações que os doutrinadores conferem às mesmas expressões permitem a indicação de uma pluralidade de conceitos, distinções e classificações. Assim se dá com a expressão "sujeição passiva tributária", bem como com o termo "responsabilidade tributária", de que mais se cuidou neste trabalho.

A responsabilidade tributária nasce de previsão legal expressa, em decorrência do inadimplemento da obrigação tributária, constituindo uma técnica garantidora da norma jurídica violada.

A disposição geral do artigo 128 do CTN, é questionável, em virtude da imprecisão de seus termos, que serviriam, a princípio e tão-somente, para delimitar a criação de novas hipóteses de responsabilidade de terceiros, em que necessariamente deveria haver a previsão da vinculação do terceiro responsável com a materialidade da hipótese de incidência tributária.

Poucos são os doutrinadores que desaprovam o teor do artigo 135 do CTN, entendendo, em alguns casos, não se tratar sequer de hipótese de responsabilidade, tampouco de substituição. Tal aspecto, entretanto, não lhe retira a validade jurídica, eis que seus termos são consonantes com as disposições da Constituição Federal, encontrando respaldo, ainda, no próprio Código de Processo Civil (artigo 568, V) e na Lei de Execuções Fiscais (Lei nº 6.830/80, artigo 4º).

A maioria dos doutrinadores pátrios, acompanhados pela jurisprudência dominante, considera o artigo 135 do CTN, como sendo espécie de responsabilidade "por substituição" – o que, no rigor jurídico não se afigura como correto –, no sentido de haver uma "transferência" de responsabilidade, sem vínculo de subsidiariedade entre o sujeito passivo originário e o responsável tributário.

Trata-se, sem dúvida, de caso especial de responsabilidade tributária, em que um terceiro, pessoa física, é responsabilizado em face de pessoa jurídica que representa, em virtude de ter descumprido a lei, o contrato social ou os estatutos, ou de ter agido com excesso de poderes.

O representante legal, qual seja, o sócio-gerente ou administrador de sociedade, que deliberadamente se omite quanto ao recolhimento de tributos, de modo que a pessoa jurídica que representa resta inadimplente, está infrigindo a lei, enquadrando-se nos termos do artigo 135, III, do CTN.

Os tribunais pátrios têm entendido, unanimemente, como sendo pressupostos à aplicação do artigo 135, III, do CTN, que o sócio-gerente ou representante legal da empresa, que venha a ser pessoalmente responsabilizado, tenha poderes de gestão e que tal responsabilização decorra da impossibilidade de cobrança da dívida à empresa, pela inexistência de bens passíveis de penhora. É absolutamente pacífico o entendimento, outrossim, no sentido de que a dissolução irregular de sociedade também enseja a responsabilização pessoal, nos termos do artigo 135, III, do CTN.

Na execução fiscal, a aplicação do artigo 135, III, do CTN, somente se verifica após a ocorrência de certas circunstâncias no próprio processo, quais sejam, a constatação, pelo Sr. Oficial de Justiça, sobre a inexistência de bens em

nome da empresa representada e a citação do responsável legal especificamente para responder pessoalmente pela dívida, não bastando a sua citação como representante legal da empresa respectiva.

BIBLIOGRAFIA

ATALIBA, Geraldo *et alii*. *VI Curso de Especialização em Direito Tributário*. São Paulo: Resenha Tributária, v. 1, 1978.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 10ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 1983.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral de Direito Tributário*. 2ª ed., São Paulo: Saraiva, 1972.

CAMPOS, Dejalma de. *A Responsabilidade no Direito Tributário Brasileiro*. *In* MARTINS, Ives Gandra da Silva *et alii*. *Caderno de Pesquisas Tributárias*. São Paulo: Resenha Tributária-CEEU, 1980, nº 5, págs. 93-114.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da Norma Tributária*. São Paulo: Lael, 1974.

CASSONE, Vittorio. *Responsabilidade Tributária e suas Espécies*. *In Repertório IOB de Jurisprudência*. págs. 233-237, jul. 1995.

Código Tributário Nacional Interpretado: Tribunal Regional Federal da 1ª Região: Gabinete de Revista. Brasília: Saraiva, 1995.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Responsabilidade Tributária*. *In* MARTINS, Ives Gandra da Silva *et alii*. *Caderno de Pesquisas Tributárias*. São Paulo: Resenha Tributária-CEEU, 1980, nº 5, págs. 181-209.

COELHO FILHO, Luiz Walter. *Jurisprudência Fiscal* (STF-STJ-TRF): *Direito Tributário, Direito Processual Tributário*. Salvador: Nova Alvorada Edições Ltda., 1995.

COIMBRA, J. R. Feijó. *A Defesa do Contribuinte: (na esfera administrativa e na judicial, doutrina, jurisprudência, legislação)*. Rio de Janeiro: Destaque, 1995.

DENARI, Zelmo. *A Responsabilidade Tributária*. *In* MARTINS, Ives Gandra da Silva *et alii*. *Caderno de Pesquisas Tributárias*. São Paulo: Resenha Tributária-CEEU, 1980, nº 5, págs. 115-137.

_____. *Solidariedade e Sucessão Tributária*. São Paulo: Saraiva, 1977.

_____. *Curso de Direito Tributário: de Acordo com a Constituição de 1988*. 2ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 1991.

GUIMARÃES, Carlos da Rocha. *Responsabilidade Tributária*. *In* MARTINS, Ives Gandra da Silva *et alii*. *Caderno de Pesquisas Tributárias*. São Paulo: Resenha Tributária-CEEU, 1980, nº 5, págs. 249-286.

GUIMARÃES, Ylves José de Miranda. *Da Responsabilidade Tributária*. *In* MARTINS, Ives Gandra da Silva *et alii*. *Caderno de Pesquisas Tributárias*. São Paulo: Resenha Tributária-CEEU, 1980, nº 5, págs. 75-91.

ICHIHARA, Yoshiaki. *Responsabilidade Tributária*. *In* MARTINS, Ives Gandra da Silva *et alii*. *Caderno de Pesquisas Tributárias*. São Paulo: Resenha Tributária-CEEU, 1980, nº 5, págs. 211-247.

JUSTEN FILHO, Marçal. *Sujeição Passiva Tributária*. Belém: CEJUP, 1986.

MACHADO, Hugo de Brito. *Responsabilidade Tributária e Infração da Lei*. *In* Repertório IOB de Jurisprudência. págs. 298, 299, ago. 1994.

_____. *Responsabilidade Tributária*. *In* MARTINS, Ives Gandra da Silva *et alii*. *Caderno de Pesquisas Tributárias*. São Paulo: Resenha Tributária-CEEU, 1980, nº 5, págs. 43-73.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Responsabilidade Tributária*. *In* _____ *et alii*. *Caderno de Pesquisas Tributárias*. São Paulo: Resenha Tributária-CEEU, 1980, nº 5, págs. 11-42.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Responsabilidade Tributária*. *In* MARTINS, Ives Gandra da Silva *et alii*. *Caderno de Pesquisas Tributárias*. São Paulo: Resenha Tributária-CEEU, 1980, nº 5, págs. 309-371.

NASCIMENTO, Carlos Valder do *et alii*. *Comentários ao Código Tributário Nacional* (Lei nº 5.172, de 25.10.66). Rio de Janeiro: Forense, 1997.

OLIVEIRA, Fernando A. Albino de. *Sujeição Passiva no Direito Tributário*. *In Revista de Direito Público*. São Paulo: Resenha Tributária, nº 30, págs. 242-254, jul-ago 1974.

PRAXEDES, Francisco de Assis. *Responsabilidade Tributária*. *In* MARTINS, Ives Gandra da Silva *et alii*. *Caderno de Pesquisas Tributárias*. São Paulo: Resenha Tributária-CEEU, 1980, nº 5, págs. 139-180.

SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de Legislação Tributária*. Ed. Póstuma, São Paulo: Resenha Tributária, 1975.

SOUZA, Gelson Amaro de. *Responsabilidade Tributária e Legitimidade Passiva na Execução Fiscal*. São Paulo: Data Juris, [199-].

SOUZA, Hamilton Dias de; TILBERY, Henry; MARTINS, Ives Gandra da Silva *et alii Comentários ao Código Tributário Nacional*. São Paulo: José Bushatsky, 1975, v. 1: Direito Tributário 3.

TILBERY, Henry. *Responsabilidade Tributária*. *In* Direito Tributário 2. São Paulo: José Bushatsky, págs. 73 e segs., 1972.

VILLEGAS, Hector B. *Destinatário Legal Tributário*. *In Revista de Direito Público*. São Paulo: Resenha Tributária, nº 30, págs. 271-294, jul./ago. 1974.

Delegação em Matéria Tributária

Vittorio Cassone
Advogado e professor universitário

1. INTRODUÇÃO

A questão concernente à delegação de competência legislativa é profícua no campo do Direito Tributário, cujas matérias, mormente nas hipóteses de incentivos fiscais, fixação de alíquotas e de prazos de pagamento de tributos, entre outros, têm sido objeto de veiculação por esse instituto jurídico que, se mal utilizado, inviabiliza sua pretensão.

Em vista de sua importância, vamos, preliminarmente, levantar aspectos conceituais desse instituto, e, em seguida, cuidaremos de expender considerações acerca de casos submetidos ao crivo do Judiciário.

2. CONSIDERAÇÕES GERAIS

Delegar é transferir a outrem o desempenho de um dever ou o exercício de uma faculdade.

Desconcentração é a transferência *interna* do maior número possível de atribuições do ápice ou vértice da pirâmide administrativa, em direção à base, em movimento discensional acentuado. (Enciclopédia Saraiva do Direito, vol. 24/41, José Cretella Júnior)

Delegação administrativa é a transferência de atribuições de um órgão a outro na estrutura administrativa.

A regra é a não-delegação, tendo em vista que cada órgão tem suas próprias atribuições, porque criado para tanto.

A faculdade de delegação opõe-se à de substituição e consiste em transferir, não permanentemente, mas para uma tarefa, ou ainda para várias tarefas, mas sempre mediante ato revogável, a competência do órgão superior para o inferior. Em geral, a delegação é exercida quando a lei o consinta de modo expresso.

(Ugo Forti, *Lezioni di Diritto Amministrativo,* 1937, pág. 242, *apud* Enciclopédia Saraiva do Direito, vol. 23/138 – José Cretella Júnior).

Em nosso ver, a lei de que fala Ugo Forti, dependendo do que a Constituição do país dispõe, deve ser entendida em seu sentido amplo, já que pode ser a lei ordinária, o decreto, a lei constitucional, tal como estabelece a nossa Constituição.

Em face de nosso sistema constitucional, em relação às atribuições do Presidente da República, este só pode delegar as matérias mencionadas no parágrafo único do art. 84 da Constituição aos ministros de Estado, ao procurador-geral da República ou ao advogado-geral da União, que deverão observar os limites traçados nas respectivas delegações, em rol exaustivo. As matérias referidas por esse parágrafo são as seguintes:

a) dispor sobre a organização e o funcionamento da administração federal, na forma de lei (art. 84, VI);

b) conceder indulto e comutar penas, com audiência, se necessário, dos órgãos instituídos em lei (art. 84, XII);

c) prover e extinguir os cargos públicos federais, na forma da lei (art. 84, XXV).

Para tanto, o instrumento da delegação utilizado pelo Presidente da República deverá conter o objeto (matéria) da desconcentração e o agente destinatário – tal como disposto na Constituição.

Não é possível delegação do ministro de Estado a outro ministro de Estado, nem ainda possibilidade de transferência de delegação recebida. (Pinto Ferreira, *Comentários à Constituição Brasileira,* vol. 3/592, São Paulo, Saraiva, 1992).

Uma outra regra ínsita em toda delegação: *Delegatur delegare nom potest* (não se pode delegar aquilo que se recebeu por delegação).

Se a delegação, como visto, é possível no âmbito administrativo, nos estritos termos da Constituição, o mesmo não se pode dizer em relação à delegação de matéria de competência de um Poder a outro (Legislativo, Executivo, Judiciário). Isto porque a competência material atribuída pela Constituição a um Poder não pode ser transferida ou delegada a outro Poder – salvo se a Constituição expressamente excepcionar.

Quando possível a delegação de um Poder a outro, a Constituição o diz, como, por exemplo, disposto no art. 68, em que o Congresso Nacional delega ao Presidente da República o poder de elaboração de Decreto legislativo sobre certas matérias. Diz esse preceito constitucional.

"Art. 68. As leis delegadas serão elaboradas pelo Presidente da República, que deverá solicitar a delegação ao Congresso Nacional.

§ 1º Não será objeto de delegação os atos de competência exclusiva do Congresso Nacional, os de competência privativa da Câmara dos Deputados ou do Senado Federal, a matéria reservada à lei complementar, nem a legislação sobre:

I – organização do Poder Judiciário e do Ministério Público, a carreira e a garantia de seus membros;

II – nacionalidade, cidadania, direitos individuais, políticos e eleitorais;

III – planos plurianuais, diretrizes orçamentárias e orçamentos.

§ 2º. A delegação ao Presidente da República terá a forma de resolução do Congresso Nacional, que especificará seu conteúdo e os termos de seu exercício.

§ 3º. Se a resolução determinar a apreciação do projeto pelo Congresso Nacional, este a fará em votação única, vedada qualquer emenda."

A Constituição de 1988 não deixou dúvidas sobre a regra da indelegabilidade, ao estabelecer, no ADCT:

"Art. 25. Ficam revogados, a partir de cento e oitenta dias da promulgação da Constituição, sujeito este prazo a prorrogação por lei, todos os dispositivos legais que atribuam ou deleguem a órgão do Poder Executivo competência assinalada pela Constituição ao Congresso Nacional, especialmente no que tange a:

I – ação normativa;

II – alocação ou transferência de recursos de qualquer espécie.

III – a delegação em matéria tributária."

Como é cediço, o tributo somente pode ser exigido de Lei. É o princípio da legalidade tributária inscrito no art. 150, I, da CF/88, e explicitado no art. 97 do CTN/66 que, pelo mesmo veículo legislativo, dispõe a respeito da fixação da alíquota, da base de cálculo, da cominação de penalidades por infrações à legislação tributária e para a exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, dispensa ou redução de penalidades.

Pelo que se vê, o art. 97 do CTN não inclui, nesse rol de matérias sujeitas à lei, o prazo de pagamento dos tributos. Isso quer dizer que não é matéria de reserva de lei. Logo, é matéria que pode ser objeto de Decreto do Poder Executivo. Por isso, em nosso ver, de nenhum efeito o estabelecido pelo art. 66 da Lei nº 7.450/85, versando nos termos seguintes:

"Art. 66. Fica atribuída competência ao Ministro da Fazenda para fixar prazos de pagamento de receitas federais compulsórias."

Insubsistente porque, se efetivamente se tratasse de matéria de competência do Poder Legislativo, não poderia ser delegada. Mais: se delegável fosse, não poderia passar "por cima" do Chefe do Poder Executivo, tendo em vista que o princípio fundamental de natureza constitucional que expressa serem os Poderes da União independentes e harmônicos entre si (art. 2º), implica dizer, na hipótese do transcrito art. 66, que o Legislativo infringiu a "independência" do Executivo, na medida em que procedeu a uma delegação a um Ministro de Estado desconhecendo a vontade do "chefe" deste, desestruturando, neste específico ponto, a hierarquia na Administração Pública.

Deveria, isto, sim, ter atribuído a competência "ao Poder Executivo" – caso fosse competente para a fixação de prazos de pagamento de receitas federais compulsórias. E o Legislativo não é competente porque a Lei Complementar nº

5.172/66 (CTN), pela interpretação que se dá ao art. 97 (originário do art. 146 da CF), diz não ser matéria de reserva de lei. E, se não é matéria de reserva legal, não poderia o Legislativo dispor como o fez pelo transcrito art. 66 da Lei nº 7.450/85; tampouco pode ser delegada pelo Presidente da República a Ministro de Estado, em face da taxatividade material disposta no parágrafo único do art. 84 da Lei Maior.

Mesmo em questão de dispensa ou redução de penalidades não pode haver delegação do Chefe do Poder Executivo a Ministro de Estado ou Secretário de Finanças, por ser matéria de reserva de lei, a teor do art. 97, VI, do CJN/66, que encontra fundamento de validade no art. 150, I, c/c art. 146, III, ambos da CF/88.

Diante do exposto, parece-nos correto o quanto decidido, à unanimidade, pela 1ª Turma do STF, no RE 203.684-6/SP (DJU-1 de 01.09.97, pág. 43740, *in* RJ/IOB, 1/11690, em recurso interposto pelo contribuinte, que, na relatoria do Ministro Ilmar Galvão, resultou a seguinte ementa:

> "ICMS. Decreto nº 33.707/91-SP: antecipação do prazo de recolhimento. Alegada ofensa a princípios constitucionais da legalidade, anteriormente e da vedação de poderes legislativos. Não se compreendendo no campo reservado à lei a definição de vencimento das obrigações tributárias, legítimo o Decreto nº 33.707/91, que modificou a data de vencimento do ICMS. Improcedência da alegação no sentido de infringência ao princípio da anterioridade e da vedação de delegação legislativa. Recurso extraordinário não conhecido."

Correta, da mesma forma, a decisão unânime tomada em 18.04.96 pela 1ª Turma do STJ, nos EDcl no REsp nº 81.078/SP (DJU-1 de 03.06.96, págs. 19212/3 – *in* RJ/IOB 1/10105), que, na relatoria do Ministro Humberto Gomes de Barros, preservou o direito adquirido do contribuinte, na ementa:

> "'Tributário. ICMS. Prazo de recolhimento. Antecipação mediante decreto. Impossibilidade. Decreto que antecipa prazo de recolhimento de tributos, cujos fatos geradores já ocorreram, ofende os artigos 105, 116 e 144 do CTN."

Correta, porque a legislação vigente à época do fato gerador é a que deve ser respeitada, tanto por parte do contribuinte, quanto pelo Fisco, pouco importando se é a favor de um ou de outro.

No caso vertente, o Decreto estadual não é ilegal nem inconstitucional. Apenas os efeitos é que passam a incidir sobre fatos geradores ocorridos a partir de sua vigência e eficácia.

Em outra hipótese de delegação legislativa, o STF-Pleno, em acórdão unânime de 18.09.97 (RE 191.044-5/SP, relator Ministro Carlos Velloso, *in* RJ/IOB 1/11755), em que recorrente a União Federal, ementou:

> "Constitucional. Contribuição. IBC. Café: Exportação: cota de contribuição: Decreto-Lei nº 2.295, de 21.11.86, artigos 3º e 4º da CF, 1967, art. 21, § 2º, I; CF, 1988, art. 149. I – Não-recepção, pela CF/88, da cota de contribuição nas exportações de café, dado que a CF/88 sujeitou as contribuições de intervenção a lei complementar do art. 146, III, aos princípios da legalidade (CF, art. 150, I), da irretroatividade (art. 150, III, *a*) e da anterioridade (art. 150, III, *b*). No caso, interessa afirmar que a delegação inscrita no art. 4º do Decreto-Lei nº 2.295/86 não é admitida pela CF/88, art. 150, I, *ex vi* do disposto no art. 146. Aplicabilidade, de outro lado, do disposto nos artigos 25, 1, e 34 , § 5º, do ADCT/88. II – RE não conhecido."

Os arts. 3º e 4º do Decreto-Lei nº 2.295/86 têm a seguinte redação:

> "Art. 3º. A quota de contribuição será fixada pelo valor em dólar, ou o equivalente em outras moedas, por saca de 60 (sessenta) quilos e poderá ser distinta em função da qualidade do café exportado, inclusive o solúvel, de acordo com os respectivos preços internacionais.
>
> Art. 4º. O valor da quota de contribuição será fixado pelo Presidente do Instituto Brasileiro do Café – IBC, ouvido o Conselho Nacional de Política Cafeeira – CNPC, criado pelo Decreto nº 93.536, de 05.11.86.
>
> Parágrafo único. Em caso de urgência decorrente das oscilações internacionais do preço do café, o valor da quota poderá ser alterado, para maior ou para menor, pelo Presidente do IBC, *ad referendum* do Conselho Nacional de Política Cafeeira."

O Ministro Carlos Velloso, após transcrever esses dois artigos asseverou, em seu voto, entre outros argumentos, que:

> "O Decreto-Lei nº 2295, de 1986, pois, forte na Constituição então vigente, art. 21, § 2º, I, estabeleceu as condições e os limites e deixou por conta do Poder Executivo fixar-lhe o valor (Decreto-Lei nº 2.295/86, artigos 3º e 4º).
>
> A Constituição de 1988, entretanto, não procedeu da mesma forma. As contribuições de intervenção e de interesse das categorias profissionais – CF, 1988, art. 149 – estão sujeitas à lei complementar do art. 146, III, da CF, e bem assim ao princípio da legalidade para a sua instituição ou para sua majoração (CF, art. 150, I, *ex vi* do disposto no art. 149) e aos princípios da irretroatividade (CF, art. 150, III, *a*) e da anterioridade (CF, art. 150, III, *b*), tudo por força do disposto na regra matriz, CF, art. 149).
>
> Isto resulta, sem dúvida, na conclusão no sentido de que o Decreto-Lei nº 2.295, de 1986, não foi recebido pela Constituição vigente, certo que esta, somente relativamente aos impostos inscritos no art. 153, I (importação de produtos estrangeiros), II (exportação para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados), IV (IPI) e V (IOF) é que autoriza ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as suas alíquotas (CF, art. 153, § 1º). (...)
>
> Ora, conforme vimos, o Decreto-Lei nº 2.295/86, art. 4º, é absolutamente incompatível com o sistema tributário nacional inaugurado com a CF/88.

Dir-se-á que a contribuição propriamente dita teria sido recebida pela Constituição vigente. Mas o seu valor, fixado pelo Presidente do IBC, não o foi, dado que a CF vigente exige lei. Ter-se-ia, então, uma contribuição inexistente, porque sem valor. E o que se discute, no caso, é a sua cobrança.

Também não há invocar, em favor da *delegação* constante do art. 4º do Decreto-Lei nº 2.295, de 1986, a norma do art. 25, I, do ADCT à CF/88, dado que não há lei prorrogadora do prazo inscrito no *caput* do referido art. 25, ADCT, convindo esclarecer que, no caso de instituição ou de majoração do tributo objeto da causa, há regra constitucional expressa reservando à lei tanto a instituição quanto a majoração, conforme vimos." (Grifei)

Percebe-se, destarte, que, enquanto a CF/88 autoriza *a delegação* em favor do Poder Executivo, para que este, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, possa alterar as alíquotas do II-IE-IPI-IOF (cf. art. 150, § 1º, da CF/88), não procede pela mesma forma autorizativa quanto à fixação do valor da quota de contribuição do art. 149 da mesma Carta – disso resultanto a decisão tomada pelo Pleno do STF, e à unanimidade no citado RE 191.044-5/SP.

De nossa parte, temos que o Decreto-Lei nº 2.295/86 pode ser entendido como recepcionado pela CF/88 na qualidade de lei complementar, ficando, destarte, "definida" tal exação pela norma geral prevista no art. 146, III. Entretanto, a delegação, não, em face do disposto no art. 25, *caput* e inciso I, do ADCT da CF/88.

O STF teve oportunidade de examinar, ainda, a delegação constante do art. 2º da Lei Complementar nº 65/91. No artigo 1º, essa Lei Complementar deu a definição de produto industrializado semi-elaborado compreendido na incidência do ICMS quando destinado ao exterior. E, no art. 2º, procedeu à delegação nos seguintes termos:

"Art. 2º Cabe ao Conselho de Política Fazendária:

.....

II – elaborar listas de produtos industrializados semi-elaborados segundo definidos no artigo anterior, atualizando-a sempre que necessário."

A respeito, o STF entendeu que a Lei Complementar nº 65/91 não delegou ao CONFAZ a definição de produto semi-elaborado, porquanto limitou-se a delegar a esse Conselho a elaboração das listas de produtos industrializados semi-elaborados, de acordo com a definição constante no art. 1º de referida lei complementar (AgRg em RE 214.243-3/SE, SJF, 2ª Turma, Rel. Min. Maurício Corrêa, acórdão unânime de 17.11.97 – DJU-e 1 de 27.02.98, pág. 9, *in* RJ/IOB 1/12097).

Também me parece acertada essa decisão da mais alta Corte do País, pronunciando-se pela legitimidade da delegação ao CONFAZ para elaborar a lista dos produtos, na medida em que a *lei*, de regra, define e conceitua, fornecendo critérios e regras de observância obrigatórias e no caso, a Lei Complementar nº 65/91 limitou-se a cumprir o disposto na Constituição, qual seja, o de que o ICMS "não incidirá sobre operações que destinem ao exterior produtos industrializados, excluídos os semi-elaborados *definidos* e elaborados *definidos* em lei complementar" (art. 155, § 2º, X, *a*). (Grifei)

A delegação prevista no inciso II do art. 2º, pois, consiste mais propriamente no detalhamento ou executoriedade daquilo que está definido na norma detentora da competência material, e não em delegação de competência legislativa propriamente dita.

Se o CONFAZ, ao elaborar a lista de produtos semi-elaborados sujeitos à incidência do ICMS, tivesse se excedido em relação às características definidoras constante do art. 1º da Lei Complementar nº 65/91, ou seja, definindo além do que está definido, haveria ilegalidade (por ofensa à norma complementar) ou inconstitucionalidade (por ofensa direta a preceito constitucional).

A delegação objeto da Lei Complementar nº 65/91 fora, anteriormente a referido acórdão da 2ª Turma do STF, apreciada pelo STJ, cuja Corte Especial decidiu em 18.06.97, por maioria, na AI no RMS 5.063/PE, relator Min. Antônio de Pádua Ribeiro (RJ/IOB 1/11788) que:

"Tributário. ICMS. Exportação de produtos semi-elaborados. Lei Complementar nº 65, de 15.04.91. Convênio nº 15, de 25.04.91. Inconstitucionalidade.

I – O art. 2º da Lei Complementar nº 65, de 15.04.91, bem como o Convênio nº 15, de 25.04.91, que nele se apóia, são inconstitucionais por violarem os arts. 68, § 1º, e 155, § 2º, X, *a*, da Constituição da República."

Nessa Argüição de Inconstitucionalidade me parecem corretos os termos do parecer do Subprocurador-Geral da República, Dr. Paulo A.F. Sollberger, transcrito no voto do Ministro Flaquer Scartezzini (vencido), do qual seleciono os seguintes trechos:

"5. O dispositivo constitucional – note-se bem – não reservou à lei complementar a competência para *listar, relacionar* os produtos semi-elaborados sujeitos à tributação, mas apenas para defini-los.

6. Ora, *definir*, segundo registra o *Pequeno Dicionário Brasileiro da Língua Portuguesa*, significa 'enunciar os atributos essenciais e específicos de um objeto, de modo que o torne inconfundível com outro'.

7. Foi precisamente o que fez a Lei Complementar nº 65 (...)

8. De outra forma, aliás, não se entenderia, pois, caso a Constituição tivesse reservado à lei complementar a competência para elaborar a lista dos chamados produtos industrializados semi-elaborados, seria necessário promulgar uma nova lei complementar cada vez que se julgasse necessário a inclusão de um novo produto na relação, o que seria praticamente inviável, diante da celeridade com que são lançados no mercado novos produtos, frutos da constante modernização da indústria.

9. Não vemos, assim, com a devida vênia, a alegada inconstitucionalidade do art. 2º da Lei nº 65. *Delegação de competência é* o ato

pelo qual uma entidade transfere a outra poderes que lhe são inerentes ou lhe foram concedidos. Só se delega o que se possui. O legislador ordinário não recebeu do constituinte a atribuição de relacionar os produtos semi-elaborados não sujeitos à tributação quando exportados."

Enfim, reputei, interessante trazer a lume tais entendimentos divergentes, para serem sopesados e, até, servirem como razões de decidir em "n" hipóteses de delegação legislativa em matéria tributária, tendo em vista que, bem interpretadas, facilitam não só o planejamento tributário das empresas, como também podem repercutir favoravelmente no relacionamento fisco-contribuintes.

Taxa *versus* Preço Público ou Tarifa

(Análise de sua natureza e jurisprudência no STF e STJ)

Márcio Iorio Aranha
Mestre em Direito e Estado pela Universidade de Brasília;
Professor de Direito Tributário da Associação de Ensino Unificado do Distrito Federal;
Conselheiro suplente da 1ª Câmara do 3º Conselho de Contribuintes pela Confederação Nacional do Comércio

SUMÁRIO. Cerne dos conceitos de taxa e preço público: Serviço Público. Elementos indicativos e essenciais das definições de taxa e preço público. Serviços públicos de traço soberano. A cobrança exclusiva de taxas no poder de polícia. Serviços públicos decorrentes dos valores constitucionais. Segurança pública. Bens de uso comum: *uti-universi*. Saúde pública, fornecimento d'água, recolhimento de esgoto e o conceito de rendas industriais do Estado. Saúde e educação *versus* segurança pública. Bibliografia.

INTRODUÇÃO

A distinção entre taxas e tarifas, ou preços públicos, conquanto já muitos sobre ela se tenham debruçado, persiste como um capítulo obscuro e incompleto do Direito Tributário[1]. Este pequeno estudo não tem a pretensão de solucionar questões pendentes da responsável doutrina, mas esclarecer pontos fundamentais de sua análise, procurando identificar o cerne da discussão sobre os conceitos de taxa e tarifa, e situá-los no arcabouço jurisprudencial recentemente desenhado.

1 Esse obscurantismo talvez seja bem explicado pela dificuldade de tratamento do conceito de tarifa, por se encontrar fora do campo de estudo propriamente tributário. Trata-se de uma matéria que foge, portanto, de considerações puramente tributárias. Ela demanda incursões nas próprias razões das opções políticas de governo.

CERNE DOS CONCEITOS DE TAXA E PREÇO PÚBLICO: SERVIÇO PÚBLICO

O cerne do conceito de taxa reside necessariamente fora de suas formulações positivas[2], que remetem seu sentido para outro conceito mais antigo e de difícil precisão: o de serviço público. Aqui as preocupações de Bentham sobre os chamados *agenda* e os *non-agenda*[3], ou ainda as considerações de Burke sobre o público e o privado[4], ou mesmo a referência de Tocqueville ao *antigo estado social* francês[5], ou o pensamento de Humboldt sobre a limitação da função estatal ao resguardo da segurança, ou, finalmente, o seu antagônico, Rosanvallon, propugnando a ampliação daquela função guiada pela solidariedade social[6]. Eles revelam com nitidez o que está por detrás do fenômeno: a opção pelo pensamento liberal ou social. O que antes era evidente, a evolução dos conceitos de *intervencionismo social* e *liberalismo construtor* encarregou-se de obscurecer. Agora, a opção liberal ou social não mais trilha a limitação do intervencionismo estatal. Ela guia tão-somente sua razão de ser[7], e, com isso, afasta a discriminação entre serviços públicos próprios e impróprios da seara confortável da pura opção ideológica estatal, depositando-a na análise jurídico-institucional de seu historicismo.

Eis o núcleo obrigatório para uma pesquisa que pretenda esclarecer quando, em uma prestação de serviços por entes da administração indireta, ou mesmo, em serviços prestados mediante concessões, está ou não presente a noção de taxa, e, por decorrência, nos leva ou não à percepção de um preço público ou tarifa. A concentração de esforços na precisão terminológica de *serviço público* é o caminho idôneo à solução de todos os problemas relativos à caracterização dos serviços prestados como tarifas, estas sujeitas ao Direito Administrativo, ou como taxas, e portanto tributos, com suas conseqüências oriundas das limitações ao poder de tributar[8].

2 Os seguintes dispositivos legais as mencionam: art. 145, II e § 2º da Constituição Federal (CF/88); e arts. 77 a 80 do Código Tributário Nacional (CTN/66).

3 Respectivamente, os serviços que o Estado tem o dever de realizar, e os serviços que não lhe cabe executar. Cf. BENTHAM, Jeremy. *Method and Leading Features of an Institute of Political Economy. In: Jeremy Bentham's economic writings*. Vol. III, Londres: 1954, págs. 305-380.

4 Cf. BURKE, Edmund. *Thoughts and details on scarcity in the works of Edmund Burke*. Vol. VII, Londres: 1827, págs. 373-419.

5 Cf. TOCQUEVILLE, Alexis de. *O Antigo Regime e a Revolução*. trad. Yvonne Jean, 4ª ed., Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1997, pág. 202. (original: *L'ancien regime et la revolution*. 1ª ed. de 1856).

6 Cf. ROSANVALLON, Pierre. *A Crise do Estado-Providência*. trad. Joel Pimentel de Ulhôa, Goiânia: Editora Universidade de Brasília e Editora Universidade Federal de Goiás, 1997. Não se ignora a advertência da "secular tradição estatizante" (pág. 14) francesa de que fala Vélez Rodríguez, e da política francesa de solução do emprego pela histórica concessão de benesses dos cargos públicos, ou mesmo do mal do "centralismo" (pág. 16) de diminuição do indivíduo frente ao aparalho estatal. Cf. RODRÍGUEZ, Ricardo Vélez. *O Gigantismo Estatal Francês: Aspecto Político. In*: Carta Mensal. Rio de Janeiro, 44(520): 13-32, julho 1998. Procura-se, sim, salientar que as opções por atividades próprias ou não ao Estado estão, nos autores citados, muito ligadas a suas posturas políticas, que hoje adquirem novos contornos.

7 Conferir, de nossa autoria: *Liberalismo e Intervencionismo. Neoliberalismo, ou Liberalismo Construtor, e Intervencionismo Social. A Precisão de seus Conceitos Mediante a Análise da Gradação do Controle Estatal e de sua Política de Prioridades. In* Revista de Informação Legislativa, Brasília, 34(135): 237-251, julho/setembro 1997.

ELEMENTOS INDICATIVOS E ESSENCIAIS DAS DEFINIÇÕES DE TAXA E PREÇO PÚBLICO

Há elementos *indicativos* e elementos *essenciais* para a distinção entre taxas e preços públicos. A tendência da jurisprudência, inclusive da mais alta Corte do País[9], é a de tangenciar a essência das taxas e tarifas pelos seus critérios indicativos, notadamente pelos efeitos de cada qual. Essa a razão em se dizer que não há critério absoluto para a distinção entre taxas e tarifas: procura-se fazer a distinção pelo seu regime jurídico. Assim, utilizam-se, comumente, os seguintes critérios: *destinação dos recursos arrecadados*[10]; *compulsoriedade em integrar a relação jurídica*[11]; *unilateralidade e bilateralidade*[12]; *heteronomia e autonomia*[13]; *rescindibilidade*[14]; *caráter contraprestacional*[15]; *função do instituto*[16]. É a *gritante* diferença de regime jurídico entre os dois polêmicos institutos, que acomodam a jurisprudência e parte da doutrina no campo dos efeitos de cada qual, ao invés de

8 Dentre elas, com especial destaque, os princípios da legalidade estrita tributária e da anterioridade, além da precisão do alcance da imunidade recíproca.

9 A confirmação desta observação está no enunciado da Súmula nº 545 do STF: "Preços de serviços públicos e taxas não se confundem, porque estas, diferentemente daqueles, são compulsórias e têm sua cobrança condicionada à prévia autorização orçamentária, em relação à lei que as instituiu".

10 Segundo o critério da destinação dos recursos arrecadados, quando o recurso é destinado diretamente para o ente público, configura-se a prestação de taxa; quando se destina para o prestador do serviço público, é tarifa. O transporte público prestado por concessionárias seria cobrado, dessarte, como preço público. Custas judiciais, como taxas que são, não podem ser vinculadas a *instituições privadas* (ADIn 1378/ES, Tribunal Pleno 30.11.95, rel. Min. Celso de Mello, DJ 30.05.97, pág. 23175).

11 Eis outro critério indicativo: no preço público, há a facultatividade na adesão à relação jurídica entre prestador do serviço e beneficiado; na taxa, predomina a compulsoriedade, por sua natureza de tributo.

12 Como decorrência da compulsoriedade, nos preços públicos, há a necessidade de manifestação de vontade de ambas as partes, enquanto nas taxas, basta a presença da atuação do prestador, colocando à disposição o serviço querido ou não pelo beneficiado efetivo ou potencial.

13 Ainda, como decorrência da compulsoriedade, as taxas absorvem a característica da heteronomia, vale dizer, são impostas *ab extra*. O preço, ao contrário, parte da autonomia da vontade.

14 Tratando-se de preço público, há a rescindibilidade, pois tem natureza contratual. Já, a taxa não pode ser rescindida, pois existe enquanto prestação pecuniária compulsória. Sua extinção decorre de revogação.

15 Enquanto o preço público somente poderia ser cobrado pelo fornecimento efetivo do serviço, a mera disponibilidade das taxas autoriza sua cobrança.

16 Os preços públicos (contratuais e sinalagmáticos) não comportam a extrafiscalidade.

se debruçar sobre a diferença a eles essencial[17]. Esse abismo entre os regimes jurídicos próprios às taxas e aos preços públicos evidencia a importância na identificação da real causa de classificação de um serviço concreto como taxa ou serviço público, não se resumindo a seus critérios indicativos.

O *indicativo* revela conseqüências da adoção de um dos dois conceitos; não exprime a sua razão de ser. Definir um instituto jurídico pelas suas conseqüências jurídicas é estabelecer um círculo vicioso, em que a presença do instituto depende de suas conseqüências, e estas, por sua vez, remetem-se a sua existência. A discussão de fundo sobre a qual se deve debruçar é a de se distinguir a *essência* das taxas e preços públicos, para daí inferir o tratamento próprio a sua natureza. A importância disso se apresenta na intensa discussão jurídica em torno do conceito e limites da cobrança de taxas, mediante uma interpretação mais abrangente de seu requisito da *divisibilidade* conforme demonstrado por Abreu Dallari em recente artigo doutrinário[18]. O estudo da *essência* dos institutos das taxas e preços públicos limita, de forma apriorística, a liberdade de escolha do regime jurídico a ser adotado pela Administração Pública. Os efeitos que daí decorrem são naturalmente oriundos da diversidade de tratamento jurídico entre taxas e tarifas. O divisor de águas encontra-se, pois, em momento anterior: o de determinação da própria natureza do serviço prestado.

O critério *essencial* para a caracterização das taxas e preços públicos está na conceituação de serviço público. Foram os conceitos de *atividade pública propriamente dita* e *serviço de interesse da coletividade* os norteadores da distinção implementada quanto ao caso do antigo *imposto de faróis*. Seu fato gerador foi identificado como serviço específico e divisível, passando a denominá-lo *taxa de farol*. Após uma ponderação, que culminou por retirar-lhe a característica de serviço público próprio, foi transformado em *tarifa cobrada em retribuição à efetiva utilização dos serviços de sinalização náutica de proteção à navegação*[19]. A consideração da natureza do serviço prestado foi decisiva para a determinação da natureza jurídica específica da prestação cobrada.

Esgotar o tratamento de um conceito que denota transformações de cunho político-estrutural da sociedade revela-se impossível. Mas conceitos desse gênero adquirem conformações seguras em determinado momento histórico, e para isso

17 A seguinte afirmação de doutrinador da área é esclarecedora: "Conquanto não se tenha, ainda, estabelecido a distinção perfeita entre a natureza jurídica de uma e outra figuras (taxas e tarifas), é certo dizer que, uma vez haver-se decidido por uma ou por outra, as diferenças são gritantes (....) Uma vez criada a obrigação, fácil é distinguir-se uma da outra pelas características acima vistas. Contudo, é de se observar que tal critério diferenciador nada tem de jurídico, uma vez que analisa as figuras do ponto de vista dos seus efeitos e não de sua natureza jurídica". (PIRES, Adilson Rodrigues. *A Doutrina das Taxas e o Direito Brasileiro*. *In* Revista de Informação Legislativa, Brasília, 26(104): 83-104, outubro/dezembro 1989, págs. 92/94).

18 Cf. DALLARI, Adilson Abreu. *Cobrança de Taxa para Custeio da TV Educativa*. *In* Revista de Informação Legislativa, Brasília, 35(138): 113-125, abril/junho 1998. Para Dallari, a divisibilidade, ao contrário da especificidade do serviço público, não integra a essência do conceito de taxa. O contribuinte necessitaria, sim, ser *determinável*.

19 Cf. PIRES, Adilson Rodrigues. *Op. cit.*, pág. 89.

existem critérios para sua classificação em dado instante. *Serviço público* é um destes conceitos, de cuja precisão decorrem conseqüências da mais alta relevância jurídica[20].

SERVIÇOS PÚBLICOS DE TRAÇO SOBERANO

O primeiro critério idôneo à identificação de um serviço público *próprio* ou *essencial*, a contrastar com a noção de *serviço de interesse do público*, decorre do conceito de *soberania*. Serviços próprios à soberania estatal são, por natureza, gravados com o traço *público*. É bem verdade que o movimento atual de globalização econômica vem debilitando os contornos do poder soberano, mas ele ainda está apto a delimitar certos serviços próprios à defesa nacional, nacionalidade, territorialidade, fé pública e justiça. Assim, *serviços de controle de entrada e saída do* país (concessão de passaportes, controle de fronteiras, taxa de concessão de visto provisório ou permanente, taxa de naturalização), *atividades notarial e registral*[21] (emolumentos extrajudiciais), *certidões emitidas por repartições públicas*, *prestação jurisdicional*[22] (custas judiciais), todos serviços públicos decorrentes da posição soberana do país, somente podem dar ensejo a cobrança de taxas, desde que não proibidas[23]. Há, ainda, serviços afetados à *conservação da coisa pública*, que, necessariamente, devem ser remetidos ao tratamento jurídico das taxas. Exemplo típico desta modalidade de serviço público é a chamada *taxa de limpeza pública e de conservação de vias e logradouros públicos*, mas aqui há o entendimento jurisprudencial, ora a afastando por entendê-la custeada pela arrecadação geral dos impostos, ora a afastando por entender inconstitucional sua base de cálculo escolhida no caso concreto[24], como foi o caso já clássico da *taxa*

20 Assim, o caso da possibilidade de desapropriação de bens das sociedades de economia mista e empresas públicas: RE 172816/RJ, Tribunal Pleno (09.02.94), rel. Min. Paulo Brossard, DJ 13.05.94, pág.11365. Ainda, a consideração do pessoal dos serviços notariais e de registro como funcionários públicos para efeitos penais: RE 141347/SP, 1ªTurma (11.02.92), rel. Min. Sepúlveda Pertence, DJ 10.04.92, pág. 4800 (RTJ 140-2/687).

21 Serventias ou emolumentos extrajudiciais são *funções revestidas de estatalidade, sujeitando-se a um regime estrito de direito público* (ADIn 1378/ES, Tribunal Pleno 30.11.95, rel. Min.Celso de Mello, DJ 30.05.97, pág. 23175).

22 Custas judiciais e emolumentos extrajudiciais são taxas: RTJ 141/430. Taxa judiciária é tributo da espécie taxa (Representação nº 1077/RJ, Tribunal Pleno 28.03.84, Min. Moreira Alves, DJ 28.09.84, pág. 15955, RTJ 101/499).

23 O art.5º, XXXIV, da CF/88 assegura a obtenção de certidões dos órgãos públicos independentemente do pagamento de taxas.

24 Jurisprudência do STF: RE 204827-96/SP, Tribunal Pleno (j.12.12.96), Min. Ilmar Galvão, DJ 25.04.97, pág. 15213; RE 191029-97/SP, 1ª Turma, DJ 30.05.97, pág. 23194; RE 203028-97/SP, 2ª Turma, DJ 20.06.97, pág. 28495; RE 210745-97/SP, 2ª Turma, DJ 20.06.97, pág. 28507; RE 204438-97/SP, 1ª Turma, DJ 27.06.97, pág. 30251; RE 198855-97/SP, 1ª Turma, DJ 01.08.97, pág. 33488; RE 201306-97/SP, 1ª Turma, DJ 01.08.97, pág. 33488; RE 209537-97/SP, 2ª Turma, DJ 01.08.97, pág. 33515; RE 209949-97/SP, 2ª Turma, DJ 01.08.97, pág. 33515; RE 209995-97/SP, 2ª Turma, DJ 01.08.97, pág. 33515; RE 191029-97/SP, 1ª Turma, DJ 30.05.97, pág. 23194; RE 203028-97/SP, 2ª Turma, DJ 20.06.97, pág. 28495; RE 210745-97/SP, 2ª Turma, DJ 20.06.97, pág. 28507; RE 204438-97/SP, 1ª Turma, DJ 27.06.97, pág. 30251; RE 198855-97/SP, 1ª Turma, DJ 01.08.97, pág. 33488; RE 201306-97/SP, 1ª Turma, DJ 01.08.97, pág. 33488; RE 209537-97/SP, 2ª Turma, DJ 01.08.97, pág. 33515;

(Continua)

municipal de conservação de estradas, cuja base de cálculo foi declarada inconstitucional por identidade com a do imposto territorial rural[25], ou ainda, o das *taxas de licença e funcionamento, de prevenção de incêndio e de publicidade*[26].

A COBRANÇA EXCLUSIVA DE TAXAS NO PODER DE POLÍCIA

De certa forma, a soberania estatal também implica em afastar os serviços decorrentes do *poder de polícia*[27] da esfera de serviços passíveis de retribuição por

RE 209949-97/SP, 2ª Turma, DJ 01.08.97, pág. 33515; RE 209995-97/SP, 2ª Turma, DJ 01.08.97, pág. 33515; RE 211318-97/SP, 2ª Turma, DJ 01.08.97, pág. 33516; RE 184850-97/SP, 1ª Turma, DJ 15.08.97, pág. 37047; RE 207144-97/SP, 2ª Turma, DJ 15.08.97, pág. 37057; RE 207364-97/SP, 1ª Turma, DJ 29.08.97, pág. 40238; RE 208240-97/SP, 1ª Turma, DJ 29.08.97, pág. 40239; RE 209960-97/SP, 1ª Turma, DJ 29.08.97, pág. 40267; RE 210094-97/SP, 1ª Turma, DJ 29.08.97, pág. 40267; RE 210747-97/SP, 1ª Turma, DJ 29.08.97, pág. 40267; AGRAG 194063-97/SP, 2ª Turma, DJ 29.08.97, pág. 40225; RE 211084-97/SP, 1ª Turma, DJ 05.09.97, pág. 41905; RE 211215-97/SP, 1ª Turma, DJ 05.09.97, pág. 41906; RE 211484-97/SP, 1ª Turma, DJ 05.09.97, pág. 41907; RE 211058-97/SP, 2ª Turma, DJ 12.09.97, pág. 43751; RE 211163-97/SP, 2ª Turma, DJ 12.09.97, pág. 43751; RE 192719-97/SP, 1ª Turma, DJ 19.09.97, pág. 45550; AGRAG 194856-97/SP, 1ª Turma, DJ 19.09.97, pág. 45535; RE 209538-97/SP, 1ª Turma, DJ 19.09.97, pág. 45559; RE 184289-97/SP, 1ª Turma, DJ 26.09.97, pág. 47495; AGRAG 199907-97/SP, 1ª Turma, DJ 26.09.97, pág. 47489; AGRAG 200345-97/SP, 1ª Turma, DJ 26.09.97, pág. 47490; RE 207764-97/SP, 1ª Turma, DJ 26.09.97, pág. 47501; RE 210346-97/SP, 1ª Turma, DJ 26.09.97, pág. 47505; RE 198743-97/SP, 1ª Turma, DJ 07.11.97, pág. 57253; RE 207666-97/SP, 2ª Turma, DJ 07.11.97, pág. 57254; RE 208642-97/SP, 1ª Turma, DJ 07.11.97, pág. 57255; RE 209631-97/SP, 2ª Turma, DJ 07.11.97, pág. 57255; RE 212716-97/SP, 1ª Turma, DJ 07.11.97, pág. 57258; RE 214676-97/SP, 1ª Turma, DJ 07.11.97, pág. 57260; RE 214997-97/SP, 1ª Turma, DJ 07.11.97, pág. 57261; RE 215127-97/SP, 1ª Turma, DJ 07.11.97, pág. 57261; RE 199969-97/SP, Tribunal Pleno (27.11.97), Min. Ilmar Galvão, DJ 06.02.98, pág. 00038; RE 201564-98/SP, 1ª Turma, DJ 07.08.98, pág. 00042; RE 216194-98/SP, 1ª Turma, DJ 07.08.98, pág. 00044; RE 227478-98/SP, 2ª Turma, DJ 18.09.98, pág. 00022.

25 Jurisprudência do STF: Súmula 595 (15.12.76); RE 77181-74/SP, Tribunal Pleno (04.09.74), Min. Bilac Pinto, DJ 04.04.75; RE 78588-74/SP, 1ª Turma (01.11.74), Min. Djaci Falcão, DJ 08.01.75; RE 74819-76/SP, (RTJ 78/804), 1ª Turma (10.02.76), Min. Antonio Neder, DJ 26.04.76; RE 82516-76/SP, Tribunal Pleno (25.02.76), Min. Xavier de Albuquerque, DJ 26.04.76; RE 94944-81/PR (RTJ 104/355), Tribunal Pleno, (03.09.81), Min. Cunha Peixoto, DJ 02.10.81, pág. 9778; RE 96847-82/SP (RTJ 105/756), Tribunal Pleno (13.05.82), Min. Moreira Alves, DJ 13.08.82, pág. 7590; RE 96344-82/SP (RTJ 108/689), Tribunal Pleno (09.06.82), Min. Neri da Silveira, DJ 02.12.83, pág. 9039; RE 98581-82/SP (RTJ 105/857), Tribunal Pleno (18.11.82), Min. Alfredo Buzaid, DJ 17.12.82, pág. 13214; RE 95196-83/SP (RTJ 106/669), Tribunal Pleno (10.03.83), Min. Alfredo Buzaid, DJ 27.05.83, pág. 7535; RE 97807-83/SP, Tribunal Pleno (06.04.83), Min. Neri da Silveira, DJ 29.06.84, pág. 10750; RE 99492-83/SP (RTJ 107/845), Tribunal Pleno (25.05.83), Min. Djaci Falcão, DJ 12.08.83, pág. 11767; RE 101477-84/PR (RTJ 112/1303), Tribunal Pleno (14.11.84), Min. Sydney Sanches, DJ 22.02.85, pág. 1594; RE 116119-92/SP, 1ª Turma (10.11.92), Min. Ilmar Galvão, Rel. p/ acórdão Min. Celso de Mello, DJ 31.03.95, pág. 7774; RE 116577-96/SP, 2ª Turma (07.05.96), Min. Maurício Corrêa, DJ 01.07.96, pág. 23864.

26 Jurisprudência do STF: ERE 115683-89/SP (RTJ 131/887), Tribunal Pleno (10.11.89), Min. Célio Borja, DJ 23.02.90, pág. 1237; RE 185050-96/SP, 1ª Turma (28.06.96), Min. Ilmar Galvão, Rel. Acórdão, Min. Octávio Gallotti, DJ 07.03.97, pág. 5409; RE 110327-87/SP, 2ª Turma (27.02.87), Min. Célio Borja, DJ 15.05.87, pág. 8884.

27 Conforme definido no art. 78 do CTN/66. O "conceito de poder de polícia constitui a essência da própria atuação do Estado no exercício de sua soberania interna". (PIRES, Adilson Rodrigues. *Op. cit.*, pág. 96).

preços públicos[28]. O poder de polícia é *serviço público profilático*[29] de preservação da autoridade estatal. O grau de intervenção estatal na vida privada[30] a opção política[31] não é limitado pelas taxas, mas o que se opera é exatamente o contrário. Havendo intervenção limitadora da liberdade e propriedade privadas, não cabe ao intérprete argüir-se da possibilidade de tal limitação para determinação da natureza da prestação cobrada. Uma limitação indevida implicará, na verdade, em inconstitucionalidade da limitação, mas não na divergência quanto à natureza do instrumento de cobrança. [illegible]ndo possível a limitação, somente poderá ser ressarcida por taxas. Sendo indevida a limitação, nem taxas, nem tarifas poderão ser cobradas, pois a razão de sua cobrança inexistirá para o ordenamento jurídico. Logo, *disciplinamento do exercício de profissões, limitação da liberdade e da utilização da propriedade* (taxa de expedição de porte de arma, taxa pela concessão de licença para caça e pesca, taxas de limitação da utilização do solo urbano[30], taxa de fiscalização e licenciamento de veículos, taxa de censura de filmes, teatros e diversões, taxa de inspeção de motores de explosão), *fiscalização do mercado produtor e distribuidor de alimentos e produtos* (taxa de expedição de certificado de garantia de um produto industrial, taxas de aferição[31], taxa sobre armazenagem, taxa de fiscalização pela instalação de máquinas, motores e equipamentos eletromecânicos) etc. são restrições à liberdade e à propriedade privada, que, quando possíveis, resultam na cobrança somente de taxas.

SERVIÇOS PÚBLICOS DECORRENTES DOS VALORES CONSTITUCIONAIS

Os demais serviços não acobertados por uma *filiação soberana* devem ser ponderados do ponto de vista dos valores constitucionais, que assinalem o *domínio pertinente a região dos meios que o Estado emprega para atingir seus fins*[32].

SEGURANÇA PÚBLICA

O tratamento constitucional da segurança pública evidencia sua utilização como instrumento de *defesa do Estado e das instituições democráticas* e intro-

28 Em julgado do STF, ficou assentado, quanto à chamada *taxa de licenciamento de importação*, ser impossível a mudança do *rédito remunerador da atividade estatal específica do exercício do poder de polícia* de taxa para preço público. Cf. RE 188107/SC, Tribunal Pleno (21.03.97), rel. Min. Carlos Velloso, DJ 30.05.97, pág. 23193.

29 Cf. MARTINS, Ives Gandra da Silva. *As Taxas e os Preços Públicos*. *In* Revista Arquivos, Brasília, 39 (168):106-122, março 1986.

30 São exemplos de taxas de limitação da utilização do solo urbano: taxa de licença para execu[illegible] de obras; taxas pela aprovação de projeto de loteamento; taxa pela expedição de certificado de conclusão de obras para concessão de "habite-se".

31 Exemplos de taxas de aferição: taxa de fiscalização sanitária; taxa de fiscalização de matadouros; taxa de aferição de pesos e medidas para os que praticam comércio de balanças, fitas métricas, taxímetros, medidores de gás ou de corrente elétrica e bombas de gasolina.

32 Cf. ANDRADE, Odilon. *Serviços Públicos e de Utilidade Pública*. São Paulo: Editora Saraiva, 1937, pág. 37.

duz na presente discussão a noção de *prestação estatal genérica*, que tem o condão de afastar a possibilidade de cobrança de taxas, já que aqui não se cogitaria do preço público, por não se tratar de serviço destacado da função estatal. Dessa forma, as chamadas *taxas de bombeiros*[33] não encontram acolhida no ordenamento jurídico vigente. Estas não se confundem com as chamadas *taxas de licença e funcionamento e prevenção de incêndio*, que revelam exercício do poder de polícia, e não prestação estatal genérica. Portanto, sua inconstitucionalidade somente pode residir na identidade de sua base de cálculo com impostos[34], ou na constatação da ausência da prestação dos serviços a ele inerentes[35].

BENS DE USO COMUM: *UTI UNIVERSI*

Assim, nem todo serviço público pode ser mantido por via de taxas. Os chamados *bens de uso comum (uti universi) do povo*[36] não estão sujeitos a cobrança de taxas pelos serviços neles prestados, muito embora sobre eles recaia a possibilidade de cobrança de contribuições de melhoria quando da realização de obras que impliquem em valorização imobiliária[37], que é o critério objetivo justificador da exação. Já, nas taxas, os critérios objetivos da especificidade[38] e divisibilidade devem estar presentes. Somente serviços que excedam as prestações estatais genéricas[39-1] específicos[39-4] podem ser taxados; serviços de *exclusivo interesse público* devem ser remetidos ao Erário público global. Serviços como os de *iluminação pública de vias e logradouros* e *segurança pública* são prestações estatais genéricas e carecem de um requisito essencial à exigência de taxas: a divisibilidade. O beneficiário deve ser *determinável*[39]. Se indeterminado, e portanto indivisível, também indeterminado e amplo deve ser o universo de pessoas responsáveis por seu custeio, e para isso já existem os impostos.

33 O serviço de incêndio participa da natureza dos encargos de ordem geral da Administração Pública. "A taxa de bombeiros é, sem dúvida, tributo destinado ao custeio de serviço de exclusivo interesse público, como o é o da defesa nacional, o do ensino primário, o de polícia etc., serviços estes que devem ser custeados por impostos" (RE 48879, 2ª Turma 06.08.63, rel. Min. Ribeiro Costa, DJ 15.06.62, pág. 1388).

34 Cf. ERE 115.683, Tribunal Pleno (10.11.89), rel. Min. Célio Borja, DJ 23.02.90, pág. 1237, RTJ 131/887; RE 185050/SP, 1ª Turma (28.06.96), rel. para o acórdão Min. Octávio Gallotti, DJ 07.03.97, pág. 5409.

35 Cf. REsp. nº 147298/SP, 1ª Turma (18.06.98), rel. Min. Milton Luiz Pereira, DJ 24.08.98, pág. 15.
Dispõe o Código Civil brasileiro: "Art. 66. Os bens públicos são: I[36-4] de uso comum do povo, tais como os mares, rios, estradas, ruas e praças";

36 Cf. NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Contribuição de Melhoria e Taxa de Iluminação Pública. In* Revista de Informação Legislativa, Brasília, 19(73): 267-278, janeiro/março 1982.

37 A especificidade significa que a prestação do serviço deve ser destacada da função genérica estatal de serviços e passível de mensuração do custo específico da atuação estatal.

38 Ensina Barbosa Nogueira: "Sem a referibilidade, imputação ou vinculação possíveis de cada um ao fato gerador é inócua sua criação. (....) a lei somente pode considerar responsável pelo crédito tributário a pessoa 'vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação'." (NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Op. cit.*, pág. 272).

39 Cf. Agravo Regimental em Agravo de Instrumento (STF) 100351/PR, 1ª Turma (28.09.84), rel. Min. Rafael Mayer, DJ 26.10.84, pág. 17999.

SAÚDE PÚBLICA, FORNECIMENTO DE ÁGUA, RECOLHIMENTO DE ESGOTO E O CONCEITO DE RENDAS INDUSTRIAIS DO ESTADO

Serviços essenciais à saúde pública e higiene são os que mais têm gerado discussões e dúvidas sobre sua natureza[40]. Está a falar-se, basicamente, dos serviços de *fornecimento de água* e *coleta de lixo e esgoto*. Um acórdão do Supremo Tribunal Federal de lavra do então Ministro Hermes Lima[41] remete-se ao cerne da questão em pauta: o conceito de *rendas industriais do Estado*. Estas são as rendas auferidas pelo Estado mediante a prestação de serviços de interesse público, com o fito de suprir a deficiência privada naquele setor, e portanto remuneradas por preços públicos. Aqui entrariam as chamadas *tarifas ou sobrepreços portuários* (taxa de armazenagem[42], taxa de melhoramento dos portos[43]) e as chamadas *taxas correspondentes à utilização de aeroportos* (contribuições cobradas das empresas aeroviárias pela utilização das instalações e serviços de aeroportos[44]). Para Hermes Lima, entretanto, naquele julgado, as *contraprestações cobradas pelo departamento sanitário do Estado dos usuários das redes de água e esgotos do Recife* seriam preços públicos[45]. Em acórdão contemporâneo ao do Min. Hermes Lima, o Min. Luiz Gallotti[46] expõe a discussão com maior propriedade, e salienta a natureza de taxa das prestações cobradas no fornecimento de água e esgoto, posição mais tarde confirmada, embora ainda não cristalizada, pela jurisprudência do STF[47] e STJ[48]. Serviços de água e esgoto são tipicamente serviços públicos

40 RE 54491, 2ª Turma (15.10.63), rel. Min. Min. Hermes Lima, DJ 05.03.64, pág. 111.

41 Taxa de armazenagem é tarifa portuária: RE 95521/SP, 1ª Turma (11.12.81), rel. Min. Soares Muñoz, DJ 26.02.82, pág. 1291 (RTJ 101/421).

42 Taxa de melhoramento dos portos é preço público (sobrepreço portuário aos serviços de capatazia): RE 75580/SP, Tribunal Pleno (16.10.74), rel. Min. Rodrigues Alckmin, DJ 28.02.75; RE 79638/SP, 2ª Turma (18.11.74), rel. Min. Xavier de Albuquerque, DJ 06.12.74;

43 As taxas de utilização das instalações e serviços de aeroportos são preços públicos: RE 54194, 2ª Turma (14.10.63), rel. Min. Luis Gallotti, DJ 28.11.63; Mandado de Segurança 1558 (STF), 2ª Turma (21.10.52), rel. Min. Rocha Lagoa, DJ 24.07.52, pág. 7701; Tratadas no Decreto-Lei nº 9.792/46.

44 Apoiando-o, neste sentido: RE 77162/SP, 2ª Turma (24.05.77), rel. Min. Leitão de Abreu, DJ 09.08.77, RTJ 82-3/763; RE 54996/PE, 1ª Turma (27.05.68), rel. Min. Barros Monteiro, DJ 28.06.68.

45 Cf. RE 54194/GO, 2ª Turma (14.10.63), rel. Min. Luiz Gallotti, DJ 28.11.63.

46 Fornecimento de água como serviço público essencial: Medida Cautelar em ADIM 567/DF, Tribunal Pleno (21.09.91), rel. Min. Ilmar Galvão, DJ 04.10.91, pág. 13779 (RTJ 138/60).

47 Cf. REsp. nº 167489/SP, 1ª Turma (02.06.98), rel. Min. José Delgado, DJ 24.08.98.

48 "O problema não se modifica por se tratar de uma autarquia, porque, ao constituí-la o Estado personificou esse órgão da administração local, houve uma descentralização, mas com isso não se alienou o carácter público do serviço. Trata-se de órgão paraestatual, a quem o Estado cede uma parte do seu *imperium*. (....) A destinação especial, não descaracteriza os tributos; tornam-se então tributos ligados, conforme e terminologia alemã. O fato de ser delegado o tributo a um serviço descentralizado, a uma autarquia, não lhe altera a natureza" (RE 54194/GO, 2ª Turma (14.10.63), rel. Min. Luiz Gallotti, DJ 28.11.63).

próprios prestados, em primeiro lugar, no interesse da comunidade, e somente secundariamente para o benefício específico do indivíduo. Uma alegação sempre presente está em *quem* presta o serviço, mas a natureza do serviço público não pode ser alterada por sua *delegação*[49]. A *pessoa* prestadora do serviço não imprime a natureza deste, mas simplesmente serve de *instrumento* para consecução dos fins estatais. Persiste, no entanto, algumas perplexidades quanto aos serviços de limpeza e manutenção, dando ensejo a entendimento jurisprudencial do próprio Supremo pela consideração da chamada *taxa de manutenção e limpeza da estação rodoviária* como serviço público[50]. A incoerência está em que nesta prestação de serviços há, tão-somente, uma diferença de extensão do serviço, e não de grau. O serviço de limpeza continua sendo imposto por fins públicos maiores de resguardo da saúde pública, e, portanto, deveria ser remunerado por meio de taxas.

Algo diverso se opera com os serviços de saúde pública *individualizada* e educação pública gratuita[51], que se remetem ao tratamento dos serviços genéricos estatais. Sua manutenção é reputada diretamente aos cofres públicos preenchidos basicamente pela receita não-vinculada dos impostos. Já, no tocante aos serviços de saúde e de ensino privados, sua inserção em regime concorrencial fez transparecer a opção do Superior Tribunal de Justiça em julgados, como também em Súmula, em entender as mensalidades escolares como alheias à própria delegação do poder público. Este tratamento diferenciado ajuda na tirada de conclusões quanto à distinção dos serviços em razão de sua posição como valores constitucionalmente relevantes.

SAÚDE E EDUCAÇÃO *VERSUS* SEGURANÇA PÚBLICA

A distinção entre os valores da saúde e ensino e o valor da segurança pública está na indelegabilidade deste último. Isto lhe imprime a característica de função propriamente pública e impede sua cobrança por meio de taxas, e muito menos preços públicos. Já os valores da saúde e ensino são, em princípio, passíveis de divisibilidade. É o grau de divisibilidade dos serviços próprios à saúde o aspecto distintivo entre os serviços de água ou esgoto e os serviços de limpeza de logradouros públicos. Os serviços divisíveis[3e4] água e esgoto[3e4] podem ser cobrados por meio de taxas, os indivisíveis[3e4] limpeza de logradouros[3e4], devem ser custeados pela receita dos impostos. Mas ainda há uma última consideração para a

49 Cf. RE 68690/PR, Tribunal Pleno (27.11.69), rel. Min. Luiz Gallotti, DJ 15.05.70.

50 Ensino primário como serviço de exclusivo interesse público, e que, portanto, deve ser custeado por impostos: RE 48879, 2ª Turma (06.08.63), rel. Min. Ribeiro da Costa, DJ 15.06.62, pág. 1388.

51 Cf. Súmula 34 do STJ; Conflito de Competência 8438/SP, 2ª Seção (27.04.94), rel. Min. Barros Monteiro, DJ 06.06.94, pág. 14207; Conflito de Competência 7605/MG, 2ª Seção, rel. Min. Cláudio Santos, DJ 09.05.94, RSTJ 66/53. Ainda, *taxa para manutenção de caixa escolar* e *anuidades escolares* como preços públicos: RE 73649/MG, Tribunal Pleno (23.03.72), rel. Min. Luiz Gallotti, DJ 05.06.72 e RE 71324/MG, Tribunal Pleno (23.03.72), rel. Min. Bilac Pinto, DJ 24.04.72.

distinção entre tais serviços citados e os serviços hospitalares privados. À primeira vista, poder-se-ia diferenciá-los com base na maior centralização dos serviços de água e esgoto, em comparação com a disseminação dos serviços de atendimento pessoal, mas este aspecto prático não denota relevância jurídica. O que fornece tratamento diferenciado para os serviços hospitalares privados como próprios a preços públicos, ao invés de taxas, é que a cobrança do serviço de saúde hospitalar como um todo é serviço próprio estatal genérico, que, quando transferido aos particulares, o é em regime de direito privado para opção do indivíduo entre os dois sistemas. Por isso, cobrados como preços públicos. Serviços de água, pela sua própria necessidade efetiva de concentração da pr[illegible]ão por uma só pessoa, impossibilita a opção, e portanto, ao serem delegados a entes privados, carregam consigo a função pública divisível cobrável somente por taxas, o mesmo se operando com o ensino. O caso específico do serviço de recolhimento de esgotos deve ser tratado de acordo com o surgimento da prestação, conforme ele tenha sido querido ou não pelos beneficiados.

Optou-se pela determinação da diferença entre taxas e preços públicos mediante o critério *material* de identificação do serviço público como tal. Doutrina e jurisprudência caminharam no sentido de situarem o critério *subjetivo* como conseqüência relevante, porém, não determinante. O critério *formal*, enfim, não deve ser hierarquizado com os dois citados, pois, na verdade é ele que os introduz no mundo jurídico como tópicos de determinação da *natureza pública* prevalecente nas taxas e qualificativa nos preços públicos.

BIBLIOGRAFIA

1. ANDRADE, Odilon. *Serviços Públicos e de Utilidade Pública*. São Paulo: Editora Saraiva, 1937.
2. BENTHAM, Jeremy. *Method and Leading Features of an Institute of Political Economy. In Jeremy Bentham's economic writings*. Vol. III, Londres: 1954, págs. 305-380.
3. BURKE, Edmund. *Thoughts and Details on Scarcity in the Works of Edmund Burke*. Vol. VII, Londres: 1827, págs. 373-419.
4. DALLARI, Adilson Abreu. *Cobrança de Taxa para Custeio da TV Educativa. In* Revista de Informação Legislativa, Brasília, 35(138): 113-125, abril/junho 1998.
5. MARTINS, Ives Gandra da Silva. *As Taxas e os Preços Públicos. In* Revista Arquivos, Brasília, 39(168):106-122, março 1986.
6. NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Contribuição de Melhoria e Taxa de Iluminação Pública. In* Revista de Informação Legislativa, Brasília, 19(73): 267-278, janeiro/março 1982.
7. PIRES, Adilson Rodrigues. *A Doutrina das Taxas e o Direito Brasileiro. In* Revista de Informação Legislativa, Brasília, 26(104): 83-104, outubro/dezembro 1989.
8. RODRÍGUEZ, Ricardo Vélez. *O Gigantismo Estatal Francês: Aspecto Político. In* Carta Mensal. Rio de Janeiro, 44(520): 13-32, julho 1998.

9. ROSANVALLON, Pierre. *A Crise do Estado-Providência*. trad. Joel Pimentel de Ulhôa, Goiânia: Editora Universidade de Brasília e Editora Universidade Federal de Goiás, 1997.
10. TOCQUEVILLE, Alexis de. *O Antigo Regime e a Revolução*. trad. Yvonne Jean, 4ª ed., Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1997, pág. 202. (original: *L'ancien regime et la revolution*. 1ª ed. de 1856).

Princípio da Eficiência e Controle dos Atos Discricionários

Robertônio Santos Pessoa
Mestre em Direito pela USP. Professor de Direito Administrativo da Universidade Federal do Piauí. Membro da Comissão de Estudos Constitucionais do Conselho-OAB

INTRODUÇÃO

A recente reforma administrativa, há pouco aprovada pelo Senado Federal, e objeto de tanta polêmica no curso de sua tramitação, trouxe em seu bojo novidades significativas, cujo impacto sobre o Direito Administrativo pátrio, nos temas mais relevantes desta disciplina, começa agora a ser aferido e avaliado pelo trabalho dos doutrinadores e pela construção jurisprudencial. Começa, pois, sob o labor doutrinário e jurisprudencial, que se faz sentir em etapa posterior à entrada em vigor da emenda da reforma administrativa, a análise das suas repercussões jurídicas. É dentro desse contexto que se coloca o presente artigo.

De fato, a emenda da reforma administrativa acrescentou, ao elenco de princípios jurídicos constantes do art. 37, *caput*, um novo princípio, cognominado princípio da eficiência. Assim, o referido dispositivo constitucional, basilar no direito administrativo nacional, passa a ter a seguinte redação: "A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguintes: (...)".

A amplitude do preceito acima, de matriz constitucional, o coloca, sem sombra de dúvida, como o mais importante dispositivo informador no moderno Direito Administrativo brasileiro. Os princípios jurídicos aí expressamente positivados, vinculam toda a Administração Pública brasileira, em todas as esferas federativas de governo, as suas administrações diretas e indiretas, e mesmo a

atividade administrativa praticada em "qualquer dos Poderes". A inclusão de mais um princípio, entre os já consagrados pelo Constituinte de 1988, suscita, entre os interessados nas vicissitudes do Direito Administrativo, o desejo de aferir-lhe, num primeiro momento, o impacto e as novas perspectivas por ele abertas. Como secular regra hermenêutica sustenta que a lei, e entre elas a Lei das leis, não contém expressões vazias, destituídas de conotação jurídica, convém, pois, analisar o que de novo, em termos de disciplina, limitação e controle da conduta administrativa, traz o referido princípio da eficiência, doravante regra vinculante de toda e qualquer atividade administrativa realizada em território nacional.

Não se pode deixar de ver nesta referência *eficiência* uma exigência dos novos tempos. Mais do que nunca, pugna-se, em todos os setores da sociedade civil, por um Estado eficiente, por um serviço público eficiente, enfim, por uma Administração Pública eficiente. Nesta quadra da nossa história, onde os modelos de gestão privada exercem grande influência sobre o setor público, a eficiência, palavra de ordem no setor privado, começa a reclamar foro também no setor público.

CONTROLE DOS ATOS ADMINISTRATIVOS DISCRICIONÁRIOS

Em sede doutrinária costuma-se diferenciar os atos administrativos vinculados dos chamados atos discricionários. Trata-se de diferenciação das mais importantes, que apresenta inegável relevância jurídica, tanto de um ponto de vista prático quanto teórico. Neste contexto, atos discricionários seriam aqueles nos quais a lei confere ao agente público a possibilidade de escolher a solução que melhor satisfaça o interesse público em questão, ao contrário dos atos vinculados, onde, diante de uma determinada situação fática ou jurídica, o autoridade administrativa, sem qualquer margem de liberdade, e sem poder fazer qualquer juízo de conveniência ou oportunidade, encontra-se obrigada a expedir determinado ato, no momento, na forma e com o conteúdo previsto em lei. Ou seja, a atividade é aqui, inteiramente vinculada. Exemplo clássico de ato vinculado é a licença para construir, expedida pela autoridade municipal competente, quando o construtor preenche todas as exigências previstas em lei.

Nos últimos tempos, a doutrina administrativista tem manifestado grande preocupação com o controle dos atos administrativos discricionários. Pode-se observar, nos últimos dez anos, a intensidade com que o tema do controle dos atos administrativos discricionários tem sido objeto, de forma constante e crescente, de um grande número de monografias, artigos e eventos jurídicos.

Tal preocupação coincide, em termos jurídico-políticos, com as idéias, valores e princípios positivados pela Constituição de 88, que não só consagrou e revitalizou princípios antigos (república, federação, autonomia administrativa, igualdade), como inovou em muitos aspectos (princípio da moralidade, da legalidade, da publicidade), no propósito de fazer de suas coordenadas, mormente aquelas norteadoras da atividade administrativa, um marco referencial concreto para a construção de um verdadeiro Estado Democrático de Direito (art. 1º, *caput*).

Dentro desta ótica, que vislumbra o Estado de Direito como um processo, como uma construção histórica, repleta de idas e vindas, de avanços e retrocessos, é que se coloca o novel princípio da eficiência, recém-positivado. Se a reforma administrativa tem aspectos que podem ser considerados retrocesso, não há dúvida que a positivação do princípio da eficiência, pela amplitude de suas repercussões, principalmente como mais um referencial de controle da atividade administrativa discricionária, constitui-se, no âmbito do Direito Administrativo, em inequívoco avanço institucional.

De fato, à medida de se avolumava os poderes estatais e crescia sua intervenção, em todas as esfera de governo, e nos mais diversos âmbitos e setores da vida social, crescia também a preocupação do moderno Direito Administrativo com o controle de tais poderes. Tal labor objetivava disciplinar a atividade administrativa, principalmente aquela de caráter discricionário, face à emergência de novas competências e novos poderes, exigidos pela complexidade da vida moderna. Era como se a concessão de novos poderes e novas prerrogativas às autoridades públicas exigissem, como contrapartida, a submissão dos seus atos, e respectivos poderes, a uma disciplina mais rígida, a fim de assegurar-lhes a sintonia com os interesses públicos em vista dos quais foram conferidos à Administração. Cada vez mais a doutrina administrativista tentou pôr em evidência o caráter instrumental de tais "poderes", passando a destacar e a dar ênfase a uma concepção finalística dos mesmos, à sua necessária vinculação à consecução de fins públicos, em conformidade com a regra legal outorgadora de competências administrativas.

EVOLUÇÃO DO CONTROLE DOS ATOS DISCRICIONÁRIOS

Neste esforço de fixar referenciais seguros ao controle dos atos discricionários, alguns marcos podem ser elencados. Primeiramente, procedeu-se a uma releitura do tradicional princípio da legalidade, princípio considerado fundante no Direito Administrativo moderno, no propósito de resgatar-lhe e atualizar-se as exigências. Passou-se de uma leitura um tanto "formal", onde legalidade administrativa era sinônimo de observância de formalidades e procedimentos legais, ou era interpretado apenas como uma regra-limite, impositora de limitações, para uma leitura de cunho mais material", onde o preceito da legalidade passou a ser visto, para além de suas implicações formais, como uma regra-conteúdo, que submete a Administração a tomada de decisões em conformidade com a satisfação dos interesses públicos em jogo, em vista do qual foi editada uma determinada lei. Passou-se, portanto, de uma concepção formal a uma concepção mais finalística do princípio da legalidade.

É neste novo contexto, e a partir desta nova leitura do princípio da legalidade mais sintonizada com o presente estágio civilizatório, que novos princípios jurídicos são resgatados e formulados. Tais princípios, que já encontram formulação explícita em várias leis, passaram a ser considerados decorrências lógicas e necessárias do princípio da legalidade, também vinculadores da Administração Pública. Destaque-se entre eles o princípio da finalidade, da motivação, da

razoabilidade e da proporcionalidade. Como já se disse, tudo voltado à moderna exigência de controle dos atos discricionários.

A teoria do desvio de poder, monumental construção do Conselho de Estado francês, passa a gozar de renovada atualidade na teoria administrativa, sendo constantemente e cada vez mais invocado nos tribunais nacionais, como corretivo da atividade administrativa numa infinidade de casos, como por exemplo na realização de concursos e licitações públicas.

Neste mesmo contexto, e seguindo uma tendência do Direito Administrativo, dar-se crescente ênfase ao princípio da razoabilidade e proporcionalidade, para alguns a mesma coisa, e cujo propósito é garantir uma necessária sintonia entre a decisão administrativa tomada e a situação concreta ou escopo à qual ela se destina. Exige-se uma congruência entre a decisão tomada e a finalidade pública albergada em lei, de modo que tal decisão satisfaça, da melhor forma possível, o interesse público em questão.

Observe-se, a título de ilustração, que esta tendência a um Estado de Direito material, informadora de todo o Direito Administrativo contemporâneo, e presente não só no espírito, mais em muitas disposições concretas da Constituição de 1988, determinou a uma mudança de perfil significativa nas competências dos tribunais de contas, tradicionais órgãos de controle adotados no País desde a Constituição de 1891.

Ao disciplinar em termos bastante amplos as competências deste importante órgão de controle externo, a Constituição, na linha acima apontada, supera uma concepção formal de Estado de Direito, e consagra uma concepção material, preocupada não só com a legalidade dos atos de despesa, mas com a própria legitimidade e economicidade dos mesmos (art. 71 da CF). Podemos antever já aqui, no princípio da economicidade, uma preocupação do Constituinte com a própria eficiência dos atos de despesa, que nos conduz, em última análise, à própria eficiência da atividade administrativa.

Ajunte-se a tudo isso a consagração constitucional do princípio da moralidade administrativa, elevado à categoria de princípio vinculador da atividade administrativa, e cujo âmbito excede, em muito, ao da simples legalidade formal. De fato, na Carta Magna, a própria dicção do art. 37, *caput*, aliada ao do inciso LXXIII do art. 50, permite inferir que as considerações em tomo da moralidade das condutas administrativas, extrapolam, em muito, as meras considerações em tomo de sua legalidade, o que, na prática, aperfeiçoou o nosso sistema de controle da atividade discricionária.

Assim, o controle externo dos atos administrativos começa, pouco a pouco, a adentrar numa seara antes inexpugnável, numa visão tradicional do direito público, qual seja, aspectos do conteúdo, ou, como preferem alguns, aspectos do próprio mérito das decisões administrativas, o que tem permitido ao Judiciário nacional, sempre em nome do princípio da legalidade, questionar, em muitos casos, a própria legitimidade das decisões administrativas. Desta forma, à luz da atual redação do art. 37 da Constituição, a atividade administrativa pode, para fins de controle jurisdicional, ser objeto de três ordens distintas de consideração, a saber, legalidade, moralidade, e, agora, eficiência.

CONTEÚDO JURÍDICO DO PRINCÍPIO DA EFICIÊNCIA

Para o prestigiado Dicionário Aurélio, o termo *eficiência* significa *ação, força, virtude de produzir um efeito*, eficácia. Já a palavra *eficácia* designa *aquilo que produz o efeito desejado, que dá bom resultado, que age com eficiência*. Embora nem sempre o conteúdo jurídico de um princípio ou palavra seja equivalente à sua conotação vernacular, poder-se-ia dizer que, estando submetida ao princípio da eficiência, a atividade administrativa dos órgãos e entidades públicas deve ser uma atividade eficaz, ou seja, deve produzir o efeito desejado, deve dá bom resultados. Forçando até um pouco o Aurélio, pode-se dizer que as condutas e decisões administrativa devem buscar o melhor resultado na resposta às demandas públicas, a *solução ótima*, parafraseando aqui o insigne Celso Antônio Bandeira de Melo.

Tal exigência encontra sua aplicação mais saliente e juridicamente relevante no tema no controle dos atos administrativos discricionários. Com efeito, discricionariedade quer dizer, no direito público moderno, liberdade administrativa juridicamente regrada. Não sendo possível à lei antever previamente a melhor solução para certas questões concretas, postas pelo dinamismo administrativo da vida moderna, a lei confere ao administrador uma certo grau de liberdade, que pode variar caso a caso, para que este escolha, dentre as alternativas possíveis, a solução ótima, aquela que, de maneira mais eficiente, satisfaça, minimize ou atenue a demanda pública em questão.

Como bem observa Celso Antônio Bandeira de Meio (*Curso de Direito Administrativo, pág. 542)*, "a variedade de soluções comportadas na regra outorgadora de discrição não significa que todas estas soluções sejam igual e indiferentemente adequadas para todos os casos de sua aplicação. Significa, pelo contrário, que a lei considera que algumas delas são adequadas para certos casos e outras para outros casos". De uma outra forma, determinadas soluções podem ser, em vista da diversidade de situações concretas, mais eficientes que outras. A lei, que instrumentaliza a autoridade pública de poderes especiais, e de certa autonomia decisória, o faz, é claro, tendo em vista a escolha da solução mais eficaz, a que melhor satisfaça o interesse público em questão.

Em vista do novel princípio da eficiência acreditamos que o juiz, quando provocado, poderá aferir, diante de argumentos técnicos claros e insofismáveis, se o comportamento administrativamente adotado, inobstante contido dentro das possibilidades admitidas pela lei, revelou-se, *in concreto*, a solução mais eficiente, como queria a norma legal. Por conta desta prerrogativa, incita no próprio princípio da legalidade, e agora reforçada com o princípio da eficiência, a autoridade judiciária poderá concluir que, a despeito de fazer uso de competência discricionária, a decisão tomada não foi a mais eficiente, ou seja, a que melhor se ajustava ao escopo legal.

Assim, no uso de uma competência discricionária, o gestor público não detém a prerrogativa de optar por uma solução que seja, no ponto de vista técnico, de eficácia duvidosa, ou comprovadamente menos eficiente diante de outras alter-

nativas possíveis. Conduta contrária a esta diretriz viola o próprio princípio da legalidade e, por tabela, o novel princípio da eficiência, positivação agora explícita de uma exigência inerente àquele.

AFERIÇÃO DE EFICIÊNCIA PROCEDIDA PELO JUDICIÁRIO

Poder-se-ia afirmar que, embora o Estado de Direito tenha como um dos seus pilares o controle jurisdicional dos atos públicos, o Direito Administrativo sempre viu com muita reserva a intromissão dos juízes no mérito dos assuntos administrativos. Por temer-se, desde os primórdios desta ramificação jurídica, o *gouvernement des juges*, o mérito, o conteúdo, a razão de ser dos atos administrativos sempre se constituiu para a maior parte da doutrina e jurisprudência administrativista, uma barreira quase inexpugnável, onde os juízes, no exercício do controle externo, não poderiam adentrar. Tal era a concepção reinante na França do século XIX, pátria do Direito Administrativo.

Tal concepção fundava-se em duas ordens de razão pelo menos, uma de natureza política e outra de caráter estritamente jurídico.

No plano político predominava na França revolucionária, e nos países que se filiaram à tradição francesa, a idéia de que o Poder Judiciário era um poder destituído de legitimidade democrática, ao contrário dos dois outros, cujos membros eram eleitos pelo povo, derradeiro titular da soberania. Assim sendo, um poder destituído de legitimidade democrática não poderia invalidar os atos de um poder dotado de legitimidade democrática, qual seja, o Executivo, onde se situava boa parte da atividade administrativa típica.

Por outro lado, no plano jurídico, o princípio da legalidade era concebido de uma maneira estritamente formal. Submissão à lei significava, neste estágio do Direito Administrativo, mera submissão às formalidades legais na feitura dos atos administrativos. Um ato administrativo somente era tido como violador do princípio da legalidade quando descumpria alguma formalidade, ou quando seu conteúdo era manifestamente ilegal, contrário à lei, esta entendida, num regime fundado sobre a soberania popular, como emanação da vontade coletiva. Tais eram as idéias vicejantes no Estado de Direito liberal do século passado.

Muita coisa aconteceu desde o exaurimento do Estado liberal clássico e o advento, na década de 30, do chamado Estado intervencionista, cujo modelo de ação fez tremer nas bases as concepções do século passado retrocitadas.

O aumento significativo e crescente das funções do Estado desembocava, quase sempre, em mais e mais atividade administrativa, com a proliferação de órgãos e entidades em todas as esfera de governo, e com a atribuição de novos e reforçados poderes às autoridades administrativas. Tal crescimento dos poderes públicos, exigiu, como contrapartida, um reforço dos instrumentos jurídicos de controle da atividade administrativa, e do próprio Poder Judiciário, cuja função e atividade passou a ser vista cada vez mais como essencial à democracia e às exigências do Estado de Direito.

Neste contexto, e com base nas novas Constituições do pós-guerra, o Poder Judiciário passa a ser visto não só como essencial ao Estado de Direito, mas também como fundamental à própria democracia, e cuja legitimidade, e poder de controle, deriva do próprio Ato Constituinte.

Estreitaram-se ainda os mecanismos de controle externo da atividade administrativa, com a atribuição de novas competências ao Poder Judiciário e aos chamados tribunais de contas, que passaram a avaliar não só a legalidade formal dos atos administrativos, mormente aqueles que implicavam em despesas, mais começaram a adentrar noutros aspectos relevantes, tais como eficiência, economicidade e legitimidade de tais atos.

Nesta mesma linha evolutiva, conforme já d crito, e em sintonia com as novas exigências, plasmou-se uma nova concepção de legalidade, passando de uma legalidade formal para uma legalidade de caráter material, diminuindo-se o enorme abismo aberto, por certas correntes jurídicas, entre legalidade e legitimidade. É nesta linha evolutiva, nesta aproximação cada vez maior entre legalidade e legitimidade, entre legalidade formal e legalidade material, entre poderes administrativos e satisfação de interesses públicos, que se coloca o princípio da eficiência.

É neste novo contexto que se justifica a positivação constitucional entre nós do princípio da eficiência, doravante vinculador de toda atividade administrativa, e, portanto, passível de aferição pelo controle jurisdicional dos atos administrativos.

BIBLIOGRAFIA

MELO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*, 7ª ed., Malheiros, São Paulo.

REGNIER, João Roberto Santos. *Discricionariedade Administrativa, Significação, Efeitos, e Controle*. Malheiros, 1997.

FREITAS, Juarez. *O Controle dos Atos Administrativos e os Princípios Fundamentais*. Malheiros, 1997.

GASPARINI, Diógenes. *Direito Administrativo*, Saraiva, 4ª ed., 1995.

Distrito Federal

Leon Frejda Szklarowsky
Subprocurador-geral da Fazenda Nacional aposentado, advogado e juiz de paz e arbitral da American Arbitration Association de Nova York, conselheiro e juiz arbitral da Câmara de Arbitragem da Associação Comercial do Distrito Federal, membro da Academia Brasileira de Direito Tributário, IBAD, IAB, IASP, IADF e SINPROFAZ. Entre suas obras, destacam-se: Execução Fiscal, Responsabilidade Tributária e Medidas Provisórias, ensaios, artigos e pareceres sobre contratos e licitações, temas de direito administrativo, constitucional, tributário, civil, comercial e econômico. Ainda, Hebreus, História de um Povo, Ed. Elevação, SP, outubro 2000.

CONSIDERAÇÕES HISTÓRICAS

A questão proposta não é cerebrina, nem meramente acadêmica, pois tem implicações muito importantes no campo das finanças públicas e nas relações com as unidades federativas.

A posição e a natureza jurídica da Capital do Império e, posteriormente, da República, tem variado muito, desde o alvorecer do Brasil independente.

A Constituição imperial de 25 de março de 1824, introduzida pela Carta de Lei dessa mesma data, no artigo 72, fazia menção à Capital do Império e o Ato Adicional – Lei nº 16, de 12 de agosto de 1834, no artigo 1º, registrava que a autoridade da Assembléia Legislativa da Província, onde estivesse a Corte, não compreenderia a Corte nem o seu Município.

João Barbalho, comentando a Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil (*sic*), advertia sobre a necessidade de o Governo Federal ter sua sede em território neutro, que não pertencesse a nenhum dos Estados, para estar em sua própria casa. O artigo 2º da primeira Constituição republicana rezava que cada uma das antigas províncias formaria um Estado e o antigo Município neutro constituiria o Distrito Federal, continuando a ser a Capital da União, enquanto não se desse a execução da ordem prevista no artigo 3º, isto é, a mudança da Capital Federal para o Planalto Central. O parágrafo único fornecia um indicativo que não podia ser ignorado, ao determinar que, com a mudança, o Distrito Fe-

deral constituiria um Estado.[1] O Congresso Nacional tinha competência privativa para legislar sobre a organização municipal do Distrito Federal, sendo administrado pelas autoridades municipais, cabendo-lhe as despesas de caráter local.

Rui Barbosa considerava-o um semi-estado ou quase-estado, visto que não tinha auto-organização nem participava, como os Estados, da qualidade de membro[2]. Ensina Michel Temer que o Distrito Federal, na Constituição de 1891, sucedeu ao Município neutro.[3]

Em 1934, a Constituição colocou o Distrito Federal entre os Estados e os Territórios, constituindo assim os Estados Unidos do Brasil. Fazia parte da união indissolúvel e perpétua dos Estados, do Distrito Federal e dos Territórios.

Já em 1937, a Constituição Federal, conquanto o mantivesse como parte indissolúvel da união dos Estados e dos Territórios, paradoxalmente, determinou que a União o administrasse, enquanto sede do Governo da República, por meio de um prefeito nomeado pelo presidente da República, com a aprovação do Conselho Federal. A Lei Constitucional nº 9, de 28 de fevereiro de 1945, ordenou que o Distrito Federal enquanto sede do Governo da República seria organizado pela União.

A Lei Máxima democrática de 1946, sucessora da Carta centralizadora de 37, alçou o Distrito Federal – Capital da União – à mesma posição dos Estados, como partícipe da União, ofertando-lhe autonomia relativa, ao permitir ao DF manter a Câmara de Vereadores, elegendo os legisladores, mas seu prefeito era nomeado pelo presidente da República, com a aprovação do Senado Federal, e demissível *ad nutum* pelo chefe do Executivo Federal. Elegia, porém, deputados e senadores. Com a Emenda Constitucional nº 2, de 3 de julho de 1956, o Distrito Federal passou a ser administrado por um prefeito eleito, pelo sufrágio direto, da mesma forma como o eram os vereadores. A capital situava-se no Rio de Janeiro, vindo a mudança, para o Planalto ocorrer em 1961, com o Presidente Juscelino Kubitschek. Pela Emenda Constitucional nº 3, de 8 de junho de 1961, porém, o Distrito Federal passaria novamente a ser administrado por um prefeito nomeado pelo presidente da República, mediante aprovação do Senado Federal, mas, a Câmara seria eleita pelo povo, com as funções atribuídas pela lei federal. Esse diploma previu a eleição de representantes para o Senado Federal, Câmara dos Deputados e Câmara do Distrito Federal. Narra Manoel Gonçalves Ferreira Filho que o Distrito Federal ficou sem representantes, por não haver o Congresso Nacional definido aquela eleição[4].

A Constituição de 1967 retrocede violentamente e, embora conceda ao Distrito Federal o *status* de partícipe, juntamente com os Estados e os Territórios, da

1 Cf. *Constituição Federal Brazileira*, Commentarios, Rio de Janeiro, Typographia da Companhia Litho - Typografia, em Sapopemba, 1902, págs. 15 *usque* 17 e 135 e 277. Cf. também *Curso de Direito Constitucional*, de Manoel Gonçalves Ferreira Filho, Edição Saraiva, São Paulo, 1967, pág. 77.
2 Cf. *Comentários*, volume V, pág. 39.
3 Cf. *Elementos de Direito Constitucional*, Revista dos Tribunais, 1982, págs. 103 e segs.
4 Cf. *Op. cit.*, pág. 78.

República Federativa do Brasil, novo nome da República brasileira, deixando para trás a denominação anterior de Estados Unidos do Brasil, recusa-lhe a autonomia e assenta que a lei disporá sobre sua organização administrativa e judiciária, cabendo ao Senado as funções legislativas sobre matéria tributária e orçamentária, serviços públicos e pessoal administrativo. Novamente, o presidente da República detém a competência para nomear o prefeito, depois da anuência do Senado. Não obstante, é-lhe atribuída competência para arrecadar os impostos atribuídos aos Estados e aos Municípios, da mesma forma que aos Estados não divididos em Municípios.

A Emenda Constitucional nº 1, de 17 de outubro de 1969, mantém a mesma linha da Constituição de 1967; entretanto, essa emenda é mais generosa que a Carta emendada e concede ao Distrito Federal o *status* de Estado *sui generis*, pois o presidente da República nomeará um governador e não mais um prefeito.

CONSTITUIÇÃO VIGENTE

José Afonso da Silva ensina que o Distrito Federal, atualmente, não é Estado nem Município, porém, de certa forma, é mais que Estado, mas diminui-lhe o tamanho político-institucional, porque algumas funções pertencem à União, como o Poder Judiciário, a Defensória Pública, a Polícia e o Ministério Público. Todavia, reconhece-o como unidade federada, com autonomia parcialmente tutelada, abjurando a condição de autarquia, segundo sua concepção anterior.[5]

A Constituição vigente produz uma significativa revolução na natureza jurídica e política do Distrito Federal. A República Federativa do Brasil é formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e também do Distrito Federal. Eis a novidade alvissareira: não só o Distrito Federal, mas também os Municípios constituem parte da União. Compõem-na. É a nota indicativa do artigo 1º.

Não se trata de declaração meramente formal, visto que o artigo 18 lhe confere autonomia político-administrativa, como o faz com relação à União, aos Estados e aos Municípios, no mesmo pé de igualdade. Os territórios, contudo, não passam de autarquias, porque integrantes da União. Embora não mais existam, poderão vir a ser criados.

NATUREZA JURÍDICA[6]

Sem dúvida, o Distrito Federal, na nova feição constitucional, é uma unida-

5 Cf. *Curso de Direito Constitucional Positivo*, Editora Revista dos Tribunais, 1990.
6 Sobre o assunto, confiram-se nosso Terracap – Empresa Pública local e não federal, *in* Revista de Direito Público, Revista dos Tribunais, 1982, volume 61, págs. 93 e segs.; artigo do Ministro Luiz Rafael Mayer, *in Revista de Direito Administrativo*, 125/15; artigo de Paulo Sepúlveda Pertence, *in Revista Doutrina e Jurisprudência do Tribunal do Distrito Federal*, volume 2, 1º semestre, 1967; Direito *Administrativo Brasileiro*, Hely Lopes Meirelles, Malheiros Editores, 17ª edição, 1992; Acórdão da 2ª Turma do STF. RE nº 61642 DF *in Revista de Direito Público, cit.*, 5/228.

de da Federação, conquanto sofra algumas restrições que lhe não fere absolutamente as características de Estado e de Município, desenhadas pela Carta. É um Estado e também um Município. Daí a natureza singular, híbrida. A Carta veda sua divisão em municípios[7]. A Lei Orgânica do DF prevê a criação de regiões administrativas, que integram sua estrutura administrativa, tendo em vista a descentralização administrativa, a utilização racional de recursos para o desenvolvimento socioeconômico e à melhoria da qualidade de vida.

O Texto Constitucional oferece ao Distrito Federal as competências legislativas reservadas aos Municípios e aos Estados, elegendo o governador, o vice-governador e os deputados distritais e tem representação no Congresso Nacional, assim que a Câmara dos Deputados se compõe de representantes do povo eleitos pelo sistema proporcional, em cada Estado, em cada Território e no Distrito Federal, enquanto o Senado Federal é integrado por representantes dos Estados e do Distrito Federal.[8] O Senado Federal é a câmara representativa dos Estados federados, daí porque a Constituição atual, como o faziam as Constituições de 1969, 1967, 1946 e 1891, comanda que o Senado se comporá de representantes dos Estados e do Distrito Federal.

A autonomia está expressamente prevista no artigo 32, quando assegura que se regerá pela Lei Orgânica votada e aprovada pela Câmara Legislativa, de conformidade com os princípios da Constituição. Vale dizer: estão aí desenhadas as capacidades de auto-organização, autogoverno, auto-administração e autolegislação. A Lei Orgânica do Distrito Federal mandamenta que este integra a união indissolúvel da República Federativa do Brasil e, no pleno exercício de sua autonomia política, administrativa e financeira, reger-se-á por esse diploma, observados os princípios constitucionais. Brasília é capital da República e é também a sede do Governo do Distrito Federal[9].

O Distrito Federal acumula as competências legislativas estadual e municipal. Exerce atividades atribuídas ao Estado e ao Município, ou seja, aquelas reservadas a este pelo artigo 30 e àquele, previstas no artigo 25 da CF.

O Poder Legislativo é exercido pela Câmara Legislativa, o Executivo, pelo governador eleito, e o Judiciário, pelos tribunais e juízes. Aqui, a anomalia ou o cochilo do constituinte, pois o artigo 22, inciso XVII, conferiu à União competência privativa para legislar sobre organização judiciária, do Ministério Público e da Defensoria Pública do Distrito Federal e dos Territórios, bem como a organização administrativa destes. Sem qualquer justificativa plausível, cometeu um retrocesso imperdoável, com relação a esse Poder, o mesmo ocorrendo com os juizados especiais e a justiça de paz. Isto, porém, não macula a autonomia nem desmancha sua dupla posição ou identidade de Estado e Município.

A Constituição atribui competência à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios para instituir os tributos previstos no artigo 145 (impostos, taxas e contribuições de melhoria, decorrentes de obra pública) e ao Distrito Federal também os impostos municipais. Este participa da repartição das receitas tributárias.

7 Cf. art. 32 da CF.
8 Cf. arts. 44 a 47 da CF.
9 Cf. artigos 1º, 2º e 6º da Lei Orgânica do DF.

O artigo 169, alterado pela Emenda Constitucional nº 19/98, alerta que a despesa com pessoal ativo e inativo da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios não poderá exceder os limites estabelecidos em lei complementar.

A Lei de Responsabilidade Fiscal – Lei Complementar nº 101/2000, no artigo 1º, § 3º, alínea *b*, inciso II, define que por Estados se entende considerado o Distrito Federal.

É de se assinalar que a Lei de Responsabilidade Fiscal, ao assemelhar o Distrito Federal a um Estado, simplesmente repetiu a Constituição, sem lhe retirar também as características de Município, no que concerne aos serviços municipais e competências que acumula. Não o fez e não poderia fazê-lo.

Se assim é, nada mais lógico que interpretar a lei de forma inteligente, como quer Carlos Maximiliano, com apoio decisivo de Celso, Savigny, Salvat, Windscheid, Sutherland, Bozi, Berriat Saint – Prix, Fabreguettes e Bernardo Carneiro[10], não podendo a exegese conduzir ao absurdo nem chegar a conclusão impossível, preferindo-se o sentido que se concilie com o resultado mais razoável e que melhor corresponda às necessidades da prática e seja mais humano, benigno e democrático.

CONCLUSÃO

Na verdade, em se interpretando corretamente a Constituição, colocando o Distrito Federal na sua exata condição de Estado e de Município, não há o seu rebaixamento da posição de Estado para Município, como se tem propalado, nem se está ferindo o princípio fundamental da moralidade pública, um dos mais importantes e significativos cânones que norteia a Administração Pública de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. É sem dúvida o mais notável de todos. Nem se lhe está emprestando privilégio indevidamente, já que este lhe advém da Carta Maior, quando lhe concede a dupla cidadania ou identidade[11].

A *quaestio* toda deve ser enfocada não pelo ângulo da injustiça ou da angústia ou da pessoalidade das situações criadas, senão tendo em vista o aspecto da constitucionalidade e da moralidade.

É um equívoco muito grande e sofisma imperdoável pretender que essa interpretação produz o rebaixamento do Distrito Federal, se este ostenta a qualidade dupla e, portanto, exerce a competência de ambas as entidades políticas e, mais, exerce as atividades de um e de outro ente, inclusive aquelas que dizem respeito ao peculiar interesse local. Assim, verifica-se que há um *plus* impossível de passar

10 Cf. *Hermenêutica e Aplicação do Direito*, Freitas Bastos, 6ª edição, 1957, págs. 209/211.
11 Cf. *Distrito Federal*, de nossa autoria, *in* Suplemento Direito & Justiça, *Correio Braziliense*, 11 de setembro de 2000.

despercebido. Não legisla apenas sobre matéria estadual nem exerce somente atividades próprias do Estado, mas legisla também sobre matéria municipal e exerce atividades inerentes ao Município.

Com o maior respeito aos que divergem dessa opinião, ressalto que lei complementar ou ordinária não tem o condão de modificar a Constituição e rasurar a natureza dúplice que ao DF foi delineada, por esta. Será um contra-senso interpretar-se de maneira diversa. Ofertaria a Lei Máxima maiores atribuições sem lhe dar os meios respectivos? Não há como aceitar esta tese, por mais que se tente extrair da lei esse entendimento. Seria o mesmo que solicitar a alguém que compre dois produtos com recursos destinados a um só deles. Isto, evidentemente, contraria os princípios da lógica e do bom senso e até da matemática.

O legislador ordinário ou complementar não pode ultrapassar a lindes traçadas pelo constituinte nem desvirtuar a natureza que a Constituição fixou.

Destarte, a Lei de Diretrizes Orçamentárias do Distrito Federal – Lei nº 2.573, de 27 de julho de 2000, está em perfeita consonância com a Constituição, quando enuncia, no § 2º do artigo 36, caber ao Poder Legislativo a parcela de seis por cento do limite de sessenta por cento da receita corrente líquida para a despesa total com pessoal do Distrito Federal, previsto na Lei Complementar nº 102 citada.[12]

12 Este parágrafo fora vetado pelo Governador, não obstante, o legislativo rejeitou o veto.

A Ilegalidade da Instrução Normativa nº 32/97 e os Reflexos no Âmbito de Atuação da Procuradoria da Fazenda Nacional

Marciane Zaro
Procuradora Chefe da Fazenda Nacional no Ceará

Ilegalidade da Instrução Normativa nº 32/97, da Secretaria da Receita Federal. Taxa Referencial Diária – Juros de Mora. Reflexos no âmbito de Atuação da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional.

A Secretaria da Receita Federal expediu a Instrução Normativa nº 32, que trata, entre outras, da dispensa de cobrança da Taxa Referencial Diária como juros de mora.

Anote-se que a Instrução Normativa nº 32/97 tem gerado controvérsia, vez que tem sido invocada por contribuintes que solicitam retificação de débitos inscritos na Dívida Ativa da União e de parcelamentos já deferidos no âmbito da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional.

Assim, impõe-se análise do referido ato normativo e seus efeitos sobre os débitos inscritos em Dívida Ativa da União.

INEXISTÊNCIA DE FUNDAMENTO LEGAL PARA A EDIÇÃO DA INSTRUÇÃO NORMATIVA Nº 32/97

A controvérsia relativa à Instrução Normativa nº 32/97 está no seu artigo 1º e parágrafos, que assim dispõe:

"Art. 1º. Determinar seja subtraída, no período compreendido entre 4 de fevereiro a 29 de julho de 1991, a aplicação do disposto no art. 30 da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, resultante da conversão da Medida Provisória nº 298, de 28 de julho de 1991.

§ 1º. O entendimento contido neste artigo autoriza a revisão dos créditos constituídos de tributos e contribuições administradas pela Secretaria da Receita Federal, ainda que estejam sendo pagos parceladamente, **na parte relativa à exigência da Taxa Referencial Diária - TRD, como juros de mora,** no período compreendido entre 4 de fevereiro a 29 de julho de 1991. (grifo nosso)

§ 2º. Na hipótese de que trata o parágrafo anterior aplica-se o art. 2º, § 2º, da Instrução Normativa nº 31, de 8 de abril de 1991."

Não encontramos no ordenamento jurídico vigente nenhum dispositivo legal que ampare a medida expendida na Instrução Normativa nº 32/97, de determinar a subtração da TRD, como juros de mora, entre o período de 4 de fevereiro a 29 de julho de 1991.

Tal medida se constituiu em renúncia de um crédito legítimo por parte da Fazenda Nacional, em sede liminar considerado constitucional pelo Supremo Tribunal Federal.

Renúncia, sem fundamento legal que a ampare, é violação expressa do princípio da indisponibilidade do patrimônio público, onde se encontram, obviamente, os valores que são devidos a título de tributos.

As últimas medidas legais que integraram o ordenamento jurídico nacional e que determinam revisão de créditos tributários estão ínsitas na Lei nº 9.430/97, art. 77 e no Decreto nº 2.194, de 7 de abril de 1997, que abaixo examinaremos.

O artigo 77 da Lei nº 9.430/97, acima referida, assim dispõe:

"Art. 77. Fica o Poder Executivo autorizado a disciplinar as hipóteses em que a administração tributária federal, relativamente aos créditos tributários **baseados em dispositivo declarado inconstitucional por decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal** possa:

I – abster-se de constituí-los;

II – retificar o seu valor ou declará-los extintos, de ofício, quando houverem sido constituídos anteriormente, ainda que inscritos em dívida ativa;

III – formular desistência de ações de execução fiscal já ajuizadas, bem como deixar de interpor recursos de decisões judiciais." (grifo nosso)

Com o permissivo acima transcrito foi publicado o Decreto nº 2.194/97, que dispõe sobre adoção de providências para que órgãos do Ministério da Fazenda abstenham-se de cobrar créditos tributários baseados em lei, tratado ou ato normativo federal, declarado inconstitucional por decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal.

O referido decreto assim dispõe:

"Art. 1º. Fica o Secretário da Receita Federal autorizado a determinar que não sejam constituídos créditos tributários baseados em lei, tratado ou ato normativo federal, **declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, em ação processada originariamente ou mediante recurso extraordinários.** (grifo nosso)

Art. 4º. O Procurador-Geral da Fazenda Nacional fica autorizado, no caso de declaração de inconstitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal, a determinar, relativamente aos créditos tributários alcançados pela decisão, que:

I – não seja efetivada sua inscrição em dívida ativa;

II – sejam revistos os valores já inscritos, para retificação ou cancelamento da respectiva inscrição;

III – não sejam opostos recursos de decisões judiciais fundamentadas na inconstitucionalidade do dispositivo legal, ou que seja requerida a desistência de recursos já interpostos."

Verificamos assim, que seria possível a revisão dos créditos tributários, caso o Supremo Tribunal Federal tivesse entendido como inconstitucional a aplicação de TRD como juros de mora, o que não ocorreu na espécie.

Desta forma, por ter sido declarada constitucional, em sede de liminar, a cobrança da TRD como juros de mora pelo Supremo Tribunal Federal, não se subsume o caso ora examinado às normas legais estabelecidas no art. 77 da Lei 9.430/97 e no Decreto nº 2.194/97.

Assim, não há fundamento legal para que a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional e a Secretaria da Receita Federal afastem a cobrança da TRD como juros de mora.

Na Instrução Normativa nº 32/97 encontramos os fundamentos legais que deveriam ampará-la, com a seguinte disposição: "O SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL, no uso de suas atribuições, tendo em vista o disposto no art. 106 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, na Lei de Introdução ao Código Civil e nos arts. 3º, inciso I, 7º, 8º e 30 da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, e 63 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996,..."

Um dos dispositivos legais apontado é relativo à retroatividade de lei, estabelecida pelo art. 106 do Código Tributário Nacional – CTN estabelece que:

"Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

..."

Ora, instrução normativa não pode ser aplicada retroativamente, uma vez que o CTN é claro no sentido de que **só a LEI pode ser aplicada retroativamente**, nos casos em que ela especifica. No presente caso, conforme vimos, nenhuma lei ampara a referida Instrução quanto à subtração da TRD.

A retroatividade da norma não é possível mesmo que a IN fosse "Lei", já, porque os juros de mora não são considerados nem infração, nem penalidade, não podendo atingir os créditos tributários já constituídos.

Examinaremos agora, os fundamentos dos arts. 3º, inciso I, 7º, 8º e 30 da Lei nº 8.218/91, que assim dispõem:

> "Art. 3º Sobre os débitos exigíveis de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional, bem como para o Instituto Nacional do Seguro Social – INSS, incidirão:
>
> I – juros de mora equivalentes à Taxa Referencial diária acumulada, calculados desde o dia em que o débito deveria ter sido pago, até o dia anterior ao do seu efetivo pagamento; e..."
>
> "Art. 7º Para fins de inscrição como Dívida Ativa da União, o débito será atualizado pelo BTN Fiscal, desde a data do respectivo vencimento, até a data de extinção deste, e acrescido de juros de mora equivalente à TRD acumulada, pelo prazo remanescente, até o primeiro dia do mês em que ocorrer a inscrição, e de juros de mora equivalentes à Taxa Referencial – TR, após essa data, até o pagamento, acrescido do encargo legal..."
>
> "Art. 8º Sobre os débitos de que trata este Capítulo, quando parcelados, continuarão a incidir juros de mora, equivalentes à TR ou à TRD, sobre o saldo devedor, conforme se trata, respectivamente, de débito inscrito ou não em dívida Ativa da União."
>
> "Art. 30. O *caput* do art. 9º da Lei nº 8.177, de 1º de março de 1991, passa a vigorar com a seguinte redação:
>
> Art. 9º A partir de fevereiro de 1991, incidirão juros de mora equivalentes à TRD sobre os débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional, Estadual, do Distrito Federal e dos Municípios, com o Fundo de Participação PIS-PASEP e com o Fundo de Investimento Social, e sobre os passivos de empresas concordatárias, em falências e de instituições em regime de liquidação extrajudicial, intervenção e administração especial temporária."

Por estes três dispositivos legais verificamos que em nenhum eles há base legal para a expedição da Instrução Normativa nº 32/97. Observamos também, que após a Lei nº 8.218/91, ou seja, a partir de agosto de 1991 a Secretaria da Receita Federal cobraria juros de mora pela Taxa Referencial Diária – TRD e Procuradoria Geral da Fazenda Nacional juros pela Taxa Referencial – TR, determinando, assim, duas formas de cálculo de juros, uma para o caso de cobrança administrativa pela autoridade lançadora e outra para os débitos já inscritos na Dívida Ativa da União.

Em relação ao art. 63 da Lei nº 9.430/96, também mencionado, trata-se de dispositivo que estabelece nova regra para a aplicação de multa de ofício, nos casos que especifica, pelo que a Instrução Normativa em debate só o menciona em seu art. 4º, também não se constituindo em base legal para a dita Instrução.

Assim, verifica-se que nenhum dos dispositivos legais estabelecidos como fundamento da Instrução Normativa nº 32/97 ampara a renúncia fiscal e a retificação de todos os lançamentos onde foi aplicada a TRD como juros de mora.

A Instrução Normativa em debate remiu a parcela devida pela incidência da TRD, como juros de mora, no entanto, somente a lei poderia fazê-lo, pois por ser a remissão modalidade de extinção do crédito tributário, caberia à autoridade obedecer os ditames do Código Tributário Nacional.

O art. 172 do CTN definiu as regras da remissão, assim dispondo:

> "Art. 172. A lei autoriza a autoridade administrativa a conceder, por despacho fundamentado, remissão total ou parcial do crédito tributário, atendendo:
>
> ..."

Desta forma, verificamos a inobservância dos preceitos legais apostos no Código Tributário Nacional, vez que somente a LEI poderia ter determinado a exclusão da cobrança da TRD, como juros de mora, sobre os créditos tributários.

Sempre pertinente relembrar a indisponibilidade dos bens públicos, dentre os quais se inserem os créditos tributários.

A Instrução Normativa nº 32/97 extrapolou os limites do Código Tributário Nacional, das Leis nºs 9.430/97, 8.218/91 e do Decreto nº 2.194/97, desconstituindo débitos cuja constitucionalidade havia sido reconhecida pelo Pretório pátrio, em sede de liminar.

TRD – JUROS DE MORA. ENTENDIMENTO JURISPRUDENCIAL

Primeiramente foi editada a Lei nº 8.177, de 1º de março de 1991, que instituiu a TR e a TRD como fator de correção monetária.

Posteriormente, o Colendo Supremo Tribunal Federal decidiu pela inconstitucionalidade do uso da TR e da TRD como indexadores, só podendo as mesmas incidirem sobre as expressões monetárias a título de juros de mora.

Em decorrência de tal decisão foi editada a Medida Provisória nº 298, de 29 de julho de 1991, posteriormente convertida na Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, que dispõe em seu artigo 3º:

> "Art. 3º Sobre os débitos exigíveis de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional, bem como para o Instituto Nacional do Seguro Social – INSS, incidirão:
>
> I – juros de mora equivalentes à Taxa Referencial Diária – TRD acumulada, calculada desde o dia em que o débito deveria ter sido pago, até o dia anterior ao do seu efetivo pagamento;
>
> *omissis*"

A mesma lei deu, em seu artigo 30 abaixo transcrito, nova redação ao artigo 9º da Lei nº 8.177/91:

> "Art. 30. O *caput* do art. 9º da Lei nº 8.177, de 1º de março de 1991, passa a vigorar com a seguinte redação:
>
> Art. 9º A partir de fevereiro de 1991, incidirão juros de mora equivalentes à TRD sobre os débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional, com a Seguridade Social, com o Fundo de Participação PIS-PASEP, com o Fundo de Garantia por Tempo de Serviço – FGTS e sobre os passivos de empresas concordatárias, em falência

e de instituições em regime de liquidação extrajudicial, intervenção e administração especial temporária."

A respeito das disposições retromencionadas da Lei nº 8.218/91, os Tribunais Regionais Federais, em sua maioria, têm entendido que a cobrança da TRD, como juros de mora, é constitucional e poderá ser aplicada aos débitos tributários da Fazenda Nacional, conforme verificamos das ementas abaixo transcritas:

Tribunal Regional Federal da 1ª Região:

"PREVIDENCIÁRIO. CORREÇÃO. TAXA REFERENCIAL. LEI Nº 8.177, DE 1991, JUROS DE MORA.

I – A Taxa Referencial – TR, instituída pela Lei nº 8.177, de 1º de março de 1991, não constitui, como decidiu o Supremo Tribunal Federal, ao julgar a ADIn nº 493-0-DF, índice de desvalorização da moeda, índice de indexação, **e sim fator representativo de remuneração do dinheiro.**

II – O art. 30 da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, teve a TRD como juros de mora, alterando, deste modo, o art. 9º da Lei nº 8.177, de 1º de março de 1991. **Como juros de mora, nenhuma ilegalidade ou inconstitucionalidade há.** O que não se pode é aplicar a TR como fator de correção. Assim decidiu o Supremo em liminar, ao julgar a ADIn nº 493-0, Relator Ministro Carlos Mário Velloso." (grifo nosso)

(TRF, 1ª Região, 3ª Turma, Relator Juiz Tourinho Neto, Processo AC nº 0140642, DJ de 17.02.97, pág. 6660.)

Tribunal Regional da 3ª Região:

"CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. TAXA REFERENCIAL DIÁRIA. NATUREZA JURÍDICA. JUROS. IMPOSSIBILIDADE DE UTILIZAÇÃO COMO ÍNDICE DE CORREÇÃO MONETÁRIA. LEI Nº 8.177/91. INCIDÊNCIA APÓS VENCIMENTO DE TRIBUTOS. SUPERVENIÊNCIA DA LEI Nº 8.218/91. CARÊNCIA DA AÇÃO.

I – O Supremo Tribunal Federal, em vários precedentes, conclui não ser a TRD índice de correção monetária, pois, 'refletindo as variações de custo primário de captação dos depósitos a prazo fixo, não constitui índice que reflita a variação do poder aquisitivo de moeda' (ADIn nº 959-1, Rel. Min. Sydney Sanches, *in* DJU de 13.05.94, pág. 11351.).

II – A discussão foi superada com a superveniência da Lei nº 8.218/91, que alterou a redação do dispositivo, da Lei nº 8.177/91, que instituiu a TRD, reconhecendo-lhe, legislativamente, a natureza de taxa de juros moratórios ..."

(TRF, 3ª Região, 3ª Turma, Relator Juiz Márcio Moraes, Proc. MAS nº 03001537, DJ de 23.08.95, pág. 53682.)

Tribunal Regional da 4ª Região:

"APELAÇÃO CÍVEL Nº 95.04.19037-5-RS
Relator: Sr. Juiz VOLKMER DE CASTILHO

Apelante: União Federal
Apelado: Tissor S.A. – Indústria e Comércio
Remte: Juízo de Direito da Comarca de Gramado/RS

Ementa

EMBARGOS À EXECUÇÃO. É legal a utilização da TRD como juros de mora sobre os débitos para com o a Fazenda (Lei nº 8.218/91); precedente do e. STF (ADIN nº 835-8-DF).

ACÓRDÃO

Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, decide a egrégia Primeira Turma do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, por maioria, dar provimento à apelação e à remessa oficial, na forma do relatório e notas taquigráficas constantes destes autos e que ficam fazendo parte integrante do presente julgado. Vencido o Juiz Luiz Carlos de Castro Lugon.

Porto Alegre, 26 de novembro de 1996."

Tribunal Regional da 5ª Região:

"TRIBUTÁRIO. LEI Nº 8.383/91. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. CONVERSÃO EM UFIR A PARTIR DE ABRIL/92. PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE TRIMESTRAL. CF, ART. 195, PARÁGRAFO SEXTO. JUROS DE MORA. INDEXAÇÃO À TRD.

(TRF, 5ª Região, 3ª Turma, Relator Juiz Ridalvo Costa, Proc. AC. nº 00584491, Diário da Justiça de 22.12.95, pág. 89258.)

O Superior Tribunal de Justiça também tem firmado entendimento favorável à cobrança da TRD como juros de mora, conforme vemos pela ementa abaixo:

"CONCORDATA – JUROS.

A partir de fevereiro de 1991 incidem sobre os passivos de concordatários, juros de mora equivalentes à TRD. Artigo 9º da Lei nº 8.177/91 com a redação do artigo 30 da Lei nº 8.218/91. Impossibilidade de se cobrarem juros, a outro título, cumulativamente."

(STJ, 3ª Turma, Relator Ministro Eduardo Ribeiro, Proc. AGA nº 0049679, decisão 27.03.95, m.v., Diário da Justiça, de 29.05.95, pág. 15509).

Por fim, assim se pronunciou o c. STF na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 835-8-DF:

"CONSTITUCIONAL. AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. Art. 30 da Lei nº 8.218, de 19.08.91.

I – Pedido de suspensão cautelar do artigo 9º da Lei nº 8.177, de 01.03.91, com a redação do art. 30 da Lei nº 8.218 de 29.08.91: indeferimento.

II – cautelar indeferida."

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros do Supremo Tribunal Federal, em Sessão Plenária, na conformidade da ata do julgamento e das notas taquigráficas, por maioria de votos, indeferir a medida cautelar de suspensão da eficácia do art. 30 da Lei Federal nº 8.218, de 29.08.91, que deu nova redação ao art. 9º da Lei Federal nº 8.177 de 01.03.91, vencido o Ministro Paulo Brossard, que deferiu a medida cautelar, e vencidos, em parte, os Ministros Marco Aurélio e Celso de Mello, que a deferiram, apenas para suspender a eficácia, no texto impugnado, das expressões "a partir de fevereiro de 1991".

RELATÓRIO

O Sr. Ministro CARLOS VELLOSO: A UNIÃO DEMOCRÁTICA RURALISTA – UDR, entidade de classe de âmbito nacional, fundada nos arts. 102, I, *a*, e 103, IX, da Constituição Federal, ajuíza ação direta de inconstitucionalidade, com pedido de suspensão liminar, do art. 30 da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991.

É o seguinte o texto da norma impugnada:

"Art. 30. O *caput* do art. 9º da Lei nº 8.177, de 1º de março de 1991, passa a vigorar com a seguinte redação:

Art. 9º A partir de fevereiro de 1991, incidirão juros de mora equivalentes à TRD sobre os débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional, com a Seguridade Social, com o Fundo de Participação PIS-PASEP, com o Fundo de Garantia do Tempo de Serviço – FGTS e sobre os passivos de empresas concordatárias, em falência e de instituições em regime de liquidação extrajudicial, intervenção e administração especial temporária."

Relata a autora que o art. 9º da Lei nº 8.177/91 mandava aplicar a TRD como índice de correção monetária sobre as obrigações futuras, sem repercussão em período anterior a 01.02.91. Já o atacado art. 30 da Lei nº 8.218/91 "manda, retroativamente, aplicar a TRD, como taxa de juros moratórios, a partir de fevereiro de 1991, com evidente repercussão em período anterior à edição da lei".

Sustenta a UDR que o artigo impugnado "alcança efeitos futuros de atos consumados anteriormente a 29.08.91, sendo, pois retroativo (retroatividade mínima) porque vai interferir na causa, que é ato ocorrido no passado, consoante escólio consignado no acórdão pertinente à ADIn nº 493-0-DF (DJ de 04.09.92)". Há, pois, violação no inciso XXXVI do art. 5º da Constituição Federal.

Afirma a autora que "os Poderes Executivo e Legislativo já reconheceram a inconstitucionalidade perpetrada pelo comando do atacado art. 30 da Lei nº 8.218/91, tanto assim que, por intermédio dos arts. 80/85 da Lei nº 8.383 de 30.12.91 (doc. 7) instituíram mecanismos para se devolverem, aos contribuintes, os valores pagos ou recolhidos com base no impugnado dispositivo. Entretanto, por razões óbvias, as dívidas de natureza privada não foram contempladas pelas compensações outorgadas pela Lei nº 8.383/91".

Considerando já a existência do *fumus boni juris* bem como do *periculum in mora*, caracterizado pela "conseqüente e inexorável ocorrência de irreparáveis danos financeiros a serem suportados, nas obrigações de natureza privada, pelos devedores atingidos pela retroatividade legal" requer a UDR a concessão de medida liminar para a suspensão da eficácia do art. 30 da Lei nº 8.218/91.

Para apreciação da cautelar, trago os autos à mesa do Plenário.

É o relatório:

VOTO

O Sr. MINISTRO CARLOS VELLOSO (Relator): A União Democrática Ruralista – UDR – argüi a inconstitucionalidade do art. 30 da Lei nº 8.218, de 29.08.91, que, alterando o art. 9º da Lei nº 8.177, de 01.03.91, estabeleceu que, "a partir de fevereiro de 1991, incidirão juros de mora equivalentes à TRD sobre os débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional, com a Seguridade Social, com o Fundo de Participação PIS-PASEP, com o Fundo de Garantia do Tempo de Serviço – FGTS e sobre os passivos de empresas concordatárias, em falência e de instituições em regime de liquidação extrajudicial, intervenção e administração especial temporária". O artigo 9º da Lei nº 8.177, de 01.03.91, na sua redação anterior dispunha que, "a partir de fevereiro de 1991, incidirá TRD sobre os impostos, as multas, as demais obrigações fiscais e parafiscais, os débitos de qualquer natureza para com as Fazenda Nacional, Estadual, do Distrito Federal e dos municípios, com o Fundo de Participação PIS-PASEP e com o Fundo de Investimento Social, e sobre os passivos de empresas concordatárias em falência e de instituições em regime de liquidação extrajudicial, intervenção e administração especial temporária.

Sustenta a autora que o art. 9º da Lei nº 8.177, de 01.03.91, na sua feição primeira, mandava aplicar a TRD como índice de correção monetária, sobre obrigações futuras, sem repercussão em período anterior a 01.02.91. Todavia, afirma a autora "já o atacado art. 30 da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, manda, retroativamente, aplicar a TRD, como taxa de juros moratórios, a partir de fevereiro de 1991, com evidente repercussão em período anterior à edição da lei".

Mas o que acontece é que o art. 9º da Lei nº 8.177, de 01.03.91, estabelecia, simplesmente, que incidirá TRD, a partir de fevereiro de 1991 sobre os débitos que indicava. A nova redação dada ao mencionado artigo 9º da Lei nº 8.177, pelo artigo 30 da Lei nº 8.218, de 29.08.91, apenas estabeleceu que a partir de fevereiro de 1991 – não houve, portanto, alteração de data – incidirão juros de mora equivalentes à TRD sobre os débitos que indica. Na feição original do art. 9º incidirá

TRD; na nova redação, incidirão juros de mora equivalentes à TRD. Não me parece ocorrer, pelos menos ao primeiro exame, com a nova redação do art. 9º da Lei nº 8.177/91, violação ao princípio do ato jurídico perfeito, ou do direito adquirido, falando-se em termos abstratos, ou que a nova redação do art. 9º, citado, "alcança efeitos futuros de atos consumados anteriormente a 29.08.91, sendo, pois, retroativo (retroatividade mínima) porque vai interferir na causa que é ato ou fato ocorrido no passado, consoante escólio consignado no acórdão pertinente à ADIn nº 493-0-DF (DJ de 04.09.92)". Isto não me parece ocorrer, repito, porque sobre os débitos já se aplicava a TRD, com nova redação, incidirão juros de mora equivalentes à TRD.

Ademais, se houvesse, com a nova redação dada ao art. 9º da Lei nº 8.177/91, retroação, esta seria apenas no período fevereiro/91 a agosto/91. Acontece que, em tal período, tendo em vista a redação original do citado artigo 9º, a TRD já teria incidido sobre os débitos. E a partir de 29.08.91, data em que veio a lume a Lei nº 8.218, que deu nova redação ao citado art. 9º, já não seria possível falar-se em retroatividade.

Do exposto, indefiro a medida cautelar.

Assim, concluímos que a declaração de constitucionalidade da aplicação da TRD como juros de mora deve ser aplicada nas relações jurídicas entre Administração Pública e administrados, até que o Supremo se manifeste definitivamente em contrário à norma examinada.

ESTRUTURA REGIMENTAL DO MINISTÉRIO DA FAZENDA

Para melhor compreensão do tema em debate, pertinente apresentar a Estrutura Regimental do Ministério da Fazenda, a fim de demonstrarmos o âmbito de competência da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional e da Secretaria da Receita Federal.

A Estrutura Regimental do Ministério da Fazenda é encontrada no Decreto nº 1.745, de 13 de dezembro de 1995, em seu Anexo I, conforme abaixo transcreveremos:

> "Art. 2º O Ministério da Fazenda tem a seguinte estrutura organizacional:
>
> I – órgãos de assistência direta...
>
> III – órgãos específicos singulares;
>
> Procuradoria Geral da Fazenda Nacional;
>
> Secretaria da Receita Federal;
>
> ..."

Posteriormente, foi editada a Medida Provisória nº 1.549-31, de 13 de junho de 1997, que dispõe sobre a organização da Presidência da República e dos Ministérios, dispondo-a da mesma forma estabelecida pelo Decreto nº 1.745/95.

Assim, dentro do Ministério da Fazenda temos vários órgãos superiores, com competências e áreas de atuação diversas.

Pertinente colacionar, aqui, ensinamento do eminente Hely Lopes Meirelles, em sua obra *Direito Administrativo Brasileiro*, 16ª ed., Editora RT, págs. 62/63, demonstrando a possibilidade de existência de diversos órgãos em um mesmo Ministério, como é o caso da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional e da Secretaria da Receita Federal, conforme abaixo transcrevemos:

> "**Órgãos superiores** – Órgãos superiores são os que detêm poder de direção, controle, decisão e comando dos assuntos de sua competência específica, mas sempre sujeitos à subordinação e ao controle hierárquico de uma chefia mais alta. Não gozam de autonomia administrativa nem financeira, que são tributos dos órgãos independentes e dos autônomos a que pertencem. Sua liberdade funcional restringe-se ao planejamento e soluções técnicas, dentro de sua área de competência, com responsabilidade pela execução, geralmente a cargo de seus órgãos subalternos."

Nessa categoria estão as primeiras repartições dos órgãos independentes e dos autônomos, com variadas denominações, tais como Gabinetes, Secretarias-Gerais, Inspetorias-Gerais, **Procuradorias Administrativas e Judiciais**, Coordenadorias, Departamentos e Divisões. O nome dado ao órgão é irrelevante; o que importa para caracterizá-lo superior é a preeminência hierárquica na área de suas atribuições. **Assim, num Ministério** ou numa Secretaria de Estado **poderão existir tantos órgãos superiores quantas forem as áreas em que o órgão autônomo se repartir para o melhor desempenho de suas atribuições**. (grifo nosso)

Desta forma, verifica-se que a Secretaria da Receita Federal e a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional são órgãos que integram a estrutura do Ministério da Fazenda, porém não havendo subordinação da segunda em relação à primeira, uma vez que atuam em áreas de competência distintas.

COMPETÊNCIA DA SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL PARA EMISSÃO DE NORMAS

Antes de examinarmos a competência da Secretaria da Receita Federal para a emissão de normas, pertinente esclarecemos a natureza jurídica da Instrução Normativa.

A Instrução Normativa é ato administrativo ordinário, como bem conceituou o inesquecível administrativista Hely Lopes Meirelles, em sua obra *Direito Administrativo Brasileiro*, 16ª ed., Editora RT, págs. 159/160, abaixo transcrito:

> "Atos administrativos ordinários são os que visam disciplinar o funcionamento da Administração e a conduta funcional de seus agentes. São provimentos, determinações ou esclarecimentos que se endereçam aos servidores públicos a fim de orientá-los no desempenho de suas atribuições. **Tais atos emanam do poder hierárquico, razão pela qual podem ser expedidos por qualquer chefe de serviço aos seus subordinados, desde que o faça nos limites de sua competência**.

Os atos ordinatórios da Administração só atuam no âmbito interno das repartições e só alcançam os servidores hierarquizados à chefia que os expediu. Não obrigam aos particulares, nem aos funcionários subordinados a outras chefias.

..."

Dentre os atos administrativos ordinários de maior freqüência e utilização na prática, merecem exame as instruções,...

Instruções – Instruções são ordens escritas e gerais a respeito do modo e forma de execução de determinado serviço público, expedidas pelo superior hierárquico com o escopo de orientar os subalternos no desempenho das atribuições que lhe estão afetas, e assegurar a unidade de ação no organismo administrativo. Como é óbvio, as instruções **não podem contrariar a lei, o decreto, o regulamento, o regimento ou o estatuto do serviço, uma vez que são atos inferiores, de mero ordenamento administrativo interno..."** (grifo nosso)

Por serem as instruções normativas atos ordinários, conforme verificamos retro, obrigam apenas os subordinados àquela chefia que as expediu.

Sendo a Instrução Normativa nº 32/97 expedida pelo Secretário da Receita Federal, só disciplina a atuação de seus subordinados, dentre os quais não se encontram os Procuradores da Fazenda Nacional.

Pelo organograma do Ministério da Fazenda retromencionado verificamos que a Secretaria da Receita Federal e a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional são órgãos distintos, sem qualquer relação de subordinação.

Desta forma, não pode uma Instrução Normativa, editada no âmbito da Secretaria da Receita Federal, ser aplicada a outro órgão que não a própria Secretaria da Receita Federal.

Concluindo, a Instrução Normativa nº 32/97 não tem eficácia para reger a atuação da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional.

Assim, para os parcelamentos efetivados na Procuradoria Geral da Fazenda Nacional não é possível subtrair a TRD como juros de mora, por absoluta falta de amparo legal.

Por fim, não fere a isonomia entre contribuintes a Receita Federal dispensar a cobrança de juros de mora pela TRD no período de 4 de fevereiro a 29 de julho de 1991, e a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional cobrá-lo, porque os contribuintes não estão em situação isonômica. Àqueles que estão em fase de cobrança não se pode dar o mesmo tratamento daqueles que estiverem inscritos na Dívida Ativa da União.

Tal distinção de tratamento foi até demonstrada pela Lei nº 8.218/91, quando determinou em seu art. 7º que para os débitos de qualquer natureza os juros de mora seriam pela Taxa Referencial Diária – TRD e para os débitos inscritos na Dívida Ativa os juros seriam cobrados pela Taxa Referencial – TR.

CONCLUSÃO

Conforme ficou demonstrado nas razões retroexpostas, conclui-se:

a) a cobrança da Taxa Referencial Diária – TRD, como juros de mora, foi declarada constitucional pelo Supremo Tribunal Federal, em sede de liminar; não tendo sido definitivamente julgada a matéria;

b) não foi encontrado nenhum dispositivo legal que ampare a edição da Instrução Normativa nº 32/97, tendo esta extrapolado os limites da Lei nº 9.430/97 e Decreto nº 2.194/97;

c) a Instrução Normativa nº 32/97, porque não amparada em lei é ato administrativo nulo, uma vez que descumpriu o princípio da legalidade e da indisponibilidade dos bens públicos;

d) não há ascendência hierárquica da Secretaria da Receita Federal sobre a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, que são órgãos distintos;

e) as Instruções Normativas expedidas pelo secretário da Receita Federal são atos administrativos ordinatórios de cumprimento obrigatório restrito ao âmbito da respectiva Secretaria.

Sabe-se que um dos motivos que deram origem à malsinada instrução normativa foram decisões reiteradas do Conselho de Contribuinte, no sentido da inconstitucionalidade da aplicação da TRD como juros de mora e determinando sua exclusão. No entanto, isto não justifica a utilização de meios inidôneos para que se afastasse a cobrança desta parcela do crédito, desrespeitando o ordenamento jurídico vigente.

Ainda, cabe questionar qual a função do Conselho de Contribuintes diante de constitucionalidade ou inconstitucionalidade de Lei. Se é possível ao Conselho exarar decisão sobre a matéria sem que o Supremo Tribunal Federal já o tenha feito.

Independentemente de nossas opiniões sobre a matéria, é máxima que não pode o poder publico ao ditar regras não observar as Leis e normas que regem a atuação do Fisco.

Ante o exposto, não é possível a retificação de débitos inscritos na Dívida Ativa da União, bem como revisão de seus parcelamentos para retirar-lhes os juros moratórios, incidentes com base na TRD, à míngua de supedâneo legal.

A Tributação na História do Brasil

Arnaldo Moraes Godoy
Procurador Seccional da Fazenda Nacional em Londrina
Professor de Direito na UNOPAR e Mestrando na PUC-São Paulo

SUMÁRIO: Introdução. O Brasil Colonial. O Império. A República. O Código Tributário Nacional. A Atualidade.

> "O Direito, sendo uma realidade histórico-cultural, não admite o estudo de qualquer de seus ramos sem a noção antecipada de sua evolução dinâmica."
>
> *Bernardo Ribeiro de Moraes*[1]

1 - INTRODUÇÃO

A realidade do Direito é intercambiável, mutante, volátil. Aspectos tributários tendem a potencializar e pormenorizar um ambiente normativo, engendrando um manicômio jurídico-tributário, numa patologia perversa, denunciada por Alfredo Augusto Becker[2], para quem construiu-se a solução sem se saber qual era o problema. Necessário um inventário de nossa história tributária, disciplina que, no mais das vezes, é desconhecida, sacrificada pelo dia-a-dia dos arrazoados, da prática e do ramerrão.

Resgata-se uma compreensão institucional do Direito (Institutionelle Rechtsauffassung)[3], uma necessidade de conhecermos um direito do passado – na

---

1 MORAES, Bernardo Ribeiro de; *Compêndio de Direito Tributário*. 1º volume, Forense, Rio de Janeiro-RJ, 1993, pág. 101.

2 BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. Saraiva, São Paulo-SP, 1963, pág. 6.

3 MOLITOR-SCHLOSSER. *Perfiles de la Nueva Historia del Derecho Privado*. Bosh Casa Editorial S.A., Barcelona, 1980, pág. 167.

concepção de Savigny – "nas bases da tradição jurídica de cada povo[4], o direito é também uma ordem disciplinar complexa de cultura e convivência[5]: ele se desenvolve no âmbito da história"[6].

O presente ensaio resenha nossa história tributária com propósitos de orçar, à luz do passado, contingências tributárias contemporâneas, num aquecimento da musculatura ideológica para um debate que se aproxima, a propósito da globalização, da revolução tecnológica e do impacto dessas novas realidades, em face de nosso sistema jurídico, forjado a partir dos pilares institucionais do Estado de Direito de inspiração liberal-clássica[7]. A aludida concepção focaliza o Estado como titular do direito de conteúdo tributário[8].

O presente excerto vislumbra nossa história tributária sob enfoque político e cronológico linear. Desfilam Brasil Colônia, Império, República, com respectivas subdivisões já consagradas na historiografia tradicional. A escassa bibliografia específica matiza uma interdisciplinariedade onde direito, história, literatura, mesclam-se como construídos culturais que são[9].

II – O BRASIL COLÔNIA

O Brasil é inserido nos interesses do capitalismo comercial europeu na passagem da Idade Média para a Idade Moderna, por ocasião do descobrimento, no sentido tradicional da expressão, ou, o "(...) topamos alguns sinais de terra"[10] nos dizeres de Pero Vaz de Caminha, em 1500. Até 1530 não houve esforço português na ocupação do território, interesse repentinamente potencializado com as ameaças dos corsários e flibusteiros franceses e ingleses, embora tudo dificultado pelos escassos 1.400.000 habitantes de Portugal[11].

A presença peninsular no Brasil transporta o ordenamento jurídico português para cá, a exemplo das Ordenações Manuelinas, que vigeram de 1514 a 1603[12], substituindo as Ordenações Afonsinas, de forte influência justianéia, nos dizeres de Marcello Caetano[13]. As Ordenações Manuelinas mantiveram a

4 BARCHET, Bruno Aguilera. *Introducción Jurídica a la Historia del Derecho*. Editorial Civitas S.A., Madrid, 1996, págs. 23 e 24.
5 CLAVERO, Bartolome. *Instituicion Historica del Derecho*. Marcial Pons. Madrid, 1992, pág. 15.
6 ESTRA, Liniers de. *Manual del Historia del Derecho*. Abeledo-Perrot, Buenos Aires, s.d., pág. 10.
7 FARIA, José Eduardo (org.). *Direito e Globalização Econômica, Implicações e Perspectivas*. Malheiros, São Paulo, 1998.
8 FANUCCHI, Fábio. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. Resenha Tributária, São Paulo, 1980, pág. 10.
9 REALE, Miguel. *Lições Preliminares de Direito*. Saraiva, São Paulo, 1995, págs. 23 e ss.
10 CAMINHA, Pero Vaz de. *Carta, in* Fenelon. Dea Ribeiro, 50 textos de História do Brasil, Hucitec, São Paulo, 1990, pág. 21.
11 CALMON, Pedro. *História do Brasil*. Volume 1. José Olympio, Rio de Janeiro, s.d., pág. 121.
12 MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Op. cit.*, pág. 107.
13 CAETANO, Marcello. *História do Direito Português*. Editorial Verbo, Lisboa, s.d., pág. 535.

estruturação dos livros das Ordenações Afonsinas e as questões fiscais encontram-se no Livro II[14]. É marcante a presença do Estado, a deter (inclusive) monopólio sobre o pau-brasil, cobrando uma Quinta parte de seus valores, em forma de vintena[15]: o primeiro tributo instituído no Brasil. A criação é em rigor muçulmana, nosso direito é de origem peregrina[16]. A legislação tributária das colônias passou a distanciar-se da metrópole, segundo Viveiros de Castro, em palestra dada no Instituto Histórico e Geográfico Brasileiro, em abril de 1915[17].

Guardou-se o *nomen iuris*: quinto. No Direito medieval português havia várias modalidades de quinto, a exemplo das tomadias (cujo fato gerador vinculava-se a tesouros e presas de guerra), do quinto das cavalgadas (incidente sobre as expedições militares, a cavalo, feitas em terra inimiga), do quinto das enxavegas (sobre a pesca), do quinto das presas (privilégio real símile ao quinto das cavalgadas), do quinto do açúcar (que incidiu sobre o açúcar produzido na Ilha da Madeira) e do quinto dos mouros e cativos (espécie de imposto de importação cobrado nas alfândegas portuguesas sobre os bens dos mouros e sobre os escravos entrados)[18]. O quinto sobre o pau-brasil marcou a exploração para fins comerciais e não a colonização com raízes profundas[19].

Em 1532, o Rei D. João III deslocou para a iniciativa privada o ônus da colonização, com a implantação do sistema das capitanias hereditárias, modelo administrativo centrado nas cartas de doação e nos forais. Em 1504, o armador Fernando de Noronha já recebera um quinhão[20]. Os forais foram reformulados nos tempos de D. Manuel, ainda, adaptados às Ordenações[21]. Discriminam-se as rendas do Real Erário (Portugal) e as rendas dos donatários.

Portugal monopoliza o comércio de pau-brasil, das especiarias, das drogas do sertão. Cobra "(...) direitos régios das alfândegas reais, relativas a mercadorias importadas, exportadas ou naufragadas que dão à costa (em geral, 10% do valor das mercadorias); quinto (quinta parte ou vinte por cento) dos metais e pedras preciosas (...); dízimo (décimo ou décima parte) do pescado e das colheitas de todos os produtos da terra, colhido ou fabricado; e sisa por cabeça de índio tornado escravo"[22].

A sisa era um antigo imposto indireto, introduzido por D. Sancho em

14 CUNHA, Paulo Ferreira da. *Para uma História Constitucional do Direito Português*. Almedina, Coimbra, 1995, pág. 155.
15 MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Op. cit.*, pág. 106.
16 MARTINS JÚNIOR, Isidoro. *História do Direito Nacional*. Imprensa Nacional, Brasília, 1979, pág. 100.
17 CASTRO, Augusto Olympio Viveiros de. *História Tributária do Brasil*. ESAF. Brasília, 1989, pág. 14.
18 GODOY, José Eduardo Pimentel e Medeiros, Tarcízio Dinoá. *Tributos, Obrigações e Penalidades Pecuniárias do Portugal Antigo*. ESAF, Brasília, 1983, págs. 111 e 112.
19 BUESSU, Mircea. *História Econômica do Brasil, Pesquisas e Análises*. APEC, Rio de Janeiro, 1970, pág. 69.
20 VIANNA, Hélio. *História do Brasil*. Melhoramentos, São Paulo, 1965, pág. 65.
21 GOMES DA SILVA, Nuno I. Espinosa. *História do Direito Português*. Fundação Calouste Gulbenkian, Lisboa, 1991, pág. 278.
22 MORAES, Bernardo Vieira de. *Op. cit.*, pág. 110.

Castela, em 1295, com natureza extraordinária e temporária para atender gastos de guerra, mantido pelas cortes de Coimbra em 1387 e mais tarde desdobrado em sisa das cavalgaduras (sobre a compra e venda de eqüinos), sisa do quarto dos ingleses (que a partir de 1455 teriam benefícios pagando alíquota menor), sisa dos escravos, sisa dos vinhos, sisa judenga (provável adicional sobre as sisas comuns, cobrada dos judeus). A partir do século XIX as sisas foram cobradas no Brasil sobre negócios imobiliários, extintas com o Código Tributário Nacional, embora usadas até hoje, em modalidade de imposto municipal[23]. A sisa também incidia por cabeça de índio tornado escravo.

O capitão-donatário tinha para si o "(...) monopólio das explorações, das moendas d'água e de quaisquer outros engenhos; direitos de passagem dos rios (barragem); quinto do produto do pau-brasil, das especiarias e das drogas originárias da Capitania; dízimo do quinto dos metais e pedras preciosas, que se encontrassem na Capitania; meia dízima do pescado (de 20 peixes, um); e redízima (nova dízima do já dizimado, isto é, décima parte da dízima) de todas as rendas da Coroa"[24].

O pau-brasil era contrabandeado pelos franceses, e sua exploração era feita em larga escala. "(...) somente em 1605 é que, através do regimento do pau-brasil, Portugal tentou evitar o desaparecimento de madeira. Posteriormente, em 1649, sua exploração passou a ser realizada mediante contratos com a Companhia de Comércio do Brasil".[25]

As capitanias hereditárias não se desenvolveram e, sem extingui-las, o Rei D. João III centralizou o regime com a criação do governo-geral, instalado em Salvador (nossa primeira capital) por Tomé de Souza, em 1549. O novo sistema estava disciplinado no Regimento de 17 de dezembro de 1548, dentro de um conjunto de leis chamadas extravagantes[26], muitas em grande parte compiladas por Duarte Nunes do Lião[27]. Pelo regimento, a superintendência e fiscalização dos negócios da Real Fazenda era do Provedor-Mor, que zelava pela arrecadação do dinheiro público, "(...) providenciando o necessário sobre as alfândegas e as "casas dos contos" (local onde os contadores pagavam, recebiam e verificavam as contas)[28]. O regimento cuidava da arrecadação das rendas e legalização das despesas reais[29]. A máquina colonial precária implantava os interesses de uma classe dominante, centrada na terra e no trabalho escravo[30]. "(...) A propriedade urbana, a propriedade rural e o capital auferiam as vantagens da isenção tributária, à sombra do qual se criou a aristocracia agrícola, que foi a primeira manifestação histórica, entre nós, do capitalismo"[31].

23 GODOY, José Eduardo Pimentel e Medeiros, Tarcízio Dinoá. *Op. cit.*, pág. 124.
24 MORAES, Bernardo Vieira de. *Op. cit.*, pág. 110.
25 FAZOLI FILHO, Arnaldo. *História do Brasil*. Editora do Brasil S.A., São Paulo, 1977, pág. 28.
26 VALLADÃO, Haroldo. *História do Direito, Especialmente do Direito Brasileiro*. Parte I, S.R., Rio de Janeiro, 1974, pág. 68.
27 LIÃO, Duarte Nunes do. *Leis Extravagantes Repertório das Ordenações*. Edição fac-simile da edição de 1569, Fundação Calouste Gulbenkian, Lisboa, s.d.
28 MORAES, Bernardo Vieira de. *Op. cit.*, pág. 112.
29 VIANNA, Hélio. *Op. cit.*, pág. 81.
30 ALENCAR, Francisco e outros. *História da Sociedade Brasileira*. Ao Livro Técnico S.A., Rio de Janeiro, 1981, pág. 22.

De ordinário, "(...) a Real Coroa recolhia os frutos do monopólio do comércio do pau-brasil, das especiarias e das drogas; direitos das alfândegas reais, relativos a mercadorias importadas e exportadas, ou naufrágios que dão à costa; quinto dos metais e das pedras preciosas (...), e dízima do pescado e das colheitas de todos os produtos da terra, colhidos ou fabricados (açúcar, nabo, tabaco, aguardente etc.)[32]". O governador-geral invadia competência reservada ao capitão-donatário, pelo que detinha o "(...) monopólio das explorações de moendas d'água e de quaisquer outros engenhos; direitos de passagem dos rios (barragem), direitos dos escravos; quinto do produto do pau-brasil, das especiarias e das drogas, originárias do território local; meia dízima do pescado e dos frutos da terra; e redízima de todas as rendas da Coroa".[33]

De 1580 a 1640 houve o domínio espanhol cujo rei tornou-se senhor de toda a América do Sul[34]. Em 1595 concluíram-se as Ordenações Filipinas, de vigência a partir de 11 de janeiro de 1603, revogadas em Portugal em 1º de junho de 1867 e, no Brasil, em 1º de janeiro de 1916[35]. Entre nós, popularizou-se a edição de Cândido Mendes de Almeida[36]. Por um alvará de 16 de dezembro de 1773 outorgou-se à Universidade de Coimbra o privilégio exclusivo para imprimir as Ordenações do Reino.

Consagrou-se o título XII do Livro Primeiro ao Procurador dos Feitos da Coroa e o título XIII do mesmo livro do Procurador dos Feitos da Fazenda, em divisão que lembra a atual separação de funções entre Procurador da União e Procurador da Fazenda Nacional. Havia uma justiça especializada para as causas fiscais, o Tribunal do Conselho da Fazenda, onde atuava o Procurador[37].

Montou-se estrutura para assuntos fazendários, a exemplo das Juntas da Fazenda, compostas de Ouvidor-Geral, do Intendente da Marinha, do Procurador da Coroa e de um Escrivão, sob a presidência do respectivo Capitão-Mor; as Alfândegas, administradas por um Juiz e Ouvidor, com o auxílio do Escrivão, Tesoureiro, Oficiais e Guardas; e as Mesas de Inspeção[38].

Com a Restauração em 1640, decorrente da separação da União Ibérica

31 VIVEIROS DE CASTRO, Augusto Olympio. *Op. cit.*, pág. 14.
32 MORAES, Bernardo Vieira de. *Op. cit.*, pág. 113.
33 *Idem, ibidem*.
34 CALÓGERAS, Pandiá. *Formação Histórica do Brasil*. Companhia Editora Nacional. São Paulo, 1980, pág. 12.
35 ALMEIDA COSTA, Mário Júlio de. *História do Direito Português*. Almedina, Coimbra, 1996, pág. 289.
36 BEZERRA CÂMARA, José Gomes. *Estudos Jurídicos e de História*. Barrister's. Rio de Janeiro, 1987, págs. 222 e ss.
37 ALMEIDA, Cândido Mendes de. *Codigo Philippino*. Typographia do Instituto Philomathico, Rio de Janeiro, 1870, págs. 39 e 40.
38 MORAES, Bernardo Vieira de. *Op. cit.*, pág. 114.

afastou-se o perigo holandês, de ocupação da Bahia e Pernambuco[39], onde, nos oito anos do governo Maurício de Nassau, organizou-se um Tribunal de Contas. No que tange a aspectos tributários "(...) portugueses e holandeses estariam em condição idêntica quanto ao pagamento dos direitos alfandegários, tributos e contribuições em geral"[40].

De 1763 a 1808 o Brasil conheceu os Vice-Reis. Em 6 de março de 1790 são editadas instruções, enumerando os tributos que vigoravam na colônia, a saber: a dízima (cobrada na alfândega do Rio de Janeiro, no valor de 10% sobre as fazendas importadas, sem distinção de procedência), o subsídio dos grandes vinhos (sobre a importação do vinho de Portugal, do Açores ou da Madeira), o subsídio das aguardentes do reino e ilhas, o donativo sobre o azeite-doce, a imposição para guarda-costa (as embarcações provenientes de Lisboa e do Porto estavam isentas), o subsídio sobre os escravos que iam para Minas, os direitos das cartas de seguro e das provisões e mercês (incidentes sobre os títulos de nobreza), passagens dos rios São João, Paraíba e Paraibuna. Na mineração cobrava-se o quinto; em 1725 começaram a funcionar as Casas de Fundição. Os exploradores, para fraudarem o Fisco, convertiam o ouro em jóias grosseiras, principalmente rosários e cruzes. De 1735 a 1751 entraram nos cofres do Estado Português cerca de 2006 arrobas de ouro. Quando não se completavam as cotas, recorria-se a derrama[41]. A posse das minas de ouro fora regulada por ato real de 18 de março de 1694, exigia-se do faiscador o quinto[42]. A Inconfidência Mineira, numa ótica alternativa, teria sido um movimento de sonegadores[43].

É que os inconfidentes começaram a preparar a rebelião nos últimos meses de 1788, incentivados pela expectativa do lançamento da derrama. Tributariamente, o que pretendiam? Uma anistia, provavelmente, e "(...) a resposta não é simples, pois a maioria das fontes à nossa disposição é constituída do que disseram os réus e as testemunhas no processo aberto pela Coroa, no qual se decidia, literalmente, uma questão de vida ou morte"[44]. Contou o movimento com os intelectuais da Escola Mineira de Literatura, como Cláudio Manuel da Costa, Basílio da Gama, Alvarenga Peixoto, Santa Rita Durão, Tomás Antônio Gonzaga além de Silva Alvarenga[45]. Essa tensão entre a classe dominante na colônia e a metrópole

39 POMBO, Rocha. *História do Brasil*. Compág. Melhoramentos. São Paulo, 1925, págs. 163 e ss.
40 FERREIRA, Waldemar Martins. *História do Direito Brasileiro*. Tomo III, Max Limonad, São Paulo, s.d., pág. 165.
41 VIVEIROS DE CASTRO, Augusto Olympio. *Op. cit.*, págs. 24 e ss.
42 *A Época Colonial*. Direção de Sérgio Buarque de Hollanda. Difusão Européia do Livro, São Paulo, 1963, págs. 297 e ss.
43 GODOY, Arnaldo Moraes. *Tiradentes e a Questão Tributária*. Jornal de Londrina, 21.04.92.
44 FAUSTO, Boris. *História do Brasil*. Editora da Universidade de São Paulo, 1995, pág. 117.
45 MELQUIOR, José Guilherme. *De Anchieta a Euclides, Breve História da Literatura Brasileira*. José Olympio, Rio de Janeiro, 1977, pág. 28.

vai marcar o arcadismo[46]. Foi Tomás Antônio Gonzaga quem lembrou de sua Marília, anotando "(...) Nesta cruel masmorra tenebrosa / Ainda vendo estou teus olhos belos, / A testa formosa, / Os dentes nevados, / Os cabelos negros"[47]. O enfoque crítico da Inconfidência exige uma releitura de toda uma tradição historiográfica. Afinal, "(...) um dos aspectos mais impressionantes da mitologia de Tiradentes é a obstinação com que alguns autores têm recorrido à ficção para ocultar seus procedimentos sem glória[48]. A queda da arrecadação, que potencializou as atitudes fiscalizadoras da metrópole, justificando o movimento dos inconfidentes, era natural manifestação do declínio econômico[49]".

Não havia racionalidade em nosso modelo tributário. "A falta de controle das finanças públicas e os gastos crescentes do erário português determinaram constantes aumentos de impostos sobre a Colônia. Assim, passou-se a financiar as despesas da Casa Real com os impostos extraordinários: a finta e a derrama. A derrama era especialmente aplicada quando o quinto do ouro não atingia a cota pré-determinada pela Coroa"[50]. A finta era um "(...) imposto que as Câmaras dos Conselhos lançavam, com a autorização do Corregedor da Comarca, ou do próprio Rei, para atender as despesas extraordinárias com a administração, ou para a realização de obras públicas ou o reparo de fortificações, ou, ainda, para despesas de guerra. Era lançado de acordo com os rendimentos de cada súdito, e dele eram isentos os fidalgos e letrados, exceto quando se destinava a Finta a obras públicas ou a reparos das fortificações. As obras públicas mais comuns eram a construção de pontes, melhoramentos de pontes e calçadas, construção ou reparos de estradas vicinais"[51].

Essa irracionalidade existe nada obstante uma corrente iluminista e racionalista no Direito português, já vista no testamento político de D. Luís de Cunha[52], nos programas da Faculdade de Direito de Coimbra[53], no mito do nó górdio representado pela idéia de codificação como solução para a questão do pluralismo normativo[54], na Lei de 18 de agosto de 1769 – chamada Lei da Boa Razão, no comentário crítico de José Homem Correia Telles[55], que inaugura um

46 SODRÉ, Nelson Werneck. *História da Sociedade Brasileira*. Civilização Brasileira, Rio de Janeiro, 1976, pág. 100.
47 GONZAGA, Tomás Antônio. *Marília de Dirceu*. Ediouro. s.l./s.d., pág. 59.
48 FARACO, Sérgio. *O Processo dos Inconfidentes, Verdade ou Versão*. Vozes, Petrópolis, 1990, pág. 29.
49 SÁ, Antônio Lopes de. *Aspectos Contábeis no Período da Inconfidência Mineira*. ESAF/Casa dos Contos. Ouro Preto, 1980, pág. 23.
50 LEMGRUBER, Andréa Teixeira *et alii*. *Um Perfil da Administração Tributária Brasileira*. Escola de Administração Fazendária, Brasília, 1995, pág. 10.
51 GODOY, José Eduardo Pimentel e Medeiros, Tarcízio Dinoá. *Tributos, Obrigações e Penalidades Pecuniárias de Portugal Antigo*. ESAF, Brasília, 1983, pág. 65.
52 DA CUNHA, D. Luís. *Testamento Político*. Alfa-Omega, São Paulo, 1976.
53 GOMES DA SILVA, Nuno I. Espinosa. *História do Direito Português*. Fundação Calouste Gulbenkian, Lisboa, 1991, págs. 361 e ss.
54 CUNHA, Paulo Ferreira da. *Para uma História Constitucional do Direito Português*. Almedina, Coimbra, 1995, págs. 184 e ss.
55 ALMEIDA, Cândido Mendes de. *Codigo Philippino*. Typographia do Instituto Philomathico, Rio de Janeiro, 1870.

período racionalista[56], embora com mais projeções no Direito processual.[57]

A irracionalidade é a característica do Direito público colonial, burocrático, protecionista, com monopólios, mercantilista, de valetes e favoritos, a exemplo do pedido de Pero Vaz de Caminha para o Rei, com que fecha a carta sobre o achamento do Brasil, anotando: "(...) E pois que, Senhor, é certo que, assim neste cargo que levo, como em qualquer outra coisa que de vosso serviço for, Vossa Alteza há de ser de mim muito bem servida, a Ela peço que, por me fazer graça especial, mande vir da ilha de São Tomé a José de Osório, meu genro – o que d'Ela receberei em muita mercê"[58]. Para Capistrano de Abreu, Jorge de Osório fora degradado para a ilha de São Tomé, e o sogro pedia para ele indulto real[59]. O empreguismo era a regra[60], houve um abrasileiramento da burocracia[61], embora fortes sejam os resquícios do autoritarismo inquisitorial[62], decorrência do vínculo entre Estado e Igreja, com implicações até tributárias, pagava-se dízimo à Igreja, a título de propagação da fé[63]. O Estado Português era financiado pela receita tributária auferida no Brasil, cujas riquezas foram objeto de intensa propaganda, a exemplo das obras do Frei Vicente do Salvador[64] e do Padre Antonil[65].

No início do século XIX a Família Real portuguesa transferiu-se para o Brasil, fugindo de pressões francesas; depois de curta estada em Salvador, estabeleceu-se no Rio de Janeiro, cidade que não contava mais de 130.000 habitantes, de costumes coloniais e atrasados[66]. A época é saborosamente descrita na obra de Manuel Antônio de Almeida, "Memórias de um Sargento de Milícias", que começa

56 FRANÇA, R. Limongi. *Enciclopédia Saraiva do Direito*. Vol. 12. Lei da Boa Razão, Saraiva, São Paulo, 1977, pág. 2.
57 WEHLING, Arno e Wehling, Maria José. *Cultura Jurídica e Julgados: a Invocação da Boa Razão e o Uso da Doutrina. Uma Amostragem. In* Cultura Portuguesa na Terra de Santa Cruz, Coordenação de Maria Beatriz Nizza da Silva, Estampa, Lisboa, 1995, págs. 235 e ss.
58 CAMINHA, Pero Vaz de. *Carta* al El-Rey D. Manuel I de Portugal sobre o achamento do Brasil. Elos Clube de São Paulo/Conselho da Comunidade Portuguesa do Estado de São Paulo, São Paulo, 1985, pág. 55.
59 ABREU, Capistrano de. *O Descobrimento do Brasil*. Civilização Brasileira, Rio de Janeiro, 1976, págs. 203 e ss.
60 SALGADO, Graça (coord.). *Fiscais e Meirinhos, a Administração no Brasil Colonial*. Nova Fronteira, Rio de Janeiro, 1985.
61 SCHWARTZ, Stuart B.. *Burocracia e Sociedade no Brasil Colonial*. Perspectiva, São Paulo, 1979, págs. 251 e ss.
62 NOVINSKY, Anita. *Cristãos Novos na Bahia: A Inquisição*. Editora Perspectiva, São Paulo, 1992, págs. 103 e ss.
63 LIMA, Rui Cirne. *Pequena História Territorial do Brasil*. Sesmarias e Terras Devolutas. ESAF – Brasília, 1988, pág. 35.
64 SALVADOR, Frei Vicente do. *História do Brasil. 1500 – 1627*. Editora da Universidade de São Paulo, São Paulo, 1982, págs. 61 a 77.
65 ANTONIL, André João. *Cultura e Opulência do Brasil por suas Drogas e Minas*. Melhoramentos, Brasília, 1976.
66 CALÓGERAS, J. Pandiá. *Formação Histórica do Brasil*. Ed. Nacional, São Paulo, 1980, pág. 63.

"Era no Tempo do Rei"[67]. O Brasil deixa de ser colônia[68]. No Rio de Janeiro, a vida urbana ganhava ares de metrópole, o comércio a exibir uma variedade de mercadorias[69], uma espécie de Versalhes tropical, um paradoxal afrancesamento nos modos e na indumentária, época de abotoaduras, alfinetes, bengalas, braceletes, capotes, casquetas, crachás, coletes, fivelas, floretes, gargantilhas, lantejoulas, leques, sobrecasacas, toucados[70]. Na continuidade de tradição que remonta a Jean de Léry[71], Johann Monitz Rugendas viaja pelo país, deixando sua "Viagem Pitoresca Através do Brasil".[72]

O decreto da abertura dos portos, em 1808, com a conseqüente criação do imposto de importações é o aspecto tributário mais importante do período[73]. Ainda, "(...) Já no Rio de Janeiro, no mês de abril, o príncipe regente revogou os decretos que proibiam a instalação de manufaturas na Colônia, isentou de tributos a importação de matérias primas destinadas à indústria, ofereceu subsídios para as indústrias da lã, da seda e do ferro, encorajou a invenção e introdução de novas máquinas"[74]. Verifica-se, pois, a extrafiscalidade; aqui o "(...) objetivo principal é a interferência no domínio econômico, buscando um efeito diverso da simples arrecadação de recursos financeiros"[75], ou, "(...) os impostos são empregados como instrumento de intervenção ou regulação pública"[76].

Durante o período joanino regulamentou-se o Imposto Predial, a décima urbana, que tributava 10% sobre o valor locativo dos imóveis urbanos[77]. O que deve ter representado receita expressiva, haja vista o aumento de concentração urbana, sobremodo no Rio de Janeiro[78]. O Conselho da Fazenda, extinto em 1769[79]

67 ALMEIDA, Manuel Antônio de. *Memórias de um Sargento de Milícias*. Núcleo, São Paulo, 1992, pág. 13.
68 MARTINS JÚNIOR, Isidoro. *História do Direito Nacional*. Editora da Universidade de Brasília, Brasília, 1979, pág. 147.
69 NIZZA DA SILVA, Maria Beatriz. *Vida Privada e Quotidiano no Brasil na Época de D. Maria I e de D. João VI*. Estampa, Lisboa, 1993, pág. 215.
70 _____. *Cultura e Sociedade no Rio de Janeiro*. Cia. Editora Nacional, São Paulo, 1978, pág. 40.
71 LÉRY, Jean. *Viagem à Terra do Brasil*. Editora da Universidade de São Paulo, São Paulo, 1980.
72 RUGENDAS, Johann Moritz. *Viagem Pitoresca Através do Brasil*. Círculo do Livro, São Paulo, s.d.
73 LEMGRUBER, Andréa Teixeira *et alii*. *Um Perfil da Administração Tributária Brasileira*. Escola de Administração Fazendária, Brasília, 1995, pág. 10.
74 FAUSTO, Bóris. *História do Brasil*. Editora da Universidade de São Paulo, São Paulo, 1995, pág. 122.
75 MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. Forense, Rio de Janeiro, 1992, pág. 33.
76 BALEEIRO, Aliomar. *Uma Introdução à Ciência das Finanças*. Forense, Rio de Janeiro, 1990, pág. 176.
77 LEMGRUBER, Andréa Teixeira *et alii*. *Um Perfil da Administração Tributária Brasileira*. Escola de Administração Fazendária, Brasília, 1995, pág. 10.
78 FAUSTO, Bóris. *História do Brasil*. Editora da Universidade de São Paulo, São Paulo, 1995, pág. 125.
79 SALGADO, Graça (coord.). *Fiscais e Meirinhos, a Administração no Brasil Colonial*. Nova Fronteira, Rio de Janeiro, 1985, pág. 364.

fora reinstalado[80]. Instituiu-se o imposto do selo, através do alvará de 17 de junho de 1809 que, com sucessivas mudanças, terá vigor até 1965[81].

A transferência da corte para o Rio de Janeiro aumentou o volume das despesas do Estado Português, sob todos os aspectos. "(...) Enquanto a Família Real se abrigava na Quinta da Boa Vista, cedida por um rico comerciante, o resto da comitiva procurava a bel prazer as casas que mais lhe interessassem, afixando às portas das escolhidas as letras "P.R." – Príncipe Regente –, ou, como o povo logo traduziria, "Ponha-se na Rua" ou ainda "Prédio Roubado"[82]. Os órgãos públicos eram inúmeros e multiplicavam-se: Conselho de Estado, Conselho da Fazenda, Conselho Supremo Militar, Mesas do Desembargo do Paço, Academia Militar, Academia da Marinha, Hospital Militar, Arquivo Militar, Banco do Brasil. Os empreendimentos sócio-culturais também foram muitos: Real Teatro D. João, Jardim Botânico, Biblioteca Pública, Imprensa Régia, Escola Médico-Cirúrgica da Bahia, Escola Anatômica e Médica do Rio de Janeiro[83]. Criou-se o Tesouro Nacional, que substituiu as Juntas da Fazenda[84].

Além dos tributos já existentes na época colonial, multiplicam-se as exigências fiscais, assim elencadas por Bernardo Ribeiro de Moraes[85]: a) direitos de importação, exigidos pela entrada de produtos no país (Carta Régia de 28 de janeiro de 1808); b) direitos de guindaste (alvará de 25 de abril de 1808); c) décima parte dos prédios urbanos, cobrada sobre o rendimento líquido (10%) dos imóveis localizados no litoral e nos lugares mais populosos do interior (alvará de 27 de junho de 1808); d) pensão para a capela imperial (alvará de 20 de agosto de 1808); e) contribuição de polícia (ato de 13 de maio de 1809); f) imposto de sisa dos bens de raiz (alvará de 03 de junho de 1809); g) meia sisa dos escravos, onerando em 5% toda venda de escravo que fosse ladino, o "sabedor de ofício" (alvará de 03 de junho de 1809) ; h) décima das heranças e legados (alvará de 17 de junho de 1809); i) direitos de entrada de escravos novos (alvará de 22 de junho de 1810); j) imposto do banco, onerando as carruagens, lojas, armazéns ou sobrados e navios (alvará de 20 de outubro de 1812); k) subsídio real, correspondente aos direitos sobre a carne verde e as lãs grosseiras manufaturadas no país; l) novos direitos, exigidos na razão de 10% sobre o vencimento dos funcionários da Fazenda e da Justiça. Atenta leitura nos dá conta de aspectos tributários que permanecerão no sistema, sob nomes outros, a exemplo do imposto sobre prédios urbanos, do imposto sobre transmissão imobiliária por ato *inter vivos*, do imposto de indústrias e profissão. Também podemos observar que "(...) um mesmo tributo era exigido uma, duas ou mais vezes, embora com denominações diferentes"[86].

80 LEMGRUBER, Andréa Teixeira *et alii*. *Um Perfil da Administração Tributária Brasileira*. Escola de Administração Fazendária, Brasília, 1995, pág. 10.
81 MORAES, Bernardo Vieira de. *Compêndio de Direito Tributário*. *Op. cit.*, pág. 116.
82 FAZOLI FILHO, Arnaldo. *História do Brasil*. Ed. do Brasil S.A. São Paulo, 1977, pág. 134.
83 _____. *Op. cit.*, pág. 139.
84 MORAES, Bernardo Vieira de. *Op. cit.*, pág. 115.
85 *Idem*, págs. 116 e ss.
86 *Idem*, pág. 117.

O sistema tributário do período colonial foi montado a partir do governador-geral e do provedor-mor[87], esteve sob orientação do governo português e manteve, no período joanino, estruturas de Portugal. A proclamação da independência não representou uma imediata nacionalização de nosso direito, uma lei de 20 de outubro de 1823 ordenava que se cumprissem as ordenações, leis, regimentos, alvarás, decretos e resoluções, então em vigor, como medida provisória, enquanto não fosse organizado um código ou baixadas novas leis[88].

III – O IMPÉRIO

Em 26 de abril de 1821 D. João VI retornou para Portugal e D. Pedro permaneceu no Brasil na qualidade de príncipe-regente. O movimento de independência evidenciou fraca participação popular. Estruturalmente as mudanças foram inexpressivas, manteve-se o trabalho escravo, a dependência para com a Inglaterra; nosso primeiro imperador era herdeiro do trono português. Conjunturalmente, registra-se que em 1º de outubro de 1821 exigiu-se o retorno de D. Pedro para Portugal, sob pretexto de que sua educação deveria ser complementada; em 9 de janeiro de 1822 o príncipe-regente solenemente declarou que ficaria aqui. Em 13 de maio do mesmo ano D. Pedro foi agraciado com o título de Defensor Perpétuo do Brasil. Em 7 de setembro proclamou-se a independência. Em 1º de dezembro de 1822 coroava-se o primeiro imperador do Brasil, desenhava-se a bandeira verde e amarela, cores que representavam as casas de D. Pedro I (Bragança) e de Dona Leopoldina (Habsburgo). Começava o primeiro reinado[89]. Um Direito constitucional brasileiro irá surgir. Quais suas origens?

"(...) O Direito do Brasil independente não nasceu sob o signo dos ideais das revoluções libertadoras de 1789 (Vila Rica, Minas Gerais), 1798 (Bahia) e 1817 (Pernambuco), do constitucionalismo norte-americano, mas se originaria, conseqüência duma transição indeclarada porém real e efetiva, sob a égide dos ideais constitucionalistas europeus (Pedro I e José Bonifácio). Levaria um século para se realizar completamente[90]." Efetivamente, "(...) a Constituição Brasileira de 1824 chega a repetir importantes trechos inteiros da francesa de 1814"[91]. O texto outorgado por D. Pedro I abraçou o liberalismo clássico do século XIX[92].

A situação econômica do novo império era aflitiva, as guerras de indepen-

87 TRÍPOLI, César. *História do Direito Brasileiro*. s.e., s.l. 1936, pág. 246.
88 MORAES, Bernardo Vieira de. *Op. cit.*, pág. 118.
89 FAZOLI FILHO, Arnaldo. *Op. cit.*, págs. 148 e ss.
90 VALLADÃO, Haroldo. *História do Direito, Especialmente do Direito Brasileiro*. Parte II. Direito Brasileiro Imperial e Republicano, Freitas Bastos, Rio de Janeiro, 1973, pág. 15.
91 CHACON, Vamireh. *Vida e Morte das Constituições Brasileiras*. Forense, Rio de Janeiro, 1987, pág. 68.
92 BONAVIDES, Paulo. *História Constitucional do Brasil*. Paz e Terra, Rio de Janeiro, 1991, pág. 92.

dência[93] consumiam recursos. Procurava-se cobrir o déficit através da fabricação de dinheiro[94]. O governo português seria indenizado[95]. O reconhecimento da independência custara, pelo menos, o envio de agentes diplomáticos[96]. "(...) A necessidade de indenizar a Coroa Portuguesa deu origem ao primeiro empréstimo externo, contraído pelo Brasil em Londres. A segunda cláusula, aparentemente estranha, explica-se pelo fato de interesses brasileiros, ligados ao comércio de escravos, estarem fortemente implantados em algumas regiões do norte da África"[97]. O Brasil compensaria Portugal com 2 milhões de libras[98].

A necessidade de arrecadação fez com que se mantivesse a mesma estrutura de cobrança de impostos. Delegava-se a cobrança por meio de contratos, isto é, "(...) entregava-se a particulares por um certo prazo, geralmente três anos, e por uma determinada soma global que o contratador se obrigava a pagar ao Erário, em troca dos tributos que arrecadaria por sua conta. Os 'contratos' eram postos em hasta pública, e entregues a quem mais desse. Quando o Erário fazia a arrecadação por sua conta – o que acontecia raramente, pois ele não estava aparelhado para isso, – dizia-se que ele a 'administrava', que o contrato estava sob 'administração'. Tal sistema de arrecadação constitui uma das mais maléficas práticas do governo colonial. Justificava-se porque estava nos métodos fiscais de todas as nações contemporâneas, e tinha atrás de si uma tradição de séculos que vinha desde o Império Romano"[99]. O Império herdava as dificuldades financeiras da época colonial[100] e assim tinha que se organizar.

A Constituição do Império, em matéria tributária, traz as seguintes características:

a) Não houve a discriminação de rendas. O poder fiscal estava centralizado na pessoa do imperador. Não havia uma separação de competências entre o poder central, províncias e municípios ou vilas[101].

b) A Declaração de Direitos, artigo 179, consagrou a capacidade contributiva no inciso XV, onde lemos "Ninguém será exempto de contribuir para as despesas do Estado em proporção de seus haveres"[102].

93 CALMON, Pedro. *História do Brasil*. Volume V, José Olympio. Rio de Janeiro, s.d., pág. 1507.
94 MACULAY, Neill. *Dom Pedro: A Luta pela Liberdade no Brasil e em Portugal. 1798 – 1834*. Record, Rio de Janeiro, 1993, pág. 94.
95 MONTEIRO, Tobias. *História do Império: O Primeiro Reinado*. Ed. Universidade de São Paulo, São Paulo, 1982, Volume II, pág. 57.
96 BUARQUE DE HOLANDA, Sérgio (coord.). *História Geral da Civilização Brasileira*. Difusão Européia do Livro, São Paulo, 1962, Tomo II, págs. 367 e ss.
97 FAUSTO, Bóris. *Op. cit.*, pág. 144.
98 *Idem, ibidem.*
99 PRADO JÚNIOR, Caio. *Formação do Brasil Contemporâneo*. Brasiliense, São Paulo, 1986, págs. 321 e 322.
100 LEMGRUBER, Andréa Teixeira *et alii*. *Op. cit.*, pág. 10.
101 MORAES, Bernardo Vieira de. *Op. cit.*, pág. 119.
102 *in* CAMPANHOLE, Adriano e Campanhole, Hilton Lobo. *Constituições do Brasil*. Atlas, São Paulo, 1989, pág. 769.

c) Também consagrou-se a isonomia, dentro de uma perspectiva liberal, no mesmo artigo 179, inciso XIII: "A Lei será igual para todos, quer proteja, quer castigue, e recompensará em proporção dos merecimentos de cada um"[103].

d) À Assembléia Geral (no caso, o Legislativo) competia: "Fixar anualmente as despesas públicas e repartir a contribuição direta", nos termos do artigo 15, X[104].

e) À Câmara dos Deputados era garantida a iniciativa sobre impostos, lê-se no artigo 36, I[105].

f) No título 7º, capítulo III, desenhou-se a Fazenda Nacional, especialmente no artigo 170, onde vê-se "A Receita e despesa da Fazenda Nacional será encarregada a um Tribunal, debaixo do nome 'Tesouro Nacional' onde em diversas estações, devidamente estabelecidas por lei, se regulará a sua administração, arrecadação e contabilidade, em recíproca correspondência com as tesourarias e autoridades das Províncias do Império"[106].

Ainda não havia um sistema tributário racional. O Direito brasileiro dava os primeiros passos: em 11 de agosto de 1827 foram criados os cursos jurídicos em Olinda e em São Paulo, instalados no ano seguinte. Em 18 de setembro de 1828, uma lei criou o Supremo Tribunal de Justiça, em 16 de dezembro de 1830 foi promulgado o Código Criminal[107]. A nossa doutrina do Direito Tributário é da segunda metade do século XIX, a saber, nas obras de Paulo Autran da Matta e Albuquerque, *Novo Regulamento para a Cobrança do Imposto do Selo*; Azevedo Castro, *O Bom Regulamento de Transmissão de Propriedade Anotado*; Agostinho Marques Perdigão Malheiros, *Manual do Procurador dos Feitos da Fazenda*; Annibal André Ribeiro, *Regulamento do Imposto de Transmissão de Propriedade*; José Antônio Silva Maia, *Apontamentos de Legislação para Uso dos Procuradores da Coroa e Fazenda Nacional*, e Antônio Herculano Souza Bandeira, *Manual do Procurador dos Feitos da Fazenda*[108].

D. Pedro I não conseguiu manter-se no poder. A Confederação do Equador no Pernambuco, em 1824, a perda da Cisplatina, a questão da sucessão do trono português, uma grande impopularidade, tudo a conduzir sua abdicação, em 7 de abril de 1831. O herdeiro, D. Pedro II, contava com apenas cinco anos. Aplicou-se o artigo 122 da Constituição de 1824: "Durante a sua menoridade [do Imperador], o Império será governado por uma regência (...)"[109]. Entramos no período regencial,

103 CAMPANHOLE, Adriano e Campanhole, Hilton Lobo. *Op. cit.*, pág. 769.
104 *Idem. Op. cit.*, pág. 751.
105 *Idem. Op. cit.*, pág. 753.
106 *Idem. Op. cit.*, pág. 767.
107 DUTRA, Pedro. *Literatura Jurídica no Império*. Topbooks, Rio de Janeiro, 1992, pág. 159.
108 *Idem. Op. cit.*, pág. 155.
109 CAMPANHOLE, Adriano e Campanhole, Hilton Lobo. *Op. cit.*, pág. 762.

que durará até 23 de julho de 1840, quando um golpe de Estado aclamou D. Pedro II maior de idade.

Durante o período regencial o debate entre a centralização e a descentralização ocupou o plano principal de nossa vida política. Havia um grupo, os exaltados, que defendia a federação, ou seja, "A efetiva autonomia das províncias, e as liberdades individuais; alguns, como Cipriano Barata e Borges da Fonseca, eram adeptos da República"[110]. Pode-se dizer que os liberais defendiam a descentralização, uma maior autonomia para as províncias e que os conservadores defendiam a centralização do poder no Rio de Janeiro, que então tinha *status* de município neutro da Corte. A discussão entre centralistas e federalistas tem importantíssimas implicações tributárias, no que toca à discriminação de rendas, separando-se as receitas destinadas ao governo central e as receitas destinadas aos governos provinciais, providência que não fora ultimada no texto constitucional de 1824.

Em agosto de 1834, alterou-se nossa primeira Constituição, por meio de um ato adicional que consubstanciou um avanço nas posições liberais na medida em que "(...) legislou-se sobre repartição de rendas entre o governo central, as províncias e os municípios. Atribuiu-se às Assembléias Provinciais competência para fixar as despesas municipais e das províncias e para lançar os impostos necessários ao atendimento dessas despesas, contanto que não prejudicassem as rendas a serem arrecadadas pelo governo central. Essa fórmula vaga de repartição de impostos permitiu às províncias a obtenção de recursos próprios, à custa do enfraquecimento do governo central[111]".

O Ato Adicional de 1834 dá início a um modelo de repartição de receitas, a par de conferir ao município fonte de renda, embora, de fato, os municípios já tivessem magnitude político-decisória desde os tempos coloniais[112]. Assim, "(...) desprestigiadas politicamente, jungidas à Província e despojadas do poder judicante, as Municipalidades do Império contrastaram gritantemente com a organização anterior, do Município Colonial, que desfrutava de franquias mais largas e consentâneas com as suas finalidades. Esse sufocamento das Municipalidades tornou-se tão evidente que o Ato Adicional (Lei nº 16, de 12.08.1834), ao reformar a Constituição Imperial, de 1824, enveredou pela descentralização, mas incorreu em igual erro ao subordinar as Municipalidades às Assembléias Legislativas provinciais em questões de exclusivo interesse local (art. 10)"[113].

O aludido Ato Adicional não fez uma repartição de tributos, embora tenha representado um passo em relação à tendência descentralizadora de rendas tributárias[114].

110 FAUSTO, Bóris. *Op. cit.*, pág. 162.
111 *Idem*, pág. 163.
112 BASTOS, Celso. *O Município: sua Evolução Histórica e suas Atuais Competências*. *In* Cadernos de Direito Constitucional e Ciência Política, nº 1, Revista dos Tribunais. São Paulo, 1992, pág. 55.
113 MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Municipal Brasileiro*. Malheiros. São Paulo, 1993, pág. 30.
114 MORAES, Bernardo Vieira de. *Op. cit.*, pág. 123.

A Lei nº 108, de 26 de maio de 1840, que Viveiros de Castro[115] e Bernardo Ribeiro de Moraes[116] reproduzem em seus livros, indica as principais fontes de receitas públicas, divididas em gerais (do governo central), provinciais e municipais. Essas últimas eram variáveis, dependendo sua discriminação da província onde se encontrava o município. À época, os tributos municipais eram determinados pelas Assembléias Legislativas Provinciais.

Inventariando-se os tributos do início do Segundo Reinado, situação que será recebida por D. Pedro II, temos:

A título de receitas gerais, o governo central arrecadava direitos sobre importação (15%), sobre o chá (30%), sobre a pólvora (50%), sobre reexportação (2%), sobre exportação (9%), sobre as embarcações estrangeiras que passavam a ser nacionais (15% de seu valor), direitos novos e velhos dos empregos e ofícios gerais, pelas mercês, a exemplo dos privilégios e faculdades recebidas, como a Ordem da Rosa (desde 1661). Recebia também emolumentos de certidão de polícia. Recolhia sisa, 10% sobre a compra, venda, arrematação, trocas ou doações de bens de raiz. Cobrava imposto sobre as bebidas alcoólicas, sobre os bancos do interior, sobre despachantes e corretores, sobre mineração do ouro e outros metais preciosos, sobre selo do papel, sobre lojas, seges, carruagens, carrinhos, sobre venda de embarcações nacionais, sobre loterias. Também lançava valores por escravo possuído[117]. Os impostos eram muitos. Com efeito, não se ouviu a José de Bonifácio de Andrada e Silva, o Patriarca da Independência, que escreveu "(...) nenhuma nação sobrecarregada de impostos é própria para grandes coisas; sobretudo quando os impostos não são voluntários"[118].

As províncias recolhiam as décimas dos legados e herança, dízima dos gêneros (açúcar, café etc.), imposto sobre a transmissão da propriedade móvel, meia sisa dos escravos ladinos, o subsídio literário (com finalidades assistenciais), a décima dos prédios urbanos, taxa de viação em estradas provinciais e de navegação em rios internos (a antiga passagem dos rios), imposto sobre casas de leilões e casas de moda[119].

Nesse emaranhado de imposições tributárias, começava o Segundo Reinado, solução usada contra o separatismo, representado pela Sabinada na Bahia, pela Balaiada no Maranhão, pela Cabanada no Pará e pela Revolução Farroupilha no Rio Grande do Sul e em Santa Catarina.

A miríade de tributos da época, sem nenhuma racionalidade, não era privilégio do Brasil. Nas colônias latino-americanas, antes dos processos de independência de Bolívar e seus aliados havia *La Real Hacienda* que lançava e cobrava a **alcabala** (sobre as transações de bens móveis e imóveis), o **almojarifazgo** (so-

115 CASTRO, Viveiros. *Op. cit.*, págs. 61 e ss.
116 MORAES, Bernardo Vieira de. *Op. cit.*, págs. 124 e ss.
117 *Idem, ibidem*.
118 ANDRADA E SILVA, José Bonifácio. *Projetos para o Brasil*. Cia das Letras, São Paulo, 1998, pág. 272.
119 MORAES, Bernardo Vieira de. *Op. cit.*, págs. 125 e 126.

bre importações e exportações), o **estanco** (que gravava o tabaco e cartas de baralho), o **quinto** (sobre metais preciosos), o **dízimo** (para a mantença dos cultos religiosos), a **sisa** (sobre objetos de determinação transitória e com fins precisos, a exemplo de construção de determinadas obras públicas)[120]. Nos Estados Unidos, questões tributárias fomentavam o movimento de independência, a propósito da não aceitação pelos colonos de tributação sem autorização, o *taxation without representation*, conceito nascido da ira em face do *Sugar Act* (1764), do *Stamp Act* (1764) e dos *Townhend Acts* (1767), esses últimos tributando chá, papel etc.[121].

Principalmente a partir de 1865, com o fim da Guerra de Secessão[122], os norte-americanos vivenciaram o conflito entre tributos federais e estaduais, com uma crescente tributação em favor do governo central. O imposto de renda (*income tax*), de 1893, e o imposto de transmissão *causa mortis* (*death taxes*) foram implementados somente após inúmeras batalhas travadas na Suprema Corte[123].

A improbidade na administração de receitas públicas, entre outros, gerou movimentos de rebeldia em São Paulo e Minas Gerais, contra o jovem imperador, em 1842[124]. Nelson Werneck Sodré[125] indica que a centralização fiscal fora uma das causas da marcha para o interior brasileiro, durante o período colonial. Para o conhecido historiador "(...) o sistema fiscal da metrópole era extorsivo e era sufocador. Mas tinha alcance até apenas onde chegava a autoridade dos seus executores. E essa autoridade só tinha alçada real sobre a população da beira d'água, os centros populosos do litoral. A cana-de-açúcar e as lavouras do recôncavo baiano, como das terras marginais do oceano, no Maranhão, sofreram o peso da tributação, quase que em todo o tempo"[126]. Durante o Império, a centralização administrativa chamou a si a centralização tributária. Afinal "(...) a centralização fiscal não era mais do que a sanção forçada da centralização econômica da nacionalidade"[127]. Pode-se traçar um paralelo entre o Brasil e os Estados Unidos, em questões tributárias, na segunda metade do século XIX. Assim, adverte Sodré "(...) A luta que, nos Estados Unidos, foi assentada pelos Estados contra a Federação que pretendia taxar adicionalmente artigos por eles anteriormente taxados, foi, no Brasil, do centro contra as províncias, não permitindo que elas taxassem, em superposição, antigos que ele havia chamado a sua pauta"[128]. A centralização monárquica era absoluta e o movimento republicano nascia, também, de um sonho de descentralização.

120 ESTRADA, Liniers de. *Manual de História del Derecho*. Abeledo-Perrot. Buenos Aires, s.d., págs. 61 e ss.
121 UNGER, Irwin. *Instant American History Trough the Civil War and Reconstruction*. Fawcett Columbine, New York, 1994, págs. 48 e ss.
122 FRIEDMAN, Lawrence M. *A History of American Law*. Touchstone Book, New York, 1985, págs. 564 e ss.
123 *Idem*, págs. 565 e ss.
124 MARINHO, José Antônio. *História do Movimento Político de 1842*. Itatiaia, Belo Horizonte, 1977, pág. 81.
125 SODRÉ, Nelson Werneck. *Panorama do Segundo Império*. Graphia Editorial, Rio de Janeiro, 1998, págs. 261 e ss.
126 _____. pág. 261.
127 _____. pág. 270.
128 _____. pág. 268.

A lei orçamentária, de 1843, estabeleceu uma contribuição que incidia sobre os vencimentos dos cofres públicos, considerada como precursora do Imposto de Renda, "(...) por se tratar de um tributo avulso sobre determinado tipo de rendimento"[129].

Éramos um País de aristocratas, cuja riqueza fora proporcionada pelo café, que de 1820 a 1860 fizera a grandeza da província fluminense[130]. A Guerra do Paraguai é um marco que dividiu o Império, acenando para as questões militar e religiosa, que abalarão o regime de centralização[131]. Depois da Guerra, "(...) as brasas do sentimento libertário supresso tornariam novamente a arder"[132]. Bem antes, Bernardo Vieira de Vasconcelos já alertava que "(..) os vícios do atual sistema de impostos (...) afetarão a indústria e estorvarão a produção"[133]. A estrutura era arcaica e protecionista, entre os senadores do Império, por exemplo, havia uma ampla rede de parentesco[134]. Nosso modelo era burocratizante, embora essa burocracia tenha prejudicado os detentores de sua hegemonia, como senhores que perdiam seus escravos por falta de matrícula[135]. Mudanças do setor cafeeiro projetariam efeitos na estrutura escravocrata[136], embora sem os traumas vividos pelos norte-americanos[137].

Concordam os historiadores que a Questão Social (abolição da escravidão), a Questão Religiosa (em torno do direito da Igreja afastar seus membros que eram maçons) e a Questão Militar (decorrente da ordem de prisão que D. Pedro II dera a alguns militares) foram as causas que apressaram o fim da Monarquia, impedindo um terceiro reinado. Em 1889, começava a República.

IV - A REPÚBLICA

A Constituição de 1891, de inspiração norte-americana, consagrou o federalismo, ampliando o poder dos Estados, que passaram a ter competência tributária própria e definida. Justificando a importância de discriminações tributárias, anotou João Barbalho: "(...) Nos Estados Unidos Norte-Americanos, antes da

129 MORAES, Bernardo Vieira de. *Op. cit.*, págs. 126 e 127.
130 RAMOS, Duílio. *História da Civilização Brasileira*. Saraiva, São Paulo, 1965, pág. 166.
131 VIANNA, Hélio. *História do Brasil*. Melhoramentos, São Paulo, 1965, Vol. II, págs. 198 e ss.
132 CALÓGERAS, Pandiá, Ob. cit., pág. 239.
133 VASCONCELOS, Bernardo Vieira de. *Manifesto Político e Exposição de Princípios*. Editora Universidade de Brasília, 1978, pág. 170.
134 TAUNAY, Afonso de E. *O Senado do Império*. Editora Universidade de Brasília, Brasília, 1978, págs. 147 e ss.
135 NEQUETE, Lenine. *Escravos e Magistrados no Segundo Reinado*. Fundação Petrônio Portela, Brasília, 1988, págs. 35 e ss.
136 FURTADO, Celso. *Formação Econômica do Brasil*. Cia. Editora Nacional, São Paulo, 1977, págs. 110 e ss.
137 MOOG, Vianna. *Bandeirantes e Pioneiros. Civilização Brasileira*, Rio de Janeiro, 1981, págs. 149 e ss.

atual Constituição, as despesas do poder central eram pagas como o produto de quotas que cada Estado devia tirar de sua própria receita para a União"[138].

No sistema tributário brasileiro, o governo central passava recursos para as unidades descentralizadas, no sistema norte-americano deu-se o inverso, assim, eram as unidades federadas que passavam recursos para o governo federal.

A Constituição de 1891 fixou competências tributárias para a União e para os Estados. Não havia fixação de tributos para os Municípios. As receitas municipais seriam declinadas pelos Estados, que tinham o direito de fixação dos tributos municipais[139]. Rui Barbosa criticou o alargamento de competência tributária dos Estados[140]. A União ficou com o imposto sobre a importação de mercadorias de procedência estrangeira, direitos sobre a entrada, saída e estadia de navios, taxas de selos e taxas de correios e telégrafos federais. Os Estados ficariam com os impostos sobre a exportação de mercadorias, sobre a propriedade territorial e urbana, sobre transmissão de propriedade, sobre indústrias e profissões, com taxas de selo e negócios relativos a atos do governo estadual e taxas de correios e telégrafos estaduais. Segundo Bernardo Ribeiro de Moraes, "(...) o Estatuto Supremo, de 1891, aproveitou alguns impostos já cobrados no Império e os distribuiu obedecendo a estrutura do novo regime"[141].

A República mudava a face do País, especialmente no Rio de Janeiro. "(...) grandes transformações de natureza econômica, social, política e cultural, que se gestavam há algum tempo, precipitaram-se com a mudança do regime político e lançaram a capital em febril agitação, que só começaria a ceder ao final da década"[142].

Passado o período de Deodoro da Fonseca e de Floriano Peixoto, os grupos ligados à agricultura de exportação do café passaram a dirigir o País. Para Edgard Carone, "(...) Com Prudente, a oligarquia consegue subir ao poder. O predomínio desta nos Estados e a absorção de novos grupos, por meio de alianças, levam-na a lutar pela legalidade"[143]. "(...) O café, na verdade, é que traria a riqueza, o progresso e a projeção às áreas que se dilatavam rumo ao oeste paulista"[144]. No governo Prudente de Moraes houve a Guerra de Canudos; no de Campos Salles, o Brasil negociou sua primeira moratória, o *Funding Loan*; no de Rodrigues Alves, fez-se tudo para a manutenção dos preços do café, que vivera crises de superprodução. Afonso Pena incentivou a imigração, Nilo Peçanha apenas terminou o mandato, nos deixando o SPI – Serviço de Proteção ao Índio, precursor da Funai. Hermes da Fonseca venceu Rui Barbosa em disputadíssima eleição, a chamada "campanha civilista". Venceslau Brás presidiu o Brasil durante a Primeira Guerra, quando tivemos um surto de industrialização e conhecemos nossas primeiras greves. Delfim Moreira Ribeiro teve um mandato tampão. Epitácio Pessoa enfrentou os tenentes, que fizeram Artur Bernardes governar em estado de sítio. Washington Luís foi o último presidente da República Velha, viveu os efeitos da crise norte-americana de 1929, a crise do café e não conseguiu empossar seu sucessor, Júlio Prestes Correia de Albuquerque.

138 BARBALHO, João. *Comentários à Constituição Federal de 1891*. Editora Fac. Sim. de Companhia Litho-Typographia. Rio de Janeiro, 1902, Senado Federal, Secretaria de Documentação e Informação, 1992, pág. 28.
139 LEMGRUBER, Andréia Teixeira *et alii*. Ob. cit., pág. 12.
140 BARBOSA, Rui. *Comentários à Constituição Federal Brasileira*. Saraiva & Cia., São Paulo, 1932, pág. 262.
141 MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Op. cit.*, pág. 131.
142 CARVALHO, José Murilo de. *Os Bestializados – O Rio de Janeiro e a República que não Foi*. Cia das Letras. São Paulo, 1997, pág. 15.
143 CARONE, Edgard. *A Primeira República (1889 – 1930)*. Bertrand Brasil, Rio de Janeiro, 1988, pág. 30.
144 DEBES, Célio. Campo Salles, *Perfil de um Estadista*. Francisco Alves, Editora MEC, Rio de Janeiro, 1978, pág. 23.

A presença do Estado é mais organizada, inúmeras leis regulamentam impostos, assim como criam outros. Temos, desse modo, a regulamentação do imposto do consumo, a criação do imposto sobre operações a termo (compra e venda de mercadorias, em que haja promessa de entrega em certo prazo, recaindo sobre as operações de café, açúcar, algodão), a criação do imposto sobre os vales para brindes e, principalmente, o imposto de renda, instituído pela Lei nº 4.320, de 30 de dezembro de 1920, art. 36, regulado pela Lei nº 4.625, de 31 de dezembro de 1922[145].

Durante a República Velha, o crescimento da economia, da vida comercial e das regulamentações do Estado trouxeram para os tribunais um número cada vez maior de questões fiscais. Em 1914, o Supremo dava conta da irresponsabilidade da Fazenda Nacional quanto a isenção de impostos de produtos estrangeiros com prejuízo para o produtor nacional[146]. Ainda em 1914 a Revista dos Tribunais publicava o seguinte reclame: "A legislação sobre o sêlo federal não prima nem pela clareza nem pela ordem. O Dr. Júlio Octaviano Ferreira, juiz municipal do termo de Christina, Minas Gerais, procurou dar-lhe ordem, reunindo num só volume, e imprimir-lhe um pouco de clareza, acompanhando-a de anotações. As anotações são abundantes e excelentes. Achamos, porém, que deviam ser dispostas ao pé dos artigos a que se referem e não como foram, num título especial. É uma questão de método que tem a sua importância prática e os aspectos práticos são, em trabalho desta natureza, de incontestável relevância"[147]. Vê-se o manicômio tributário, criticava-se a obra que se propunha a trazer o imposto do selo de forma organizada.

Em 1915, o STF decidia pela liberdade de tributação pelos Estados, em imposto de transmissão, no que tocava a elevação de porcentagem, desde que existente lei federal anterior[148]. Em 1916, o Tribunal de São Paulo decidiu que "Clubes particulares cuja entrada só é franqueada aos sócios não podem ser con-

145 MORAES, Bernardo Vieira de. *Op. cit.*, pág. 133.
146 Revista dos Tribunais. Anno II. Fascículo nº 46, Volume IX, 1914, pág. 51.
147 Revista dos Tribunais. Anno III. Fascículo nº 64, Volume XII, 1914, pág. 119.
148 Revista dos Tribunais. Anno IV. Fascículo nº 74, Volume XIV, 1914, pág. 49.

siderados casas de jogos públicos. Não estão sujeitos, portanto, ao imposto municipal sobre casas de jogos"[149].

Em 1917, o STF decidiu pela constitucionalidade do imposto sobre dividendos, contra voto do ministro Pedro Lessa, entendendo que o "imposto sobre dividendos é distinto do imposto de indústria e profissões"[150]. No mesmo ano, em julgamento decorrente do fato de que "Um comerciante no Recife despachou para Parahyba cinco mil caixas de sabão fabricado em Pernambuco", o STF deu pela inconstitucionalidade do imposto lançado por um Estado sobre produtos de outros Estados[151]. Em 1919, em importantíssimo julgado em tema de fixação temporal de fato gerador, o Tribunal de São Paulo ementou: "O imposto sobre o capital empregado em empréstimos particulares só se referirá ao exercício em que o contracto do empréstimo for lavrado, sempre que o devedor residir no estrangeiro. É ilegal a cobrança que se tem feito do imposto referente aos exercícios futuros, durante os quais o empréstimo terá de vigorar"[152].

Em 1920, em interessante julgado em sede de isonomia e capacidade contributiva o Tribunal de São Paulo ementou: "Qualquer que seja o grau de parentesco entre o herdeiro e o *de cujus* desde que, não por força de tal parentesco, mas por simples transação com os herdeiros habilitados, receba aqueles bens da herança, o imposto de transmissão *causa mortis* deverá ser pago na taxa relativa aos herdeiros habilitados, e não a correspondente a tal parentesco"[153]. Nesse ano publicou-se julgado do STF em torno do direito do Estado de tributar mercadorias procedentes de outro Estado, o que indica modernização de conceitos tributários. Ementou-se: "Os Estados só podem tributar mercadorias estrangeiras ou nacionais de outros Estados, quando essas mercadorias já constituam objeto de comércio interno do Estado, e se achem incorporadas às suas próprias riquezas. Nesse caso, é indispensável também que as taxas e títulos estabelecidos incidam com a mais perfeita igualdade sobre as mercadorias similares de produção do Estado"[154].

Em âmbito de Direito Administrativo, o STF julgou que a " Fazenda Nacional não responde pelos atos criminosos de seus funcionários, que são os únicos responsáveis pela indenização dos prejuízos resultantes de tais atos"[155].

Em caso interessante de repristinação (sempre vedada em nosso sistema) o Tribunal de Justiça de São Paulo ementou em 1923: "Revogada a lei de 1918 que criou o imposto estadual sobre a renda, antes de iniciado o exercício de 1919 e substituída por outro nesse exercício, que estabeleceu o imposto sobre o capital das sociedades anônimas, nenhum direito tem a Fazenda do Estado aos impostos criados pela aludida lei de 1918"[156].

149 Revista dos Tribunais. Anno V. Fascículo nº 102, Volume XIX, 1916, pág. 348.
150 Revista dos Tribunais. Anno VI. Fascículo nº 118, Volume XXII, 1917, pág. 76.
151 Revista dos Tribunais. Anno VI. Fascículo nº 124, Volume XXIII, pág. 60.
152 Revista dos Tribunais. Anno VIII. Fascículo nº 155, Volume XXIX, 1919, pág. 647.
153 Revista dos Tribunais. Anno IX. Fascículo nº 176, Volume XXXIII, 1920, pág. 415.
154 Revista dos Tribunais. Anno IX. Fascículo nº 182, Volume XXXIV, 1920, pág. 353.
155 Revista dos Tribunais. Anno X. Fascículo nº 204, Volume XXXVIII, 1921, pág. 269.
156 Revista dos Tribunais. Anno XII. Fascículo nº 242, Volume XLV, 1923, pág. 64.

No início da década de 1920 a questão da publicidade das leis tributárias agitava as cidades do interior. Ementou-se: "A obrigatoriedade de lei municipal, criando imposto de indústria e profissão, não depende de publicação pela imprensa, uma vez que não haja jornal oficial na localidade, bastando para isso que tenha sido regularmente registrada e afixada no lugar de costume"[157]. Em julgado que indica tendência contemporânea, em 1924 ementou o Tribunal de Justiça de São Paulo: "A União só pode isentar os contribuintes dos impostos que lhe couberem pela Constituição e não daqueles que pertencem aos Estados"[158].

A extrafiscalidade era vista, por exemplo, pelas leis estaduais que isentavam as propriedades agrícolas cafeeiras do imposto territorial[159]. Tudo se fez para salvar o café. Monteiro Lobato no conto "Cidades Mortas" passava a impressão das outrora grandes áreas: "Em São Paulo temos perfeito exemplo disso na depressão profunda que entorpece boa parte do chamado Norte. Ali tudo foi, nada é. Não se conjugam verbos no presente. Tudo é pretérito. Umas tantas cidades moribundas arrastam um viver decrépito, gasto em chorar na mesquinhez de hoje as saudosas grandezas de dantes"[160].

A Revolução de 1930 identifica transição, onde é visível fragmentação nas oligarquias paulistas. Getúlio Vargas marca a época, com seu gauchismo, com aquela associação ao espírito de idéias díspares como macho, bravo, violento, aventureiro, nobre, generoso; segundo outro gaúcho, Érico Veríssimo. Para Bolívar Lamounier, Getúlio fora "(...) o brasileiro que mais decisivamente moldou a vida de seu país no século XX"[161].

Em 1934, é promulgada a segunda Constituição republicana, que teria curtíssima duração. Determinaram-se, pela primeira vez, competências tributárias federais, estaduais e municipais[162]. À União, a Constituição discriminou o imposto sobre a importação de mercadorias procedentes do estrangeiro, o imposto sobre o consumo de qualquer mercadoria, exceto os combustíveis de motor a explosão, o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, exceto a renda cedular de imóveis, o imposto sobre a transferência de fundos para o exterior, além de taxas telegráficas, postais e de outros serviços federais, como a entrada, saída e estadia de navios e aeronaves. Os Estados ficaram com os impostos sobre a propriedade territorial, exceto a urbana, com o imposto sobre a transmissão de propriedade *causa mortis*, com o imposto sobre a transmissão de propriedade imobiliária, *inter vivos*, com o imposto sobre o consumo de combustíveis de motor a explosão, com o imposto sobre as vendas e consignações efetuadas por comerciantes e produtores, com o imposto sobre a exportação das mercadorias de sua produ-

157 Revista dos Tribunais. Anno XI. Fascículo nº 235, Volume XLIV, 1922, pág. 611.
158 Revista dos Tribunais. Anno XIII. Fascículo nº 269, Volume L, 1924, pág. 221.
159 Revista dos Tribunais. Anno XIV. Fascículo nº 297, Volume LV, 1925, pág. 475.
160 LOBATO, Monteiro. *Cidades Mortas*. Brasiliense. São Paulo, 1964, pág. 3.
161 LAMOUNIER, Bolívar. *Os Grandes Lideres: Getúlio*. Nova Cultural. São Paulo, 1988, pág. 7.
162 LEMGRUBER, Andréia Teixeira *et alii*. Ob. cit., pág. 12.

ção, com o imposto sobre as indústrias e profissões e com as taxas de serviços estaduais. Por fim, os Municípios ficaram com a imposto de licenças, com o imposto predial e territorial urbano, com o imposto sobre diversões públicas, com o imposto cedular sobre a renda de imóveis rurais e com as taxas de serviços municipais.

No artigo 113, 36, a Constituição de 1934 trazia interessante imunidade tributária, determinando que nenhum imposto gravaria diretamente a profissão de escritor, jornalista ou professor.

Em 1937, Getúlio Vargas deu um golpe, estabelecendo regime ditatorial que durou até 1945 e que chamou de "Estado Novo". Era o dia 10 de novembro. Na Faculdade de Direito de São Paulo realizava-se um concurso para professor catedrático de Direito Judiciário Penal. Havia quatro candidatos. Durante o concurso, um dos examinadores, Rafael Correia Sampaio, morreu subitamente. O governador Cardoso de Melo foi rapidamente para a Faculdade e, ao falar aos professores e estudantes de luto, deu a notícia, que havia acabado de receber, da criação do Estado Novo – o novo regime chefiado por Vargas[163]. A Faculdade de Direito de São Paulo será um dos maiores centros de resistência a Getúlio.

Durante o Estado Novo houve uma hipertrofia do Poder Executivo central, um alargamento da presença do Estado. O Decreto nº 3.200 de 19 de abril de 1941 criou um imposto adicional ao de renda, para proteção da família, recaindo sobre as pessoas solteiras e viúvas, bem como sobre os casais sem filhos[164]. Como jocosamente dizia-se na época, é negócio casar...

A Constituição de 37 não alterou, de forma significativa, a estrutura tributária instituída pela Carta de 34. Entretanto, houve a extinção do imposto cedular sobre a renda dos imóveis rurais[165]. A Guerra Mundial de 1939-45, com a conseqüente paralisação do comércio internacional, teve efeitos sobre nosso sistema tributário, de modo que as receitas decorrentes dos impostos de importação e de exportação tiveram diminuições.

O ocaso das ditaduras em 1945 assistiu a queda de Getúlio Vargas. A Constituição de 1946 indica a redemocratização. Manteve-se o modelo tributário da carta de 1934, embora com melhor especificação de fatos geradores, proibindo-se, também, a bitributação. A União reservou a si os impostos de importação, consumo de mercadorias, sobre a produção, comércio, distribuição e consumo, além da importação e exportação de lubrificantes e combustíveis líquidos ou gasosos, de qualquer origem ou natureza, ainda, o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza (cada vez mais importante na composição da receita derivada federal) e o imposto sobre a transferência de fundos para o exterior. Aos Estados o legislador constituinte reservou o imposto sobre a propriedade territorial, exceto a urbana, o imposto de transmissão de propriedade *causa mortis*, o imposto

163 DULLES, John W. F.. A *Faculdade de Direito de São Paulo e a Resistência Anti-Vargas*. Nova Fronteira. São Paulo, 1984, pág. 87.
164 MORAES, Bernardo Vieira de. *Op. cit.*, pág. 140.
165 LEMGRUBER, Andréia Teixeira *et alii*. Ob. cit., pág. 13.

de transmissão de propriedade imobiliária *inter vivos*, os impostos sobre vendas e consignações, os impostos de exportação de mercadorias. Derradeiramente, os municípios ficaram com o imposto predial e urbano, com o imposto sobre licenças, com o imposto sobre indústrias e profissões e com os impostos sobre diversões públicas[166].

Verifica-se que o modelo tributário previsto para a década de 30 estava defasado em face da realidade socioeconômica pela qual o Brasil passava[167]. Nos anos cinqüentas, especialmente durante o mandato de JK, viveu-se uma euforia desenvolvimentista, estigmatizada no mote "50 anos de progresso em 5 de governo", onde a SUDENE, a indústria automobilística e a construção e inauguração de Brasília são significativas.

V – O CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

Em 1953, uma portaria do Ministério da Fazenda nomeava comissão para elaboração de um código tributário nacional[168]. A comissão era presidida por Oswaldo Aranha e o professor Rubens Gomes de Sousa redigiria o anteprojeto.

A pedido de Geraldo Ataliba, José Eduardo Monteiro de Barros preparou o artigo "Em memória de Rubens Gomes de Sousa", no número 25 da *RDP – Revista de Direito Público*[169]. Lemos, "(...) morreu vestido com seu clássico terno de tom grafite, mantendo a tradição da gravata escura sobre uma camisa branca de listras finas e conservando, até o fim, a imagem do homem sisudo e circunspecto"[170]. O artigo dá conta de um telefonema a Fábio Fanucchi, tributarista, cuja morte retirou uma das maiores figuras tributaristas da cena bibliográfica. Tudo não bastasse o recente falecimento de Geraldo Ataliba. É Sacha Calmon Navarro Coelho quem começa artigo publicado na *Revista Dialética de Direito Tributário*: "A ausência física de Geraldo Ataliba tem me causado desconsolo, mas ao mesmo tempo açula a minha memória: episódios que partilhamos, eventos por ele protagonizados e por mim assistidos, certas atitudes tipicamente dele, a vocação para liderar (...)"[171].

Em 1959, Amilcar de Araújo Falcão publicou uma *Introdução ao Direito Tributário*, com prefácio de Aliomar Baleeiro, obra que nos dá conta de um revolução em andamento em nossos meios tributários[172].

166 BEMGRUBER, Andréia Teixeira *et alii*., pág. 15.
167 _____. Cit., pág. 101 cit..
168 MORAES, Bernardo Vieira de. *Op. cit.*, pág. 144.
169 MONTEIRO DE BARROS, José Eduardo, Rubens Gomes de Sousa (artigo). *in Revista de Direito Público*, Revista dos Tribunais nº 25, São Paulo, 1973, págs. 7 a 21.
170 MONTEIRO DE BARROS, José Eduardo. Ob. cit., pág. 7.
171 COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Geraldo Ataliba: Cientista do Direito – Reflexões sobre a Hipótese de Incidência dos Tributos – Substitutos e Responsáveis* (artigo) *in Revista Dialética de Direito Tributário*. Escrituras Editora, Oliveira Rocha, Com. e Serviços Ltda, São Paulo, 1996, pág. 111. Revista nº 8.
172 FALCÃO, Amilcar de Araújo. *Introdução ao Direito Tributário/Parte Geral*. Edição Financeiras S.A., Rio de Janeiro, 1959.

Politicamente, o País também caminhava em passos de revolução. A renúncia de Jânio fora um golpe antes de outro[173]. João Goulart vivera o golpe do parlamentarismo, a rebelião dos sargentos, o comício da central, a marcha da família, a crise dos marinheiros e o 31 de março[174].

Começava a Era Militar, tempos de expurgos e de tortura, de convencimento de credores e investidores estrangeiros, de derrota nas urnas, de reação da linha dura[175]. Consolidou-se o projeto tenentista, segundo Newton Rodrigues, em artigo publicado no Correio da Manhã, em 9 de dezembro de 1964[176].

A reforma tributária fora consolidada com o Código Tributário Nacional, ou Lei nº 5.172, de 25.10.66 e com a Emenda Constitucional nº 18, de 1965, que antecedeu à Constituição de 1967 e à Emenda Constitucional nº 1, de 1969. O Código Tributário Nacional dispõe sobre competência, impostos, taxas, contribuições de melhoria, distribui receitas, trazendo também normas gerais de Direito Tributário, a propósito de legislação, de obrigação, de crédito e de administração tributárias.

Em trabalho publicado pela Escola Superior de Administração Fazendária em Brasília, indicou-se como pontos principais da reforma tributária: a) a criação do Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICM), que substituiu o Imposto sobre Vendas e Consignações (IVC), o ICM tributa valores adicionais, não incidindo em cascata, como acontecia com o IVC; b) criou-se um Imposto sobre Serviços (ISS), de competência municipal; c) criou-se o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) em substituição ao Imposto de Consumo, de competência da União; d) transferiu-se para a União o ITR – Imposto Territorial Rural[177].

O sistema compreendia a divisão dos impostos em quatro grupos. Sobre o comércio exterior havia o Imposto de Importação e o Imposto de Exportação. Esse último foi transferido dos Estados para a União, que controla e administra as alfândegas[178]. Sobre Patrimônio e Renda incidiam o Imposto Predial e Territorial Urbano, o Imposto sobre a Transmissão de Bens *inter vivos*, o Imposto Territorial Rural e o Imposto sobre a Renda e Proventos. Sobre a Produção e Circulação verifica-se o ICM, o IPI, o Imposto sobre Serviço de Transporte e Comunicações, o Imposto sobre Serviços de qualquer Natureza. Sob o grupo de impostos especiais encontramos os impostos únicos sobre combustíveis, lubrificantes, minerais e energia elétrica.

Uma reforma constitucional, em 1969, alterou o imposto único sobre minerais, especialmente no que tocava a mármores e granitos polidos[179]. O imposto sobre os minerais tem antecedentes coloniais (desde o quinto cobrado sobre o ouro), veio à tona com a instalação da corte lusa no Rio, com um esforço para a mineração do ferro, que contou com técnicos alemães, como Eschwege, Varnhagen e outros, não esteve expressamente previsto na Constituição de 1891 e foi objeto da luta de Juarez Távora e o Código de Minas, de 23 de junho de 1964. Desde a Constituição de 1946 tornara-se um imposto único[180].

Na década de 1960, Aliomar Baleeiro pontificou no Supremo Tribunal Federal. "(...) Acima de tudo, Baleeiro era um trabalhador surpreendente. Quando nomeado para o Supremo Tribunal, estava afastado do foro há cerca de trinta anos. E, de saída, recebeu mil e tantos processos para relatar. Nada reclamou e, além de continuar a dar as suas aulas, dentro de alguns meses, publicou 'O Supremo Tribunal Federal, esse desconhecido...' pequena obra prima de saber e de espírito crítico"[181].

Na década de 1970, o governo militar dava passos na construção de Itaipu, que também projetou desdobramentos tributários[182]. O Estado era gigante.

VI – A ATUALIDADE

O Brasil passava por um ufanismo desenvolvimentista. Médici, Geisel e Figueiredo foram os últimos presidentes da chamada Era Militar. A transição para o regime civil fez-se sem maiores traumas institucionais. Eleito presidente por um Colégio Eleitoral, Tancredo Neves não chegou a tomar posse, cabendo a José Sarney a convocação da Assembléia Nacional Constituinte da Carta de 1988, que delineia o sistema tributário brasileiro dos dias de hoje[183]. O novo modelo tentava suplantar o caos do modelo tributário vigente, a exemplo da inconstitucionalidade do empréstimo compulsório sobre viagens[184].

Em planisfério constitucional encontraremos princípios constitucionais gerais e princípios constitucionais tributários, é a lição do Professor Paulo de Barros Carvalho[185].

173 PINHEIRO, Luiz Adolfo. *A República dos Golpes, de Jânio a Sarney*. Editora Best Seller, Círculo do Livro, São Paulo, 1993, págs. 15 e ss.
174 _____. *Op. cit.*, págs. 61 e ss.
175 SKIDMORE, Thomas. *Brasil: de Castelo a Tancredo*. Paz e Terra, São Paulo, 1988, págs. 45 e ss.
176 RODRIGUES, Newton. *Brasil Provisório (de Jânio a Sarney)*. Guanabara, Rio de Janeiro, 1986, págs. 63 a 66.
177 LEMGRUBER, Andréia Teixeira *et alii*. *Op. cit.*, págs. 16 e 17.
178 _____. *Op. cit.*, pág. 17.

179 NETTO, Amâncio José de Souza. *O Imposto Único sobre minerais e a Reforma Constitucional de 1969*. (Artigo) *in Revista de Direito Público*. Revista dos Tribunais, São Paulo, 1970, nº 13, págs. 176 e ss.
180 BALEEIRO, Aliomar. *Evolução do Imposto Único sobre minerais*, *in* Revista de Direito Público. Revista dos Tribunais, São Paulo, 1974, nº 27, págs. 202 e ss.
181 TRIGUEIRO, Osvaldo. *Prefácio in Aliomar Baleeiro no Supremo Tribunal Federal*. Roberto Rosas *et alii*. Forense, Rio de Janeiro, 1987, IX a XXIV.
182 ZANINI, Gustavo. *O Tratado de Itaipu*. (Artigo) *in* Revista de Direito Público nº 34, Editora Revista do Tribunais, São Paulo, 1975, págs. 83 a 90.
183 ATALIBA, Geraldo. *Sistema Tributário na Constituição de 1988*. (palestra), *in* Revista de Direito Tributário nº 14, Revista dos Tribunais, São Paulo, 1990, págs. 140 e ss.
184 GOMES, Luís Flávio e Amorim, José Roberto Neves. *Inconstitucionalidade do "Compulsório" sobre Viagens*. (Artigo) *in* Revista de Direito Tributário, Editora Revista dos Tribunais, São Paulo, 1987, págs. 166 e ss., Revista nº 40.
185 CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. Saraiva, São Paulo, 1991, pág. 90 e ss.

Entre os princípios constitucionais gerais temos o princípio da certeza do direito, o princípio da segurança jurídica, o princípio da igualdade, o princípio da legalidade, o princípio da irretroatividade das leis, o princípio da universalidade da jurisdição, o princípio que consagra o direito de ampla defesa e o devido processo legal, o princípio de isonomia das pessoas constitucionais, o direito de propriedade, o princípio da liberdade de trabalho, o direito de petição, a supremacia do interesse público ao particular, o princípio da indisponibilidade dos interesses públicos. Em campo especialmente tributário, e ainda segundo o Professor Paulo de Barros Carvalho, a Constituição de 1988 nos indica o princípio da estrita legalidade, o princípio da anterioridade, princípio da irretroatividade da lei tributária, o princípio da tipologia tributária, o princípio da proibição de tributo com efeito de confisco, a vinculabilidade da tributação, a uniformidade geográfica, o princípio da não-discriminação tributária em razão da procedência ou do destino dos bens, o princípio da territorialidade da tributação, o da indelegabilidade da competência tributária.

A nova era constitucional foi implantada em época de escalada inflacionária, de intervenção do Estado no modelo econômico[186]. A Constituição manteve as discriminações tributárias por entes da federação, a "(...) receita nacional representa, por conseguinte, a soma das rendas federais, estaduais e municipais"[187].

O texto constitucional de 1988 reserva à União impostos sobre a importação de produtos estrangeiros, sobre a exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados, renda e proventos de qualquer natureza, produtos industrializados, operação de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores imobiliários, sobre a propriedade territorial rural e sobre as grandes fortunas, esse último nos termos de lei complementar, que até hoje não foi editada. A União também pode instituir impostos não-cumulativos que não tenham fato gerador e base de cálculo próprios dos discriminados na Constituição, além de impostos extraordinários na iminência ou caso de guerra externa. Os Estados e Distrito Federal podem instituir impostos sobre transmissão *causa mortis* e doação, de quaisquer bens ou direitos, sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal de comunicação, de propriedade de veículos automotores. Emenda Constitucional extinguiu um adicional de imposto de renda, previsto no texto original. Aos municípios a Constituição reserva impostos sobre a propriedade predial e territorial urbana, sobre a transmissão *inter vivos*, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, sobre serviços de qualquer natureza.

O texto constitucional também elenca as contribuições sociais, "um ponto de intermináveis controvérsias", nos dizeres de Hugo de Brito Machado[188]. A categoria abrange as contribuições de intervenção no domínio econômico, as contribuições no interesse de categorias profissionais ou econômicas, as contribuições de seguridade social[189].

Ainda, há previsão sobre empréstimos compulsórios[190], além de taxas e de contribuições de melhoria (antiga idéia de Bilac Pinto). Com efeito, a competência legislativa do Distrito Federal é concorrente com a da União em matéria de Direito Tributário. Os municípios, "(...) no uso de sua competência para legislar sobre assuntos de interesse local e no direito de suplementar a legislação federal e estadual no que couber, teriam suficientemente resguardada a possibilidade de legislar sobre os impostos que lhes são atribuídos"[191]. Registre-se, ainda, que a Emenda Constitucional nº 3, de 1993, trouxe alterações, eliminando a competência dos Estados para instituir o adicional do imposto de renda[192]. Efetivamente, na Constituição encontram-se os princípios básicos da tributação[193].

Na virada da década, Marcos Cintra Cavalcanti de Albuquerque, então vereador em São Paulo pelo Partido Liberal, liderou um movimento pela criação de um imposto único[194]. A articulação era fomentada por um ideário neoliberal, a exemplo de Ives Gandra da Silva Martins, para quem, quanto mais o Estado regula a economia, tanto menos agilidade ela adquire; quanto maior a carga tributária, tanto menores os investimentos e o estímulo à produção; quanto mais progressivos os tributos, tanto menores as poupanças[195]. Usando-se como fonte dados de Trevisan & Associados, indicou-se que um automóvel significa 47,8% de seu preço para a indústria e 52,2% para o Fisco[196]. O mesmo trabalho publicou artigo de *O Estado de São Paulo*, de 28.08.91, indicando que as indústrias têm carga tributária média de 42%[197]. Publicou-se na coletânea, também, artigo da *Folha de São Paulo*, de 02.06.91, dando conta de que a classe média gasta dez dias por mês com tributos[198]. André Franco Montoro Filho alertava para a monstruosa questão da sonegação, estampando o artigo "Sonegação – Religião Nacional"[199].

E embora com problemas internos os mais terríveis, de distribuição de renda, de fome, o País entra no chamado mundo da globalização com acordos de

186 FERRAZ, Tércio Sampaio. *Congelamento de Preços – Tabelamentos Oficiais* (palestra) *in* Revista de Direito Público nº 91, Revista dos Tribunais. São Paulo, 1989, págs. 76 a 86.
187 AUGUSTO DA SILVA, Gerson. *Sistema Tributário Brasileiro*. Escola de Administração Fazendária, Brasília, 1986, pág. 13.
188 MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. Malheiros, São Paulo, 1995, pág. 312.

189 _____. *Op. cit.*, págs. 312 a 319.
190 MARTINS, Ives Gandra. *Sistema Tributário na Constituição de 1988*. Saraiva. São Paulo, 1990, págs. 104 a 114.
191 CENEVIVA, Walter. *Direito Constitucional Brasileiro*. Saraiva, São Paulo, 1989, pág. 237.
192 AFONSO DA SILVA, José. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. Malheiros, São Paulo, 1994, pág. 4.
193 NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Direito Financeiro*. José Bushatsky, São Paulo, 1964, pág. 40.
194 CINTRA, Marcos (organ.). *Tributação no Brasil e o Imposto Único*. Makron Books, São Paulo, 1994.
195 MARTINS, Ives Gandra. *O Caminho e o Despenhadeiro*. (Artigo) *in* Cintra, Marcos. Tributação no Brasil e o Imposto Único. *Op. cit.*, págs. 3 a 5.
196 CINTRA, Marcos. *Op. cit.*, pág. 9.
197 _____. *Op. cit.*, págs. 19 e 20.
198 _____. *Op. cit.*, págs. 21 a 23.
199 MONTORO FILHO, André Franco. *Sonegação – Religião Nacional*, *in* Cintra, Marcos. *Op. cit.*, págs. 38 e 39.

bitributação[200], aproximando-se de parceiros do Mercosul e aderindo a um modelo pós-moderno que afasta-se do Estado, embora por ele tutelado, em paradoxo que assanha um corte epistemológico que deixa a contemporaniedade prostrada.

E que as observações aqui lançadas lembrem, com Villapalos Salas, que "a História do Direito serve entre outras coisas para recordarmos que o Direito deveria estar a serviço do Homem e não a serviço do Estado"[201], como sugerem essas breves anotações sobre nossa História Tributária, que têm como centro o Estado, indicando que a tributação é expressão quantitativa de poder.

200 MOREIRA JÚNIOR, Gilberto de Castro. *Acordos de Bitributação do Brasil: O Tratamento de Lucros, Ganhos de Capital e Dividendos, in Revista Dialética de Direito Tributário* nº 5. Escrituras Editora. Oliveira Rocha, com. e Serviços Ltda. São Paulo, 1996, págs. 29 a 41.

201 SALAS, Gustavo Villapalos. *Prólogo in Banchet*. Bruno Aguilera. *Introducción Juridica a la Historia del Derecho*. Cuadernos Civitas, Madrid, 1996.

JURISPRUDÊNCIA

Íntegras de Acórdãos

1) RECURSO ESPECIAL Nº 159112/SP (97/0091177-2)
RELATOR: O EXMO. SR. MINISTRO JOSÉ DELGADO

EMENTA

TRIBUTÁRIO. COFINS. IMÓVEIS. INCIDÊNCIA.

1. O COFINS incide sobre o faturamento de empresas que, habitualmente, negociam com imóveis, em face de:

a) o imóvel ser um bem suscetível de transação comercial, pelo que se insere no conceito de mercadoria;

b) as empresas construtoras de imóveis efetuam negócios jurídicos com tais bens, de modo habitual, constituindo de mercadorias que são oferecidas aos clientes compradores;

c) a Lei nº 4.068, de 09.06.62, determina que as empresas de construção de imóveis possuem natureza comercial, sendo-lhes facultada a emissão de duplicatas;

d) a Lei nº 4.591, de 16.12.64, define como comerciais as atividades negociais praticadas pelo "incorporador, pessoa física ou jurídica, proprietário ou não, promotor ou não da construção, que aliene total ou parcialmente imóvel ainda em construção, e do vendedor, proprietário ou não, que habitualmente aliene o prédio, decorrente de obra já concluída, ou terreno fora do regime condominal, sendo que o que caracteriza esses atos como mercantis, em ambos os casos, e o que diferencia dos atos de natureza simplesmente civil, é a atividade empresarial com o intuito de lucro" (Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho, obra já citada).

e) o art. 195, I, da CF, não restringe o conceito de faturamento para excluir do seu âmbito o decorrente da comercialização de imóveis;

f) faturamento é o produto resultante da soma de todas as vendas efetuadas pela empresa, quer com bens móveis, quer com bens imóveis;

g) o art. 2º da Lei Complementar nº 70/91 prevê, de modo bem claro, que o COFINS tem como base de cálculo não só a receita bruta das vendas de mercadorias objeto das negociações das empresas, mas, também, dos serviços prestados de qualquer natureza;

h) mesmo que o imóvel não seja considerado mercadoria, no contexto assinalado, a sua venda ou locação pela empresa seria a prestação de um serviço de qualquer natureza, portanto, um negócio jurídico sujeito ao COFINS.

2. Recurso improvido.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Exmos. Srs. Ministros da Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, na conformidade dos votos e notas taquigráficas a seguir, por unanimidade, negar provimento ao recurso especial. Participaram do julgamento os Exmos. Srs. Ministros Garcia Vieira, Demócrito Reinaldo e Milton Luiz Pereira.

Ausente, justificadamente, o Exmo. Sr. Ministro Humberto Gomes de Barros.

Brasília, 12 de março de 1998 (data do julgamento).

MINISTRO MILTON LUIZ PEREIRA, Presidente.

MINISTRO JOSÉ DELGADO, Relator.

RELATÓRIO

O EXMO. SR. MINISTRO JOSÉ DELGADO:

MORUMBI SQUARE EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS LTDA E OUTROS interpõem o presente recurso especial (fls. 200/222), com fulcro no artigo 105, inciso III, alíneas *a* e *c*, da Constituição Federal, contra acórdão (fls. 179/182) proferido pela Quarta Turma do TRF da 3ª Região, o qual foi complementado por meio de embargos de declaração assim ementado (fl. 197):

"CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL. COFINS. EMPRESAS IMOBILIÁRIAS.

1. As empresas dedicadas à incorporação, à venda e à locação de bens imóveis são contribuintes da COFINS, nos termos do artigo 1º da Lei Complementar nº 70/91.

2. Embargos de declaração acolhidos."

Irresignam-se os recorrentes contra acórdão que entendeu que a COFINS incide sobre operações que abranjam a venda de imóveis, alegando com isso ofensa ao art. 2º da Lei Complementar nº 70/91, além de divergência jurisprudencial com aresto do TRF/5ª Região.

Interposto recurso extraordinário pelos recorrentes às fls. 236/252, tendo sido contra-arrazoado pela União às fls. 266/268.

Oferecidas contra-razões ao especial (fls. 263/265), subiram os autos a esta Corte por haver sido deferido o processamento do especial através da decisão (fl. 270) proferida pelo Exmo. Sr. Vice-Presidente do Tribunal *a quo*.

É o relatório.

RECURSO ESPECIAL Nº 159112/SP (97/0091177-2)
TRIBUTÁRIO. COFINS. IMÓVEIS. INCIDÊNCIA.

1. O COFINS incide sobre o faturamento de empresas que, habitualmente, negociam com imóveis, em face de:

a) o imóvel ser um bem suscetível de transação comercial, pelo que se insere no conceito de mercadoria;

b) as empresas construtoras de imóveis efetuam negócios jurídicos com tais bens, de modo habitual, constituindo de mercadorias que são oferecidas aos clientes compradores;

c) a Lei nº 4.068, de 09.06.62, determina que as empresas de construção de imóveis possuem natureza comercial, sendo-lhes facultada a emissão de duplicatas;

d) a Lei nº 4.591, de 16.12.64, define como comerciais as atividades negociais praticadas pelo "incorporador, pessoa física ou jurídica, proprietário ou não, promotor ou não da construção, que aliene total ou parcialmente imóvel ainda em construção, e do vendedor, proprietário ou não, que habitualmente aliene o prédio, decorrente de obra já concluída, ou terreno fora do regime condominal, sendo que o que caracteriza esses atos como mercantis, em ambos os casos, e o que diferencia dos atos de natureza simplesmente civil, é a atividade empresarial com o intuito de lucro" (*Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho*, obra já citada);

e) o art. 195, I, da CF, não restringe o conceito de faturamento, para excluir do seu âmbito o decorrente da comercialização de imóveis;

f) faturamento é o produto resultante da soma de todas as vendas efetuadas pela empresa, quer com bens móveis, quer com bens imóveis;

g) o art. 2º da Lei Complementar nº 70/91 prevê, de modo bem claro, que o COFINS tem como base de cálculo não só a receita bruta das vendas de mercadorias objeto das negociações das empresas, mas, também, dos serviços prestados de qualquer natureza;

h) mesmo que o imóvel não seja considerado mercadoria, no contexto assinalado, a sua venda ou locação pela empresa seria a prestação de um serviço de qualquer natureza, portanto, um negócio jurídico sujeito ao COFINS.

2. Recurso improvido.

VOTO

O EXMO. SR. MINISTRO JOSÉ DELGADO (RELATOR):

Conheço do recurso e nego-lhe provimento.

Tenho convencimento firmado a respeito do tema discutido no recurso especial que se examina e que se harmoniza com a posição disposta no acórdão ora recorrrido.

Certo é que, em se tratando da incidência do COFINS sobre transações com imóveis, há de se estabelecer a sua incidência quando os referidos bens são comercializados por empresas, porque representam mercadorias componentes do seu ativo patrimonial.

Tenha-se em consideração que a contribuição em destaque incide sobre o faturamento das empresas, segundo determinado pela Lei Complementar nº 70/90. Esse faturamento é definido como sendo a receita bruta das pessoas jurídicas e formada por todas as vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviços de qualquer natureza.

Partindo-se dessa compreensão, não há substância jurídica, *data venia*, na compreensão defendida pelos recorrentes de excluir as empresas que comercializam imóveis do círculo de abrangência do COFINS.

Integro-me, portanto, à corrente que entende serem os imóveis, quando comercializados, em regime constante, por empresas, também mercadorias.

Trago, na defesa dessa posição, em primeiro lugar, a doutrinação de VITÓRIO CASSONE, em artigo sob o título "COFINS e a Venda de Imóveis por Empresas Construtoras" (Rev. do TRF/1ª Região, vol. 8, nº 2, 1996, págs. 48/49) que, após interpretar sistematicamente a legislação sobre COFINS, concluiu (fls. 48/49):

> "Em face do exposto, resulta que, na interpretação da Lei Complementar nº 70/91, devemos trazer à colação os princípios constitucionais a ela aplicáveis (do art. 195 já referido; da legalidade; da competência tributária; da anterioridade e outros, se pertinentes), e as demais normas, gerais ou ordinárias, que servem de modo contextual e sistemático ao caso em exame. Sopesadas criteriosamente, constatando que todos os elementos do fato gerador estão previstos na hipótese legal de incidência, concluo que a Cofins incide no faturamento objeto da venda de imóveis por empresas construtoras.
>
> Ademais, partindo daquele princípio constitucional expresso no *caput* do art. 195 (no sentido de que a Seguridade Social será financiada por toda a sociedade, nos termos da lei), considerando que a sobrevinda lei estabelece, no seu principal artigo (1º), que será a Cofins devida pelas pessoas jurídicas, inclusive a elas equiparadas pela legislação do Imposto de Renda, considerando que as empresas de construção civil são pessoas jurídicas, e considerando a existência da Lei nº 4.068/62 ainda vigente (cuja eficácia é desencadeada no momento da interpretação da Lei Complementar nº 70/91), que me leva a considerar o conceito amplo (e não restrito) do termo 'mercadorias' a que se refere o art. 2º da Lei Complementar nº 70/91 (em função ou em atrelamento ao art. 1º da mesma Lei Complementar nº 70/91), chego à *mens legislatoris* (Savigny) pela incidência.
>
> E, por fim, mais um argumento a favor da incidência: se a CF, embora de modo pragmático, mas enfaticamente (daí a potencialidade de sua eficácia no momento oportuno) estabelece que toda a sociedade é chamada a contribuir com a Seguridade Social; se a Lei Complementar nº 70/91, em função dessa premissa, estabelece no art. 1º, clara e expressamente, que são contribuintes da Cofins todas as pessoas jurídicas; e se a exclusão é operada de modo expresso (pela imunidade: CF, art. 195, § 7º, pela isenção: Lei Complementar nº 70/91, art. 6º; pela exclusão na base de cálculo: Lei Complementar nº 70/91, arts. 7º e 11), não vejo como interpretar a Lei Complementar em exame tão-somente sob o ângulo isolado do art. 2º, a meu ver com a agravante de desconsiderar a Lei nº 4.068/62.
>
> Também os mestres Othon de Pontes Saraiva Filho (RJ-IOB, ementa 1/9270, bol. 22/95) e José Wilson Ferreira Sobrinho (RJ-IOB, ementa 1/9271, bol. 22/95) escreveram sobre o mesmo assunto, ambos entendendo que a Cofins incide sobre o faturamento pela venda de imóveis por empresas construtoras.
>
> Por outro lado, se prevalecer o entendimento de que a análise do tão-somente art. 2º é suficiente para caracterizar a não-incidência, e que o conceito de 'mercadoria' ali posto deve ser entendido de modo estrito – aí, a não-incidência estará caracterizada.
>
> A questão é posta a debates. Quem descobrir a *mens legis* através de adequado critério jurídico, terá seguramente demonstrado a melhor das interpretações possíveis. E para o Direito, só uma delas será a correta."

Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho, em trabalho denominado *Cofins nas Operações sobre Imóveis*, Rev. de Dialética de Direito Tributário nº 1, págs. 62/67, expôs o que transcrevo:

> "É bem verdade que o art. 191 do Código Comercial de 1850, não por razão natural, mas por motivo de política legislativa, sob a influência do *Code Commercial Français*, de 1807, que estatuíra a vedação de mercadejar sobre imóveis, dispõe que é unicamente considerada mercantil compra e venda de efeitos móveis e semoventes, para os revender por grosso ou a retalho, na mesma espécie ou manufaturados, ou para alugar o seu uso.
>
> Naquela época, eram levantados os seguintes empeços contra a idéia de um bem de raiz configurar mercadoria: a impossibilidade do consumo, a inviabilidade da deslocação ou do transporte, a inconveniência da especulação e o fato de aquisição de imóvel, em regra, se assentar na idéia de emprego estável de capital.
>
> A palavra 'consumo', como bem define De Plácido e Silva *in*

Vocabulário Jurídico, vol. I, 11ª ed., Rio de Janeiro, Forense, 1989, págs. 533 e 534, não significa, tão-somente, o gasto, a ingestão e a destruição, mas, também, a utilização ou o uso do bem segundo seus fins ou o aproveitamento ou o gozo de sua utilidade, e, nesta acepção jurídica, o imóvel é, inegavelmente, susceptível de consumo.

A seu turno, embora, geralmente as coisas objeto de comércio sofram deslocamento ou transporte, esta característica não é indispensável, haja vista as vendas de mercadorias depositadas em armazéns gerais, nas quais sucede deslocamento econômico, sem deslocamento físico.

De fato, a natureza imobiliária de um bem não se opõe a que ele seja objeto de especulação comercial.

Por fim, os dois últimos óbices – inconveniência da especulação sobre imóveis e a ausência de intenção de revenda – atentam contra a realidade, o que demonstra a nossa assertiva de que inexiste justificativa jurídica para a artificial exclusão dos imóveis do regime jurídico do Direito Comercial.

Hodiernamente, diante do surgimento das megametrópoles e da renovação da indústria da construção civil, os conceitos jurídicos se modificaram, de modo que as operações sobre imóveis não podem mais ser excluídas do regime jurídico dos atos de comércio, quando especula-se e negocia-se ampla e habitualmente com imóveis, como uma atividade economicamente organizada com intuito de lucro, vale dizer, de natureza comercial e, portanto, regulada pelo Direito Comercial.

Aliás, é tal o vigor da verdade jurídica de que operações sobre imóveis, em certas circunstâncias, podem ser regidas pelo Direito Comercial, que, na própria França, o conceito formulado pelo Código de 1807 foi cedendo paulatinamente já a partir de 13 de julho de 1925, se bem que através da Lei Geral de Orçamento, a qual estatuiu:

'Art. 39. Será considerado comerciante, submetido ao imposto sobre a cifra de negócios e ao imposto sobre beneficências industriais e comerciais, toda a pessoa ou sociedade que se entregue a operações de imóveis, ou de fundos de comércio, ou que, habitualmente, compre em seu próprio nome os referidos bens, de que se torne proprietária, tendo em vista revendê-los.'

Antes, a Itália foi o primeiro país que, expressamente, se rendeu a essa emergente realidade econômico-jurídica, tendo o artigo 3º, alínea 3ª, do seu Código Comercial de 1882, reputado como atos objetivamente mercantis 'as compras e vendas de bens imóveis quando feitas com o escopo de especulação comercial'.

No Brasil, o enunciado e o art. 1º da Lei nº 4.068, de 09.06.62, explicitaram serem comerciais as empresas de construção, sendo-lhes facultada a emissão de duplicatas.

Por sua vez, a Lei nº 4.591, de 16.12.64, admite, sem dúvida alguma, como comerciais, as atividades do incorporador, pessoa física ou jurídica, proprietário ou não, promotor ou não da construção, que aliene total ou parcialmente imóvel ainda em construção, e do vendedor, proprietário ou não, que habitualmente aliene prédio decorrente de obra já concluída, ou terreno fora do regime condominal, sendo que o que caracteriza esses atos como mercantis, em ambos os casos, e o que diferencia dos atos de natureza simplesmente civil, é a atividade empresarial com o intuito de lucro.

Corrobora esse entendimento o Acórdão unânime, de 14.11.68, da Sexta Câmara Civil do egrégio Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, cuja ementa transcrevo:

'Falência – Sociedade de incorporação e administração imobiliária – Natureza comercial. Aplicação da Lei nº 4.068, de 1962.' (Ag. Pet. nº 174.618, *in* RT 405/195, jul./69).

Cumpre aduzir que são comerciais as sociedades anônimas, por força do § 1º do art. 2º da Lei nº 6.404, de 15.12.76, vale dizer, é mercantil e rege-se pelas leis e usos do comércio a companhia que especula com imóveis, e as sociedades por quotas da responsabilidade limitada, estas quando se organizarem para a prática habitual de atividades, muitas vezes mistas, de incorporação, financiamento, venda, administração, empreitada ou construção e locação de imóveis, com o intuito de obtenção de lucro, nos termos dos arts. 311, 315, 317 e 325 do Código Comercial.

Ademais, a Constituição revogada, acolhendo a legislação retromencionada, já admitia, no artigo 23, § 3º, com a redação dada pela Ementa Constitucional nº 1, de 1969, que os imóveis fossem reconhecidos como mercadorias, desde que o comércio ou a locação desses bens correspondessem ao objeto da atividade preponderante da empresa, o que foi mantido pela Carta Política vigente no seu artigo 156, § 2º, inciso I, parte final.

Aliás, nesse mesmo diapasão é o teor do art. 37 do Código Tributário Nacional.

Insta citar a explicação no sentido de que o ICMS não incide sobre as operações de compra e venda de prédios já concluídos ou de terrenos pelo simples fato de esse tributo exigir, para a configuração do seu fato gerador, além do contrato, com o fito precípuo de circulação econômica, ou seja, da mudança da propriedade, a própria circulação física da mercadoria, da fonte produtora até o consumo.

No entanto, a incidência do ICMS sobre a categoria empresarial da construção civil, em obras imobiliárias sob incorporação ou empreitada, vem sendo reconhecida pelos tribunais pátrios, como demonstram, a título ilustrativo, as seguintes ementas:

'Mandado de segurança. ICMS. Empresa de construção civil.

Bens adquiridos e empregados nas obras sob empreitada ou incorporação.

...

2. A aquisição, pelas empresas de construção civil, de bens, mercadorias ou materiais para suas edificações, sejam elas por empreitada ou incorporação, não representa simples circulação física de mercadoria, mas caracteriza operação de circulação de mercadorias, posto que seus destinatários finais não são as empresas construtoras, mas terceiros adquirentes das unidades edificadas, em cujos preços soma-se aquele da mercadoria adquirida e empregada.

3. Apesar da reserva legal prevista no art. 146, III, *a*, CF, a validade dos Convênios nºs 66/88 e 71/89-CONFAZ tem apoio no art. 34, § 8º, ADCT. Precedentes da Casa, Mandados de Segurança nºs 3.026 e 3.206.

...' (Ac. un. do Conselho Especial do TJ DFT – Mandado de Segurança nº 2.857 – Rel. Des. Edmundo Minervino – j. 07.12.93 – Imptes: Magasa – Construtora e Incorporadora S.A. e outros – Impdo.: Secretário da Fazenda e Planejamento do Distrito Federal – DJU Seção 3, de 27.04.94, pág. 4429).

'Tributário – Ação anulatória de débito fiscal – Cobrança de ICM – Empresa de construção civil – Fato gerador: Diferença entre o preço de custo e o da saída real da mercadoria – Legitimidade.

É legítima a cobrança do ICMS das empresas de construção civil, se a exigência fiscal tem como fato gerador as saídas de mercadorias a preços diferentes dos de custo.

Caracterizada restou a operação relativa à circulação de mercadoria porque realizada com intuito de lucro, reconhecida a prática de atos de mercancia.' (Ac. un. da 2ª T. Civ. do TJ/DFT – AC 23.727 – Rel. Des. Natanael Caetano – j. 06.02.95 – Apte.: Soma Engenharia S.A.; Apdo.: Distrito Federal – DJU seção 3, de 29.03.95, pág. 3767).

"Incide ICM na operação de fornecimento de materiais (mercadorias) produzidos por empreiteiro de construção civil fora do local da obra porém nela utilizados.

O fato gerador consiste na saída dos bens do estabelecimento produtor, e a base de cálculo é o valor da operação de que decorrer a saída das mercadorias, obtido pela soma dos valores destas, decorrentes, por sua vez, da soma dos valores da matéria-prima empregada e dos custo de mão-de-obra, no mínimo.' (Ac. un. da 16ª Câmara Civil do TJSP – Rel. Des. Viana Santos – j. 04.10.94 – Apte.: Munte Construções Industriais Ltda; Apdo.: Estado de São Paulo – RT 648/101).

Por outro lado, observe-se que o preceito do inciso I do art. 195 da Constituição Federal de 1988, não utilizou o conceito restrito de

faturamento segundo o conhecido no Direito Comercial, mas sim no Direito Fiscal, não havendo necessidade que lei complementar definisse tal conceito e efeitos, uma vez que a própria Carta Magna disciplinou integralmente as contribuições para seguridade social, exações que, ademais, não se confundem com impostos.

Para deixar essa afirmação estreme de dúvida, basta dizer que o Supremo Tribunal Federal, a partir do voto do Ministro Ilmar Galvão, consignado no Recurso Extraordinário nº 150.764-PE (RTJ 147/1039), já assentou que a Lei Maior, ao tratar das contribuições dos empregadores para seguridade social, tomou a expressão 'faturamento' conforme o usado para efeitos fiscais, que sempre foi compreendido como produto de todas as vendas e não apenas as vendas acompanhadas de fatura, formalidade exigida apenas nas vendas mercantis a prazo (art. 1º da Lei nº 5.474, de 18.06.68).

Embora tenhamos procurado demonstrar que mercadorias são bens em geral que constituem objeto de mercancia, conceito que abrange os imóveis, caso o leitor filie-se entre aqueles que têm ojeriza a tal inclusão, mesmo assim, as empresas imobiliárias, inclusas as de incorporação, corretagem e vendas, empreitada, administração de construção e locação de imóveis, estão obrigadas ao pagamento da Cofins, uma vez que, por negociarem ou comerciarem com imóveis, prestam um serviço, o que é suficiente para materializar o fato imponível e a base de cálculo da contribuição da Lei Complementar nº 70, de 1991, a qual prevê, explicitamente, no seu art. 2º, como base de cálculo do focalizado gravame a receita bruta, não só das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços, mas simplesmente, "de serviços de qualquer natureza", expressão denotadora de uma amplitude que obsta ao exegeta interpretá-la restritivamente.

Assim, pondero que o incorporador equipare-se ao corretor, embora tenha atribuições bem mais amplas, pois, na verdade, é o propulsor do empreendimento, mas presta, insofismavelmente, sendo ou não o proprietário do imóvel, serviço, inclusive de alienação de bem de raiz, sujeito à incidência da Cofins.

Da mesma forma, incide a Cofins sobre a receita decorrente da locação de imóveis de terceiros, ou seja, a administração de locações imobiliárias, e até mesmo de imóvel próprio, desde que a pessoa jurídica ou a física a ela equiparada pela legislação do imposto de renda, ambas empregadoras, exerçam habitualmente essa atividade econômica com o fito de lucro.

Colime-se, ainda, que os preceptivos constitucionais do artigo 194, parágrafo único, itens V e VI, e do artigo 195, *caput*, itens I, II e III, demonstram o escopo do constituinte de que toda a sociedade financie a Seguridade Social, inclusive com as contribuições dos empregadores sobre o faturamento.

O outro ponto que considero merecedor de observação é o referente ao princípio da isonomia, tanto no aspecto geral do *caput* do art. 1º da Constituição Federal, no sentido de que todos são iguais perante a lei sem distinção de qualquer natureza, quanto no âmbito fiscal, nos termos do artigo 150, *caput*, inciso II, do Estatuto Político, que veda o tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação ou ramo profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direito.

Parenteticamente, cabe, neste ponto, esclarecer que, na realidade, o princípio da igualdade, como um dos direitos e garantias fundamentais, representa uma proteção do administrado contra o Poder do Estado, razão pela qual não podem as Fazendas Públicas alegá-lo a seu favor contra o contribuinte, especificamente no sentido de pretenderem para elas o mesmo tratamento dado ao governado, ou seja, não pode o Fisco contrapor ao contribuinte e desejar para si o mesmo tratamento a ele dado; não obstante, isto não impede que o Estado tenha não apenas a obrigação de observar, como também o dever de defender o princípio da igualdade entre contribuintes.

A esse respeito, chamo a atenção para o voto, seguido pela maioria, proferido pelo relator para o Acórdão, o ilustre Ministro Marco Aurélio, por ocasião do julgamento do Recurso Extraordinário nº 150.764-1-PE que cuidou da constitucionalidade da legislação do extinto Finsocial incidente sobre as empresas comerciais, no qual, a certa altura, aludiu, expressamente, ao 'princípio isonômico' e logo, no parágrafo seguinte, asseverou que 'em 1991 tivemos a edição da Lei Complementar nº 70, esta sim, de abrangência maior, a alcançar todas as pessoas jurídicas empregadoras...' (*in* RTJ 147/1041).

Nessa mesma senda trilhou o eminente Ministro Sepúlveda Pertence que, por azo do julgamento do Recurso Extraordinário nº 150.764-1-PE, exarou o seu voto considerando constitucional o art. 28 da Lei nº 7.738/89, o qual recriou a incidência do Finsocial sobre as receitas brutas de empresas prestadoras exclusivas de serviço, à alíquota de meio por cento, justamente sob o fundamento de o preceito supracitado ter visado a abolir o privilégio gerado pela Lei nº 7.689/88, em favor das empresas de serviço, igualadas às demais na contribuição social sobre o lucro, mas que havia sido excluída da carga sobre o faturamento, imposta a todas as outras, situação esta antiisonômica, de mais a mais de gritante inconstitucionalidade, à vista não só do princípio constitucional geral da igualdade, mas, também, do corolário específico dele, da vedação de discriminação arbitrária entre contribuintes (*in* RTJ 149/274-275).

Assim, as normas constitucionais norteadoras das contribuições para a Seguridade Social, o princípio da igualdade do tratamento fiscal, o entendimento de que bens imóveis podem, em certas circunstâncias, ser tidos como mercadorias, e a abrangência da expressão "receita bruta de serviços de qualquer natureza" (art. 2º da Lei Complementar nº 70/91), insusceptível de receber uma interpretação restritiva, comprovam a legitimidade da incidência da Cofins nas operações sobre imóveis realizadas por pessoas jurídicas empregadoras, inclusive por pessoas físicas a elas equiparadas pela legislação do imposto de renda (art. 1º da Lei Complementar nº 70/91).

Encimo realçando que a nossa Corte Constitucional, por ocasião do julgamento da Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 1-1-DF (DOU de 16.06.95), declarou a total harmonia entre o preceito do art. 2º da Lei Complementar nº 70/91 com a norma do art. 195, I, da Constituição Federal de 1988, afastando a objeção decorrente do artigo 110 do Código Tributário Nacional. Transcrevo trecho do abalizado voto do Ministro Ilmar Galvão sobre a matéria:

'Por fim, assinale-se a ausência de incongruência do excogitado art. 2º da Lei Complementar nº 70/91, com o disposto no art. 195, I, da CF/88, ao definir faturamento como a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza'.

De efeito, o conceito de receita bruta não discrepa do de faturamento, na acepção que este termo é utilizado para efeitos fiscais, seja, o que corresponde ao produto de todas as vendas, não havendo qualquer razão para que lhe seja restringida a compreensão, estreitando-o nos limites do significado que o termo possui em Direito Comercial, seja, aquele que abrange tão-somente as vendas a prazo (art. 1º da Lei nº 187/36), em que a emissão de uma fatura constitui formalidade indispensável ao saque da correspondente duplicata.

Entendimento nesse sentido, aliás, ficou assentado pelo STF no julgamento do RE nº 150.755.

Portanto, diante dos argumentos expendidos, desnuda-se a simplicidade franciscana da tese aqui esposada."

Na mesma linha dos convencimentos supramencionados, embora com fundamentação diferente, registro os votos condutores das decisões seguintes:

a) AMS nº 94.01.31862-0/DF, TRF/1ª Região, Rel. Juiz Nélson Gomes (fls. 143/152):

"O art. 2º da Lei Complementar nº 70/91, tem a dicção a seguir:

'A contribuição de que trata o artigo anterior será de dois por cento e incidirá sobre o faturamento mensal, assim considerada a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza.'

Defluem do comando legal *supra* a base de cálculo e os fatos geradores, respectivamente:

a) faturamento mensal (compreendendo-se a receita bruta); e

b) vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza.

Enquanto negociante de imóveis, acredito que a impetrante não esteja sujeita passivamente à contribuição enfocada.

Não tenho o imóvel como objeto de alienação mercantil, porque não se aproxima da definição de mercadoria.

J. M. Carvalho Santos, coadjuvado por José de Aguiar Dias e Sady Cardoso de Gusmão, na obra *Repertório Enciclopédico do Direito Brasileiro*, vol. XXXIII, pág. 180, Ed. Borsoi, traz o seguinte excerto de Guilherme Haddad sobre o vocábulo mercadoria:

'Chamamos mercadoria a tudo o que é suscetível de se comprar e vender.'

ERCOLE VIDARI ensina que a coisa comercial por excelência pode-se dizer mercadoria.

J. X. CARVALHO DE MENDONÇA diz que todos objetos de comércio vendido ou locado são mercadorias.

Quando as coisas entram em atividade mercantil, entram na circulação econômica, tomam o nome específico de mercadoria – *commerciam quasi comutatio mercium*.

Para SUPINO, não há diferença entre coisas e mercadorias, distinguindo-se somente pela destinação.

C. COSACK, por sua vez, declara: '*on apelle marchandise toute espéce d'objet mobiller, à la seule exception des valeurs et autres titres*'. Como vemos, qualquer espécie de objeto móvel, com exceção de valores e títulos de crédito, são mercadorias.

JOSÉ FERREIRA BORGES, em seu dicionário jurídico, compara a palavra mercadoria a fazendas, gêneros etc.

Em nosso Código Comercial Brasileiro a palavra mercadorias não tem sentido definido.

Vejam-se, por exemplo, os artigos 10, nº IV, 33, 200, 201, 273, 446, 816, 874 etc., onde a palavra mercadoria é empregada sob as mais variadas denominações, como coisas materiais, corpóreas, moedas, espécies, gênero, fazendas etc., dando a entender ser tudo quanto seja objeto de *mercar* (compra e venda), ou mercancia (mercadoria).

As coisas corpóreas ou incorpóreas podem também ser mercadorias, desde que possuindo qualidades que correspondam a determinada quantidade, pois assim preceitua o artigo 207, nº 3 do nosso Código Comercial Brasileiro.

Outro não era o critério no Direito Romano, '*res corporales quae tangi possunt... quae tangi non possunt, qualia sunt la quae in iure consistiunt, sient hereditas usufructus obligationes quoque mode contratae*', expresso por GAIO, nas *Institutas*, 2, 14.

A qualidade da mercadoria, aquela que é conhecida no comércio.

Finalmente podemos dizer como ensina o mestre WALDEMAR FERREIRA: 'são mercadorias as coisas móveis que se compram e se vendem, por atacado ou a varejo, nas lojas, armazéns, mercados ou feiras, sejam produtos da natureza, sejam da indústria, na sua variedade imensa'.

Por sua vez, Waldirio Bulgarelli, na *Enciclopédia Saraiva do Direito*, vol. 52, Saraiva, 1978, págs. 277 e 278, proferiu o magistério a seguir:

'1. Mercadoria, para o Direito Comercial, é o nome que as coisas móveis tomam quando objeto de comércio ('*mercis appellatio ad res mobilis tantum pertinet*', no dizer de Ulpiano, D., 50). O termo indica, pois, os bens móveis enquanto objeto de circulação econômica. Hoje toma especial importância, pois o sistema tributário brasileiro consagrou a circulação de mercadorias como base de um tributo, o Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICM), inspirado, basicamente no TVA francês.

2. O estudo mais completo e clássico sobre mercadorias foi feito por J. X. Carvalho de Mendonça, que ainda permanece atual: 'As coisas móveis consideradas como objeto da circulação comercial tomaram o nome específico de mercadorias. A mercadoria está, portanto, para a coisa, como a espécie para o gênero. Todas as mercadorias são necessariamente coisas; nem todas as coisas, porém, são mercadorias. Não há, como se vê, diferença de substância entre coisa e mercadoria; a diferença é a destinação. Tudo o que pode ser objeto de comércio, vendido ou locado, é mercadoria. Mercadoria é a coisa comercial por excelência, na frase de Vidari. Nesse sentido, fala-se de mercar, i.e., comprar e vender, especular, e de mercancia, significando mercadoria'.

A palavra mercadoria não tem no C. Com. sentido definido. Ora é empregada para referir coisas móveis, dinheiro, papéis de crédito, efeitos e valores; ora compreende qualquer objeto que, tendo valor de troca, pode entrar na circulação comercial. No amplo sentido, a fórmula mercadoria abrange não somente as coisas materiais, corpóreas, inclusive a moeda, o papel-moeda e os títulos ou documentos, nos quais se incorporam os créditos, que, destarte, são considerados objetos de valor, como as coisas imateriais, entre elas os direitos, os créditos, os riscos etc. No sentido restrito, porém, aquela palavra limita-se ao conceito da coisa material, corpórea.

É nessa acepção que a Constituição Federal e leis comerciais e fiscais, de ordinário, a empregam. Como sinônimas de mercadorias figuram, umas vezes, a palavra gêneros, e outras a palavra fazendas e, ainda, efeitos. Mas a palavra gêneros designa, em sua pureza, produtos da terra, tomando o nome de mercadorias quando se tornam objeto de comércio, i.e., quando saem das mãos do produtor para as

do comerciante que as revende, prepara ou exporta. Então, sob a designação de mercadorias compreendem-se todos os produtos da indústria agrícola. Outrossim, a palavra fazendas no Direito Marítimo designa especialmente as coisas que se carregam a bordo para trocar ou vender. Diz-se as fazendas que se levam de mercadorias para designar que fazem objeto de mercancia ou trato de mercadejar. A palavra cereais compreende certas mercadorias especiais' (*Tratado de Direito Comercial Brasileiro*, vol. 5, Parte 1, págs. 28-30).

3. No C. Com. Brasileiro encontra-se a utilização dos seguintes vocábulos, na acepção de mercadorias; efeitos (arts. 191; 206, 207, 3; 88, 2; 91; 96; 97; 100, 2; 105; 108; 113; 170; 171; 172; 178; 189; 508; 527; 588; 616; 617; 627; 646 e 773); coisas (arts. 199; 202; 204; 206; 207, 4; 209; 210; 212; 214; 215; 216; e 218); gêneros (arts. 88, 4, 5 e 6; 89; 90; 92; 99; 100, 1; 104; 106; 107; 111; 112; 114; 116; 117; 118; 201; 203; 208; 219 e 528); fazendas (arts. 88, 5; 101; 102; 103; 571, 3; 582; 584; 618; 619; 620; 621; 623; 624; 770 e 774); mercadorias (arts. 178; 200; 201; 209; 217; 219; 508; 515; 518; 523; 622; 769; 778 e 779).

O imóvel, portanto, não pode ser considerado como mercadoria, razão por que sua comercialização se exclui dos dois primeiros fatos geradores do art. 2º da Lei Complementar nº 70/91.

Porém, ao comercializar o imóvel, a impetrante presta um serviço, que, de sua vez, é fato gerador da contribuição social para a COFINS à luz daquela disposição legal, última parte.

A expressão, '... serviço de qualquer natureza', contida na norma referida, denota uma abrangência que impede ao julgador interpretar restritamente.

Assim, não vislumbro o direito líquido e certo ao escopo de conferir efeito suspensivo ao agravo de instrumento interposto contra o despacho que indeferiu a liminar no MS nº 940009859-6 (15ª Vara Federal/DF).

Desse modo, denego a ordem."

b) MS nº 95.01.11293-4/DF, TRF/1ª Região, Rel. Juiz Olindo Menezes, fls. 171/172 dos autos:

"A Lei Complementar nº 70, de 30.12.91, que instituiu contribuição social para financiamento da seguridade social, à razão de dois por cento (2%) sobre o faturamento mensal, tem como contribuintes todas as pessoas jurídicas, inclusive as a elas equiparadas pela legislação do imposto de renda.

O próprio legislador considerou o faturamento mensal como sendo a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza, com exclusões que enumerou (art. 2º, parágrafo único).

Entende a empresa impetrante que a sua renda advém da comercialização de imóveis, que não constituem mercadoria. Por conseguinte, a contribuição – COFINS – não lhe poderia ser cobrada, dada a inexistência do fato gerador.

No julgamento do Mandado de Segurança nº 94.01.31862-0/DF, relatado pelo Juiz NÉLSON GOMES DA SILVA, nesta Seção, o pedido foi denegado. Entendeu o relator, com base em vasta pesquisa doutrinária, que imóvel não pode ser considerado mercadoria. Mas, ao comercializá-lo a empresa construtora presta um serviço, que, por sua vez, é fato gerador da contribuição.

A despeito da compreensão divergente, entendo que mercadoria é tudo aquilo que seja suscetível de compra e venda.

É tudo aquilo que, tendo valor econômico, constitui objeto da atividade de um comerciante ou de uma empresa comercial.

O conceito não fica restrito às coisas móveis que se vendem no atacado e no varejo. Todo bem que possa ser objeto da mercancia, que, estando no comércio, possa ser vendido ou locado, é mercadoria.

Portanto, nem mesmo se faz necessário o recurso da argumentação adotado pelo Relator, no precedente indicado, que considerou a venda de imóveis como sendo um tipo de serviço para sujeitá-lo à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS.

Não se nega que a comercialização de imóveis pelas empresas do ramo constitua um tipo de serviço. Mas, para o caso dos autos, a sujeição das empresas de construção civil ao pagamento da contribuição ocorre pelo fato de comercializarem mercadorias – os imóveis."

Em conclusão:

a) o imóvel é um bem suscetível de transação comercial, pelo que se insere no conceito de mercadoria;

b) as empresas construtoras de imóveis efetuam negócios jurídicos com tais bens, de modo habitual, constituindo de mercadorias que são oferecidas aos clientes compradores;

c) a Lei nº 4.068, de 09.06.62, determina que as empresas de construção de imóveis possuem natureza comercial, sendo-lhes facultada a emissão de duplicatas;

d) a Lei nº 4.591, de 16.12.64, define como comerciais as atividades negociais praticadas pelo "incorporador, pessoa física ou jurídica, proprietário ou não, promotor ou não da construção, que aliene total ou parcialmente imóvel ainda em construção, e do vendedor, proprietário ou não, que habitualmente aliene o prédio, decorrente de obra já concluída, ou terreno fora do regime condominal, sendo que o que caracteriza esses atos como mercantis, em ambos os casos, e o que diferencia dos atos de natureza simplesmente civil, é a atividade empresarial com o intuito de lucro" (Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho, obra já citada).

e) o art. 195, I, da CF, não restringe o conceito de faturamento, para excluir do seu âmbito o decorrente da comercialização de imóveis;

f) faturamento é o produto resultante da soma de todas as vendas efetuadas pela empresa, quer com bens móveis, quer com bens imóveis;

g) o art. 2º da Lei Complementar nº 70/91, prevê, de modo bem claro, que o COFINS tem como base de cálculo não só a receita bruta das vendas de mercadorias objeto das negociações das empresas, mas, também, dos serviços prestados de qualquer natureza;

h) mesmo que o imóvel não seja considerado mercadoria, no contexto assinalado, a sua venda ou locação pela empresa seria a prestação de um serviço de qualquer natureza, portanto, um negócio jurídico sujeito ao COFINS.

Por tais fundamentos, nego provimento ao recurso.

É como voto.

(*DJU* 27.04.98)

2) AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE Nº 1.758-DF

RELATOR: Ministro MARCO AURÉLIO
REQUERENTE: GOVERNADOR DO ESTADO DE PERNAMBUCO
REQUERIDOS: PRESIDENTE DA REPÚBLICA E CONGRESSO NACIONAL

EMENTA

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE – MEDIDA PROVISÓRIA – PERDA DE OBJETO. Havendo caducado, pela passagem do prazo peremptório de vigência, o ato normativo atacado – a medidas provisórias – descabe o seguimento da ação.

IMUNIDADE. IMPOSTO DE RENDA – UNIÃO, ESTADOS, DISTRITO FEDERAL E MUNICÍPIOS. Concorrem o sinal do bom direito e o risco de manter-se com plena eficácia preceito em que prevista a incidência do Imposto de Renda sobre rendimentos auferidos, por pessoa jurídica imune, nas aplicações de fundo de investimento. Empréstimo ao art. 28 da Lei nº 9.532/97 de alcance compatível com a norma da alínea a *do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal, no que assegurada a imunidade recíproca à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios.*

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros do STF, em sessão plenária, na conformidade da ata do julgamento e das notas taquigráficas, preliminarmente, por unanimidade de votos, em não conhecer da ação direta com relação à Medida Provisória nº 1.636, de 12.12.97. E, no que toca ao art. 28 da Lei nº 9.532, de 10.12.97, por unanimidade de votos, emprestando interpretação conforme à Constituição à expressão "inclusive pessoa jurídica imune", em decidir que ela não alcança as pessoas públicas que gozam da imunidade recíproca (CF, art. 150, VI, *a*).

Brasília, 16 de abril de 1998 – CARLOS VELLOSO – Presidente – MARCO AURÉLIO – relator.

RELATÓRIO

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO: O Governador do Estado de Pernambuco, Miguel Arraes de Alencar, ajuíza esta ação direta de inconstitucionalidade contra o art. 28, *caput*, da Lei nº 9.532, de 10.12.97, e contra a Medida Provisória nº 1.636, de 12.12.97, requerendo a suspensão liminar dos dispositivos e diploma. Em síntese, sustenta que, na espécie, cuida-se da disciplina, pelo legislador ordinário, de tributo – o Imposto de Renda sobre rendimentos – ao arrepio da regra de imunidade da alínea *a* do inc. VI do art. 150 da CF. Eis o teor do art. 28 da Lei nº 9.532, de 10.12.97:

> "Art. 28. A partir de 01.01.98, a incidência do Imposto de Renda sobre os rendimentos auferidos por qualquer beneficiário, inclusive pessoa jurídica imune ou isenta, nas aplicações de fundos de investimento, constituídos sob qualquer forma, ocorrerá:
>
> I – diariamente sobre os rendimentos produzidos pelos títulos, aplicações financeiras e valores mobiliários de renda fixa integrantes das carteiras dos fundos;
>
> II – por ocasião do resgate das cotas, em relação à parcela dos valores mobiliários de renda variável, integrantes da carteira dos fundos."

Por sua vez, a Medida Provisória nº 1.636, de 12.12.97, dispôs sobre o mecanismo a ser utilizado na incidência do imposto. De acordo com o requerente, o preceito constitucional revela a impossibilidade de a União, os Estados e o Distrito Federal virem a instituir impostos sobre patrimônio, renda ou serviços uns dos outros. Na inicial, transcreve-se lição de Aliomar Baleeiro, contida em *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*, obra revista e complementada pela Professora Mizabel Derzi (Forense, 1997, 10ª ed., Rio de Janeiro):

> "A sobrevivência de três órbitas governamentais autônomas, inerentes ao nosso sistema federativo, levou a Constituição brasileira a inscrever de maneira expressa em seu texto o princípio da imunidade recíproca: nenhuma das pessoas de direito público interno, ressalvados os casos previstos na própria Constituição, poderá exigir imposto sobre o patrimônio, as rendas e os serviços de outra (art. 19, III, *a*) – pág. 234."

Alude-se à circunstância de a matéria não ser inédita, mencionando-se o que decidido por esta Corte na Ação Direta de Inconstitucionalidade, com pedido de liminar, de número 939-7/DF, cujo julgamento ocorreu em 15.12.93, sobre a impugnação do art. 2º da Emenda Constitucional nº 3, de 1993, e da Lei Complementar nº 77, de 13.07.93, que instituiu o Imposto Provisório sobre Movimentações Financeiras – IPMF. Na oportunidade, ter-se-ia preservado a imunidade constitucional prevista nas alíneas *a*, *b*, *c* e *d* do inc. VI do art. 150 da CF. São citados precedentes relativos ao controle difuso, requerendo-se, em face da relevância da matéria e do risco de manter-se com plena eficácia os preceitos atacados, a concessão de liminar que os suspenda. A inicial veio subscrita pelo Governador do Esta-

do de Pernambuco e, também, pelo Procurador-Geral do Estado, Dr. Izael Nóbrega da Cunha. À f., despachou o Min. Carlos Velloso, no exercício da Presidência:

"Requisitem-se informações. Com estas, será examinado o pedido de liminar."

O Estado de Pernambuco trouxe aos autos documentos. A peça de f. consubstancia as informações do Exmo. Sr. Presidente da República. Em síntese, ressalta-se não se poder presumir o conflito do ato normativo com a Constituição Federal. Em passo seguinte, revela-se que as imunidades tributárias conferidas às pessoas jurídicas pelo art. 150, VI, da CF não são absolutas ou incondicionadas. Por isso, remete-se ao § 2º nele inserido, no que previstos requisitos para o gozo da imunidade por parte das autarquias e fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público: o benefício constitucional relativo ao patrimônio, à renda e aos serviços de tais entidades pressupõe vinculação às finalidades essenciais ou às delas decorrentes. Também é feita referência ao § 3º do art. 150 mencionado, no que engloba, inclusive, o tema versado na alínea *a*, VI, ou seja, a imunidade relativa à União, aos Estados, aos Municípios e ao Distrito Federal. Alicerçam-se as informações na melhor doutrina: Ives Gandra da Silva Martins, isso quanto à inexistência de vedação absoluta ao poder de tributar, estando excepcionadas a exploração de atividades econômicas, cujo regime jurídico seja próprio dos empreendimentos privados ou de serviços públicos pertinentes à ordem econômica, e aquelas hipóteses em que se cuida de serviços públicos não-essenciais, também chamados periféricos, que podem ser remunerados, inclusive, por taxas, mas comumente provocam ressarcimento por preço público. Há alusão, ainda, ao que lecionado por Saraiva Filho e Sacha Calmon Navarro Coelho sobre o tema. A partir dessas premissas, revela-se a necessidade de conferir-se técnica de interpretação ao art. 28, *caput*, da Lei nº 9.532/97 e à Medida Provisória nº 1.636, consentânea com a Constituição Federal.

Aos autos vieram as informações do Presidente do Senado Federal, Senador Antônio Carlos Magalhães, versando sobre a tramitação do projeto que deu origem à lei atacada.

Estes autos vieram-me conclusos, para exame, em 04.03.98, neles havendo lançado visto em 6 imediato.

É o relatório.

VOTO

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO (RELATOR): Em primeiro lugar, declaro o prejuízo desta ação direta de inconstitucionalidade, no que dirigida contra a Medida Provisória nº 1.636, de 12.12.97. Tem-se o decurso do prazo de vigência de tal diploma, não tendo vindo aos autos qualquer aditamento, em si, à inicial. Esclareço que tal conclusão não prejudica esta ação direta de inconstitucionalidade no que dirigida contra o art. 28, *caput*, da Lei nº 9.532, de 10.12.97. É que a previsão, em si, da incidência do Imposto de Renda sobre rendimentos resultantes de investimentos de pessoa jurídica imune está prevista na citada lei. A

Medida Provisória nº 1.636 apenas dispôs acerca dos parâmetros a serem observados visando ao implemento da norma do art. 28 da Lei nº 9.532, de 1997. Confira-se com o que se contém à f.

O art. 28 da Lei nº 9.532, de 10.12.97, surge com previsão linear de incidência do Imposto de Renda sobre rendimentos auferidos por qualquer beneficiário, inclusive pessoa jurídica imune ou isenta; não abrange as hipóteses em que possível tal incidência, ou seja, o dispositivo é silente quanto a situações em que se verifique, realmente, a imunidade. É certo que se faz alusão a investimentos, sugerindo, assim, albergadas as exceções previstas nos §§ 2º e 3º do art. 150 da CF. A leitura desse artigo, mais precisamente do que se contém no inc. VI, alínea *a*, e nos §§ 2º, 3º e 4º, leva à seguinte conclusão:

a) a imunidade implica vedação à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, de instituírem impostos sobre o patrimônio, a renda, ou serviços uns dos outros. Essa é a regra, tal como prevista na alínea *a* do inc. VI do art. 150;

b) a imunidade da alínea *a* do inc. VI é extensiva às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços vinculados às suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes – § 2º;

c) o § 3º, versando não só sobre a imunidade das autarquias e das fundações, como também a da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, excepciona a hipótese de se ter exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário;

d) os templos de qualquer culto, os partidos políticos, inclusive as fundações, as entidades sindicais dos trabalhadores, as instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, gozam da imunidade no que atendidas as exigências legais, isso quanto à renda e aos serviços relacionados com as finalidades essenciais que lhes são próprias – § 4º.

Pois bem, a indagação que se faz é a seguinte: tratando-se da incidência do Imposto de Renda sobre os rendimentos auferidos, é possível ter-se como pertinente uma das exceções contempladas nos dois parágrafos? A resposta, para mim, é negativa. É que não se pode considerar a feitura de investimento pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal, pelos Municípios, pelas autarquias e fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público como atividade estranha quer às finalidades essenciais ou às delas decorrentes, quer às ligadas à exploração econômica regida por normas aplicáveis a empreendimentos privados, quer, muito menos, à prestação de serviços em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário. As citadas pessoas jurídicas de direito público, quando ingressam no mercado de investimento, assim procedem no campo da autodefesa, visando a afastar os efeitos da inflação.

Por isso, concedo a liminar para suspender, até o julgamento final desta

ação direta de inconstitucionalidade, no art. 28 da Lei nº 9.532, de 10.12.97, a expressão "inclusive pessoa jurídica imune", em relação às citadas pessoas jurídicas de direito público, ou seja, à União, aos Estados e ao Distrito Federal.

É como voto. (DJU 22.05.98)

3) RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 216.541-7-PARANÁ
RELATOR: Ministro SEPÚLVEDA PERTENCE

EMENTA

Imposto de Importação: fato gerador: majoração de alíquota (Decreto nº 1.427/95). Não há aplicação retroativa da norma que aumentou a alíquota, se o fato gerador do tributo ocorreu com a importação do bem, após o início de sua vigência, e não quando de sua aquisição no exterior.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros da Primeira Turma do STF, na conformidade da ata do julgamento e das notas taquigráficas, por unanimidade de votos, em não conhecer do recurso extraordinário.

Brasília, 7 de abril de 1998 – MOREIRA ALVES-Presidente – SEPÚLVEDA PERTENCE-relator.

RELATÓRIO

O SENHOR MINISTRO SEPÚLVEDA PERTENCE (RELATOR): Mandado de segurança impetrado pelo recorrente para que o imposto incidente na importação de automóvel de passeio fosse calculado, não pela alíquota vigente na data do registro da declaração de importação na repartição aduaneira, mas pela prevista na data da compra do bem no exterior.

O TRF da 4ª Região indeferiu a segurança com base nos seguintes fundamentos (f.):

> "Conforme a CR/88, art. 153, I e § 1º, esse tributo compete à União e suas alíquotas podem ser alteradas pelo Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei.
>
> No uso dessa faculdade, o Governo Federal, através do Decreto nº 1.427/95, elevou em 30.03.95 a alíquota incidente sobre a importação do veículo cogitado na presente impetração, de 32%, antes fixada pelo Decreto nº 1.391/95, para 70%.
>
> Alega o impetrante que a taxa a que estaria sujeito é de 32%, alíquota vigorante à época em que contratou a compra e venda no exterior, e não de 70%, conquanto o embarque da camioneta tenha ocorrido em 15.05.95, e o desembarque em 10.07.95.

> Há que perquirir, à vista desses dados, acerca do elemento temporal do fato gerador da tarifa aduaneira.
>
> O CTN, em seu art. 19, define o fato gerador da espécie como sendo a entrada de produtos estrangeiros no território nacional. O Decreto-Lei nº 37/66, que dispõe sobre o imposto em questão, depois de reproduzir, em seu art. 1º, a letra do CTN, destaca no art. 23 que, quando se tratar de mercadoria despachada para consumo, considera-se ocorrido o fato gerador da data do registro, na repartição aduaneira, da declaração de importação.
>
> Essa data, a teor do documento de f., foi 14.07.95.
>
> Nessas condições, é de ser reconhecida a alíquota de 70% como cabível no caso vertente.
>
> De outra parte, a constitucionalidade e a legalidade da exigência fiscal pela alíquota de 70% são indiscutíveis ante a compatibilidade das disposições do art. 23 do Decreto-Lei nº 37/66, com o art. 19 do CTN, pronunciada pelo extinto TFR (Súmula nº 4) e pelo STF (ADIn nº 1.293-2-DF).
>
> Não se configuram as alegadas violações aos princípios da segurança jurídica (ato jurídico perfeito), de que tratam o art. 5º, XXXVI, da CR/88 e o art. 6º do Decreto-Lei nº 4.657/42, porque foi respeitado o contrato de compra e venda e a conseqüente aquisição da camioneta, nem ao princípio da igualdade, de que cogitam os arts. 5º, I, e 150, II, da CR/88, porquanto o tempo constituir-se em fator de discriminação dos regimes jurídicos e não há quebra de isonomia no tratamento desigual de situações também desiguais."

No extraordinário, alega o impetrante violação ao art. 5º, XXXVI, e § 2º, CF. E argumenta (f.):

> "O ato jurídico perfeito consumou-se na conclusão do negócio de compra e venda efetivado entre a recorrente e a empresa norte-americana, sendo tal negociação forma prescrita e não proibida por lei, tanto pela legislação internacional como pela nacional.
>
> Outra indisputável concretude do ato jurídico perfeito e acabado, delineado pela compra e venda mercantil, é o embarque do bem para a sua destinação.
>
> O v. acórdão recorrido, como já se demonstrou, analisou a questão somente dentro da legislação interna (fronteiras nacionais), sem perquirir minudentemente que na atualidade o Brasil é participante de um cenário comercial muito mais amplo que nossa territorialidade, e como tal sujeito por livre e espontânea vontade, com normas prescritivas de conduta ditas direito de integração, que não podem ser rechaçadas ou afastadas com substância na legislação interna a qualquer momento.

A conjugação do § 2º e do inc. XXXVI do art. 5º da CF são direitos e garantias inafastáveis, inseridas no Texto Maior como Direitos e Garantias Fun-

damentais, que não podem ser objeto de revisão nem por emenda constitucional, nos termos do art. 60, § 4º, IV:

'a Constituição poderá ser emendada mediante proposta:

(...)

§ 4º Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir:

(...)

IV – Os direitos e garantias individuais'.

Sendo minimalista, o acórdão prolatado pela Primeira Turma do e. TRF da 4ª Região, deixa de enfrentar a motivação processual em todo seu exaurimento, contrariando a Constituição Federal de 1988, com decisão que por não contemplar a extensão da causa, vai de encontro ao ordenamento constitucional, contrariando-o."

É o relatório.

VOTO

O SENHOR MINISTRO SEPÚLVEDA PERTENCE (RELATOR): Ao deferir, no exercício da Presidência, pedidos de suspensão de segurança ajuizados pela União contra liminares que, fundadas na garantia constitucional do ato jurídico perfeito, autorizaram o desembaraço de mercadorias importadas mediante recolhimento do imposto respectivo calculado sob a alíquota vigente no momento de sua aquisição no exterior, observei (SS 775, DJ 02.06.95):

"Sou dos que não se contentam, para o deferimento da medida excepcional da suspensão de segurança, com a demonstração dos riscos de grave dano aos interesses públicos que a legitimam.

A suspensão de segurança é provimento de cautela ou contracautela que visa a resguardar a eficácia provável de um recurso futuro: não há, pois, de ser prodigalizada apenas para retardar a satisfação devida de pretensões de direitos públicos subjetivos, quando a resistência que lhes oponha o Estado seja despida de um mínimo de plausibilidade jurídica (cf. meu voto na AgSS 432, Sanches, 11.03.1992, RTJ 144/98).

Esse, contudo, não é evidentemente o caso.

O relatório evidencia que a Fazenda tem por si o entendimento ortodoxo de que o art. 153, § 1º, da Constituição – ao liberar a alíquota de determinados impostos da limitação da anterioridade (art. 150, III, *b*) efetivamente sobrepôs ao valor de segurança jurídica do contribuinte a necessidade de outorgar ao Governo a possibilidade de variar a carga tributária daqueles tributos, segundo a demanda das flutuações, não raro imprevistas, da conjuntura econômica.

Por sua vez – e sem prejuízo de melhor reflexão sobre a tese subjacente à decisão liminar questionada –, ainda não logrei convencer-me de que a proteção do ato jurídico perfeito possa ir além de sua eficácia negocial específica e opor-se à incidência da nova lei tributária sobre fatos posteriores ao aperfeiçoamento do contrato e já ocorridos na sua vigência: é o que se pretende na espécie, ao sustentar que o ônus tributário sobre a importação não se calcule segundo a alíquota vigente ao tempo desta, mas sim pela do momento anterior da conclusão, no estrangeiro, da compra e venda do bem a importar."

Persisto nesse entendimento: não há falar em aplicação retroativa da norma majoradora da alíquota – que, no caso, não se sujeita ao princípio da anterioridade (CF, art. 150, § 1º) – se o fato gerador do tributo ocorreu após o início de sua vigência.

Quanto às inconclusivas alegações deduzidas pelo recorrente com pretendido fundamento no art. 5º, § 2º, da Constituição, incidem as Súmulas nºs 284 e 282.

Não conheço do recurso extraordinário: é o meu voto. (DJU 15.05.98)

4) RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 226.173-3-CE
RELATOR: Ministro CARLOS VELLOSO

EMENTA

CONSTITUCIONAL. ADMINISTRATIVO. TRIBUTÁRIO. IMPORTAÇÃO. VEÍCULOS USADOS.

I – A importação de produtos estrangeiros sujeita-se ao controle governamental. Inocorrência de ofensa ao princípio isonômico no fato de não ter sido autorizada a importação de veículos usados, não obstante permitida a importação de veículos usados.

II – Competência do Ministério da Fazenda para indeferir pedidos de Guias de Importação no caso de ocorrer a possibilidade de a importação causar danos à economia nacional.

III – RE conhecido e provido.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros do STF, em 2ª Turma, na conformidade da ata do julgamento e das notas taquigráficas, por unanimidade, conhecer do recurso e lhe dar provimento, nos termos do voto do relator. Ausente, justificadamente, neste julgamento, o Sr. Min. Néri da Silveira, Presidente.

Brasília, 19 de maio de 1998 – CARLOS VELLOSO, presidente e relator.

O Sr. Ministro CARLOS VELLOSO: Trata-se de mandado de segurança, impetrado contra ato do Gerente da Carteira de Comércio Exterior do Banco do Brasil S.A., que indeferiu pedido de emissão de guia de importação de veículos automotores usados, com base no art. 27 da Portaria nº 8, de 13.05.91, do Departamento do Comércio Exterior – Decex, que assim dispõe:

"Art. 27. Não será autorizada a importação de bens de consumo usados."

O TRF da 5ª Região entendeu que não se justifica a impossibilidade de emissão de guias para importação de veículos usados, se é permitida a expedição de guias para os novos. O critério de discriminação, no caso, é inadmissível, em face do princípio constitucional da isonomia. Entendeu, ainda, faltar à União Federal interesse processual para integrar a lide.

Daí os recursos especial e extraordinário, interpostos pela União Federal, este fundado no art. 102, III, alínea *a*, da CF, alegando, em síntese, contrariedade ao disposto no art. 5º, *caput* e II, da mesma Carta.

Admitidos os recursos, subiram os autos.

A Segunda Turma do e. STJ conheceu e deu provimento ao recurso especial, para declarar que a União Federal tem legitimidade para interpor recurso contra a sentença concessiva da ordem ou contra o acórdão que a mantém (f.).

É o relatório.

VOTO

O SENHOR MINISTRO CARLOS VELLOSO (RELATOR): O acórdão recorrido entendeu que, se é permitida a importação de veículos novos, não se justifica a proibição de importação de veículos usados. Noutras palavras, se é permitida a expedição de guia para a importação de veículos novos, não se justifica a impossibilidade de emissão de guias para a importação de veículos usados.

Sustenta-se, no recurso extraordinário, ofensa ao art. 5º, *caput* e inc. II, da CF.

Examinemos a questão.

No voto que proferi, quando do julgamento do Mandado de Segurança nº 21.154-DF (RTJ 155/440), lembrei que a prática da igualdade está em tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais, tal como ensinava Aristóteles. No efetivar esse tratamento, entretanto, é que surgem as dificuldades, dado que é preciso estabelecer, registra Celso Antônio Bandeira de Mello, quem são os iguais e quem são desiguais (*O Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade*, Ed. RT, 1978, pág. 15).

Versei o tema mais de uma vez.

No antigo TFR, quando do julgamento da AMS nº 79.839-RJ, reportei-me à sentença que proferi, como juiz em Minas, em que examinei a inconstitucionalidade da Lei nº 5.465, de 1968, que concedera privilégio a agricultores e filhos destes para matrícula nas escolas superiores de agricultura e veterinária mantidas pela União (Revista do TFR 60/126).

No Mandado de Segurança nº 21.154-DF, retrocitado, a questão foi novamente posta (RTJ 155/440). Anteriormente, no TSE, no Mandado de Segurança nº 746-PR, também a matéria veio à baila e foi decidida. No voto que proferi no Mandado de Segurança nº 21.154-DF, disso dei notícia (RTJ 155/440).

No despacho que proferi em diversos agravos e recursos extraordinários (por exemplo, Ag. nº 153.333-SP), que cuidavam da isenção do Imposto sobre Operações de Câmbio, instituída pelo art. 6º do Decreto-Lei nº 2.434/88, nas operações realizadas para pagamento de bens importados, cujas guias foram emitidas após 01.07.88, declarei que a citada norma concessiva da isenção parecia-me ilegítima, sob o ponto de vista constitucional, porque tratava ela desigualmente a iguais, dado que não me parecia existir "correlação lógica entre o fator erigido em critério de discrímen e a discriminação legal decidida em função dele" (Celso Antônio Bandeira de Mello, *Op. cit.*, 3ª ed., 1993, pág. 37).

É que a "discriminação não pode ser gratuita ou fortuita. Impende que exista uma adequação racional entre o tratamento diferençado construído e a razão diferencial que lhe serviu de supedâneo", ou, noutras palavras, "a lei não pode conceder tratamento específico, vantajoso ou desvantajoso, em atenção a traços e circunstâncias peculiarizadoras de uma categoria de indivíduos se não houve adequação racional entre o elemento diferencial e o regime dispensado aos que se inserem na categoria diferençada" (Celso Antônio Bandeira de Mello, *Op. cit.*, págs. 47-50).

Examinemos o caso sob julgamento.

A tese do acórdão recorrido, conforme vimos, é esta: se é permitida a importação de veículos novos, não se justifica a impossibilidade de importação de veículos usados.

Mas o que ocorre, em tema de importação de produtos estrangeiros, bem registrou o então Juiz Ari Pargendler, quando integrava o TRF/4ª Região, é que essa importação está sujeita "ao controle governamental, tendo em vista os mais variados interesses nacionais; aqui e na maior parte dos países civilizados" (REO nº 92.04.37153-6-PR, Rev. do TRF/4ª Região 14/345). Invocou o hoje Min. Pargendler a lição de Nélson Hungria, a dizer que, "quando o Estado proíbe a entrada ou saída, pelas suas fronteiras, de tais ou quais objetos, é que algum relevante motivo de ordem pública a isso o determine: ou é uma medida de política econômica ou financeira (protecionismo, defesa de monopólios do Estado, guerra aduaneira, retenção de metais preciosos, obras de arte ou antigüidade), ou é uma providência de utilidade geral, visando, por exemplo, à defesa da saúde ou moralidade pública, ou à segurança do Estado ou dos indivíduos etc." (Nélson Hungria, *Comentários ao Código Penal*, Rio de Janeiro, Forense, 1959, IX/433).

Ora, se ao Poder Público é permitido, em determinados momentos, tendo em vista a política econômica ou financeira, autorizar certas importações, ou proibir outras, não me parece desarrazoada a medida que, num determinado momento, autoriza a expedição de guias para a importação de veículos novos e proíbe a expedição dessas guias para a importação de veículos usados.

Com propriedade, escreveu o Min. Ari Pargendler, no voto mencionado:

"(...)

A liberação de importações constitui tópico de uma política econômica. No que diz respeito aos veículos novos, ela visa a estabelecer uma concorrência efetiva, sem desorganizar a indústria nacional. Com os veículos usados, o efeito seria desastroso, porque esse mercado – em países como os Estados Unidos da América do Norte – tem

características incompatíveis com a nossa realidade. Essa a finalidade do controle das importações no caso: a de evitar a concorrência predatória.

(...)."

Correto o entendimento.

Em países de primeiro mundo, principalmente nos Estados Unidos da América do Norte, é intenso o consumismo. Muitos produtos são, inclusive, descartáveis, vale dizer, usados uma única vez. A troca de veículos, então, faz-se com grande velocidade. Significa dizer que produtos usados são comercializados a preços baixos. Autorizar a importação de tais produtos, muita vez rejeitados nos países de economia pujante, contribuiria para desorganizar a indústria brasileira. Em certos casos, traria para o território nacional o lixo da economia de primeiro mundo, acabando com a possibilidade de a indústria brasileira produzir os mesmos produtos, dado que não poderia ela competir com esse tipo de comércio. A comercialização de usados nacionais, no caso veículos, seria liquidada. E sabemos que a comercialização de usados nacionais constitui setor da economia brasileira.

No caso sob exame, portanto, parece-me que há "correlação lógica entre o fator erigido em critério de discrímen e a discriminação legal decidida em função dele" (Celso Antônio, *Op. cit.*, pág. 37).

O acórdão, pois, sob tal aspecto, é de ser reformado, porque é ofensivo ao princípio isonômico, dado que trata com igualdade a desiguais.

Quanto à competência do Poder Público, o Ministério da Fazenda, para baixar o ato administrativo acoimado de inconstitucional, não há dúvida. Decorre ela da própria Constituição Federal, art. 237, a estabelecer que cabe ao Ministério da Fazenda a fiscalização e o controle sobre o comércio exterior, essenciais à defesa dos interesses fazendários nacionais. Na esteira de tal disposição constitucional as Leis nºs 2.145/53, 5.025/66, o Decreto-Lei nº 1.427, de 02.12.75, certo que o Decreto-Lei nº 1.427, de 1975, art. 5º, registra a recorrente, autoriza o Ministério da Fazenda a indeferir pedidos de guias de importação nos casos que relaciona, hipóteses em que estão incluídas as importações que possam causar danos à economia nacional.

Também sob essa ótica o acórdão recorrido não se mantém.

Registre-se que nas Suspensões de Segurança nºs 648-PE e 654-PE, o STF decidiu:

"Ementa: Importação de veículos usados.

Relevo da tese da União Federal, em face da aplicação dada, pela decisão concessiva da liminar, ao princípio da reserva legal, em detrimento da competência assegurada ao Poder Executivo pelo art. 237 da Constituição.

Princípio da isonomia, também invocado pelo agravante, mas comprometido pela diversidade de regras de mercado (entre bens novos e usados), capaz de ensejar correlação lógica à discutida discriminação.

Suspensão de segurança confirmada por maioria (DJ de 23.09.94, pág. 25315)."

No seu voto, o eminente Min. Octavio Gallotti, então na Presidência da Casa, deixou expresso:

"(...)

A importação de produtos usados, em geral, é tradicionalmente admitida, no Brasil, apenas em caráter excepcional. Mesmo depois de liberada a aquisição de veículos novos, continuou sujeita às exigências do item VII-7 do Comunicado Cacex nº 204, de 02.09.88, ou seja, em essência, à demonstração de benefício para a economia nacional, proporcionado por bem de capital capaz de participar diretamente do processo produtivo, o que não é o caso dos automóveis.

Seria necessária, para o estabelecimento dessa restrição, a existência de lei formal, pois, ao Poder Executivo, e não ao Legislativo, foi claramente conferida pela Constituição, no art. 237, a competência para a fiscalização e o controle do comércio exterior.

Finalmente, é contestável a invocação do princípio da isonomia, pois a notória diversidade de regras de mercado, prevalecente entre bens de consumo novos e usados, está a fornecer uma correlação lógica e racional para o tratamento discriminatório instituído no caso.

Com base nesses mesmos fundamentos que estou agora a aduzir, negou este Plenário provimento ao AgReg nº 621, versando matéria análoga.

Também ao presente nego, pois, provimento."

De todo o exposto, conheço do recurso e dou-lhe provimento.

5) APELAÇÃO CÍVEL Nº 95.01.0554-7/PA
RELATOR: JUIZ SOUZA PRUDENTE

EMENTA

PROCESSO CIVIL E TRIBUTÁRIO. AÇÃO ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL. CONFISSÃO DA DÍVIDA. MULTA ANISTIADA, NA ESFERA ADMINISTRATIVA. INEXISTÊNCIA DE PRECLUSÃO NA VIA JUDICIAL. PRINCÍPIO DA INAFASTABILIDADE DA JURISDIÇÃO. POSSIBILIDADE JURÍDICA E PROCEDÊNCIA DA RECONVENÇÃO.

I – Se a autora reconhece o débito que buscou anular, na ação principal, extingue-se o processo com julgamento de mérito, em seu desfavor.

II – Na força do princípio da inafastabilidade da jurisdição, afigura-se juridicamente possível ação reconvencional, proposta pela União Federal (Fazenda Nacional), visando desconstituir decisão administrativa de Conselho de Contribuintes, que concedeu anistia,

indevidamente, a multa aplicada à empresa demandante.

III – Apelação e remessa oficial (como se interposta fosse) desprovidas. Sentença confirmada por seus próprios fundamentos.

ACÓRDÃO

Decide a Turma conhecer da reconvenção, por maioria, e, no mérito, negar provimento aos recursos, à unanimidade.

Quarta Turma do TRF da 1ª Região (22.05.95).

RELATÓRIO

A EXMA. JUÍZA ELIANA CALMON: Recorre à UNIÃO da sentença que, julgando sem objeto a ação anulatória de débito fiscal, em razão de ter a empresa autora efetuado o pagamento do devido, no curso do processo nos termos do art. 317 do CPC, prosseguiu no julgamento da reconvenção manifestada pela ré, ora apelante.

Com a reconvenção, pretendeu a UNIÃO ver declarada a nulidade de ato administrativo, consubstanciado em decisão do Segundo Conselho de Contribuintes que, em processo administrativo, considerou a empresa PERFUMARIAS PHEBO S.A. anistiada da multa que lhe fora imposta.

Nas razões de apelo, longas, diga-se de passagem, explica a UNIÃO que a recorrida, em comércio de varejo, ao expedir as notas fiscais, colocava em destaque o valor do IPI, sem que para tanto estivesse autorizada. Daí a autuação e a imputação de multa por ter havido recusa de apresentação ao Fisco de alguns talonários.

Segundo a recorrente, à época da infração, vigia a Lei nº 4.502, de 1964, a qual, no art. 80, I, § 1º, V, previa expressamente a multa para a irregularidade cometida. Daí o pleito, formulado via compensação.

Sem contra-razões, subiram os autos.

Relatei.

VOTO

A EXMA. JUÍZA ELIANA CALMON (RELATORA): O recurso versa apenas sobre o tema contido na reconvenção, rebelando-se a UNIÃO contra ato administrativo que anistiou a empresa da multa por infração ao disposto no art. 80, § 3º, da Lei nº 4.502/64 (destaque indevido do IPI, nas notas fiscais das vendas de mercadoria no varejo), porque a sanção pecuniária principal já foi devidamente paga (art. 80, § 1º, inciso V, da mesma lei).

O Segundo Conselho de Contribuintes considerou a espécie amparada pelo art. 3º do Decreto-Lei nº 1.042/69, por entender que da infração não resultou falta ou insuficiência de recolhimento de tributo.

O primeiro aspecto que se impõe analisar está ligado à legitimidade da

UNIÃO para litigar contra ato seu, emanado de um órgão que a integra, aspecto que pareceu ao julgador *a quo* impossível, juridicamente. Daí ter argumentado:

> "Ao que penso, os atos administrativos definitivamente julgados pela Administração, porque exauridos os meios regulares previstos no ordenamento processual respectivo, têm a força característica dos atos preclusos, para si própria, tornando-se irretratável no plano administrativo." (Fls. 120/121)

Considero irreparável o julgado sob esse aspecto.

E isto porque, pela teoria do órgão, não se pode entender como pertinente controlar a Administração, fora do seu âmbito, o seu próprio ato.

Ademais, não se pode olvidar que a decisão do Conselho de Contribuintes criou situação jurídica para o apelado, não sendo hipótese de revogação, ou melhor, de anulação a pedido da própria Administração.

Com estas breves considerações, nego provimento ao apelo e à remessa oficial, confirmando a sentença.

É o voto.

VOTO-VOGAL
PRELIMINAR

O SR. JUIZ SOUZA PRUDENTE: Senhor Presidente, tenho uma dúvida, tão-só no que tange a esta argumentação, em duas súmulas do Supremo Tribunal Federal, no sentido de que a administração pode rever os seus próprios atos, quando eivados de vícios que os tornem nulos ou podem revogá-los. Em matéria de administração fiscal, as decisões da administração fazendária, através dos seus diversos órgãos do conselho administrativo e especificamente do Conselho de Contribuintes, quando sejam favoráveis ao contribuinte, têm força preclusiva, e creio que fora esse e o entendimento do juiz.

Sob o aspecto de preclusão administrativa, se a questão ficasse tão-só no nível de administração, eu concordaria com o douto Juízo *a quo*, mas, em se tratando de uma discussão judicial, em face do princípio da inafastabilidade da jurisdição, creio que a União, através da sua representação judicial, poderá rediscutir esse posicionamento administrativo.

Portanto, peço vênia à eminente Sra. Juíza-relatora para não acompanhar esse entendimento.

RATIFICAÇÃO DE VOTO-VOGAL
PRELIMINAR

O SR. JUIZ SOUZA PRUDENTE: Creio que em sede judicial, na reconvenção, a União pode rediscutir a decisão da Administração.

Portanto, a minha linha de entendimento parece que se afina à União, no sentido de conhecer da reconvenção.

VOTO-VOGAL
PRELIMINAR

O SR. JUIZ JOÃO V. FAGUNDES: Em se tratando de direito indisponível, entendo que, judicialmente, se pode rever o acerto ou não do ato administrativo na via da reconvenção

Com essas considerações, acompanho a divergência para conhecer da reconvenção.

VOTO (MÉRITO)

O EXMO. SR. JUIZ SOUZA PRUDENTE (Relator convocado): Sr. Presidente, verifico, em tempo, que a tese sustentada em preliminar não destoa da inteligência da sentença recorrida, no ponto em que se afirma o princípio da inafastabilidade da jurisdição, em casos que tais, como se vê do tópico seguinte:

> "Ao que penso, os atos administrativos definitivamente julgados pela Administração, porque exauridos os meios regulares previstos no ordenamento processual respectivo, têm a força característica dos atos preclusos, para si própria, tornando-se irretratável, no plano administrativo.
>
> Tal conclusão não conduz à inatacabilidade do ato em via contenciosa, quer pelo administrado, quer pela própria Administração, através de seu representante judicial, porque a anulação no Direito Administrativo é instituto regido pelo Direito Público, balizado pelos princípios da legalidade, da moralidade, com vistas à satisfação da finalidade pública. Sendo o ato defectivo de quaisquer elementos seus constitutivos, não se conformando à lei, portando defeito de legalidade, de competência, finalidade, forma e objeto, sujeita-se ao desfazimento, quer pela Administração, quer pelo Judiciário. E se só o Judiciário comporta o monopólio da jurisdição judicial, de decidir com força de coisa julgada, não é possível interditar-se à própria Administração fazê-lo em nível judicial.
>
> Não impressiona que a União, pelo órgão de representatividade judicial, proveja a realização de um interesse maior, que se sobrepõe até mesmo a uma decisão colegiada, que, embora definitiva, em sede administrativa, não se subtrai ao exame de legalidade, na órbita judiciária, atividade que se insere no âmbito de atribuições ou da competência de seu representante judicial, e, pois, com legitimidade para propor a ação." (Fls. 120/121).

No mérito, também não merece censura o julgado recorrido, na lavra desta letras:

> "Toda a argumentação expendida pela Autora reconvinda, buscando descaracterizar sua obrigatoriedade de recolher ao Erário os valores resultantes do lançamento indevido do IPI, à vista do reconhecimento da procedência do débito fiscal, como ficou explícito no processo principal, perde substância e desserve para elidir o quanto pede a ré reconvinte.
>
> Na verdade, a peça contestatória deveria cingir-se aos aspectos de mérito da possibilidade jurídica ou não do ato hostilizado, em face da anistia prevista pelo art. 3º do Decreto-Lei nº 1.042/69, mas, passou ao largo da questão, não dedicando uma expressão sequer sobre a idoneidade, legalidade e exeqüibilidade do decisório objurgado.
>
> Trata-se de anistia restrita, condicionada, e não ampla, geral e irrestrita.
>
> 'Art. 3º São anistiadas as infrações à legislação federal praticadas até a data da publicação deste Decreto-Lei, por inobservância de obrigações acessórias, desde que delas não tenha resultado falta ou insuficiência no recolhimento de tributos.'
>
> Mas não e só. Há ainda as restrições do art. 180 do CTN, dentre as quais aquela ressaltada pela ré reconvinte no que diz com a caracterização do delito tipificado no art. 169 do Código Penal Brasileiro.
>
> A confissão da Autora reconvinda na ação anulatória, reconhecendo a procedência do débito fiscal, tornou irrelevantes suas razões de contrariedade à reconvenção e repercute intensamente nesta, porque, se reconheceu a dívida, é intuitivo que houve falta de recolhimento do tributo indevidamente lançado. O fato além disso é típico sob a ótica jurídico-penal, porque a conduta vem integrada de todos os elementos constitutivos da figura *criminis* recortada pelo modelo penal do art. 169 do Estatuto Repressivo e sem qualquer justificativa elisiva da antijuridicidade. É dizer, amoldando-se o fato ilícito fiscal à tipicidade da lei penal, torna irrealizável condição legal indispensável à obtenção da anistia fiscal, já não fosse pela consubstanciada falta de recolhimento do tributo só realizado posteriormente, no curso da lide.
>
> Em conseqüência de todo o exposto, JULGO EXTINTO o Processo referente à Ação Anulatória proposta por PERFUMARIAS PHEBO S.A. contra a UNIÃO FEDERAL, com julgamento do mérito, e ainda PROCEDENTE A RECONVENÇÃO, para anular a decisão administrativa emanada do egrégio 2º Conselho de Contribuintes, através do Acórdão nº 55.931, na parte em que concedeu anistia do pagamento da multa constante do auto de infração, condenando a Autora-Reconvinda ao pagamento das custas e honorários advocatícios, que arbitro em 20% (vinte por cento) sobre o valor de condenação." (Fls. 122/123)

Adotando, assim, os lúcidos fundamentos da decisão monocrática, nego provimento à apelação e à remessa oficial, como se interposta fosse.

Este é o meu voto.

Ementário

6) RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 176.626-3-SP
RELATOR: MINISTRO SEPÚLVEDA PERTENCE

EMENTA

I – Recurso extraordinário: prequestionamento mediante embargos de declaração (Súmula nº 356).

A teor da Súmula nº 356, o que se reputa não prequestionado é o ponto indevidamente omitido pelo acórdão primitivo sobre o qual "não foram opostos embargos declaratórios". Mas se, opostos, o Tribunal a quo *se recuse a suprir a omissão, por entendê-la inexistente, nada mais se pode exigir da parte (RE nº 210.638, Pertence, DJ 19.06.98).*

II – RE: questão constitucional: âmbito de incidência possível dos impostos previstos na Constituição: ICMS e mercadoria. Sendo a mercadoria o objeto material da norma de competência dos Estados para tributar-lhe a circulação, a controvérsia sobre se determinado bem constitui mercadoria é questão constitucional em que se pode fundar o recurso extraordinário.

*III – Programa de computador (*software*): tratamento tributário: distinção necessária.*

*Não tendo por objeto uma mercadoria, mas um bem incorpóreo, sobre as 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.*

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros da Primeira Turma do Supremo Tribunal Federal, na conformidade da ata do julgamento e das notas taquigráficas, por unanimidade de votos, em não conhecer do recurso extraordinário.

Brasília, 10 de novembro de 1998. MOREIRA ALVES-Presidente, SEPÚLVEDA PERTENCE-relator. (DJU 11.12.98)

7)RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 199.464-9-SP
RELATOR: MINISTRO ILMAR GALVÃO

EMENTA

*TRIBUTÁRIO. ESTADO DE SÃO PAULO. ICMS. PROGRAMAS DE COMPUTADOR (*SOFTWARE*). COMERCIALIZAÇÃO.*

No julgamento do RE nº 176.626, Min. Sepúlveda Pertence, assentou a Primeira Turma do STF a distinção, para efeitos tributários, entre um exemplar standard *de p[illegible]ama de computador, também chamado "de prateleira", e o licenciamento ou cessão do direito de uso de* software.

A produção em massa para comercialização e a revenda de exemplares do corpus mechanicum *da obra intelectual que nele se materializa não caracterizam licenciamento ou cessão de direitos de uso da obra, mas genuínas operações de circulação de mercadorias, sujeitas ao ICMS.*

Recurso conhecido e provido.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros do Supremo Tribunal Federal, por sua Primeira Turma, na conformidade da ata de julgamento e das notas taquigráficas, por unanimidade de votos, em reconhecer do recurso e lhe dar provimento, nos termos do voto do Relator.

Brasília, 2 de março de 1999. MOREIRA ALVES-Presidente, ILMAR GALVÃO-relator. (DJU 30.04.99)

8) EMB. DECL. EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 211.388-3-PARANÁ
RELATOR: MINISTRO MAURÍCIO CORRÊA

EMENTA

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS SOBRE A VENDA DE LIVROS, JORNAIS E PERIÓDICOS. IMUNIDADE. OMISSÃO. ALEGAÇÃO PROCEDENTE. 1. A imunidade prevista no art. 150, VI, da ConstituiçãoFederal não alcança a contribuição para o PIS, mas somente os impostos incidentes sobre a venda de livros, jornais e periódicos. 2. Embargos recebidos para, suprindo a omissão apontada pelas embargantes, declarar conhecido e parcialmente provido o recurso extraordinário.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros da Segunda Turma do Supremo Tribunal Federal, na conformidade da ata do julgamento e das notas taquigráficas, por unanimidade de votos, receber os embargos de declaração de ambas as partes.

Brasília, 10 de fevereiro de 1998. NÉRI DA SILVEIRA-Presidente, MAURÍCIO CORRÊA-relator. (DJU 08.05.98)

9) RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 193.285-6-RJ
RELATOR: MINISTRO MARCO AURÉLIO

EMENTA

VENCIMENTOS. IRREDUTIBILIDADE. ALCANCE. A irredutibilidade de vencimentos, prevista na Constituição Federal – artigos 7º, inciso VI, 37, inciso X, e 39, § 2º, implica a manutenção do poder aquisitivo do valor satisfeito, estando, assim, ligado ao quantitativo real, e não, simplesmente, nominal.

VENCIMENTOS – REAJUSTE – DESPESA COM PESSOAL – LIMITE. A norma inserta no artigo 38 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, em que se prevê um certo limite percentual da receita a ser consumido com despesas de pessoal, não serve ao afastamento de preceito mediante o qual Estado-membro disciplina a revisão dos vencimentos dos respectivos servidores.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordão os Ministros do Supremo Tribunal Federal, em Segunda Turma, na conformidade da ata de julgamento e das notas taquigráficas, por unanimidade de votos, em conhecer do recurso e lhe dar provimento, nos termos do voto do Relator.

Brasília, 16 de dezembro de 1997. CARLOS VELLOSO-Presidente, MARCO AURÉLIO-relator. (DJU 17.04.98)

10) RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 201.916-0-RJ
RELATOR: MINISTRO CARLOS VELLOSO

EMENTA

CONSTITUCIONAL. ADMINISTRATIVO. RECURSO ADMINISTRATIVO: MULTA. DEPÓSITO PRÉVIO. I – Inocorrência de ofensa à Constituição no fato de a lei exigir o depósito prévio da multa como pressuposto de admissibilidade do recurso administrativo. II – Precedentes do STF: ADIn nº 1.049-DF, RREE nºs 210.246, 210.234, 210.369, 210.380, 218.752, Min. Jobim p/acórdão, Plenário, 12.11.97. III – Voto vencido do Min. C. Velloso. IV – RE não conhecido.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros do STF, em Segunda Turma na conformidade da ata do julgamento e das notas taquigráficas, por maioria, não conhecer do recurso extraordinário, vencido o Sr. Min. Marco Aurélio.

Brasília, 27 de abril de 1998 – NÉRI DA SILVEIRA-Presidente – CARLOS VELLOSO-relator. (DJU 26.06.98) ACÓRDÃO. Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros do STF, em Segunda Turma, na conformidade da ata do julgamento e das notas taquigráficas, por maioria, não conhecer do recurso extraordinário, vencido o Sr. Min. Marco Aurélio.

Brasília, 27 de abril de 1998 – NÉRI DA SILVEIRA-Presidente – CARLOS VELLOSO-relator. (DJU 26.06.98)