

ESTUDOS DE DIREITO TRIBUTÁRIO (*)

MANOEL EUGENIO MARQUES MUNHOZ

Professor da Faculdade de Direito da Universidade
Federal do Paraná

DIREITO MATERIAL TRIBUTÁRIO

"Não há obrigações acessórias. Há, isto sim, meros deveres acessórios de natureza administrativa. Para haver obrigação é preciso que a relação jurídica tenha cunho patrimonial e vocação transitória."

Finalidade última da norma jurídica tributária é possibilitar a apropriação, pelo Estado, de parte da riqueza dos indivíduos, deles exigindo prestações via de regra pecuniárias, condicionadas à realização de determinados pressupostos. Mas a lei também impõe às pessoas sujeitas à sua incidência outros comportamentos, consistentes em suportar, fazer ou não fazer algo, no interesse da fiscalização e da arrecadação dos tributos.

Em geral, a doutrina tem considerado de natureza obrigacional essas relações, vendo, ao lado de uma obrigação principal, tendo por objeto o tributo, outras de caráter acessório, paralelas, às vezes conexas com aquela ou dependentes de atos administrativos.

Vanoni, em posição singular, sustenta a autonomia das diferen-

(*) Reunem-se aqui trabalhos elaborados durante o III.º Curso de Especialização em Direito Tributário, realizado na Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, no segundo semestre de 1972, sob a coordenação do Professor GERALDO ATALIBA.

Além do coordenador, proferiram palestras RUBENS GOMES DE SOUSA, HECTOR VILLE-GAS, JOSAPHAT MARINHO, SOUTO MAIOR BORGES, ANTONIO ROBERTO SAMPAIO DORIA, CELSO ANTONIO BANDEIRA DE MELLO, JOSÉ EDUARDO MONTEIRO DE BARROS, PAULO BARROS CARVALHO e BERNARDO RIBEIRO DE MORAES.

Os participantes do curso, separados em pequenos grupos, discutiam demoradamente questões propostas em torno aos temas das preleções, formulando conclusões que, em seguida, eram sintetizadas em outras tantas, numa assembleia geral.

Essas conclusões, a seguir destacadas em forma de ementas, deram ensejo à feitura dos estudos ora publicados.

tes obrigações, sejam de dar, de fazer, não fazer ou suportar, sempre situadas em graus que não se subordinam uns aos outros⁽¹⁾.

Um dos mais prestigiados autores de Direito Tributário, **A.D. Giannini**, entende que do ordenamento jurídico nascem não só a obrigação de pagar e o correspondente direito de exigir uma soma determinada ao se produzirem os pressupostos de fato estabelecidos por aquele, como também, uma série de obrigações e direitos de natureza e conteúdos diversos; cuja finalidade é tornar mais seguros, mais fáceis e expeditos o lançamento e a arrecadação dos tributos. De tal forma, a relação jurídico-impositiva teria um conteúdo complexo, dela derivando, de um lado, poderes e direitos, assim como obrigações, da autoridade financeira, aos quais corresponderiam obrigações positivas e negativas, assim como direitos, das pessoas submetidas ao seu poder, e, de outra parte, o direito do ente público exigir o pagamento do tributo⁽²⁾.

Em qualquer das tendências acima apontadas verifica-se a adoção do instituto da obrigação, no qual se pretende enquadrar os variados aspectos daquelas relações jurídicas. A generalização, entretanto, não é possível. **Berliri**, refutando a tese de **Vanoni**, objetou que as prestações consistentes, por exemplo, em dar uma informação ou prestar uma declaração são insuscetíveis de valoração econômica, que é elemento essencial de toda obrigação⁽³⁾.

Na verdade, o Direito Civil, trabalhando durante séculos o conceito de obrigação, sedimentou-lhe os contornos. Desde as *Institutas* "obrigação é um vínculo de direito, pelo qual somos compelidos pela necessidade de pagar alguma coisa." Se bem que incompleta, porque limitou o objeto da obrigação, a definição já enfatizava a natureza econômica da prestação. O moderno conceito de obrigação, como deixou dito **Serpa Lopes**, é construído com material romano, havendo concordância quanto a consistir seu objeto em dar, fazer ou não fazer alguma coisa de valor patrimonial⁽⁴⁾.

Assim, nem toda ação juridicamente devida constitui prestação, ou seja, objeto de obrigação. É necessário que a prestação tenha caráter patrimonial, seja suscetível de avaliação econômica.

A obrigação também se caracteriza por sua natureza transitória. Já nasce predestinada à extinção, que ocorre tão logo seja cumprida a prestação. Não é outro o intuito das partes vinculadas juridicamente.

(1) Apud **GIULIANI FONROUGE**, *Derecho Financeiro*, Depalma, 1970, vol. I, pág. 369.

(2) *Instituciones de Derecho Tributario*, Editorial de Derecho Financiero, 1957, pág. 68

(3) *Principios de Derecho Tributário*, Editorial de Derecho Financiero, 1971, vol. II, pág. 79

(4) *Curso de Direito Civil*, Freitas Bastos, 1960, vol. II, pág. 10

te senão o de se desvincularem num futuro mais ou menos próximo. Aí o traço que distingue a obrigação de outras relações jurídicas de natureza pessoal.

Daí porque **Clóvis**, no início de sua definição, conceituou a obrigação como sendo "a relação **transitória** de direito, que nos constrange a dar, fazer ou não fazer alguma coisa **econonomicamente apreciável...**"⁽⁵⁾.

O que, em Direito Tributário, costuma-se denominar obrigações acessórias, não têm por objeto prestações de cunho econômico: fazer declaração, prestar informações, expedir nota fiscal, manter livros escriturados, suportar inspeções e exames.

Faz-se ausente, também, o requisito da transitoriedade, por quanto está a pessoa permanentemente à mercê das exigências da autoridade fiscal. O fato de ter anteriormente satisfeito essas exigências não a exime de novamente cumprí-las, bastando que haja solicitação nesse sentido. A entrega da prestação, portanto, não extingue o vínculo jurídico.

Não se enquadram pois no conceito de obrigação as chamadas obrigações acessórias, que o Código Tributário Nacional prevê no seu artigo 113, par. 2.º, afirmando terem por objeto prestações positivas ou negativas, impostas no interesse da arrecadação e da fiscalização dos tributos.⁽⁶⁾ Antes, constituem modalidade de relação jurídica, "deveres de contornos", assim denominados por **Renato Alessi**.⁽⁷⁾ Tratam-se de prestações comissivas ou omissivas, distintas do tributo, verdadeiros deveres administrativos, como quaisquer outros impostos aos cidadãos a bem do interesse público.

A circunstância de o dever acessório, não cumprido, dar lugar a penalidade pecuniária, tal como prevê o artigo 113, par. 3.º, do CTN, obviamente não o transmuda em obrigação. Esta, tendo por objeto a multa, apenas surge quando configurada a hipótese de incidência que lhe corresponde; vale dizer: a própria inobservância do dever acessório. Antes não há obrigação, que só surge posteriormente, mas relação jurídica administrativa.

Parece entretanto excessiva a afirmação categórica de que não há obrigações acessórias. Certamente não as há na forma prescrita

(5) **Código Civil**, Livraria Francisco Alves, 1955, vol. 4, pág. 6

(6) PAULO DE BARROS CARVALHO, *A Relação Jurídica Tributária e as impropriamente chamadas Obrigações Acessórias*, Revista de Direito Público, vol. 17, pág. 381.

(7) apud GERALDO ATALIBA, *Apontamentos de Ciências das Finanças, Direito Financeiro e Tributário*, Revista dos Tribunais, 1969, pág. 303.

pelo mencionado art. 113, par. 2º. Mas isto não implica negação total a obrigações acessórias, podendo ser assim caracterizadas, por exemplo, os juros e multa devidos em razão do retardamento do recolhimento do tributo, tal como ocorre no Direito Civil. São obrigações, porque de caráter transitório e porque têm por objeto prestações economicamente mensuráveis, e são acessórias, eis que dependem da existência da obrigação principal, cujo objeto é o tributo. Não serão evidentemente obrigações tributárias, porém obrigações acessórias. (8).

O denominado salário-educação, previsto no artigo 178 da Emenda Constitucional n.º 1/69, é tributo, por consistir em prestação pecuniária, compulsória, não constituindo sanção de ato ilícito.

Trata-se de determinar a natureza jurídica do chamado salário-educação, assim previsto no artigo 178 da Constituição: "As empresas comerciais, industriais e agrícolas são obrigadas a manter o ensino primário gratuito de seus empregados e o ensino dos filhos destes entre os sete e os quatorze anos, ou a concorrer para aquele fim, mediante a contribuição do salário-educação, na forma que a lei estabelecer."

Dante de uma prestação instituída em texto legal, o jurista há de identificá-la despresando o **nomen juris** e se atendo à análise das características apresentadas.

Sabe-se que tributo é, conceitualmente, uma prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada. Assim o concebe a doutrina. Assim o define o artigo 3.º do Código Tributário Nacional.

Indubitavelmente, a Constituição impõe às pessoas ali previstas uma prestação pecuniária, sob a forma de contribuição para o ensino. A circunstância de permitir uma opção — manter o ensino **ou** para com ele concorrer mediante contribuição — evidentemente não elimina o conteúdo pecuniário do salário-educação. O que a alternativa poderia sugerir seria a voluntariedade do pagamento, já que as empresas poderiam escolher entre manter o ensino ou recolher a contribuição. Mas nem isto acontece: não há dúvida que o salá-

(8) Vide DINO JARACH, *Relação Jurídica Tributária*, Revista de Direito Público, vol. 15, pág. 338, ou *Curso Superior de Derecho Tributario*, Liceo Profesional Cima, 1969, pág. 163.

rib-educação decorre de disposição legal, sendo assim coercitivamente imposto às empresas e não deixado à sua livre aceitação.

Igualmente não traduz o salário-educação sanção de ato ilícito. Não se pode de modo algum afirmar serem ilícitas as atividades desenvolvidas por empresas comerciais, industriais e agrícolas. Ao contrário, são atividades legitimadas pelo direito, que inclusive as estimula. Nem mesmo é possível considerá-lo penalidade ligada à não manutenção do ensino, porque ou a lei ordinária fixa desde logo os casos em que a empresa deve manter o ensino e os que deve recolher o salário-educação, ou a decisão é relegada às próprias empresas.

Finalmente, o último requisito da configuração do tributo: a previsão em lei, o que, por decorrência do princípio da legalidade (estrita), reclama cobrança mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Reunidos tais caracteres, tem-se a perfeita adequação da figura examinada à definição do tributo e, portanto, a sua configuração.

Corolário da conclusão é submeter a arrecadação do salário-educação ao regime tributário, com todos os seus consectários: legalidade, atividade administrativa vinculada e anterioridade da lei instituidora ao exercício financeiro.

Os aspectos da hipótese de incidência do IPI são:

I — MATERIAL — Produto Industrializado.

**II — PESSOAL — A. Sujeito Ativo: União
B. Sujeito Passivo: Industrial e equiparados**

III — TEMPORAL — Saída e fatos equiparados

**VI — ESPACIAL — Conotação genérica: Território Nacional, com exclusão do Nordeste e Zona Franca de Manaus
Conotação específica: Estabelecimento e equiparados.**

Conhecidos os aspectos da hipótese de incidência, resta identificá-los em determinada norma jurídico-tributária, qual seja, a instituidora do Imposto sobre Produtos Industrializados.

1. Aspecto material — Vem a ser o núcleo da hipótese de incidência, o próprio fato previsto hipoteticamente, em sua consistência material. No caso do IPI, este aspecto se revela na existência mesma do produto industrializado.

2. **Aspecto pessoal** — A relação jurídico tributária é de natureza essencialmente pessoal, vinculando dois sujeitos, o ativo e o passivo. Sujeito ativo do IPI será a União, por a ela ter cabido este imposto na partilha constitucional da competência tributária, encontrando-se o tributo instituído em lei federal, que define a respectiva hipótese de incidência. Bastam estas considerações para a identificação do sujeito ativo, sendo pois dispensável que a lei o indique expressamente. De outra parte, o fato descrito na hipótese de incidência deve ser relacionado com alguém; é preciso que possa ser atribuído a alguma pessoa, ou seja, o contribuinte. Por isso, também não é preciso que a lei se refira de modo explícito ao sujeito passivo; chegar-se-á a ele verificando-se a quem pode ser imputado o fato descrito legislativamente. No caso do IPI, os sujeitos passivos, relacionados com o aspecto material da hipótese de incidência, vêm definidos pela legislação: são o industrial, o importador, o comerciante que forneça produtos industrializados aos contribuintes antes enumerados e o arrematante dos referidos produtos em leilão promovido pelo fisco.

3. **Aspecto temporal** — O fato descrito hipoteticamente, ao se verificar concretamente, ocupará uma determinada porção de tempo. Cuida-se, pois, de verificar o momento da realização do fato, segundo o disposto na lei do tributo. Nisto consiste o aspecto temporal da hipótese de incidência. A hipótese de incidência do IPI, conforme disposição legal, reputa-se ocorrida quando da saída do produto industrializado do estabelecimento industrial, do desembarço aduaneiro ou da arrematação. Tais circunstâncias, portanto, não constituem por si sós a hipótese de incidência, como quer o CTN, sendo apenas seus aspectos temporais.

É importante isolar este aspecto, não só para se conhecer o instante a partir do qual a obrigação tributária terá surgido, como também para a solução de problemas de direito intertemporal.

4. **Aspecto espacial** — Também é de se situar o fato previsto legislativamente no espaço, para que se determine o local de sua ocorrência. O IPI, sendo imposto da competência da União, será devido qualquer que seja o ponto do território nacional onde se realize o fato descrito pela lei (conotação genérica), excetuando-se os casos de isenção e não incidência. Dentro do território nacional, o fato ocorrerá em lugar perfeitamente demarcável — estado, município, cidade, etc., até se chegar aos locais como o estabelecimento industrial, a repartição aduaneira e outros mencionados na lei (conotação específica).

A conclusão não aborda expressamente a base de cálculo ou base imponível, considerada por muitos aspectos valorativo da hipótese de incidência. Todavia, ela está contida no próprio aspecto material, do qual é a **perspectiva dimensível**, limitando-se a regra jurídica a apontar sobre quais das facetas mensuráveis será aplicada a alíquota.

"A expressão fato gerador é equívoca, o que, em ciência, deve-se evitar. À descrição hipotética da lei se deve dar o nome da hipótese de incidência e, ao fato concreto, fato imponível."

A norma jurídica tributária, como toda norma jurídica, abstrata e impessoal, segue a técnica de vincular o nascimento da obrigação tributária à ocorrência de determinado fato, por ela previsto.

No Brasil, por influência de **Gaston Jèze**, a doutrina, a jurisprudência e as leis tributárias dão a este fato a denominação **fato gerador**, para designar, indistintamente, tanto a sua previsão legal quanto sua realização efetiva.

A mesma expressão, assim, encerra dois conceitos distintos, traduz duas idéias diferentes e por isso mesmo se mostra inapropriada, por não satisfazer o rigor terminológico exigido em qualquer ciência eis que todas reclamam nomenclatura precisa e exata.

Não se trata entretanto de vício nosso. Em outros idiomas, usam-se expressões equivalentes, com o mesmo sentido duplo: **fait génératuer**, **fattispecie**, **tatbestand**, **hecho imponible** e **pressupuesto de hecho**. A definição de **Hensel**, no direito alemão, revela a dubiedade do termo: "o complexo dos pressupostos abstratos, contidos na lei material tributária, de cuja concreta existência (realização do fato) derivam determinadas consequências jurídicas (9)."

Entre nós **Alfredo Becker** critica duramente a expressão fato gerados, dizendo que em verdade nada gera, a não ser confusão intelectual. Prefere a denominação hipótese de incidência (10).

Coube a **Geraldo Ataliba** defender a adoção de duas designações distintas: **hipótese de incidência**, para indicar a descrição hipotética, contida na lei tributária, do fato, conjunto de fatos ou estado de fato a que a lei vincula o nascimento da obrigação tributária, e **fato imponível**, para denominar a realização, o acontecimento concreto, a ocorrência do fato, conjunto de fatos ou estado de fato

(9) *Distrito Tributário*, Giuffré, 1956, pág. 72.

(10) *Teoria Geral do Direito Tributário* Saraiva, 1963, pág. 288.

(¹¹). Esta orientação, por evitar confusões e pela precisão de que se reveste, vem ganhando número sempre crescente de adeptos. Com efeito, atribui nomes específicos a ambos os conceitos encerrados na expressão **fato gerador**, permitindo que sejam separados e identificados precisamente. Além disso, há efeitos práticos que se extraem da diferenciação: (¹²)

I — Derivam da hipótese de incidência as noções de:

- fixação dos conceitos de incidência, não incidência e isenção;
- determinação do regime jurídico da obrigação tributária;
- distinção dos tributos **in genere e in specie**;
- classificação dos impostos;
- eleição do critério de interpretação da lei tributária;

II — Decorrem do fato imponível as noções de:

- identificação do momento em que nasce a obrigação tributária;
- determinação do sujeito ativo e do sujeito passivo;
- determinação dos casos concretos de evasão.

A base imponível, sendo a perspectiva dimensível do aspecto material da hipótese de incidência, está na própria hipótese da incidência.

A conclusão convida a situar na norma tributária a base imponível, sabendo-se que na estrutura daquela ingressam uma hipótese de incidência e um mandamento, ou regra. A lei, sendo geral, abstrata e impessoal, sempre condiciona a aplicação do comando que ela encerra à ocorrência de determinados fatos. A norma jurídica, assim, sempre pode ser dissecada em duas partes: a hipótese de incidência, onde é previsto o fato cuja realização acarreta a aplicação do comando legal, e o próprio comando, denominado também mandamento ou regra. Como explica **Alfredo Becker**, realizado o fato previsto na hipótese de incidência, a regra incide, infalivelmente, irradizando os efeitos que lhe são próprios. (¹³)

(11) **Apontamentos...**, pág. 158

(12) GERALDO ATALIBA, **Apontamentos...**, pág. 162.

(13) ob. cit., pág. 240.

A lei tributária, como norma jurídica, não poderia ter outra estrutura: o pagamento de um tributo (mandamento) é ligado a um fato descrito pelo legislador (hipótese de incidência).

É próprio da hipótese de incidência ser una e indivisível. Se fosse possível cindi-la, já estar-se-ia diante de outra hipótese de incidência, diversa da que o observador tem como alvo de sua análise. Via de consequência, a hipótese de incidência não se compõe de elementos, mas oferece aspectos de sua própria consistência unitária.

Dentre os aspectos apresentados pela hipótese de incidência, o preeminente é sem dúvida o material, o núcleo da hipótese de incidência, a configuração mesma do fato, conjunto de fatos ou estado de fato descritos pela lei. Sob sua dependência apresentar-se-ão os demais aspectos: o pessoal, o temporal e o espacial. Além desses, a consistência material da hipótese de incidência permite que nela se veja uma outra faceta, pois que seu aspecto material poderá sempre ser mensurado, avaliado, aquilatado. Se a hipótese de incidência, em seu aspecto material, consistir, por exemplo, na propriedade de um imóvel, este imóvel terá área, testada, metragem de fundos edificações, valor, etc. Vale dizer o imóvel será **dimensível**. A mercadoria estrangeira que ingressa no território nacional, configurando a hipótese de incidência do imposto sobre a importação, terá peso, volume, altura, comprimento, quantidade e valor. Ou seja, será **dimensível**.

Como o tributo tem por objeto uma prestação pecuniária, torna-se necessário quantificá-la. Ainda por seu caráter abstrato, a lei não poderia fixar previamente a importância a ser levada aos cofres públicos por cada um dos contribuintes. No mandamento, a lei fornecerá apenas o critério para a apuração do **quantum** devido, segundo a técnica de estabelecer uma proporção que deve ser calculada em função daquela expressão mensurável do aspecto material da hipótese de incidência.

Assim sendo, é inteiramente correta a afirmativa de que a base imponível, denominação pela qual se designa aquela expressão mensurável, está na própria hipótese de incidência, de cujo aspecto material vem a ser a **perspectiva dimensível**.

No mandamento situa-se apenas a proporção, ou alíquota, que, calculada sobre a base imponível, fornecerá o valor final do tributo.

CLASSIFICAÇÃO DOS TRIBUTOS

O salário-educação (art. 178) é imposto, porque sua hipótese de incidência consiste em a empresa manter empregados, desde que não mantenha ensino gratuito.

Adotada a premissa de que o salário-educação reune todas as características de um tributo, resta estabelecer a que espécie tributária pertence.

A Constituição divide os tributos em impostos, taxas e contribuição de melhoria, numa classificação nitidamente tripartida. A referência, no texto constitucional, a outras contribuições, não amplia o elenco, pois, como se verá oportunamente, estes tributos serão sempre imposto ou taxa. Assim também o empréstimo compulsório, a que a Emenda n.º 1/69, consagrando melhor doutrina, reconheceu natureza tributária.

Todas as classificações, segundo **Einaudi**, ⁽¹⁴⁾ são flutuantes e arbitrárias, mas ensinam a distinguir, por certos caracteres fundamentais, as diferentes espécies de um mesmo gênero, como nota **Aliomar Baleeiro**. ⁽¹⁵⁾

Melhor que a classificação acima apontada, porque identifica as espécies tributárias segundo um critério estritamente jurídico, a bipartida, iniciada por **Giannini** e desenvolvida por **Geraldo Ataliba**, ⁽¹⁶⁾ divide os tributos em **vinculados** e **não vinculados**.

A identificação de cada espécie é fornecida pela consistência da respectiva hipótese de incidência. Se o legislador condicionar o nascimento da obrigação tributária a uma atuação estatal referida ao contribuinte, estará instituindo um tributo vinculado. Ao contrário, quando o tributo independe daquela atuação estatal, vale dizer, quando a hipótese de incidência consistir num outro fato qualquer, estar-se-á diante de um tributo não vinculado.

A existência ou não de vinculação do tributo a uma atuação estatal relacionada com o obrigado, conforme se apresente a hipótese de incidência, é que permite isolar as espécies tributárias. Na verdade, a lei sempre segue uma destas opções.

(14) apud ALIOMAR BALEIRO, **Uma Introdução à Ciência das Finanças**, Forense, 1971. pág 106.

(15) **Uma Introdução** ..., pág. 106.

(16) **Apontamentos** ..., pág. 192.

Os tributos vinculados admitem ainda uma sub-divisão, conforme a atuação estatal seja direta ou indiretamente referida ao contribuinte. No primeiro caso ter-se-á a taxa, cuja hipótese de incidência consiste sempre em uma atividade do poder público relacionada de modo imediato com o contribuinte: a prestação de um serviço, o fornecimento de uma certidão, a concessão de uma autorização ou de uma licença, etc. Ao revés, se a atuação estatal só indiretamente se relacionar com o contribuinte, haverá contribuição. Aqui, a hipótese de incidência consistirá não na atividade estatal propriamente dita, mas nas repercussões por ela ocasionadas sobre o contribuinte. Veja-se a contribuição de melhoria, que é gerada não pela realização da obra pública, mas pela valorização do imóvel do contribuinte ocasionada pela construção da obra.

Tributo não vinculado é o imposto, cuja hipótese de incidência consiste invariavelmente num fato estranho à atividade do poder público.

O CTN, nos artigos 16 e 77, segue até certo ponto a classificação bipartida, ao definir o imposto como sendo o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal relativa ao contribuinte; e a taxa o tributo que tem como fato gerador o exercício regular do poder de polícia ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição. Conceitos idênticos se contêm no Modelo de Código Tributário para a América Latina, o que demonstra a aceitação da classificação.

Esboçado o critério de discriminação das espécies tributárias, verifica-se quão fácil se torna analisar o chamado salário-educação, desde que se investigue sua hipótese de incidência.

O salário-educação é devido por empresas comerciais, industriais e agrícolas que não mantenham ensino primário gratuito para seus empregados e para os filhos destes. É a conclusão, a que se chega pelo exame, a **contrario sensu**, do artigo 178 da Emenda n.º 1. A hipótese de incidência deste tributo consiste, portanto:

- a) no fato de a empresa ter empregado;
- b) não manter o ensino primário gratuito.

Não se nota aí nenhuma atuação estatal relacionada direta ou indiretamente com o contribuinte. O nascimento da obrigação tributária **independe de qualquer atividade do estado**. Logo, não se trata de tributo vinculado, taxa ou contribuição, mas de tributo não

vinculado, ou seja, imposto, que passa a ser devido a partir da caracterização do fato **manter a empresa empregados sem proporcionar-lhes ensino gratuito**.

A chamada contribuição previdenciária é imposto para o empregador e taxa para o empregado.

O **nomem juris** não caracteriza o tributo. Não são raras as vezes que o legislador utiliza denominação completamente inadequada às entidades tributárias que ele mesmo delineia legislativamente. Nem por isso transfigurar-se-á o tributo, cuja natureza é fixada pela consistência de sua hipótese de incidência, tal como está, de resto, no artigo 4.º do CTN.

Tanto a Constituição quanto a lei ordinária referem-se a contribuições do empregador e do empregado para o custeio da previdência social. O termo é usado inapropriadamente, porque, na realidade, nenhuma contribuição se configura.

Contribuição, em sentido estrito, é tributo vinculado, cuja hipótese de incidência consiste numa atuação estatal indiretamente referida ao contribuinte. Nasce a obrigação tributária por força dos reflexos que a atividade do poder público ocasiona sobre o contribuinte.

Contribuintes da previdência social são o empregador e o empregado. Nenhum deles é considerado legalmente como tal em razão dos efeitos indiretos da atuação do estado.

O empregador é colocado como contribuinte tão somente por apresentar esta qualidade, por manter pessoas físicas a seu serviço. Segundo a legislação vigente, o aspecto material da hipótese de incidência da contribuição do empregador reside em fato estranho a qualquer atividade pública com ele relacionada direta ou indiretamente. O que equivale a dizer que se trata de hipótese de incidência de tributo não vinculado, ou seja, imposto.

Já no que diz com o empregado, a contribuição por ele devida decorre da disponibilidade dos serviços de assistência e previdência social, o que perfecciona uma hipótese de incidência em cuja composição ingressa a atuação estatal referida ao contribuinte. A referibilidade, por outro lado, é imediata, porquanto aquela atividade pública é destinada ao empregado, estabelecendo-se ligação direta entre ambos. Isto é hipótese de incidência de taxa e como taxa deve ser entendida a contribuição do empregado.

A taxa rodoviária única é taxa de serviço, cujo aspecto material está no serviço consistente na conservação, policiamento, sinalização, etc. das estradas.

Controverte-se a respeito da verdadeira consistência da hipótese de incidência da taxa rodoviária única, consequência da péssima técnica utilizada pelo legislador federal, que, pretendendo conferir unicidade à taxa rodoviária, não só no sentido de ser arrecadada por uma das entidades de direito público, rateando-se o produto entre todas, mas também no de fazê-la substituir todas as demais taxas passíveis de terem por hipótese de incidência atividade estatal relacionada à utilização dos veículos a motor, criou na realidade uma entidade tributária teratológica.

Se via de regra constitui tarefa difícil identificar hipóteses de incidência de tributos, que não vêm claramente especificadas nos textos legais, no tocante à taxa rodoviária única a empresa mostra-se tormentosa.

A conclusão assenta-se em premissa segura, pois parte da análise da base imponível para chegar ao núcleo da hipótese de incidência. Como a base imponível vem a ser a perspectiva mensurável do aspecto material da hipótese de incidência, uma vez que se a conheça estar-se-á conhecendo também o núcleo da hipótese de incidência. E o Decreto-Lei n.º 999/69 define a base imponível da taxa rodoviária única: o peso, a capacidade de transporte e o modelo do veículo. Estes dados valorativos estão em função da maior ou menor utilização dos serviços públicos relativos ao tráfego de veículos.

A conclusão é reforçada pelo que dispõe o art. 3.º do mencionado decreto, isentando da taxa, além de outros, os proprietários de veículos que, por sua natureza, não circulem sobre via pública.

Porém, evidenciando a origem teratogênica da taxa rodoviária única e sua incontestável hibridez, a conclusão não conseguiu eliminar de seu enunciado aspectos que nada têm com a utilização de serviços públicos e sim com o exercício do poder de polícia.

Se o serviço não é feito pelo poder público (por si mesmo ou por empreiteira contratada por ele), não pode cobrar taxa. Como a rua é bem público, só pode cobrar taxa pelo acompanhamento da obra. A base imponível não pode portanto ser o custo ou valor da pavimentação, mas deverá ser o custo do acompanhamento.

A conclusão diz respeito à indagação sobre se seria possível às

Prefeituras exigir taxa de pavimentação por asfaltamento realizado pelo próprio administrado.

A negativa se impõe de forma vigorosa, como corolário do conceito jurídico de taxa.

Taxa é tributo vinculado, cuja hipótese de incidência traduz atuação estatal referida diretamente ao contribuinte. O laço entre a atividade do poder público e o obrigado é essencial à caracterização da taxa.

Constitucionalmente, esta entidade tributária está delineada em função do exercício do poder de polícia e da utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição.

Aí se confirma tratar-se a taxa de tributo vinculado, sendo indispensável, para sua incidência, o estabelecimento de um elo entre a atividade pública e o contribuinte.

Ora, se a pavimentação é realizada pelo próprio contribuinte, não se estabelece nenhum vínculo entre ele e a entidade tributante. Sem este requisito, o fato não se adapta à hipótese de incidência da taxa e não será, portanto, fato imponível.

De outro lado, ainda que o asfaltamento fosse promovido pelo Município, direta ou indiretamente, estabelecendo-se deste modo a necessária relação entre a atividade pública o contribuinte, a taxa de pavimentação assim mesmo seria indevida, por constitucional, visto não traduzir a atuação municipal serviço público, constituindo, antes, obra pública.

A Constituição, limitando o poder tributário, faculta às pessoas políticas a arrecadação de taxas em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização efetiva ou potencial de serviços públicos, específicos e divisíveis. Ao prever também a contribuição de melhoria, arrecadada dos proprietários de imóveis valorizados por obras públicas, traçando-lhe limites intransponíveis, é óbvio que detalhou ainda mais as restrições ao poder tributário, impondo diferenciação indeclinável entre as hipóteses de incidência destes tributos e vedando o lançamento de um pelo outro.

Admitir a adoção de obra pública como hipótese de incidência de taxa, com desprezo ao pressuposto da valorização imobiliária, é não só desvirtuar este tributo como também fraudar uma limitação que o constituinte traçou rigidamente ao exercício da tributação.

A complexidade do lançamento da contribuição de melhoria não justifica que a taxa lhe faça as vezes e nem que se ultrapassem as fronteiras fixadas à incursão do poder público sobre o patrimônio e a liberdade dos cidadãos.

A simples observação de que, na espécie, não há custo de obra a que o poder público deva fazer face, dispensa qualquer outra consideração sobre a inexigibilidade, também, da contribuição de melhoria.

Nestas condições, há dupla fundamentação para negar ao Município a cobrança de taxa de pavimentação, assim impropriamente designada.

Aventou-se, para a hipótese, a viabilidade da taxa de polícia. Todavia, parece não fazer sentido o exercício, pelo Município, desta faculdade, sobre bens de seu próprio domínio, que nada tem com a propriedade e a liberdade dos administrados, estes, sim sujeitos às limitações pelas quais se exprime o poder de polícia.

A conclusão contém ainda afirmativa que requer meditação: a de que o Município poderia cobrar taxa pelo acompanhamento da obra. Certamente haveria aí atividade estatal referida ao contribuinte, no caso o particular executor do asfaltamento sob permissão da municipalidade. Todavia, em face do regime constitucional vigente, nem toda atividade estatal se presta a formar a hipótese de incidência da taxa. Como tal atividade não traduz exercício de poder de polícia, seria serviço público, com os caracteres que a Constituição lhe adicionou? Aceita a noção de que serviço público é prestação de utilidade material fruível individualmente, sob regime de direito público, verifica-se ser ela inconciliável com a atividade consubstanciada no acompanhamento da execução de obra.

Finalmente, a última parte da conclusão focaliza a base impônivel, a qual, sendo a perspectiva dimensível do aspecto material da hipótese de incidência, constitui indicação segura para a identificação do próprio aspecto material da hipótese de incidência e para o exame da legitimidade dos tributos.

Fornecer bens é prestar utilidade material. Se esta prestação estiver debaixo de regime público, será serviço público. Logo, ensejará a cobrança de taxa de serviço, de acordo com o artigo 18, I, da Carta Constitucional.

A conclusão responde à pergunta sobre ser possível a cobrança de taxa em razão do fornecimento de bens por parte do estado.

A questão principal consiste em saber se o fornecimento de bens pelo poder público constitui serviço público. Caso positivo, a tributação estará legitimada pelo artigo 18, I, da Emenda n.º 1/69, que facilita a instituição de taxas em razão da utilização efetiva ou potencial de serviços públicos específicos e divisíveis.

Qualquer critério objetivo que se adote para a conceituação do serviço público não tem, hoje, qualquer utilidade. **Celso Antonio Bandeira de Mello** relata a evolução por que passou o serviço público, mostrando terem-se tornado imprestáveis, em certo momento histórico, os fundamentos materiais tradicionalmente invocados no direito francês para a formação do conceito. (¹⁷)

Pontes de Miranda está certo ao dizer que o conceito de serviço público é interior a cada sistema jurídico. E explica que, explorando certos serviços que poderiam ter sido explorados por particulares, ou talvez o fossem, a fim de servir ao público, o serviço antes particular faz-se público. (¹⁸).

A ordem jurídica é que dirá se determinada atividade constitui ou não serviço público. O único critério para identificá-lo é o formal, consistente no exame da vontade legislativa, como já sustentava **Gaston Jèze**. (¹⁹) Criar um serviço público é submeter a regras exorbitantes de direito comum o exercício de certas atividades, assinalou **Bernard Chenot**. (²⁰)

Ora, se a lei atribui à administração pública a execução de determinadas atividades, traçando-lhe regime exorbitante do direito comum, tem-se serviço público, consista tal atividade no fornecimento de serviços propriamente ditos ou no de bens materiais.

Configurado o serviço público, desde que específico e divisível, tem-se base idônea para a imposição de taxas, tal como autorizado pelo artigo 18, I, da Carta Constitucional.

(17) **Natureza e Regime Jurídico das Autarquias**, Revista dos Tribunais, 1968, pág. 136 e seguintes.

(18) **Comentários à Constituição de 1946**, Borsoi, 1963, pág. 280.

(19) e (20) apud CELSO ANTONIO BANDEIRA DE MELLO, ob. e loc. cit.

NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

As finalidades das normas gerais de direito tributário são: regular limitações, traçar preceitos para evitar conflitos e preencher lacunas do texto constitucional insuscetíveis de preenchimento por iniciativa das próprias pessoas interessadas. Normas Gerais de Direito Tributário são leis complementares editadas com estas finalidades.

A interpretação puramente literal do art. 18, par. 1.º, da Emenda Constitucional n.º 1 conduz a que o Congresso Nacional, mediante lei complementar, poderia:

- a) estabelecer normas gerais de direito tributário;
- b) dispor sobre conflitos de competência tributária;
- c) regular limitações constitucionais do poder de tributar.

Entretanto, o que a Constituição dá com uma mão não tira com a outra. Se, de um lado, o constituinte consagrou o federalismo, que implica autonomia dos Estados, e reconheceu os Municípios como pessoas políticas, também autônomas, é preciso verificar até que ponto, de outro lado, podem chegar as normas gerais de direito tributário, sem invasão da competência legislativa ínsita às autonomias sobre as quais se assenta o estado federal.

A Constituição descreve a competência tributária de cada uma das entidades componentes do estado federal. Mas, por sua própria natureza de texto constitucional, não o faz minuciosamente. Traça apenas as linhas mestras, deixando ao legislador nacional a tarefa de completar-lhe os enunciados gerais, detalhando-os de forma a assegurar a concretização do ideal constitucional. Bem delimitado o campo de competência de cada entidade, previne-se a ocorrência de conflitos. A edição de normas complementares com tal conteúdo constitui, portanto, imperativo decorrente da própria natureza do texto constitucional.

Toda definição de competência já importa, só por si, limitação. Ainda assim, a Constituição, atenta aos princípios inerentes à organização do estado federal e inspirando-se em outros motivos, de conveniência, enfatiza certas limitações, destacando-as da simples partilha de competência e dando-lhes tratamento expresso, sob a forma de proibições. Em princípio, o texto proibitivo, por ser categórico, dispensa lei ordinária que o complemente. Nada há, em verdade, a complementar. A norma proibitiva é auto-executável. Pôrém, quanto às limitações ditadas por razões de conveniência, a

Constituição, certamente em face da mutabilidade daquelas razões, reserva ao legislador nacional a função de dar corpo ao arcabouço por ela montado.

A disciplina dos conflitos de competência tributária e das limitações constituem, pois, terreno onde podem se desenvolver as normas gerais, reconhecendo-se-lhes, ainda, a função de preencher lacunas.

Se a Constituição prevê outras normas gerais, sem definir-lhes contudo o campo de atuação, este só poderá ser delimitado pela interpretação sistemática da Carta, respeitando-se os princípios essenciais da feição do estado federal. Adotado este rumo, chega-se à impossibilidade de isolar outro conteúdo para as normas gerais de direito tributário, pois do contrário haveria quebra da autonomia legislativa dos entes constitucionais.

Pelo regime constitucional em vigor, as normas gerais de direito tributário só podem ser editadas por leis complementares, a cujo processo de elaboração o estatuto básico adicionou o requisito da aprovação por maioria absoluta dos votos dos membros do Congresso.

Assim, só serão normas gerais de direito tributário as que versarem sobre um dos temas acima apontados, desde que editadas por lei complementar. Sem a conjugação destes elementos não haverá norma geral, bem como não valerá como lei complementar a norma que apresentar conteúdo diverso do já apontado. (21)

A lei prevista na parte final da disposição do par. 7º do artigo 23 da Constituição é lei complementar, porque:

- a) não poderia ser lei estadual (vide par. 6.º);
- b) não poderia ser lei federal ordinária (só isenta quem tributa);
- c) o dispositivo não é inútil, porque atende a hipótese de interesse regional não amparadas pelo par. 2.º do art. 19.

Segundo o dispositivo mencionado na conclusão, o ICM não incidirá sobre operações que destinem ao exterior produtos industrializados e outros que a lei indicar.

(21) GERALDO ATALIBA, *Normas Gerais de Direito Financeiro e Tributário e Autonomia dos Estados e Municípios*, Revista de Direito Público, vol. 10, pág. 45.

A Constituição estabeleceu ai uma imunidade tributária, bem definida quanto aos produtos industrializados, mas imprecisa em relação a outros produtos, os quais só serão alcançados pelo preceito imunitório se o legislador ordinário os indicar.

O legislador ordinário, indicando ditos produtos, estará completando uma disposição constitucional que estabelece limitação à competência tributária dos Estados. Só poderá fazê-lo, portanto, através de lei complementar, nos termos do art. 18, par. 1.º, da Constituição.

Traça-se, efetivamente, porque prevista na Constituição, de uma imunidade, cujos claros o legislador nacional deve preencher. E não de isenção, que a lei simplesmente federal não poderia dar, por incompetência, e que a lei complementar do artigo 19, par. 2.º, para dá-la, dependeria do relevante interesse social ou econômico nacional.

Por outro lado, além de o mencionado par. 7.º não se endereçar aos Estados, e sim ao legislador nacional, àqueles só é dado conceder isenções do ICM mediante convênios com outros Estados (par. 6.º).

Norma geral de direito tributário não cria tributo, porque no nosso sistema isto é matéria reservada à lei ordinária da pessoa competente para criar tributo, de acordo com a Constituição. O disposto no par. 2.º do artigo 19 é exceção que confirma a regra.

Ao organizar-se constitucionalmente o estado, disciplina-se o exercício do poder tributário, que, pelas limitações que lhe são impostas, converte-se em competência. No estado federal, a competência tributária é partilhada entre as pessoas políticas que o compõem, pela indicação das matérias tributáveis suscetíveis de exploração por cada qual.

A Constituição, portanto, em regra não cria tributos. Apenas indica os reservados às entidades constitucionais, facultando-lhes a arrecadação.

Os tributos são criados pela União, Estados e Municípios, no exercício da competência que lhes atribui a Constituição, como corolário das respectivas autonomias. E fazem-no por lei, em virtude do princípio da legalidade.

Como o papel da norma geral de direito tributário é complementar a Constituição, regulando conflitos de competência, discipli-

nando limitações e preenchendo lacunas, e como a Constituição não cria tributos, tem-se que a norma geral não poderá fazê-lo.

Se porventura lei complementar se dispuser a criar tributo, perderá tal caráter, valendo tão simplesmente como lei ordinária federal, visto não estar disposta sobre conflitos, nem disciplinando limitações e nem preenchendo lacunas; e o tributo só será devido se se contiver dentro da competência tributária reservada à União.

Tanto isto é certo que no par. 2.º do artigo 19 foi necessário explicitar ser possível à União conceder isenções de impostos estaduais e municipais. Se fosse dada à lei complementar a faculdade de criar tais impostos, o dispositivo seria dispensável, pois quem pode tributar pode isentar. Trata-se pois de uma exceção à regra, que é por ela confirmada.

A lei complementar prevista no inciso II do artigo 24 é norma geral de direito tributário. Pode estabelecer rol exaustivo; sua interpretação, entretanto, poderá ser extensiva. No caso de comissão do legislador nacional, o que configura um abuso, o legislador municipal não fica inibido de definir serviços tributáveis nas áreas insusceptíveis de conflito.

A Constituição atribui aos Municípios competência para instituir imposto sobre serviços de qualquer natureza, não compreendidos na competência tributária da União e dos Estados, definidos em lei complementar.

Alguns sustentam que esta competência tributária municipal já teria nascido condicionada à definição, em lei complementar, dos serviços tributáveis. A lei complementar, arrolando os referidos serviços, faria parte do perfil da competência municipal.

Outros porém entendem que a lei complementar, no caso, deve limitar-se a prevenir conflitos, enumerando os serviços cuja tributação não importe invasão das esferas de competência da União e dos Estados.

Numa hipótese como noutra, a lei complementar em questão sempre será norma geral de direito tributário. No primeiro caso, estaria disciplinando uma limitação; no segundo, conflito de competência. Ambos constituem objeto por excelência das normas gerais de direito tributário.

Não há dúvida que os fundamentos da segunda corrente se avantajam sobre os da primeira. É pouco aceitável que a compe-

tência tributária municipal possa até mesmo ser anulada por parte do legislador nacional. Tal raciocínio levaria à descaracterização daquela competência, não se coadunando com a autonomia municipal.

A ressalva feita a serviços não compreendidos na competência tributária da União e dos Estados deixa claro ser finalidade da lei complementar evitar conflitos de competência entre as pessoas políticas.

Ainda assim, a enumeração dos serviços tributáveis pelo Município pode ser taxativa, comportando, entretanto, interpretação ampla, conforme **Aliomar Baleeiro** (22)

Como a lei complementar a que se refere o artigo 24, II, do texto constitucional, não integra a definição da competência municipal, destinando-se apenas a evitar conflitos, tem-se que se o legislador nacional restringir o exercício da faculdade impositiva municipal, por inércia ou limitação excessiva da lista, o Município poderá traçar as hipóteses de incidência do imposto, resolvendo-se judicialmente os conflitos daí resultantes.

A disposição do art. 156 do CTN não é obrigatória para Estados e Municípios, porque só a lei ordinária que define hipótese de incidência tributária pode definir hipótese de extinção de obrigação tributária.

As normas gerais de direito tributário são leis nacionais e não leis simplesmente federais.

Há preceitos contidos no CTN que não são normas gerais de direito tributário e por isso não configuram lei complementar, mas simples lei federal ordinária.

O CTN, a pretexto de estabelecer normas gerais de direito tributário, fixa, no art. 156, as modalidades de extinção do crédito tributário.

Já se verificou, contudo, que a Constituição, no artigo 18, par. 1.º, ao referir-se a normas gerais de direito tributário, sem entretanto dar-lhes configuração específica, pela indicação de seu conteúdo, em verdade encerra disposição destituida de substância, porque sobrepujada pelos princípios constitucionais que consagram de forma preeminente o federalismo e, portanto, a autonomia dos Estados, assim como a dos Municípios. Para resultar o inverso, era necessário que o constituinte precisasse o objeto das normas ge-

(22) **Direito Tributário Brasileiro**, Forense, 1970, pág. 264.

rais de direito tributário, caso em que as esferas de autonomia estadual e municipal assumiriam feição diferente.

O campo em que se faz possível a regência das normas gerais de direito tributário resume-se, pois, à disciplina de conflitos de competência, das limitações tributárias e ao preenchimento de lacunas.

Ora, as modalidades de extinção do crédito tributário não se enquadram em nenhum destes campos de atuação das normas gerais de direito tributário. Não dizem respeito quer a conflitos de competência, quer a limitações, que só podem se fazer sentir por ocasião da instituição dos tributos; jamais na sua extinção. Também não se pode considerar que lacunas estejam sendo supridas, por quanto não se compadece com tal raciocínio a autonomia legislativa reservada aos Estados e Municípios. ,

As pessoas políticas a Constituição outorgou competência para criar tributos, observada a discriminação de rendas. Por consequências, só estas mesmas pessoas políticas são competentes para dispor sobre extinção do crédito tributário. Aliás, nota-se a cautela até certo ponto demonstrada pelos artífices do CTN, que, nos desdobramentos do artigo 156, muitas vezes deixa explícita a prevalência da lei tributária propriamente dita.

Dispondo acerca de um dos temas que lhe constituem o objeto, as normas gerais de direito tributário são editadas pelo Congresso não na qualidade de órgão legislativo da União Federal, pessoa política situada em nível absolutamente idêntico ao das demais, porém na qualidade de legislador nacional, editando regras a todos os jurisdicionados do estado federal, com vigência em todo o respectivo território. Leis federais, simplesmente federais, a seu turno, dizem apenas com a disciplina da organização da União e das relações com ela mantidas por terceiros. O fato de provirem de fonte legislativa comum não impede a distinção entre leis nacionais e leis federais.

Em matéria tributária, de outro lado, por exigência constitucional, toda norma geral deve ser editada através de lei complementar, cuja perfeição se condiciona à votação pela maioria absoluta dos membros do Congresso.

Embora revestidas de forma de lei complementar, muitas delas como tal não se caracterizam, por faltar-lhes conteúdo próprio. É o que acontece com toda lei dita complementar que não trace normas gerais de direito tributário. Nesta hipótese, o preceito é aplicável apenas à União, como lei federal. Não aos Estados e Municípios, cuja competência legislativa não pode ser invadida.

PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS

O princípio da estrita legalidade da tributação se traduz na exigência constitucional de que somente a lei pode definir aspectos da hipótese de incidência, base imponível, alíquota, infrações e sanções, deveres acessórios e procedimento tributário. A lei pode relegar ao regulamento matéria de organização interna das repartições.

“Não se pode separar da história dos recursos dominiais e a história do imposto: as duas são estreitamente ligadas”, diz **Maurice Duverger**, que aponta uma das rendas feudais, os auxílios, como a origem do imposto. (23)

Na Inglaterra, por tradição, o soberano podia cobrar contribuições dos vassalos, desde que os senhores feudais manifestassem concordância com a imposição. **João Sem Terra**, em 1.215, quis prescindir do consentimento dos barões, os quais, ciosos de suas prerrogativas embrionariamente parlamentares, venceram-no em armas e impuseram-lhe a Magna Carta, onde se inscreveu: **Nullum scutagium vel auxilium ponatur in regno nostro nisi per commune concilium regni**.

A evolução conjunta das instituições financeiras e políticas, historiadas por **Trotabas**, (24) faz a Inglaterra passar por duas guerras civis, assistindo a derrota de Carlos 1.º ante as forças do parlamento, comandadas por Cromwell, e a consagração final, em 1.688, do princípio do consentimento.

O parlamento inglês, no entanto, relativamente à América, assumiu atitude que implicava negação do que constituira sua bandeira de luta, pois votava impostos sem o consentimento dos habitantes da colônia, o que provocou a deflagração da guerra da independência dos Estados Unidos.

Para os franceses, só a revolução de 1.789 propiciou condições à implantação do princípio do consentimento.

Onde impera o Estado de Direito, vigora o princípio **no taxation without representation**. O que era relação de poder, apresenta-se como relação jurídica, porquanto o tributo é instituído em lei, expressão da vontade dos próprios contribuintes, que, por seus representantes, consentem em suportar contribuições compulsórias.

(23) *Finances Publiques*, Presses Universitaires de France, 1971. pág. 89.

(24) *Finances Publiques*, Dalloz, 1970, pág. 21

Mas Estado de Direito implica também existência de Constituição, sob pena de tão somente transferir-se para o legislador o arbítrio antes concentrado no soberano. Os abusos praticados por meio da própria lei não poderiam ser reprimidos. Somente será Estado de Direito aquele cuja atividade total fique compreendida, sem reservas, em uma soma de competências rigorosamente circunscritas, ensina **Carl Schmitt**. (25)

No regime da legalidade, ninguém é obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa a não ser em virtude de lei, devendo esta conformar-se com a constituição. Quando se trata de tributar, mais se acentua este princípio, porque nenhuma dose de discrição é deixada ao agente administrativo.

A atividade administrativa pode ser discricionária ou vinculada, segundo a ordem jurídica deixe ou não a critério do administrador a prática de determinado ato, o momento ou o modo de realizá-lo. Desde que a ordem jurídica elimine aquela margem de discrição, a atividade será vinculada, ensejando amplo controle jurisdicional. Desse tipo é a atividade tributária, dizendo-se-a entretanto plenamente vinculada, porque disciplinada extensamente pela ordem jurídica. Nada fica à discrição da autoridade, porque em jogo a liberdade e a propriedade dos indivíduos. Vige, aqui, o princípio da estrita legalidade.

Se só por meio de lei pode o tributo ser instituído, não basta porém apenas a descrição do fato cuja ocorrência faz nascer a obrigação tributária. É imprescindível que a norma jurídica contenha também critérios que permitem a quantificação do tributo, pois do contrário não estaria sendo realizado o princípio da legalidade, já que o administrador poderia arbitrariamente fixar valores. Dai porque a lei deve definir a base imponível e a alíquota do tributo, nenhum sendo exigível, em princípio, se tal não ocorrer.

Por força do princípio da reserva legal, será infração tão somente a conduta que a lei considerar contrária a direito. Por isso, só à lei é dado definí-la, bem como estipular a sanção, que traduz interferência sobre a liberdade e a propriedade do indivíduo.

Como ninguém é obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa a não ser em virtude de lei, os deveres acessórios, para que possam ser exigidos, estão igualmente condicionados à previsão legal.

A estrita legalidade torna imperioso que o procedimento tributário, sucessão de atos tendentes a apurar o fato imponível, impun-

(25) apud GERALDO ATALIBA, *Apontamentos* ..., pág. 97.

tá-lo ao sujeito passivo e calcular o montante do tributo, identificando infrações e aplicando sanções, seja da mesma forma disciplinado em texto legal, a fim de que nenhuma dose de discrição seja deixada aos agentes do fisco e se cumpra exclusivamente a vontade da lei.

Há pois integral encadeamento entre a constituição, a lei e a atividade administrativa. Da mesma forma que a lei se submete à Constituição, a atividade do fisco se subordina à lei, comodamente. Ao decreto regulamentar, neste sistema, só é permitido dispor sobre a organização interna das repartições fiscais, necessária à fiel execução da lei. Extravasando este limite, o decreto estará invadindo campo de atuação reservado à lei e, por isso, será nulo.

- a) **A exceção do ítem I do art. 21 (Constituição) se restringe ao decreto normativo do Presidente da República, o que decorre de exigências postas em evidência pela consideração do sistema jurídico constitucional como um todo.**
- b) **Não pode haver redução de tributo sem lei. O decreto que reduz alíquota ou base não importa modificação da lei, mas só seu implemento.**
- c) **Decreto-lei não satisfaz o princípio da legalidade, porque:**
 - 1) a Constituição distingue lei de decreto-lei não só conceitualmente, mas também sistematicamente ao atribuir-lhes regimes distintos;
 - 2) a Constituição exige reiteradamente lei para a criação de tributo;
 - 3) é princípio constitucional fundamental ao nosso regime o princípio do consentimento dos tributos.

A conclusão estabelece que compete privativamente ao Presidente da República, em contraposição a todo e qualquer outro órgão do Poder Executivo, alterar, por decreto, as alíquotas ou as bases de cálculo do imposto sobre a importação de produtos estrangeiros e também do imposto sobre a exportação, na forma do art. 21, I e II, da Constituição.

É que a Constituição atribui tal função ao Poder Executivo, o qual, **por sua vez**, é exercido pelo Presidente da República, nos termos do artigo 73.

Como em regra, no Estado de Direito, a fixação da base imponível e da alíquota do tributo constitui matéria reservada à lei, a atribuição desta competência ao Executivo se apresenta como uma exceção, reclamando que a interpretação e aplicação do dispositivo se façam dentro do maior rigor.

Aliomar Baleeiro entende que nisto não existe quebra do princípio da legalidade do tributo, pois cabe ao Congresso fixar os tetos das variações operadas pelo Executivo, que não pode ir além dos limites que lhe oferece o legislador. (26) Mas **Fonrouge** considera imprópria e perigosa a legislação eventual ou contingente, subordinando-a por isso a ampla e oportuna publicidade e controle parlamentar rápido e eficiente. (27)

Não há dúvida que a possibilidade de dispor, por decreto, sobre assunto da competência da lei, excepciona o sistema e por isso a consideração sistemática do texto constitucional é que deve fornecer o alcance da disposição. A visão do sistema jurídico constitucional como um todo é que dará também a exata medida da expressão **Poder Executivo**, inserida nos incisos I e II do art. 21. A interpretação de um preceito constitucional não admite que se procure apoio na legislação ordinária, porque o próprio legislador pode ter adotado exegese errônea e elaborado texto inconstitucional. O intérprete deve, pois, procurar na própria Constituição o significado dos institutos de que tratam os seus dispositivos.

Desde que o Poder Executivo é exercido pelo Presidente da República, não se pode conceber que este se desfaça de suas atribuições constitucionais, pulverizando entre os órgãos da administração a competência para fixar bases imponíveis e alíquotas. Principalmente em se tratando de uma atribuição de caráter excepcional.

A rigor, nem mesmo a lei poderia incumbir tal função a autoridade diversa do Presidente da República, porque a Constituição não o permite.

Decreto é veículo de exteriorização da competência do Presidente da República. O Presidente pratica os atos de sua atribuição pela forma do decreto. A conclusão acentua, pois, não se tratar de decreto regulamentar, visto inexistir matéria própria de regulamento. O Presidente é detentor, aqui, de função quase legislativa, que exerce segundo a forma de que geralmente se revestem seus atos: o decreto.

(26) **Direito Tributário** ..., pág. 129.

(27) ob. cit. pág. 63.

Não pode haver redução de tributo sem lei. O princípio da legalidade, em verdade, constitui obstáculo a assertiva em contrário. Se de um lado a tributação interfere na liberdade e na propriedade do contribuinte, exigindo lei que a estabeleça, de outro é indispensável à sobrevivência do estado e ao cumprimento de suas finalidades. Daí ser plenamente vinculada a atividade tributária desenvolvida pelo administrador, que, a seu critério, não pode reduzir ou extinguir tributos. Fazendo-o estaria invadindo área reservada privativamente à lei.

Nos casos em que é facultado, pela Constituição, ao Executivo, alterar alíquotas e bases de cálculo, o decreto do Presidente da República não estará modificando a lei, porém concretizando a vontade da própria norma legal, dentro dos limites por ela mesma traçados.

A conclusão nega ao decreto-lei a possibilidade de criar tributos, pelos seguintes argumentos:

- a) A Constituição, no artigo 19, I, veda a instituição e o aumento de tributos sem lei; no artigo 153, par. 29, ao tratar dos direitos e garantias individuais, reitera a legalidade dos tributos, estabelecendo que nenhum "será exigido ou aumentado sem que a lei o estabeleça"; é também princípio constitucional que ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa a não ser em virtude de lei;
- b) Ao referir-se à lei, a Constituição o faz peremptoriamente, inadmitindo o decreto-lei, que, dela se distingue conceitualmente, quanto à forma de produção, à eficácia, aos pressupostos de legitimação, ao objeto, às limitações e à perfeição;
- c) A Constituição consagra expressamente, nos artigos 19, I, e 153, par. 29, em coerência com o artigo 1.º, o princípio do consentimento, que, após sangrenta evolução, veio a se constituir na mais significativa conquista ante os governos absolutistas, sendo hoje observado em todos os países democráticos. Permitir tributo sem o consentimento dos representantes do contribuinte é ignorar o significado do princípio do consentimento. Só o Poder Legislativo pode realizá-lo, de modo que não há tributo onde não houver a elaboração legislativa do Congresso.

É de se notar, entretanto, que a Emenda n.º 1/69 acrescentou as normas tributárias às matérias suscetíveis de serem dispostas em decreto-lei. Abriu assim uma exceção ao princípio de que só por lei o tributo pode ser instituído ou aumentado. Excepcionalmente, verificados os pressupostos de sua edição e desde que tenha por objeto uma das matérias previstas na Constituição, o decreto-lei faz as vezes da lei, com força igual à sua.

A regra geral é a lei; a exceção o decreto-lei; evidentemente, ambos se diferenciam quanto aos tópicos acima enunciados, pois se tratam de institutos diversos. Reconhece-se entretanto que possuem a mesma força, força de lei, e nisto se equivalem.

Resta verificar se o decreto-lei satisfaz ou não o princípio do consentimento. Parece que a submissão do texto ao Congresso Nacional, que o aprovará ou rejeitará, conduz à resposta afirmativa, permitindo isolar um processo especial de elaboração legislativa. O que não se acomoda ao sistema é o disposto no par. 2.º do art. 55 da Constituição, onde se lê que a rejeição do decreto-lei não implicará nulidade dos atos praticados durante a sua vigência. Mas a impugnação dos efeitos do decreto-lei rejeitado pelo Congresso não atinge o instituto todo.

Limitações ao tráfego, no inciso II do artigo 19 (Constituição) significa restrição ou redução da liberdade de circulação de bens e pessoas em todo o território nacional. Em termos técnicos, a Constituição não tolera que se erija em hipótese de incidência de imposto simplesmente o fato de um bem ou pessoa trafegar.

- a) a referência é somente a imposto, dado que se se verificarem os pressupostos das taxas ou contribuição, de acordo com as exigências constitucionais, o tributo será legítimo;
- b) o Distrito Federal não pode violar o preceito, porque, não sendo pessoa política, não legisla;
- c) são legítimos os favores fiscais dos programas da SUDENE, SUDAM, etc., à luz do princípio da isonomia.

O artigo 19, II, da Constituição veda à União Estados, Distrito Federal e Municípios estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou mercadorias por meio de tributos inter-estaduais ou inter-municipais.

Esta restrição à competência tributária decorre da unidade geográfica, política e econômica do território nacional, cuja manutenção repetida e enfaticamente se exige, como observa **Aliomar Baleiro.** (28)

É preciso todavia bem entender o significado da proibição. Não é todo tributo suscetível de limitar o tráfego que nela se contém. Por força do princípio da unidade do território, o que a Constituição não admite é a ereção do simples tráfego em pressuposto de fato da tributação.

A entidade de direito público que tomasse, por hipótese de incidência de tributo, o trânsito de pessoas ou bens pelas vias públicas existentes em seu território, estaria infringindo a proibição, que objetiva também vedar a imposição de tributos em razão da simples transposição de fronteiras internas, seja por pessoa, seja por mercadoria, porque o território nacional constitui igualmente uma unidade alfandegária.

Mas é de se convir que se a imposição é estabelecida em razão de atividade estatal desenvolvida pelo poder público, relativamente ao contribuinte, a proibição deixa de incidir, por faltar o seu pressuposto.

Daí a inaplicabilidade da vedação às taxas e contribuição, cujas hipóteses de incidência, consistindo em atividades estatais referidas direta ou indiretamente ao obrigado, nada têm com o fato em si de pessoas ou bens trafegarem pelo território do país.

O Distrito Federal, antigo Município Neutro do tempo do Império, constitui uma entidade federada anômala, com atribuições mistas, de Estado e Município, mas sem autonomia, já que não legisla para si mesmo e nem se administra a si próprio. Como é destituído de competência legislativa, não pode instituir tributos; logo, não lhe será possível estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou mercadorias por meio de impostos, pelo que é inócuia sua inclusão entre as pessoas enumeradas no artigo 19, **captu**, da Constituição.

Em face dos artigos 9.º e 20 da Constituição, indaga-se se são legítimos os favores fiscais dos programas da SUDENE e da SUDAM.

A Constituição não tolera preferências em favor de algumas pessoas de direito público interno em detrimento de outras. É óbvio que o princípio se estende às discriminações praticadas por meio da tributação. Trata-se de imperativo decorrente da unidade geográfica

(28) *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*, Forense, 1960, pág 203.

e da igualdade das pessoas políticas, aliás previsto explicitamente no art. 20, I.

Entretanto, o princípio da isonomia não significa dispensar tratamento igual a todos e sim tratar desigualmente ou desiguais. A regra de igualdade não consiste senão em quinhar desigualmente os desiguais, na medida em que se desigualam, porquanto tratar com desigualdade a iguais ou a desiguais com igualdade, seria desigualdade flagrante e não igualdade real, na frase de **Ruy Barbosa**.

Os desníveis econômicos estabelecem diferenciações ponderáveis entre as diversas regiões do país, justificando e legitimando, à luz do princípio da isonomia, discriminações tributárias, tais como as vinculadas aos programas da SUDENE e da SUDAM.

As disposições dos artigos 20/1, 9.º/1 e 19/III são explicações do princípio constitucional fundamental da igualdade de Estados, Municípios, regiões, áreas e pessoas diante da ordem jurídica brasileira.

- a) pode ser cobrado pedágio sempre que corresponda a serviços efetivos prestados ao usuário de vias públicas;
- b) é perfeitamente constitucional a cobrança de taxas por municípios turísticos;
- c) o que a Constituição veda é a ereção do simples tráfego em hipótese de incidência de imposto.

O confronto que se estabeleça entre os dispositivos constitucionais referidos na conclusão denunciará a origem comum de seus enunciados:

Art. 9.º — À União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios é vedado:

I — criar distinções entre brasileiros ou preferências em favor de uma dessas pessoas de direito público interno contra outra;

Art. 19 — É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

III — estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou mercadorias, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais;

Art. 20 — É vedado:

I — à União, instituir tributo que não seja uniforme em todo o

território nacional ou implique distinção ou preferência em relação a qualquer Estado ou Município em prejuízo de outro.

Enquanto o artigo 9.º, I, contém formulação genérica, as demais disposições dizem respeito especificamente à tributação. Mas todos contém princípios vinculados à unidade do país.

Característica essencial do Estado federal está em possuir uma dupla face. em certos aspectos ele se nos apresenta como um Estado unitário, e se não tivesse a outra face com este se confundiria. Mas em outros aspectos ele aparece como um agrupamento federativo de coletividades inferiores, descentralizadas até o mais alto grau, e que tomam parte na formação da vontade do Estado. (29)

A unidade territorial, que rejeita a criação de impostos de barreira, implica também igualdade entre as pessoas políticas, que devem ser postas sob regime idêntico, ressalvados, é evidente, os casos de diferenças reais entre elas.

A proibição de estabelecer limitações ao tráfego de pessoas e mercadorias, como visa tão somente vedar que se tome por hipótese de incidência de tributos o simples fato de transitar, diz respeito apenas aos tributos não vinculados, não incidindo sobre os vinculados. Como o pedágio é taxa e taxa é tributo vinculado, tendo por hipótese de incidência não um fato qualquer, mas a atuação estatal referida ao contribuinte, constitucional será sua cobrança, a despeito de a Emenda n.º 1/69 não ter repetido a ressalva que a Constituição de 1.967 continha no art. 20, II, e a de 1946 no art. 27. Verifica-se, aliás, diante da correta interpretação da expressão **limitação ao tráfego**, terem sido despiciendas, nos textos anteriores, as ressalvas feitas à taxa e ao pedágio.

Na vigente discriminação constitucional de rendas, só o imposto federal sobre serviços de transporte e o ICM, se mal decretados pelas entidades tributantes competentes, podem ser suscetíveis de criar embaraços ao livre trânsito de pessoas e bens no território nacional, porque se prestam a terem por hipótese de incidência fatos assim qualifáveis. É claro que, neste caso, incorrerão em constitucionalidade.

A uniformidade geográfica do território nacional não impede e nem o art. 19, III, proíbe que alguns Municípios, caracterizados por

(29) MOUSKHELI, apud PINTO FERREIRA. **Princípios Gerais de Direito Constitucional Moderno**, vol. II, pág. 356.

suas atrações turísticas, exijam taxas das pessoas que afluem ao seu território. Não basta, entretanto, a justificativa do incremento da despesa pública causada pelo turismo, sendo indispensável que as taxas criadas por estes Municípios se relacionem com serviços públicos específicos e divisíveis. A exigibilidade da taxa, como de qualquer outro tributo, depende de seu fundamento jurídico e não de razões políticas ou econômicas.

Confirmada a vinculação entre a taxa e a atuação municipal, o tributo será legítimo, sem que sua cobrança importe limitação ao tráfego (nos casos em que a arrecadação é feita por ocasião do ingresso no território do Município), pois o que a Constituição veda é a ereção do simples tráfego em hipótese de incidência de imposto, não alcançando os tributos vinculados.

- a) **O desaparecimento do artigo 202 não supriu o princípio da capacidade contributiva.**
- b) **Onde houver a consagração do princípio da isonomia, necessariamente haverá observância do princípio da capacidade contributiva.**
- c) **A extrafiscalidade, desde que prudentemente atenta às exatas exigências da isonomia, ao contrário de violá-la, realiza-a.**
- d) **As isenções, idem.**

A conclusão se refere ao artigo 202 da Constituição de 1.946, que mandava graduarem-se os tributos conforme a capacidade contributiva do contribuinte, suprimido pela Emenda Constitucional n.º 18 e não reincluído nas cartas posteriores.

O fato de ter sido riscado do texto constitucional não significa porém que o princípio da capacidade contributiva tenha sido eliminado do sistema, que acolhe o princípio da isonomia.

Capacidade contributiva traduz aptidão econômica para suportar contribuições compulsórias, cujo respeito é devido por razões de justiça e solidariedade social. "Desde muitos séculos, pensadores e moralistas, à luz do Direito ou da religião, clamam unissonamente por impostos justos, sem que se acordem nos caracteres de tais tributos. Contemporaneamente, tende a tornar-se geral a crença de que

a justiça tributária deve repousar na personalidade e na graduação dos tributos segundo a capacidade econômica do contribuinte". (30)

Não se pode negar que o conceito de capacidade contributiva está contido no de isonomia, cujo significado é igualdade de todos perante a lei. Para que todos sejam iguais perante a lei tributária, é indispensável considerar as diferenças de fato existentes entre os contribuintes, suas fortunas, rendas e encargos. Assim, estará satisfeito o princípio da isonomia, por meio do respeito à capacidade contributiva dos sujeitos passivos.

Após o declínio do Estado **gendarme**, para o qual todo tributo era indesejável, por interferir no desenvolvimento natural da economia, a tributação, além de meio por excelência de abastecimento dos cofres públicos, cada vez mais sequiosos de recursos, em virtude das atividades sempre crescentes do Estado, que de expectador passou a intervencionista, mostrou-se também instrumento eficiente para a obtenção de fins diversos da simples arrecadação de receitas, permitindo aos governantes o controle das tendências econômicas e sociais. Nisto consiste a extrafiscalidade, atualmente de larga utilização. A incidência dos tributos provoca certas reações dos contribuintes, cujo conhecimento permite comandá-los nesta ou naquela direção.

Não importa quão variadas possam ser as finalidades visadas pela técnica da extrafiscalidade, desde o desestímulo a certas atividades consideradas nocivas à sociedade, até a promoção do desenvolvimento econômico. O seu regime, sobre ser tributário, ao contrário do que ocorre nos Estados Unidos, é presidido por todos os princípios que informam o sistema constitucional vigente.

A pretexto de procurar objetivos extrafiscais, não pode o Estado desrespeitar o princípio da isonomia. Ao revés, em muitas hipóteses, só por meio de incentivos ou outras técnicas da extrafiscalidade é que será realizada a isonomia.

Da mesma forma, as isenções hão de se ater aos ditames da isonomia, a fim de que não se estabeleçam discriminações odiosas. Por outro lado, a absoluta uniformidade tributária geraria, ela sim, gritantes injustiças. Por isso são desejáveis certas isenções, em determinados momentos e relativamente a certas categorias de contribuintes, diferenciadas de outras por condições de fato.

(30) ALIOMAR BALEIRO, **Limitações** ..., pág. 267.

INTERPRETAÇÃO DO DIREITO TRIBUTÁRIO

A interpretação da lei tributária é tecnicamente igual à interpretação de qualquer outra norma jurídica. Deve considerar, entretanto, os princípios e peculiaridades desse ramo do direito público. O critério é puramente jurídico.

Reconhece-se hoje que a interpretação da lei tributária deve ser conduzida pelo mesmo processo de exegese das normas jurídicas em geral, rejeitando-se os critérios apriorísticos defendidos na antiguidade.

As fórmulas **in dubio pro fisco** e **in dubio contra fiscum**, mostra **Rubens Gomes de Sousa**, sempre careceram de base científica, originando-se a primeira do autoritarismo que em certa época presidiu a elaboração das leis tributárias e, a segunda, da reação àquela orientação⁽³¹⁾

De há muito também já não se aceita ser o direito tributário de natureza excepcional, pois o fato de ser a norma tributária editada em benefício do próprio estado não significa negação do regime da legalidade, enquanto que as restrições impostas à liberdade e à propriedade individuais não constituem peculiaridade da lei tributária, mas característica de toda norma jurídica.

A norma tributária, pois, não difere das demais regras jurídicas, às quais se iguala, na lição de **Alfredo Becker**, no que diz com a estrutura lógica e a atuação dinâmica; tanto uma quanto outras são providas de uma hipótese de incidência e de um mandamento, pelo que devem ser interpretadas também igualmente⁽³²⁾.

Sendo a interpretação do direito atividade estritamente jurídica, torna-se impossível aceitar que a interpretação do direito tributário seja regida por princípios e métodos diferentes dos conhecidos para os demais ramos do direito.

O hermeneuta já sabe que os métodos tradicionais, o gramatical, o histórico, o lógico e o teleológico, não conduzem à verdadeira exegese, que apenas o método sistemático pode propiciar, como corolário do cânones hermenêutico da totalidade do sistema jurídico. Nenhuma lei vive isolada no mundo jurídico. A lei — afirma **Becker** — “não é um pássaro que o legislador solta abrindo as portas do Congresso”,⁽³³⁾ porém uma norma que, ao ser editada, encontra

(31) **Compêndio de Legislação Tributária**, Edições Financeiras, 1960, pág. 57.

(32) ob. cit., pág. 100.

(33) *idem*, pág. 104.

já elaborado um conjunto de múltiplas outras regras, com as quais é forçoso que se harmonize. Só a visão global deste conjunto e da lei em si como um de seus componentes é capaz de propiciar a exata compreensão do texto legal.

Entretanto, afirmar que nada peculiariza a exegese da lei fiscal relativamente às outras regras jurídicas, não importa dizer que o intérprete deva ignorar as particularidades do direito tributário e do direito público. Entenda-se que as particularidades não estão no modo de interpretar, mas no próprio direito tributário e no direito público em geral, cujos princípios devem ser observados pelo intérprete.

As regras de interpretação do CTN não são obrigatórias para Estados e Municípios, porque, salvo disciplina de área de atrito, não configuram os pressupostos do par. 1.º do artigo 18 da Constituição. São lei federal, simplesmente, vinculantes, para a União e, assim mesmo, válidas na medida em que o resultado de sua aplicação concreta não conflite com as exigências do sistema.

A interpretação sistemática do artigo 18, par. 1.º da Constituição, evidenciando a importância desse método exegético, revela limitarem-se as normas gerais de direito tributário, objeto de leis complementares, à disciplina de conflitos e limitações de competência, além do preenchimento de lacunas. Do contrário, estar-se-ia reconhecendo a regras constitucionais secundárias o poder de abalar as vigas mestras existentes no sistema, como são o princípio federativo e o da autonomia municipal.

Em princípio, pois, as normas do CTN sobre interpretação da lei tributária não são obrigatorias para Estados e Municípios, por não constituirem matéria sobre a qual é dado à lei complementar dispor. Todavia, se a regra sobre interpretação for meio adequado à regulamentação de certos conflitos e limitações, então terá, no caso específico, força vinculante para Estados e Municípios, porque satisfeitos os requisitos constitucionais e caracterizada a norma geral de direito tributário.

Mas desde que não se trate de interpretar lei versando um daqueles temas, as regras de interpretação do CTN, não configurando norma geral de direito tributário, escapam ao campo de atuação da lei complementar e se tornam ineficazes em relação aos Estados e Municípios. Considera-se que o Congresso inobservou a sua competência de legislador nacional e, portanto, agiu tão somente

como legislador federal, valendo os preceitos, assim, apenas para a União.

Reconheça-se ser lícito ao legislador estabelecer regras de interpretação, através das quais amplia ou restringe o próprio texto interpretado. Porém, ao editá-las, não estará criando norma de super-direito. A lei que dispõe sobre interpretação, a exemplo de todo e qualquer comando legal, ao ingressar no mundo jurídico já encontra formado um complexo de normas pré-existentes, agrupadas, segundo a hierarquia e o conteúdo, em um sistema jurídico. A lei nova, inclusive a que trace regras de interpretação, sofre as influências deste meio, até se adaptar a ele, assumindo suas verdadeiras proporções.

Ferrini, citado por **Vanoni**, explica este trabalho de adaptação, dizendo que "nenhum norma vive isolada: cada qual deve adaptar-se dentro do sistema, modificando-se ela própria e modificando outras. Tudo isto excede a qualquer normal previsão humana; as necessidades da vida são de tal modo diversas, mutáveis e complexas, que aquele que redige a lei raramente pode ter delas uma noção completa. É portanto impossível prever as várias modificações que o conteúdo da norma ou instituto deva sofrer para adaptar-se ao sistema, além do que, deve recordar-se que, variando as diferentes partes do sistema em razão do contínuo desenvolvimento do direito, é inevitável que varie, como reflexo, também o conteúdo daquela norma e daqueles institutos que diretamente não sejam objeto de variação. A disposição da lei, uma vez emitida, é portanto, dentro de certos limites, independente do legislador e se adapta, se desenvolve, se amplia e se restringe por suas próprias forças e por sua íntima virtude. ⁽³⁴⁾

O artífice da lei, em dado momento, pode ter pretendido vincular o intérprete a umas tantas limitações exegéticas. Todavia, a lei terá tal efeito somente na medida de sua feição final, resultante dos entrechoques havidos por ocasião do ingresso no sistema jurídico.

Daí porque, mesmo em relação à União, para a qual tem eficácia de lei federal, as regras de interpretação do CTN, sendo submetidas à interpretação sistemática, só serão válidas na medida em que o resultado de sua aplicação concreta não conflite com as exigências do sistema.

(34) *Natureza e Interpretação das Leis Tributárias*, pág 186.

A interpretação das normas de isenção deve ser sempre sistemática. Para a União, restritiva também e para os Estados e Municípios como resultado do sistema para o caso concreto.

O artigo 111 do CTN manda interpretar literalmente a legislação tributária que disponha sobre outorga de isenção.

Parece fora de dúvida que o dispositivo atende à idéia de constituir a isenção um favor legal ou um privilégio fiscal. A repugnância ao regime discriminatório anterior à Revolução Francesa, sob o qual a nobreza e o clero, por considerações puramente pessoais, excluiam-se da tributação, e o posterior modo de entender o tributo como obrigação a que todos se sujeitam, indistintamente, constituem por certo a origem remota do preceito.

Sob o princípio da generalidade dos tributos, as isenções sempre foram vistas como sendo de direito excepcional e por isso merecedoras de interpretação estrita.

A interpretação estrita não se confunde com a restritiva. Por meio desta, o intérprete limita a amplitude da forma léxica do texto legal, partindo do princípio que o legislador **plus dixit quam voluit**; contrapõe-se-lhe a interpretação extensiva — **minus dixit quam voluit** (**Vanoni** mostra a impropriedade terminológica, já que a norma não é restringida ou ampliada pela interpretação; a ampliação ou restrição resultam da própria norma, limitando-se o intérprete a declarar o seu verdadeiro alcance).

Interpretação estrita, a seu turno, é aquela que não admite ampliação a casos ou coisas não compreendidos claramente pelo legislador. Para **Dino Jarach**, a interpretação estrita tem o sentido de evitar a analogia⁽³⁵⁾

Constata-se, pois, ter sido a interpretação estrita o objeto da preocupação do artigo 111 do CTN, a despeito de ali se fazer referência à interpretação literal. É que interpretar literal ou gramaticalmente equivale a admitir lei subsistindo isoladamente no mundo do direito, o que pode levar o intérprete a afrontar o sistema jurídico, que constitui um todo harmônico. No dizer de **Alfredo Becker**, "a lei considerada em si mesma, como um ser isolado, não existe como regra jurídica. Isolada em si mesma, a lei existe apenas como fórmula literal legislativa, sem conteúdo jurídico ou como simples fenômeno histórico."⁽³⁶⁾

(35) ob. cit., pág. 268.

(36) ob. cit., pág. 104.

A interpretação estrita não deixa de ser um dos critérios apriorísticos dos quais já se libertou, modernamente, o direito tributário. O cânones da totalidade do sistema jurídico não permite que se considere uma norma senão como parte do sistema, com o qual deve se compatibilizar. O Professor **Souto Maior Borges**, demonstrando, em face do princípio constitucional da isonomia, a errônia da concepção que tem por base o falso fundamento de serem as isenções privilégios ou favores legais, concorda que a interpretação, seja das normas que estabelecem obrigações tributárias, seja das que fixam casos de imunidade ou isenção, não deve sofrer qualquer delimitação apriorística⁽³⁷⁾

Entretanto, o artigo 111 do CTN impõe a interpretação apriorística. Não há em verdade nenhum obstáculo a que o legislador fixe regras de interpretação. Mas estas, como toda e qualquer norma, sofrem também as influências do sistema, razão pela qual o intérprete só deverá observá-las na medida em que se compatibilizem com as demais regras jurídicas vigentes e com atenção à feição final por elas assumidas ao se acomodarem ao sistema.

Daí porque, antes de serem aplicadas, as regras de interpretação e, por consequência, a contida no artigo 111 do CTN, devem ser submetidas elas próprias à interpretação sistemática. Por sua vez, as leis específicas de isenção apenas estarão sujeitas à interpretação estrita se a tanto conduzir a compreensão global do sistema jurídico.

Mas o que foi dito aplica-se tão somente às leis tributárias federais, visto que o CTN, na parte em que cristaliza regras de exegese, em princípio não é aplicável aos Estados e Municípios, cujas leis fiscais, em matéria de interpretação, não são objeto de limitações, devendo ser estudadas como se estudam quaisquer outras leis.

Para identificar o fato imponível o intérprete deve, quando se faça necessário, pesquisar o significado econômico de um fato. Isto não quer dizer que a interpretação da lei deixe de ser jurídica ou que se usem critérios econômicos na exegese jurídica.

O fato imponível é sempre um fato jurídico, porque à sua ocorrência a lei atribui o efeito de dar nascimento à obrigação tributária.

(37) *Isenções Tributárias*, Sugestões Literárias, 1969, pág. 129 e seguintes.

Ocorre que o legislador pode definir aquele fato (hipótese de incidência) enfatizando-lhe o conteúdo econômico, de forma a deixar claro que este conteúdo econômico é que é relevante para a produção dos efeitos jurídico-tributários.

Quando a lei for assim posta, tipicando um fato pelo seu conteúdo econômico, o intérprete deverá pesquisar o fato imponível sob tal prisma, prescindindo da forma jurídica, pois a esta a lei não atribuiu relevância. Neste caso, considerar-se-á configurado o fato imponível toda vez que se realize o fato com o conteúdo econômico definido pela lei, independentemente da forma jurídica, qualquer tenha sido a adotada pelo contribuinte.

Advirta-se porém, que a pesquisa do conteúdo econômico do fato imponível, quando necessária, não se confunde com o trabalho de interpretação da lei e, muito menos, significa adesão à chamada interpretação econômica.

O jurista deve, antes de mais nada, desvendar a vontade da lei, declarar-lhe o sentido e o alcance, o que consegue por meio da interpretação, atividade eminentemente jurídica. Conhecida a hipótese legal em seus devidos termos, o jurista passa ao exame do fato que tem diante de si, para verificar se este se ajusta àquela.

Alfredo Becker divide a tarefa hermenêutica em quatro momentos, devendo o intérprete, nos dois primeiros, antes dissecar a estrutura lógica da norma jurídica e, depois, investigar e analisar os fatos jurídicos e não jurídicos que constituem o problema prático a resolver. (38)

Ao analisar o fato imponível, já não se está interpretando a lei, mas examinando-se um dado concreto e sua conformação com a hipótese legal. Se esta, ao prever hipoteticamente o fato, atribui relevância ao conteúdo econômico, não há como abstrair tal aspecto, pois é indispensável à perfeita identidade entre o fato hipotético e o real.

Se é às vezes necessário o exame do aspecto econômico do fato tributável, rejeita-se entretanto a interpretação da lei em termos econômicos. Substituir o direito, na aplicação da lei, por outra ordem de considerações, é tornar imprestável o ordenamento jurídico como instrumento de regulação da vida social. Não é lícito ao intérprete e ao aplicador subverter a vontade da lei mediante a utilização de conceitos estranhos ao comando legal, não contidos no

38) ob. cit., pág. 102.

sentido da lei, flutuantes, arbitrários e por isso mesmo atentatórios à segurança e certeza das relações jurídicas. Neste vício incorrem os partidários da interpretação econômica, originária de corrente doutrinária alemã (**Enno Becker**), que propugna, na interpretação das leis tributárias, a consideração de seu significado econômico.

O mandamento do artigo 108, par. 1º, do CTN é inócuo, porque o princípio da estrita legalidade da tributação já está no texto constitucional. Além disso, pelo princípio lógico *inclusio unius, exclusio alterius*, da sua interpretação resultaria que os meios previstos nos ítems II, III e IV do mesmo artigo permitiriam alcançar o resultado que o par. 1º veda.

O artigo 108, par. 1º, do CTN dispõe que o emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei.

Revela-se a inocuidade deste dispositivo ante a existência de texto constitucional consagrando o princípio da legalidade dos tributos. “Nenhum tributo será exigido ou aumentado sem que a lei o estabeleça...”, reza o artigo 153, par. 2º, do estatuto básico. “À União, aos Estados e aos Municípios é vedado instituir ou aumentar tributo sem que a lei o estabeleça”, diz o artigo 19, inciso I.

Portanto, ainda que a lei ordinária silenciasse a respeito, o emprego da analogia não poderia resultar na exigência de tributo, que só a lei pode instituir. Daí a inocuidade da referida disposição inserta no CTN.

O que se discute é se a analogia consiste forma de interpretação ou de integração do direito.

Para **Amilcar Falcão** “a analogia é meio de integração da ordem jurídica, através do qual, formulando raciocínios indutivos, com base num dispositivo legal (**analogia legis**), ou em um conjunto de normas ou dispositivos legais combinados (**analogia juris**), se preenche a lacuna existente em determinada lei. Neste caso, há criação de direito, ainda que o processo criador esteja vinculado à norma ou às normas preexistentes levadas em consideração”, no que está de acordo com **Carnelutti** ⁽³⁹⁾ No mesmo sentido, **Berliri** explica a integração como a busca da norma aplicável a um caso que o legislador não regulou expressamente, o que pressupõe a falta de norma jurídica específica, ou lacuna. ⁽⁴⁰⁾ **Alfredo Becker** também entende a

(39) **Fato Gerador da Obrigaçao Tributária**, Ed. Financeiras, 1964, pág. 44 e seguintes.
(40) ob. cit., vol. I, pág. 118.

analogia por extensão não como interpretação, mas criação de regra jurídica nova. (41)

Antagonicamente, **Vanoni** sustenta que através da aplicação análogica não se cria direito novo, eis que apenas há a descoberta de uma proposição jurídica latente, de uma norma fixada indiretamente pelo legislador. Não há ausência de norma, porém de sua formulação expressa; a norma existe inexpressa na plenitude do sistema jurídico. (42) É a posição preferida por **Ferrara**: "A ordem jurídica é uma atmosfera que circunda a vida social em toda a sua completeza, que lhe domina todos os movimentos, que não tolera espaços algum vazio de direito (**horror vacui**). Ordem jurídica e vida social coincidem: aquela é a superestrutura desta. Por isso, embora o direito positivo não apresente disposição especial para certa matéria ou caso, há nele, porém, capacidade e força latente para a elaborar, e contém os germes de uma série indeterminada de normas não expressas, mas ínsitas e viventes no sistema". (43) Assim, o jurista limita-se a procurar, no sistema jurídico a norma latente, inexpressa, o que se contém na atividade de interpretar, sem criação de direito novo.

Mas em matéria de tributação, qualquer que seja a posição doutrinária adotada, a verdade é que o princípio da legalidade exige norma expressa para a criação de tributos, que não pode ser suprida, portanto, pelo emprego da analogia.

Assim também, o recurso aos princípios gerais do direito tributário e do direito público e à equidade esbarra no princípio da legalidade quando se trate de instituir tributo. Do contrário, a contemplação isolada do artigo 108 e seus incisos do CTN poderia conduzir ao absurdo de só à analogia vedar-se aquele resultado, pela aplicação do princípio **inclusio unius, exclusio alterius**.

INFRAÇÕES E SANÇÕES TRIBUTÁRIAS

Didaticamente, designa-se por direito tributário penal ou punitivo o capítulo do direito tributário que estuda as sanções correspondentes às infrações administrativas. Didaticamente, também, direito penal tributário é o capítulo do direito penal que estuda os crimes e penas que tem por ponto de referência a tributação.

(41) ob cit, pág. 119.

(42) ob cit., pág. 324.

(43) *Interpretação e Aplicação das Leis*, Armenio Amado, Coimbra, 1963, pág. 156.

A opção entre direito penal tributário e direito tributário penal não se reduz a uma questão puramente terminológica, sendo antes resultado de posições doutrinárias antagônicas.

Em síntese, há os que situam no direito penal a matéria referente a infrações tributárias e respectivas sanções, e os que consideram o ilícito fiscal estranho ao direito penal.

Para os primeiros, adeptos da tendência penalista, "a infração tributária é, por seus elementos estruturais, idêntica a qualquer outro tipo de infração que lesione o bem jurídico da comunidade e que o ordenamento sanciona com uma pena";⁽⁴⁴⁾ a única diferença entre as infrações contidas no código penal e as de outras leis seria de índole formal. A expressão direito penal tributário, portanto substancialmente penal, mas aplicado ao campo específico da tributação, como denota o adjetivo que lhe é aduzido, atende a este modo de pensar.

A outra corrente separa o ilícito fiscal do ilícito penal, segundo a natureza das infrações, e distingue as sanções em penais e civis ou administrativas. Durante as Terceiras Jornadas Latino-Americanas de Direito Tributário, realizadas em São Paulo, em 1962, aprovou-se a seguinte proposição: "O ilícito tributário e suas sanções integram o direito tributário", recomendando-se também que, na aplicação e interpretação das normas tributárias, no que se refere ao ilícito tributário e suas respectivas sanções, deve-se recorrer às instituições, aos princípios e aos conceitos próprios do direito tributário e, subsidiariamente, aos princípios gerais do direito punitivo.⁽⁴⁵⁾

Hector Villegas, construindo teoria a respeito deste tema, sustenta pertencer o ilícito tributário ao direito penal geral, em situação paralela à do direito penal comum. À infração tributária denomina contravenção ou transgressão, reservando o delito ao campo do direito penal comum. E ao passo que o delito fere diretamente os direitos pessoais e sociais do indivíduo, as transgressões o fazem indiretamente. Para **Villegas**, o crime consistente em envenenar fonte de água de utilização pública atinge imediatamente aqueles direitos, enquanto que não cumprir o contribuinte a obrigação tributária, impossibilitando à administração a vigilância, tratamento e a desinfecção da fonte, constituiria um ataque mediato aos mesmos direitos.⁽⁴⁶⁾

É forçoso entretanto reconhecer a inutilidade de qualquer cri-

(44) SAÍNZ DE BUJANDA, apud GIULIANI FONROUGE, ob. cit., vol. II, pág. 620.

(45) GIULIANI FONROUGE, ob. cit., vol. II, pág. 637.

(46) **Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario**, Depalma, 1972, pág. 197 e seguintes.

tério apriorístico para a determinação da natureza das infrações, cuja fixação depende da discrição política do legislador. A edição da lei pode transformar o que era mera transgressão em crime e vice-versa. A não ser assim, seria impossível admitir o caráter delituoso do contrabando, do descaminho e da sonegação fiscal, quando erigidos em crimes pela ordem jurídica.

Também há uma dificuldade insuperável em distinguir ontologicamente o crime dos demais ilícitos. Não há diferença em substância entre o ilícito penal e o ilícito civil, ensina **Anibal Bruno**. (47) A infração penal não se identifica por suas características intrínsecas; a pena é que lhe dá tal natureza. Crime é todo ato que a lei define e pune como tal. (48)

A pena, sendo espécie do gênero sanção, não esgota o rol dos meios de coerção contra as ações e omissões adversas à ordem jurídica. Toda lei é provida de sanção, consequência do descumprimento da norma jurídica. O que caracteriza a pena, como sanção, é sua natureza retributiva: na impossibilidade, inutilidade ou inconveniência de dotar algumas regras jurídicas de sanções objetivando simplesmente a reposição ao **stato quo ante**, acrescentam-se-lhes sanções retributivas. O direito penal é, assim, segundo **Soler**, "o conjunto de normas dotadas de sanções retributivas". (49) A pena, explica **Anibal Bruno**, "é um recurso extremo de que se vale o legislador quando de outro modo não lhe seria possível assegurar a manutenção da ordem jurídica. A sua oportunidade é marcada pela insuficiência da sanção civil". (50).

Como toda e qualquer outra norma jurídica, as leis tributárias também são providas de sanções, o que é insuficiente para empregar-lhes natureza de direito penal. Das infrações e sanções fiscais ocupa-se o próprio direito tributário, tendo a expressão direito tributário penal a utilidade meramente didática de designar este capítulo do direito tributário.

Igualmente não constitui ramo autônomo o chamado direito penal tributário, designação da mesma forma meramente didática, aplicável à parte do direito penal que trata dos crimes ligados à tributação: contrabando, descaminho, sonegação, fraude fiscal, excesso de exação, falsificação de guias e estampilhas, etc.

(47) **Direito Penal**, Forense, 1959 vol. I, pág. 280.

(48) RUBENS GOMES DE SOUSA, ob. cit., pág. 105.

(49) **Conceito e Objeto do Direito Penal**, Revista de Direito Penal, vol. 4, pág. 37.

(50) ob. loc. cit.

Nestas condições, consegue-se pela independência entre a sanção penal e a tributária e pela possibilidade de sua cumulação e bem assim pela competência dos Estados e Municípios para dispor sobre infrações e sanções fiscais, porquanto não estarão legislando sobre direito penal, o que compete privativamente à União.

As infrações tributárias (portanto não penais) podem ter natureza civil ou reparativa e, em segundo lugar, natureza administrativa. Obedecerão aos princípios (não às regras) do direito punitivo. Em consequência, também aos princípios gerais (não às regras) do processo penal.

Por infração tributária ou fiscal designa-se, genericamente, toda sorte de violações das leis tributárias. Desprovidas de caráter delituoso, porque se esgotam no próprio âmbito do direito tributário, que, como toda disciplina jurídica, define as sanções vinculadas à inobservância de suas regras, as infrações fiscais ou são de natureza civil ou de natureza administrativa.

Infração de natureza civil entende-se a consistente no retardamento do cumprimento da obrigação principal, que tem por objeto o pagamento de valor pecuniário. Vem a ser a mora, combinada com juros ou multa. O caráter patrimonial da infração atribui-lhe natureza civil, exercendo aquelas sanções papel reparatório.

Mas o inadimplemento da obrigação tributária, tanto quanto o descumprimento dos deveres acessórios, pode, segundo o direito legislado, também dar lugar a sanções de caráter punitivo. Serão, então, infrações administrativas, sancionadas não com penas, porém com penalidades. Neste caso, tem aplicação os princípios gerais do direito penal: reserva e anterioridade da lei, retroatividade da lei mais benigna, personalidade da penalidade (a jurisprudência abre exceção ao princípio, sob o fundamento de que as multas já aplicadas incorporam-se ao passivo do contribuinte, transmitindo-se assim aos seus sucessores) e possibilidade de descharacterizar-se a infração mediante prova de ausência de culpa.

De igual forma, ao processo administrativo, tendo por objeto a aplicação da penalidade, são aplicáveis os princípios gerais do direito processual penal.

A correção monetária dos débitos fiscais não é sanção. É mera consequência normativa da verificação da hipótese desvalorização da moeda.

As dívidas de valor, isto é, aquelas que não tem por objeto a entrega de soma em dinheiro, porém prestações de ordem diversa, é natural que sofram a incidência da correção monetária, meio pelo qual, nesses casos, realiza-se o papel de simples instrumento de avaliação reconhecido à moeda.

O tributo pertence à categoria das dívidas pecuniárias, nas quais a moeda é meio de pagamento. Objeto da obrigação tributária é, precisamente, a entrega ao Estado de certa soma de dinheiro. Normalmente, portanto, o débito fiscal deveria estar sujeito ao princípio do valor nominal.

Entendida a sanção em sentido estrito, significando castigo ou penalidade, evidentemente com ela não se confundirá a correção monetária, cuja função reside tão somente em compensar a depreciação do valor monetário. Será, então, a correção monetária, como a conceituou **Amilcar de Araujo Falcão**, "uma técnica de auto-defesa da ordem jurídica, que veria periclitar valores essenciais, se não fosse possível socorrê-los com essa forma de ventilação monetária".⁽⁵¹⁾

Vista entretanto com maior amplitude, a sanção aparece como consequência da violação da norma jurídica. Sob este prisma, a correção monetária poderá ser considerada sanção, desde que o direito positivo estabeleça como pressuposto de sua incidência o recolhimento extemporâneo do tributo; a desvalorização da moeda, assim, ao invés de hipótese de aplicação da correção, será apenas condição da efetividade da sanção. A mora no descumprimento da obrigação tributária será o fato gerador da correção monetária, que todavia permanecerá condicionada à efetiva ocorrência da depreciação da moeda.

O caso contemplado pelo artigo 134 do CTN configura sanção para o terceiro, cuja aplicação ou efetivação satisfaz a obrigação tributária em virtude da aplicação do princípio da solidariedade.

A relação jurídica tributária é, essencialmente, uma relação obrigacional, cujo surgimento está condicionado à realização do pressuposto de fato definido em lei.

Dois elementos, segundo a doutrina, integram a obrigação: o **débito**, consistente no próprio dever de prestar, e a **responsabilidade**,

(51) *A Inflação e suas Consequências sobre a Ordem Jurídica*. Revista de Direito Público, vol. 1, pág. 54.

que traduz a vinculação do patrimônio do devedor ao cumprimento da prestação.

À lei é possível separar tais elementos, de modo a atribuir a responsabilidade a pessoa diversa da obrigada a cumprir a prestação (débito). O fenômeno é conhecido pelo direito tributário, surgindo então, ao lado do contribuinte originário, sujeito passivo por excelência, em face da sua natural vinculação ao pressuposto de fato da obrigação, outros devedores, responsáveis por transferência ou substituição.

Não é absolutamente necessário que a lei indique de maneira explícita o sujeito passivo originário. Ele será identificado pelo intérprete através do exame da pessoa ligada ao fato jurídico gerador do tributo. Ao revés, a atribuição da responsabilidade pelo pagamento do débito fiscal a terceiros, por isso que não participantes do pressuposto de fato, há de estar estabelecida individualmente na norma jurídica. Duas situações podem se apresentar: ou a lei vincula da mais alguém à relação tributária, declarando-o solidário para com o pagamento do tributo (responsabilidade por transferência), ou a lei, fazendo o mesmo, exclui entretanto a responsabilidade do contribuinte originário (responsabilidade por substituição).

Enquanto na responsabilidade por transferência, o pagamento do débito tributário, de que é devedor o contribuinte originário, passa a ser exigível também de outros devedores (responsáveis), na responsabilidade por substituição a obrigação tributária, ao se realizar o pressuposto de fato, já surge vinculando apenas o terceiro, substituto.

De responsabilidade por transferência ocupa-se o artigo 134 do CTN, declarando solidárias com o contribuinte originário, quanto ao cumprimento da obrigação, as pessoas ali enumeradas. Porém com uma particularidade, na parte em que condiciona a atribuição da responsabilidade às omissões praticadas pelos pais, tutores, curadores, administradores, inventariantes, síndicos de massa falida, comissário de concordatas, tabeliães e sócios de sociedades de pessoas em liquidação, que administraram, a títulos variados, os interesses de contribuintes originários.

Se o inadimplemento de obrigações tributárias a cargo dos sujeitos passivos originários decorrer da negligência com que se houverem os representantes ou tabeliães omitindo providências impostas por lei, respondem estes solidariamente com aqueles, diz o artigo 134 do CTN.

Como a solidariedade, nesta hipótese, é condicionada ao desempenho irregular de atribuições ou encargos, a transferência da responsabilidade configura verdadeira sanção, visto aparecer como consequência da inobservância de algum preceito normativo.

Os princípios aplicáveis às infrações punidas com sanções indenizatórias são os princípios gerais do direito, que incidem sobre as hipóteses de inadimplemento de matéria patrimonial, que poderão estar contidos na lei tributária ou, à sua falta, na lei civil. As sanções, no caso, serão automáticas, objetivas, transmissíveis, cumuláveis, retroativas e proporcionais ao dano, ao tempo e à importância devida.

As sanções previstas em leis tributárias não se distinguem, em substância, das previstas por outras normas jurídicas. Acontece que do caráter patrimonial da obrigação tributária decorre que a inobservância, por parte do contribuinte, da norma que a instituiu, ocasiona um prejuízo ao sujeito ativo. Com o intuito de reparar o dano a norma tributária estabelece desde logo a sanção que incidirá na hipótese de ser infringido o comando primário. Além dos juros, poderá ser prevista multa de mora, que o legislador fixa pela consideração de que o interesse público e o princípio da continuidade dos serviços incumbidos à Administração não se conciliam com a idéia de apuração de perdas e danos.

Terão natureza civil as sanções destinadas a reparar os efeitos da inadimplência da obrigação que tem por objeto o tributo.

À falta de regime específico traçado pela lei tributária que instituiu a sanção, esta se submete aos princípios gerais que a seu respeito encontram-se na lei civil.

Violado o preceito primário, configura-se concretamente a hipótese de incidência da sanção e esta incide automática e infalivelmente, produzindo os efeitos que lhe são próprios. O intérprete e o aplicador limitam-se a reconhecer que houve a incidência, por decorrência única e exclusivamente da realização do pressuposto de fato.

A natureza patrimonial da infração e da sanção tributárias, neste caso, afastam qualquer idéia de submeter a sanção a qualquer outra graduação que não seja a prevista em lei. Não só a sanção independe de dosagem, como também de toda e qualquer consideração a respeito do elemento subjetivo com que se houve o infrator. A sanção de caráter civil faz abstração da intenção do agente, da culpa ou do dolo com que a infração foi praticada.

Não constituindo penalidade, a sanção reparatória refoge ao princípio da personalidade e transmite-se aos sucessores do contribuinte, como todo e qualquer vínculo obrigacional.

Violando a lei e sujeitando-se à sanção reparatória, nem por isso o infrator se exime das sanções punitivas, que reposam em fundamentos diversos, pois tem por finalidade infligir um mal ao infrator, com funções repressivas e intimidativas. A autonomia das sanções reparatórias e punitivas permite a acumulação de ambas.

Só será porém indenizatória a sanção que se proporcionar ao valor do dano ou à importância devida, ao tempo transcorrido entre a data da infração e a da satisfação do direito do sujeito ativo. Quebrada a proporcionalidade, a sanção deixará de possuir caráter reparatório, assumindo natureza de penalidade.

IMUNIDADE E ISENÇÕES

Isenção tributária revogada equivale, para os antigos destinatários, a tributo novo.

Há quem veja no ato de isentar uma renúncia ao poder de tributar. A rigor, no Estado de Direito, nem se pode falar de exercício de poder tributário: organizando-se constitucionalmente, o estado soberano impõe a si mesmo limitações ao exercício dos poderes que lhe são inerentes. O poder tributário, pois, antecede a idéia de constituição, a partir da qual reservas especiais se impõem ao seu exercício. Disforme e desprovido de qualquer condicionamento, o poder tributário, sob o legislador constituinte, encerra-se dentro de certas fronteiras e se transmuda em competência tributária. O ente soberano se auto-limita, fixando a competência das entidades políticas que, na federação, o compõem.

Como a competência tributária se exerce por meio da descrição legislativa das hipóteses em que os tributos são devidos, renunciar a ela equivaleria a desfazer-se o Estado, definitivamente, da faculdade constitucional de editar leis, o que é inadmissível. Sendo assim o que há é tão somente o não exercício da competência de instituir exações em determinados casos, o que não implica renúncia, segundo melhor entendimento. E, visto pelo outro lado, este não exercício se mostra pelo seu aspecto positivo, pois em verdade o Estado exercita a competência de, por lei, estabelecer isenções.

Também não parece importar a isenção uma limitação à competência tributária, salvo quando tenha por sede preceito constitucional,

a exemplo do estampado no artigo 19, par. 2.º, da Emenda n.º 1/69: "A União, mediante lei complementar e atendendo a relevante interesse social ou econômico nacional, poderá conceder isenções de impostos estaduais e municipais." Em casos como este, a competência tributária, que já contém em si mesma idéia de limitação, nasce desde logo sujeita a tal condicionamento.

Portanto, a conceituação das isenções como auto-limitação da competência tributária já não se mostra adequada, uma vez que existe a possibilidade de a norma isentiva provir de entidade diversa da tributante.

Tampouco devem as isenções ser encaradas como favor legal ou privilégio fiscal. **Souto Maior Borges** revela a frontal colisão de tais conceitos com o princípio constitucional da isonomia, que não admite o exercício discriminatório da competência tributária: "Se o regime jurídico material da tributação está sob reserva de lei, necessariamente vincula-se a legislação tributária ao princípio constitucional da isonomia." (52)

Sob prisma diverso, ponderável corrente doutrinária, cujos defensores vem entretanto decrescendo acentuadamente, explica a isenção como sendo a dispensa do pagamento do tributo. Deste ponto de vista, a obrigação tributária se perfecciona e subsiste, sem exigibilidade, porém, da prestação, que é excluída pela lei de isenção, segundo o iter jurídico referido por **Souto Maior Borges**:

- 1.º momento: A lei tributária incide concretamente sobre o fato gerador hipoteticamente nela previsto.
- 2.º momento: Como decorrência da incidência da lei sobre o fato gerador, surge a respectiva obrigação tributária.
- 3.º momento: A lei dispensa o pagamento do tributo limitando-se, pois, a excluir a exigibilidade do crédito tributário; vale dizer que, por uma metamorfose jurídica, a lei tributária transforma o fato gerador em fato isento. (53)

Esta tendência, que se refletiu no Projeto do Código Tributário Nacional, concebe a existência de obrigação destituida de prestação, caindo, portanto, em contradição. A obrigação, segundo **Clóvis**, tem, como idéia correlativa, o direito pessoal do crédito. (54) Obrigação

(52) ob. cit., pág. 50.

(53) idem, pág. 163.

(54) ob. cit., vol. 4, pág. 7.

sem crédito ou prestação, ou não chegou a se formar, ou já se extinguiu, por falta de objeto. A prestação, leciona **Orlando Gomes**, é elemento decisivo do conceito de obrigação: "para que a relação obrigacional se estruture, mister se faz que uma das partes fique adstrita a **dare**, **facere**, ou **praestare**, como esclareceu o jurisconsulto **Paulo**, isto é, a transferir a propriedade de um bem e a concessão de outro direito real, a praticar ou abster-se de qualquer ato, ou a entregar alguma coisa sem constituir direito real." (55)

Por outro lado, esta colocação conduz à coexistência de regras antagônicas, o que o direito repele. Não é possível a aplicação, a uma mesma situação jurídica, de duas regras contraditórias, uma determinando o pagamento do tributo e, outra, dispensando-o. O sistema jurídico desacolhe a convivência, sobre o mesmo objeto, de disposições incompatíveis, de mandamentos opostos ligados a uma só hipótese de incidência.

Atento à incoerência em que incorre a explicação da isenção como dispensa do pagamento do tributo, **Alfredo Becker** esclarece que a obrigação tributária, havendo regra de isenção, não chega a se constituir, porque o efeito da regra de isenção é precisamente o de modificar a norma que prevê a incidência do tributo, dela subtraindo ou a ela acrescentando um elemento que altera a composição da hipótese legal: "aquele elemento faltante, ou excedente, é justamente o elemento que, entretanto na composição da hipótese de incidência da regra jurídica de isenção, permitiu diferenciá-la da regra jurídica de tributação, de modo que aquele elemento sempre realizará uma única hipótese de incidência: a da regra jurídica da isenção, cujo efeito jurídico é negar existência de relação jurídica tributária. A regra jurídica de isenção incide para que a de tributação não possa incidir. A regra jurídica que prescreve a isenção, em última análise, consiste na formulação negativa da regra jurídica que estabelece a tributação." (56)

Na mesma linha de raciocínio, **Souto Maior Borges** considera a isenção hipótese de não incidência legalmente qualificada (57)

O tributo está adstrito ao princípio da legalidade: só por lei pode ser instituído, mediante a descrição hipotética do fato a cujo acontecimento concreto é condicionado o nascimento da obrigação tributária. Somente por lei, consequentemente, poderá ser modificada ou desfeita a hipótese de incidência da regra tributária.

(55) **Obrigações**, Forense, 1966, pág. 19.

(56) ob. cit., pág. 277.

(57) ob. cit., pág. 182.

Via de regra, as disposições que concedem isenções fazem parte da lei tributária material, da própria lei que cria o tributo.

Assentado que a isenção constitui hipótese de não incidência legalmente qualificada, ao estabelecê-la, no corpo da mesma lei que institui o tributo, o legislador segue a técnica de desdobrar por diversos dispositivos a definição da hipótese de incidência. Ao preceito em que a descreve genericamente, acrescenta outro, modificativo do primeiro, alterando um ou mais aspectos da hipótese de incidência. As disposições espalhadas pelo texto da lei permitirão, a final, a perfeita compreensão da hipótese de incidência como uma unidade.

É comum, entretanto, a isenção estabelecida por lei posterior à instituidora do tributo. Neste caso, a norma de isenção terá alterado a configuração da hipótese de incidência descrita na lei anterior, excluindo um dos aspectos por ela apresentados. Desta forma, ocorrido concretamente um fato com as características previstas na regra de isenção, já não haverá identidade entre ele e a hipótese de incidência da lei do tributo, cujo mandamento, por consequência, deixará de incidir. O tributo não será devido, porque sem a incidência da regra jurídica sobre o fato nenhuma obrigação tributária será constituída.

A disposição isentiva modifica, pois, a lei tributária, sem contudo revogá-la, pelo princípio *lex specialis non derogat generali*. A disposição especial — ensina **Carlos Maximiliano** — afeta a geral, apenas como restringir o campo de sua aplicabilidade; porque introduz uma exceção ao alcance do preceito amplo, exclui da ingerência deste algumas hipóteses.”⁽⁵⁸⁾

A revogação da norma de isenção, tanto nas hipóteses em que esta foi disposta na própria lei tributária, quanto nas em que decorrem de lei posterior, produz nova modificação sobre a hipótese de incidência do tributo, reincluindo em sua descrição aspectos até então excluídos de seu campo de atuação.

Seja porque a lei tributária, a partir do momento em que lhe é subtraida a disposição isentiva, passa a vigorar com maior amplitude, seja porque a lei anterior, que não foi abrogada, readquire toda sua plenitude assim que revogada a isenção disposta por lei posterior, a verdade é que, em ambos os casos, fatos até então não contemplados pela hipótese de incidência do tributo passam a sê-lo,

(58) *Hermeneutica e Aplicação do Direito*, Freitas Bastos, 1951, pág. 431.

o que, evidentemente, equivale a nova descrição da hipótese de incidência, ou seja, a criação de tributo novo.

Torna-se indeclinável, portanto, o princípio da anualidade, como de resto reconhece o artigo 104 do CTN, observada, entretanto, sua conformação constitucional.

Imunidade não pode ser renunciada em hipótese alguma. Isenção genérica não pode ser renunciada, porque se trata de obrigação ex-lege, também excluída ex-lege. Isenção condicional, cuja condição depende da vontade do titular, pode ser renunciada.)

Enquanto a isenção altera a hipótese de incidência da regra tributária, fazendo com que nenhuma obrigação se constitua, a imunidade exclui a própria competência de instituir tributos contra certas pessoas ou com base em determinados pressupostos.

Ao proceder à discriminação de rendas, a Constituição não só separa as fontes de receita tributária suscetíveis de exploração pelas entidades de direito público, como também nega-lhes o exercício da competência nos casos que especifica, por decorrência do sistema ou em função de certos valores julgados merecedores de proteção especial.

Através da imunidade, leciona **Souto Maior Borges**, resguardam-se princípios, idéias forças ou postulados essenciais ao regime político, assim como assegura-se a incolumidade de valores éticos e culturais consagrados pelo ordenamento constitucional positivo e que se pretende manter livres das interferências ou perturbações da tributação. (59)

Operando a exclusão da competência tributária, vedando o seu exercício por parte da União, dos Estados e dos Municípios sobre determinadas pessoas, por razões subjetivas ou objetivas, a imunidade só pode decorrer de preceito constitucional, visto constituir matéria constitucional o condicionamento do poder tributário, a distribuição de áreas de competência e o estabelecimento de outras limitações.

Tendo por sede disposição constitucional, não se concebe que a imunidade possa ser renunciada. Ainda que se admitisse o domínio da vontade dos administradores de entes públicos, mesmo assim não poderia ela se sobrepor ao ordenamento constitucional. "O fim, — e não a vontade, — domina todas as formas de administração":

(59) ob. cit. pág. 211.

assim **Ruy Cirne Lima** sintetiza admiravelmente a exaustiva sujeição da administração à ordem jurídica. (60) Abstendo-se de invocar a imunidade tributária e de fazê-la atuante, o administrador público estará não apenas infringindo preceito constitucional, como também realizando pagamento sem título que o legitime.

Além disso, nesta hipótese, como na de a imunidade recair sobre pessoa de direito privado, se não for ela invocada pelo respectivo destinatário, nem por isso formar-se-á a relação tributária, cuja conceção é inexoravelmente impedida pela Constituição.

Impossível, portanto, raciocinar em termos de renúncia de imunidade.

Na estrutura de toda lei encontra-se uma hipótese de incidência e um mandamento, de tal forma que, realizado o fato retratado na primeira, o segundo incide automática e infalivelmente. O fenômeno ocorre de forma inevitável, não obstante se lhe negue reconhecimento. Assim, a inexistência de obrigação tributária, consequência da regra de isenção, não pode ser afastada pela vontade do contribuinte. De natureza **ex-lege**, a obrigação tributária, também excluída por força de lei, é insusceptível de ser gerada pela vontade do particular. Também aqui, por isso, é inviável pensar-se em renúncia de isenção.

Nem as isenções condicionais, a rigor, comportam renúncia. Com o implemento da condição, a isenção adquire eficácia e à sua renúncia opõem-se os obstáculos levantados à renúncia das isenções não condicionais. A renúncia do contribuinte apenas se dará quanto ao implemento da condição, se potestativa, e não propriamente em relação à isenção, que se reveste sempre de natureza **ex-lege**.

Dispensando a atuação do preceito isentivo, na verdade jamais será tributo o pagamento feito pelo contribuinte isento ao erário, porém um negócio jurídico de natureza diversa, v.g., uma doação.

A lei que reproduz imunidade é totalmente inócuia. Se restringí-la, será inconstitucional. Pode entretanto ocorrer que, ao ampliar o seu campo, esteja estabelecendo verdadeira isenção.

Carece de eficácia a lei que reproduz preceito imunitório. Traduzindo a imunidade uma limitação ao exercício da competência tributária, excluindo do alcance da lei sujeitos, coisas e situações, restringe-se sua previsão ao texto constitucional.

(60) **Princípios de Direito Administrativo Brasileiro**, Sulina, 1954, pág. 22.

O mesmo nível em que se situam as pessoas políticas impede que a lei editada por uma iniba o exercício, pelas demais, de faculdades reconhecidas constitucionalmente. Nenhuma relação de subordinação vincula União, Estados e Municípios, pelo que inadmite-se a ingerência de uns sobre os outros. Qualquer restrição imposta pela União aos Estados e Municípios e sobre estes por aqueles fere a autonomia que a Magna Carta resguarda solenemente.

Nem mesmo à lei complementar, de caráter nacional, veículo por excelência da disciplina das limitações constitucionais ao poder de tributar, é dado criar condicionamentos à competência dos Estados e Municípios. Só a Constituição os cria. (61)

Reproduzindo imunidade, a lei mostra-se inteiramente inócuia, pois o fato de ter sido editada em nada modifica o sentido do preceito imunitório traçado pela Constituição. Mesmo na ausência da lei, a imunidade atua, bastando para isto a eficácia do mandamento constitucional. A mera repetição, por lei, de dispositivos constitucionais de imunidade, caracteriza o **bis in idem** a que se refere **Souto Maior Borges**, embora veja nisto conveniência didática, administrativa e até mesmo de ordem sistemática (62).

Assim como a lei é impotente para ampliar imunidades, também o é para restringi-las, pela simples consideração de que não pode tirar o que é dado pela Constituição.

Se, pôs-dono sobre imunidades, a lei federal, estadual ou municipal alargar o âmbito de sua incidência, de imunidade já não estará tratando, porque matéria privativa do ordenamento constitucional, porém de simples isenção, aplicável aos tributos das respectivas competências e que não elimina a possibilidade de ulterior revogação, por não superpor nenhum embaraço ao exercício do chamado poder tributário.

Pode ser estabelecida isenção geral, extensiva a tributos futuros.

Quanto à extensão, as isenções podem ser gerais e especiais. Estas dizem respeito a um ou mais tributos, especificados isoladamente ou por categorias, ao passo que aquelas alcançam todas as espécies tributárias, impostos, taxas e contribuições.

Pelo ângulo da duração, **Souto Maior Borges** classifica as isenções em permanentes, aquelas que perduram enquanto vigora a lei

(61) GERALDO ATALIBA. *Normas Gerais*, Revista de Direito Público, vol. 10, pág. 67.

(62) cb. cit., pág. 119.

iseniva, e transitórias, quando a lei prescreve-lhes vigência limitada no tempo. (63)

A concessão de isenção se estende apenas aos tributos em vigor, todos ou alguns. Nada impede, contudo, que a lei expressamente projete seus efeitos também para o futuro, de modo a abrangam tributos vindouros, por instituir.

A lei tributária que for editada posteriormente à isenção, há de ser interpretada em consonância com esta, sem revogá-la, visto como a lei nova que estabeleça disposições gerais, a par das especiais já existentes, não revoga nem modifica a lei anterior.

Isto porém não implica inalterabilidade absoluta da regra de isenção, que a qualquer tempo poderá ser revogada pelo legislador.

Toda e qualquer isenção pode ser revogada pelo legislador que a concedeu. Se se tratar de isenção condicional, em virtude do princípio do respeito pelo direito adquirido, o Estado fica automaticamente obrigado a admitir a compensação de débitos dos contribuintes que preeenchem as condições.

Assim como a tributação, o estabelecimento de isenções está sujeito ao princípio da estrita legalidade. Mesmo porque, se o tributo é instituído em lei, somente outra poderá introduzir alterações em sua hipótese de incidência.

O poder legislativo é exercido perenemente pelo Estado, sem conhecer outras limitações além das ditadas pela Constituição. O fato de ter concedido isenções, não tolhe o legislador de, posteriormente, editar lei em contrário, revogando-as, dentro da ampla faculdade de revogação de leis. Da mesma maneira que à lei é permitido, a qualquer tempo, criar tributos novos, autorizados pela Constituição também lhe é dado derrogar isenções dispostas por lei anterior.

No poder de legislar comprehende-se o de estabelecer disposições normativas, regras obrigatórias de conduta, e o de modificá-las ou extinguí-las, segundo os reclamos sociais. "A vida das normas jurídicas — observa **Oscar Tenório** — não é eterna. Elaboradas para as relações dos homens em sociedade, tem o seu destino condicionado ao substratum social que elas disciplinam e ordenam. As mutações constantes na vida dos grupos determinam alterações no direito." (64)

(63) *idem*, pág. 283.

(64) *Lei de Introdução ao Código Civil*, Borsoi, 1955, pág. 64.

Assim, o problema da revogação das isenções não oferece aspectos diferentes do problema da revogabilidade das leis em geral.

Um destes aspectos diz respeito ao princípio da segurança jurídica, resguardado constitucionalmente. É que ao lado de isenções puras e simples, concedidas gratuitamente, há as isenções condicionadas à prática, pelo contribuinte, de atos ou fatos previstos na lei concessiva.

A isenção condicional apresenta, assim, caráter bilateral: desde que pratique os atos ou fatos exigidos pela lei, o contribuinte adquire direito à isenção. E “a bilateralidade da relação nascida da lei de concessão, conclui **Seabra Fagundes**, impõe ao poder outorgante respeitar a outorga por ele feita.”⁽⁶⁵⁾

Com efeito, a Constituição não tolera que a lei prejudique o direito adquirido, que exprime a idéia de relação jurídica totalmente concluída. O princípio, encerrando uma limitação à faculdade de revogar, veda à lei derogatória de isenção condicional a produção de efeitos retroativos, o que vale dizer que a lei nova é insusceptível de alcançar a relação jurídica constituída sob o império da lei revogada. O respeito ao direito adquirido faz com que a isenção obtida pelo beneficiário se projete no tempo, a despeito da revogação. O regime jurídico da isenção, disposto pela lei antiga, incorpora-se ao estatuto pessoal do contribuinte, ao seu patrimônio jurídico, assim que preenchidas as condições.

Por isso, deve-se dissentir da conclusão, na parte em que sustenta ser o Estado obrigado a admitir a compensação de débitos. O direito adquirido é o direito à isenção, nos termos da lei revogada, cujos efeitos perduram, por não poderem ser atingidos pela lei nova que revoga a isenção condicional. Perdurando os efeitos da regra de isenção, incorporados ao **status** legal do contribuinte, como reconhecem **Amilcar Falcão** e **Souto Maior Borges**⁽⁶⁶⁾, é por eles neutralizada a eficácia da lei que a revoga, sendo pois lícito inferir que, deixando esta de incidir, nenhum débito tributário é gerado contra o contribuinte, tornando-se assim descabida a idéia de qualquer compensação.

As isenções condicionais são, portanto, perfeitamente revogáveis, respeitando-se os direitos adquiridos. Com tais nuances é que merece ser interpretado o art. 178 do CTN.

(65) **Revogabilidade das Isenções Tributárias**, Revista de Direito Administrativo, vol. 58, pág. 9.

(66) **Isenções** pág. 99.

PROCEDIMENTO TRIBUTÁRIO

Não é obrigatório o contraditório no procedimento administrativo tributário. É obrigatório o procedimento para aplicação de penalidades e será necessariamente contraditório, porque o par. 15 do artigo 153 da Constituição trata de um direito de todos contra a manifestação do poder de punir do Estado.

Nenhum princípio superior expresso impõe à lei a previsão de procedimento contraditório, como forma pela qual a Administração deva exercer as funções de execução do direito. Nada exige, de modo absoluto, que a Administração, pondo-se em contato com os administrados, na atividade externa que leva ao cumprimento da lei, assegure-lhes o direito de defesa, com a produção de provas que lhe é inerente.

Idênticas observações mostram-se pertinentes quando se examina a atividade tributária, que participa da natureza administrativa, objetivando a declaração das obrigações devidas pelos contribuintes por força de lei.

Tende-se todavia, como nota **Miguel Reale**, a dar progressiva extensão, à esfera administrativa, de certas normas de processo e procedimento conhecidas no âmbito judicial, não apenas por respeito à segurança e à certeza do direito⁽⁶⁷⁾ como também por medida de economia, pois vários conflitos podem ser solucionados na instância administrativa, tornando-se desnecessário recorrer ao Judiciário.

É pois recomendável que as leis fixem as formas pelas quais a Administração reconhece direitos e deveres dos particulares, delimitando os respectivos campos de atuação e assegurando a legalidade das decisões. Assim entende **Marcello Caetano**, equiparando a atividade administrativa a uma atividade em larga escala processual; e observa: "esta ordem processual é de regra na atividade jurídica da Administração, mesmo quando se trata apenas de aplicar **ex-officio** a lei a um caso concreto..."⁽⁶⁸⁾

Gilberto Ulhoa Canto, autor de anteprojeto de lei orgânica do processo tributário federal, também enuncia como um dos postulados do processo tributário a preservação da mais ampla defesa dos contribuintes⁽⁶⁹⁾

(67) **A Ordem Processual Administrativa como Condição de Garantia Individual**, Revista de Direito Público, vol. 18, pág. 83.

(68) **Manual de Direito Administrativo**, Forense, 1970, pág. 1180.

(69) GERM WILLI ROTHMANN, **O Processo Tributário**, Rev. Direito Público, vol. 5, pág. 84 e seguintes.

Contemplado em lei o contraditório, a defesa do contribuinte no procedimento tributário passa a formalidade essencial, à qual se condiciona a validade da decisão da Administração. "Não pode ter executoriedade qualquer ato administrativo para o qual a lei previu o direito de defesa e este não pode ser exercido...", sentenciou **Fernando H. Mendes de Almeida**, acrescentando: "Procedimento fiscal em que o administrado não é cientificado, nem pode defender-se, porque não foi cientificado, é **nulo**, porque não se exauriu nele o quanto necessário para que o ato administrativo que lhe serve de conclusão seja **perfeito** e produza **efeitos jurídicos insuprimíveis**, segundo a lição de **Codacci Pisanelli**"⁽⁷⁰⁾

No que diz entretanto com a aplicação de sanções punitivas, a lei que regule o procedimento administrativo tributário não pode deixar de garantir ao infrator o direito de defesa.

A Administração não pode impor penalidade sem observar o parágrafo 15 do artigo 153 da Constituição.

Se o procedimento administrativo tributário em regra não deve obediência ao princípio do contraditório, o mesmo não acontece com os que visam a aplicação de penalidades pela Administração. É pacífica a submissão da imposição de sanções punitivas à garantia constitucional da ampla defesa.

O par. 15 do artigo 153 da Constituição não se dirige apenas ao processo criminal, alcançando todos os casos de aplicação de punições deixados à atividade administrativa.

É que no direito pátrio — assevera **José Frederico Marques** — está implícita, entre as garantias constitucionais, a do chamado **due process of law, standard** jurídico do direito anglo-americano, segundo o qual ninguém será privado da vida, da liberdade ou da propriedade sem o devido processo legal⁽⁷¹⁾

Para **Fernando H. Mendes de Almeida**, o administrado deve poder defender-se sempre que a Administração lhe impute alguma prática sancionada com penalidade; em tal hipótese, a Administração não se limita "a despachar graça ou mercê, nem direito. Ela faz uma imputação consistente em atribuir a alguém: um ilícito fiscal administrativo ou um ilícito administrativo, consistente em infração do dever funcional, pontos que, necessariamente, formulam a posição dos

(70) **Nulidade de Processo Fiscal por Irregularidade de Intimação**, Revista de Direito Público, vol. 5, pág. 119 e 121 — os grifos são do original

(71) **A Garantia do "due process of law" no Direito Tributário**, Rev. Dir. Público. vol. 5, pág. 28.

contrários, que induz, logicamente, o direito de defesa para o destinatário de cada um destes atos. Com esta nota, parece dever-se concluir que, em todos os casos de atividade externa da Administração Pública que contenha alguma imputação, deve ficar fora de dúvida que à imputação tem de corresponder defesa" (72)

A lição de **Pontes de Miranda** é no mesmo sentido: "A defesa, a que alude o par. 15, é a defesa em que há acusado; portanto a defesa em processo penal, ou em processo fiscal penal ou administrativo, ou policial." (73)

A possibilidade de discussão de litígios tributários na esfera administrativa e judicial não configura um só procedimento, mas dois procedimentos essencialmente distintos quanto à forma e quanto aos efeitos.

Em suas "idéias gerais para uma concepção unitária e orgânica do processo fiscal", **Rubens Gomes de Sousa** expõe os motivos pelos quais dever-se-ia considerar o processo judicial como prolongamento do procedimento administrativo fiscal. A finalidade única das fases oficiais e contenciosa do processo justificaria esta conceituação. Tanto a atividade administrativa quanto a judicial visam fazer justiça, podendo a contenciosidade surgir numa ou noutra, o que confirma a identidade substancial dos desdobramentos do processo fiscal. (74)

Rubens Gomes de Sousa concorda, porém, com a diversidade formal existente entre os pronunciamentos da Administração e do Poder Judiciário.

Reside, com efeito, nesta diversidade formal o primeiro obstáculo à unificação das fases administrativa e judicial do processo tributário.

Processo, em verdade, além de significar um conjunto de atos encadeados, uns sucedendo os outros, é, essencialmente, instrumento compositivo de litígios, pelo qual se exerce a função estatal de administração da justiça relativamente a casos particulares e contenciosos, ou seja, o exercício da jurisdição.

O desenrolar da discussão administrativa, assim, só admite a idéia de procedimento, coordenação de atos que se sucedem em função de um objetivo final.

(72) **Nulidade do Processo** ..., Revista de Direito, 5, pág. 119.

(73) **Comentários à Constituição de 1967 com a Emenda n.º 1 de 1969**, Rev. dos Tribunais, vol. V, pág. 235.

(74) Revista de Direito Administrativo, vol. 34, pág. 14.

"A administração — ensina **José Frederico Marques** — também atua sob o regime da legalidade, pelo que tem a lei como norma e limite de suas atividades. Difícil é, por isso, estabelecer, teoricamente, a distinção entre função administrativa e função jurisdicional".

Há entretanto certas características que as distinguem. A atividade administrativa é espontânea, enquanto a jurisdicional só se exerce mediante provocação de uma das partes entre as quais se compõe a lide. A aplicação da lei, para solucionar o litígio, vem a ser o objetivo específico do Poder Judiciário, ao passo que para a

Administração a execução da lei é meio pelo qual se exercem suas funções. Ainda, a jurisdição supõe relação processual em que um dos elementos situa-se em área estranha à do litígio e está por isso apto a resolvê-lo com imparcialidade. E, acima de tudo, a jurisdição atua através do processo, que se encerra com decisão dotada da força da coisa julgada.

No procedimento tributário, assim, a palavra da Administração, não sendo oriunda de órgão independente, localizado fora e acima do litígio, e a cujos efeitos não está atribuída a qualidade da imutabilidade, não equivale a um pronunciamento jurisdicional. Resume-se à aplicação da lei, como função que se localiza na atividade geral da Administração.

Decisão regular e final da Administração é para ela vinculante, salvo erro de fato. Isto entretanto não impede que ela possa pedir ao Judiciário revisão de decisões benéficas ao contribuinte.

A atividade administrativa exercida no sentido de executar as leis tributárias é plenamente vinculada, nada restando à discreção da autoridade administrativa. O momento, o modo e a amplitude da atuação administrativa são objeto de comprida previsão legislativa.

Proferido o ato decisório, a Administração a ele fica adstrita; revogá-lo, equivaleria a desrespeitar o comando legal que presidiu a prática do ato e a conferir à Administração preponderância sobre a vontade da lei, o que é inadmissível.

Passíveis de revogação pela Administração apenas são, pois, os atos discricionários, em cuja conceituação não se enquadram os de administração tributária. Somente quando deixada ao administrador a faculdade de decidir sobre o momento e o modo de agir, a conveniência e a oportunidade da atuação, é que se pode falar de atos discricionários e mesmo a revogação destes é limitada pela situação jurídica individual gerada por sua prática.

O Direito Administrativo distingue a revogação da anulação, segundo o ato seja cancelado por razões de mérito (oportunidade e conveniência) ou em virtude de nulidades. O poder de revogar se contém, assim, na esfera da competência exclusiva da Administração, em cuja função não pode ser substituída. Ao contrário, a anulação pode ser decretada também pelo Poder Judiciário.

Não é necessário examinar a discussão doutrinária que se trava no direito comparado para se concluir que o nosso sistema jurídico

positivo recusa às decisões administrativas força de coisa julgada, qualidade privativa dos pronunciamentos judiciais, em face do princípio judiciarista adotado pela Constituição. Os limites impostos à faculdade de a Administração rever seus próprios atos não significam imutabilidade de seus efeitos, mas decorrem do respeito devido ao ato jurídico perfeito e ao direito adquirido, resguardados pela ordem constitucional sob inspiração do princípio da certeza do direito.

Ato administrativo perfeito, regular, tendo engendrado situação jurídica individual, é portanto insuscetível de revogação ditada pelo discricionarismo da autoridade.

Não assim os atos irregulares, contrários à lei e por isso contaminados de nulidade em um ou mais de seus elementos. Em princípio, estes atos, imperfeitos, e, por consequência, inaptos à criação de direitos merecedores de proteção, mostram-se passíveis de anulação, decretada, inclusive, pela própria autoridade administrativa.

Já não se prende a doutrina contemporânea a preconceitos de antigamente. Nada mais erroneo, para **José Frederico Marques**, do que afirmar não poder o Executivo invalidar, por sua própria autoridade, o ato administrativo anulável, visto não haver aí a definitividade peculiar às decisões jurisdicionais⁽⁷⁹⁾

"A anulação é, em suma, um dever do órgão estatal, ou, para empregarmos a terminologia de **Santi Romano**, um poder-dever que surge toda vez que se lhe depare uma ilegalidade", escreve **Miguel Reale**, discriminando entretanto a ilegalidade manifesta, nulidade absoluta, de pleno direito, da nulidade relativa, cuja decretação reserva exclusivamente ao Poder Judiciário, só admitindo o anulamento pela Administração na primeira hipótese⁽⁸⁰⁾

Mostra este mesmo autor como, deixando de agir com presteza, perde a Administração o benefício da declaração unilateral da nulidade (*benéfice du préalable*), pelo decurso do tempo. E, citando **José Frederico Marques**, concorda com a fixação de um prazo razoável para o exercício do poder anulatório, como requisito implícito na garantia do *due process of law*: tal prazo seria o estabelecido em lei para a impetração do mandado de segurança, além do qual a inércia da Administração já teria permitido a constituição de "situações de fato revestidas de forte aparência de legalidade, a ponto de gerar nos espíritos a convicção de sua legitimidade"⁽⁸¹⁾. Neste caso, a anulação só poderia partir do Poder Judiciário.

(79) *idem*, vol. I, pág. 279.

(80) *Revogação e Anulamento do Ato Administrativo*, Forense, 1968, pág. 93.

(81) *idem*, pág. 81 e seg.

Não se discute, pois, a viabilidade da Administração sempre provocar o controle jurisdicional sobre seus próprios atos.

Ainda pode ser revista pela Administração a decisão decorrente de erro de fato, como admite a doutrina. É que, ocorrendo este tipo de erro, a lei não terá sido aplicada corretamente sobre o fato a que se acha vinculada sua incidência, permanecendo em aberto a possibilidade da complementação, até a integral execução do comando legislativo.

LANÇAMENTO

O lançamento é um instituto próprio do Direito Administrativo, com peculiaridades no campo do Direito Tributário.

Com a função de apurar o fato imponível, em face da hipótese de incidência da regra tributária, identificar o sujeito passivo e determinar o **quantum** do tributo devido, o lançamento configura atuação tipicamente administrativa.

Efetivamente, a principal incumbência da Administração consiste na execução das leis. Por meio delas, o legislador planifica a vida em sociedade, em função de determinados valores, ditando condutas tendentes à obtenção das finalidades eleitas. Nenhuma norma teria sentido se permanecesse paralizada no plano abstrato; para assegurar a plena atuação dos comandos editados pelo legislador, confere-se ao Poder Executivo atribuição de velar pela fiel execução das regras jurídicas.

Traço característico da atividade administrativa, segundo **Ruy Cirne Lima**, é estar vinculada não a uma vontade livremente determinada, porém a um fim alheio à pessoa e aos interesses do agente, o que supõe a existência de uma norma estabelecendo um nexo entre a atividade e o fim. (82) Cumprindo a norma, a Administração realiza o fim eleito pelo legislador, a bem do interesse público.

A execução das leis constitui o conteúdo principal das atividades do Poder Executivo anota **Manoel Ribeiro**, sendo efetivada através da prática de atos administrativos. (83)

Inevitavelmente genérica e abstrata, a lei atribui consequências jurídicas a certos fatos. Ao aplicar os mandamentos legislativos, a Ad-

(82) ob. e loc. cit.

(83) ob. cit., vol. I, pág. 4.

ministração, antes de tudo, verifica a ocorrência dos pressupostos fáticos, assegurando-se assim da iniludível incidência da norma jurídica e daí extraíndo os efeitos previstos na lei.

Esta atividade de aplicação da lei é certamente comum a todos os ramos do direito, público ou privado. Mas assume feição especial no Direito Administrativo, "composto de normas excludentes de outra qualquer regulamentação jurídica".⁽⁸⁴⁾ A atuação administrativa é cercada de prerrogativas próprias e de sujeições impostas pela indisponibilidade dos direitos públicos.

A execução das leis, pela Administração, é exercida por meio de atos administrativos, de cuja conceituação genérica fazem parte ingredientes da noção de ato jurídico; destinam-se, pois, de acordo com a ordem jurídica, a criar, reconhecer, conservar, modificar ou extinguir direitos. São os atos administrativos praticados com os privilégios e as restrições decorrentes do regime de direito público, para o cumprimento concreto dos fins de interesse público predeterminados em lei.

São inúmeras as conceituações doutrinárias que apontam, no ato administrativo, a função de determinar o sentido em que a regra jurídica deve ser aplicada a um caso dado. Assim, por exemplo, **Marcello Caetano, Stassinopoulos, Otto Mayer e Fritz Fleiner**. Este último observa que a maior parte dos direitos e das obrigações de direito público recebem forma definitiva por uma declaração de vontade da autoridade administrativa, que se insere entre a lei e o sujeito.⁽⁸⁵⁾.

Miguel Reale afirma não existir ato administrativo "que não corresponda a um tipo de ação configurado em lei, o que se explica tendo-se presente que as autoridades não realizam fins próprios, mas sim os da sociedade e do Estado", podendo e devendo agir de forma vinculada ou discricionária; e vê o ato administrativo como ato típico da Administração, aquele pelo qual ela exerce sua tarefa específica de execução **in concreto** dos fins da sociedade e do Direito, por iniciativa própria e por meios não contenciosos.⁽⁸⁶⁾

A lei tributária, com estrutura idêntica à de qualquer outra norma jurídica, associa o nascimento da obrigação tributária ao acontecimento concreto de um fato. Por ser de natureza **ex lege** a obrigação, torna-se necessário comprovar se os pressupostos de fato, previs-

(84) RUY CIRNE LIMA, ob. cit., pág. 25.

(85) apud CRETELLA JUNIOR, **Tratado de Direito Administrativo**, Forense, 1966, vol. II, pág. 24.

(86) **Revogação e Anulamento** ..., pág. 35.

tos abstratamente, realmente tiveram lugar, e pela aplicação dos critérios também traçados na lei, determinar a medida da obrigação. Por isso, o lançamento, preenchendo tal papel, é considerado por **Giannini** uma fase iniludível e necessariamente lógica do desenvolvimento da relação impositiva. (87).

A exigibilidade do tributo depende, pois, da ocorrência do fato imponível, cuja configuração incumbe ao fisco examinar. Constatado o fato imponível, qualificado juridicamente em face da hipótese de incidência, identifica-se o sujeito passivo e calcula-se o tributo **in casu**, documentando-se formalmente o resultado destas operações, para segurança dos direitos da Administração e do contribuinte, por exigência do regime de direito público.

A atividade fiscal, em tais condições, não destoa da atividade administrativa tendente à aplicação do direito a um caso concreto. É o lançamento, de resto, pacificamente definido em Direito Tributário como sendo um ato administrativo.

Adota-se, assim, instituto trabalhado extensamente pelo Direito Administrativo. Se, por instituto próprio, comprehende-se o conjunto das disposições encontradas em um ramo do direito acerca de determinada figura jurídica, então, a rigor, o lançamento tampouco constituirá instituto próprio do Direito Administrativo, porquanto, como ato administrativo, pertence à categoria dos atos jurídicos e, consequentemente, a teoria geral do direito.

O que importa sublinhar é que o lançamento nada tem de instituto próprio do Direito Tributário. Mesmo a maioria dos autores que defendem a autonomia científica do Direito Tributário não pensa de modo diverso, como se vê em **Valdes Costa**, que concorda com a limitação do reconhecimento da autonomia às normas tributárias materiais, vale dizer, permanecendo no campo do Direito Administrativo as relativas à aplicação da norma material ao caso concreto, ou seja, o direito tributário formal, acentuando ser esta solução compartilhada em geral pelos tributaristas. E registra a opinião do administrativista **Sayagues Laso**: “cabe admitir la existencia de principios propios y por tanto la autonomia conceptual, en lo que ha dado en llamarse el derecho tributario sustantivo, o sea las normas de fondo relativas a las obligaciones tributarias. No puede decirse lo mismo respecto de las normas que regulan la determinación de los tributos en los casos concretos, su percepción e impugnación. Todo esto se efectúa mediante actos y operaciones tipicamente administrativos, recursos ad-

(87) ob. cit., pág. 170.

ministrativos y acciones contenciosas que no pueden desvincularse del derecho administrativo y del derecho procesal". (88)

Acresce notar que o direito legislado brasileiro não reserva o lançamento ao tributo, prevendo também como seu objeto quaisquer outras rendas com vencimento determinado em lei, regulamento ou contrato, tal como está no artigo 52 da Lei n.º 4.320, numa demonstração de que não se trata de figura privativa do Direito Tributário.

Se o ato administrativo é ato jurídico sob regime de Direito Administrativo, o lançamento é ato administrativo igualmente particularizado pelo Direito Tributário, notadamente no que diz com a imutabilidade de seus efeitos. Refere **Sampaio Doria** que "sendo típico ato administrativo, o lançamento, à míngua de construção tributária própria, foi disciplinado pelas regras básicas que governavam a expedição e a revisão dos atos administrativos em geral" (89); com o advento de uma construção doutrinária própria, de que foi pioneiro entre nós **Rubens Gomes de Souza**, acolhida pela jurisprudência e pelo ordenamento positivo, passa-se a admitir a retratação do lançamento somente nos casos de erro de fato, considerando-se irrelevantes o erro de direito e a alteração dos critérios interpretativos. Tais peculiaridades não excluem, evidentemente, a possibilidade de anulação por ilegitimidade.

O lançamento é ato administrativo declaratório da existência da obrigação e qualificatório de suas características essenciais.

Houve divergências doutrinárias a propósito da natureza jurídica do lançamento, principalmente no direito italiano: ato declaratório ou constitutivo? ou classificado intermediariamente?

A despeito de preponderar a tese da declaratividade, a questão vem sendo alimentada, persistindo o interesse de sua análise.

Desde que a lei condiciona a obrigação à ocorrência de um fato, acontecido este concretamente surge aquela de modo automático. A norma jurídica tributária descreve hipoteticamente o suporte fático, associando-lhe o mandamento consistente em prestar o tributo, objeto da obrigação. Ocorrendo o fato, fato imponível, dá-se a incidência do mandamento de forma inelutável, surgindo a obrigação tributária.

Com o lançamento, o fisco limita-se a verificar este fenômeno, avaliando qualitativa e quantitativamente o fato imponível frente à

(88) **Curso de Derecho Tributario**, 1970, pág. 58, nota 58.

(89) **Revisão de Lançamento**, Revista dos Tribunais, vol. 441, pág. 53.

hipótese de incidência e ao mandamento legal, cuja correta aplicação é o objetivo final da atividade administrativa.

Não é possível portanto negar que a obrigação, prevista abstratamente, surge em concreto com o fato imponível, restringindo-se o lançamento apenas a reconhecer o nascimento da relação jurídica, sendo, assim, ato meramente declaratório.

Cronologicamente posterior à obrigação, cuja existência tão somente reconhece e declara, conferindo-lhe liquidez, o lançamento não integra nenhuma fase de seu ciclo formativo, não é elemento constitutivo da relação obrigacional.

Amílcar de Araujo Falcão expõe e refuta os argumentos dos autores que atribuem ao lançamento eficácia constitutiva. Não seria ato declaratório pela impossibilidade de o tributo ser exigido e pago antes do lançamento, em cuja prática a Administração emitiria juízos discricionários. Mas ato declaratório não é ato inútil: "Alguma eficácia ou virtude inovadora tem o ato declaratório, seja na eliminação de um estado de dúvida e consequente criação de um estado de certeza, seja na energia que empresta a direitos preexistentes e que importa na inoculação de um efeito positivo sobre a eficácia desses mesmos direitos". E, de acordo com **Roger Merle, Pierre Hébraud e Boyer**, aponha o díplice traço do ato declaratório: a) a preexistência de um direito, que ele se limita a reconhecer, sem gerar efeito algum sobre a criação, transferência, modificação ou extinção do direito — aspecto estático; b) a configuração de um entrave ou embaraço ao exercício do direito preexistente, isto é, sua ineficácia prática ou jurídica, que o ato declaratório se destina, ou pode destinar-se a remover, com a instauração do estado de certeza e dele decorrente — função dinâmica. (90)

Ao contrário do que ocorre no mundo físico, onde a relação de causa e efeito se passa no plano concreto, as consequências jurídicas de atos e fatos são resultado da atributividade do direito, verificando-se, pois, num plano abstrato. Embora a incidência da regra jurídica seja imediata e infalível, é absolutamente necessário que se investigue a ocorrência dos pressupostos de fato, analisando-os qualitativa e quantitativamente. Daí ser o lançamento mera operação psicológica de constatação da incidência da regra jurídica, que faz nascer o direito e, simultaneamente, sua exigibilidade. O estar o cumprimento da obrigação tributária condicionada a esta operação psicológica é decorrência do ordenamento positivo, que neste caso separa

(90) ob. cit., pág. 105 e seguintes.

o direito e sua exigibilidade, projetando esta para momento posterior e atribuindo portanto, ao lançamento também, relevância jurídica. (91) De outra parte, ao invés de discricionária, a atividade administrativa do lançamento é plenamente vinculada, não descaracterizada pela emissão de juízos técnicos a respeito da configuração e aferição do fato imponível. Emitindo estes juízos e com eles preenchendo conceitos indeterminados contidos na lei tributária, a Administração não age discricionariamente, pois nada fica à sua opção; a solução só poderá ser uma: a desejada pela lei, que o fisco deve satisfazer, sob controle jurisdicional.

Declarando a preexistência da obrigação tributária, o lançamento deve se reportar à data da realização do fato imponível e pela legislação a ele contemporânea orientar-se sua qualificação jurídica, assim como a valorização da base imponível e da alíquota. Seus efeitos, pois, são **ex tunc**.

Nos limites de sua aplicabilidade, o artigo 142 do CTN, que nada tem de norma geral de direito tributário, seccionou crédito e obrigação tributária, dispondo ser aquele constituído pelo lançamento. Esta posição, semelhante a certas tendências intermediárias conhecidas na doutrina italiana, quando adotada pelo projeto, atraiu a crítica de **Amilcar de Araujo Falcão**, a quem se afigurou inadmissível a distinção entre obrigação e crédito tributários. (92)

Crédito e obrigação, com efeito, são conceitos considerados indissociáveis, sendo o primeiro objeto da segunda. Doutrinariamente parece impossível conceber a existência de obrigação desprovida de crédito, ou seja, de seu objeto, sem o qual, por inconsistência, ou não chegou a se perfeccionar, ou já se extinguiu a relação obrigacional.

O auto de infração pode conferir um início de lançamento e até mesmo esgotá-lo no caso de pagamento imediato.

Constatando o inadimplemento da obrigação tributária ou de deveres acessórios, a administração fiscal faz lavrar o auto de infração, onde se registra a ocorrência, com sua capitulação legal, concedendo-se prazo ao contribuinte para o recolhimento do tributo e das importâncias relativas às sanções legais ou para a apresentação de defesa.

Assim operando, o fisco desenvolve atividade em tudo idêntica

(91) vide ALFREDO BECKER, ob. cit., pág. 321.

(92) ob. cit., pág. 106, nota 81.

à do lançamento. Apura a existência do fato imponível, qualificando-o juridicamente diante da lei tributária, e calcula o montante do tributo devido.

Equivalem-se, pois, os efeitos do lançamento e do auto de infração. Ambos formalizam o crédito tributário.

Tal como no lançamento, ao contribuinte, sob o direito legislado, é dado opor-se ao auto de infração, expondo os fundamentos de sua discordância com as conclusões do fisco. A diferença é de ordem puramente procedural, pois ao contrário do que ocorre no primeiro caso, onde a reclamação do contribuinte é que provoca a instauração do processo administrativo fiscal, o auto de infração constitui peça inicial do procedimento.

Mais visível é a identidade com o lançamento, quando, lavrado o auto de infração, a contribuinte desde logo recolhe o tributo ou simplesmente abstém-se de oferecer defesa, hipótese em que a formalização do crédito tributário adquire contornos definitivos.

Desde que o lançamento, como ato administrativo, não configura instituto próprio do Direito Tributário, pode-se ainda afirmar que também ao apurar o descumprimento de deveres acessórios, para daí extrair as consequências legais, consistentes na aplicação de sanções pecuniárias, a autoridade fiscal realiza verdadeiro lançamento. Não se trata, evidentemente, de lançamento de tributo, porém de lançamento como atividade administrativa destinada à execução da lei, verificando a ocorrência de um fato, qualificando-o juridicamente e quantificando, *in casu*, a sanção prevista abstratamente.

No direito brasileiro, nos casos chamados de autolançamento, o contribuinte prepara materialmente um ato administrativo efetivo ou presuntivo de homologação.

É imprópria a expressão **auto-lançamento**, por conter idéia incompatível com a realidade do direito positivo brasileiro e pretender designar figura jurídica na verdade inexistente.

Como ato administrativo, o lançamento submete-se a regime específico, devendo ser praticado, em princípio, pelos órgãos constituidos. Mas o ato administrativo não se caracteriza pelo seu aspecto orgânico-formal, ou subjetivo, por emanar de um órgão administrativo, e sim pelo seu conteúdo de direito administrativo. **O. A. Bandeira de Mello**, em concordância com a posição atual da doutrina, considera mesmo secundário o aspecto subjetivo, atribuindo elevâ-

cia ao aspecto material ou objetivo, que dá, a natureza do ato pelo seu conteúdo. (93)

Pode por isso haver atos administrativos praticados por pessoas estranhas à Administração, não pertencentes a seus quadros, desde que a lei o faculte e objetivamente tratem de matéria de direito administrativo. Veja-se, por exemplo, o que ocorre com os concessionários de serviço público.

Todavia, em nenhuma oportunidade a legislação brasileira atribuiu ao contribuinte a efetivação do lançamento, encarregando-o tão somente do recolhimento do tributo com base em dados de fato e de direito por ele mesmo levantados. Não se ultima, aí, qualquer ato administrativo, que a lei reservou privativamente ao fisco, o qual, conferindo os elementos fornecidos pelo contribuinte, formaliza o lançamento. Se não o fizer expressamente, o decurso de certo lapso de tempo, por força de lei, levará ao mesmo resultado, alcançado, então, de forma presumida.

O artigo 150 do CTN, abandonando a expressão tradicional, porém imprecisa, e acolhendo outra, consentânea com o objeto designado, denomina lançamento por homologação o "que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa" e indica, de maneira explícita, que o lançamento só se opera efetivamente "pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa". O par. 4.º trata da homologação tácita, pelo transcurso do tempo.

"O lançamento é um ato administrativo que pode ou não ser formalmente abrigado num procedimento."

O CTN, no artigo 142, define o lançamento como sendo o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Deve-se entretanto convir que o lançamento, entendido como formalização do crédito tributário, vem a ser o resultado final da atividade administrativa desenvolvida pelo fisco, por meio de uma série de operações, mais ou menos complexas, e, como tal, consubstancia-se num ato administrativo. Ato declaratório da obrigação tributária, com todos os seus elementos.

(93) *Princípios Gerais de Direito Administrativo*, Forense, 1965, vol. I, pág. 414.

Não se confunde o ato administrativo com o procedimento que o antecede. **Hely Lopes Meirelles** estabelece nítida distinção entre ambos, dizendo ser o procedimento administrativo "a sucessão ordenada de operações que propiciam a formação de um ato final objetivado pela Administração. É o íter legal a ser percorrido pelos agentes públicos para obtenção dos efeitos regulares de um ato administrativo principal".⁽⁹⁴⁾

Há, no procedimento, uma sequência de atos autônomos, "etapas a antecederem a manifestação de vontade, consubstanciada no ato jurídico final, a que se ligam. Aqueles atos perfazem o ciclo para a prática deste. Por isso se chamam atos preparatórios":⁽⁹⁵⁾

Os atos preparatórios, embora autônomos e subsistentes só por si, não produzem, isoladamente, os efeitos próprios do ato final. Revestem-se de importância apenas na medida em que influem na configuração do ato conclusivo. O lançamento, sendo assim, não constitui na verdade um procedimento, que por si nada significa em termos de formalização definitiva do crédito tributário, mas um ato final à que se chega pela via do procedimento.

Nem sempre é, porém, o lançamento, o clímax de um procedimento administrativo, pois muitas vezes dele independe. Embora o lançamento suponha a prática de certas operações, destinadas a apurar o fato imponível, identificar o sujeito passivo e calcular o montante do tributo, só estarão elas ordenadas em um procedimento quando levadas a efeito por meio de atos administrativos autônomos e encadeados. Em regra, estas operações se realizam englobadamente ou, mesmo, mediante simples tramitação de informações, sem configurarem atuações independentes.

EVASÃO FISCAL

Não é correto designar por evasão a todas as formas de evitar, retardar ou reduzir o pagamento de um tributo. Deve-se reservar o termo evasão para situações ilícitas ou para os casos de emprego de meios ilícitos. As demais hipóteses serão de elisão. A evasão se combate pela repressão; a elisão pelo aperfeiçoamento da lei e não pela interpretação, segundo querem certas doutrinas.

Há evasão fiscal, segundo **Maurice Duverger**, "quand celui qui devrait payer un impôt ne le paie pas, sans que la charge de celui-ci

(94) *Direito Administrativo Brasileiro*, Revista dos Tribunais, 1966, pág. 161.

(95) O.A. BANDEIRA DE MELLO, ob. cit., pág. 96.

soit reportée sur un tiers". Considerando-a o oposto da repercussão, **Duverger** observa ser comum a confusão entre evasão e fraude fiscal: 'en réalité, la notion d'évasion est plus large que celle de fraude: la fraude n'est qu'un cas particulier de l'évasion. On peut échapper à l'impôt en violant les lois: c'est la fraude. Mais on peut y échapper aussi en s'appuyant sur les lois: il y a une évasion légale, que n'est pas la moins importante'.⁽⁹⁶⁾

Esta noção, eivada de aspectos financeiros, reflete ponto de vista tradicional, espartilhando sob o vocábulo **evasão** tanto situações lícitas quanto ilícitas. Tanto assim que **Duverger** enumera como espécies de evasão: a) EVASÃO NÃO FRAUDULENTA: 1.º) evasão organizada pela lei; 2.º) evasão por lacunas da lei — b) FRAUDE FISCAL.

Armando Giorgetti, em monografia dedicada ao assunto, igualmente aceita a divisão da evasão em legítima e ilegítima, segundo o contribuinte abandone ou diminua a atividade sobre a qual recai a carga impositiva ou evada fraudulentamente a obrigação tributária mediante as múltiplas formas de evasão, isto é, a infidelidade e a fraude tributária, assim como a simulação⁽⁹⁷⁾

A ambiguidade do termo não é aceita por **Giuliani Fonrouge**, que igualmente não admite a dicotomia fraude lícita e fraude ilícita, fraude legal e ilegal, ou evasão legítima e evasão ilegítima, evasão lícita e ilícita. A seu ver estas expressões encerram um contrassenso, sendo absurda uma fraude que seja ao mesmo tempo lícita. Tanto a defraudação quanto a evasão trazem implícito o conceito de ilicitude, razão pela qual inclina-se pela palavra **elusion** para designar a diminuição total ou parcial da carga tributária sem infração à lei, numa adaptação da expressão inglesa **avoidance**.⁽⁹⁸⁾

A impropriedade terminológica é, da mesma forma, realçada por **A. R. Sampaio Doria**, apontando a **contraditio in terminis** em que incorre a nomenclatura tradicional. Uma determinada ação não pode ser, legal e ilegal, sendo que o vocábulo evasão já contém em si a idéia de uma conduta contrária ao direito, pois "sugere de imediato a fuga ardilosa, dissimulada, sinuosa, furtiva, ilícita em suma, a um dever ou obrigação. (ex., evasão de presos)". Reserva, assim, as locuções fraude e evasão para significar a ação tendente a eliminar, reduzir ou retardar o pagamento de tributo devido; e elisão ou economia fiscal (preferida pelos doutrinadores de língua espanhola

(96) ob. cit., pág. 402.

(97) *La Evasion Tributaria*, Depalma, 1967, pág. 4.

(98) ob. cit. vol. II, pág. 686.

e pelos germânicos, respectivamente), para a ação tendente a evitar, minimizar ou adiar a ocorrência do fato imponível. (99)

Não se confunde elisão, no sentido aqui exposto, com o conceito que lhe atribuem financistas italianos, assim designando uma modalidade de difusão, em que há pulverização do gravame fiscal, e, até mesmo, certa forma de repercussão para trás, fenômenos de natureza estritamente econômica. (100)

Sempre, portanto, que o contribuinte se furtar ao cumprimento da obrigação tributária, deixando de recolher tributo devido ou ocultando o fato imponível mediante fraude, simulação ou conluio, estará praticando evasão. Ao contrário, se obtém a não incidência do tributo, impedindo a ocorrência do fato imponível, valendo-se principalmente das lacunas da lei, a hipótese será de elisão.

Desde que a evasão se caracteriza pela ilicitude da conduta do contribuinte, dando lugar a uma infração ao direito positivo, o meio adequado a combatê-la é a repressão, pela aplicação das sanções tributárias e penais contempladas pela própria ordem jurídica.

Já a elisão, por excelência efetivada através a exploração das lacunas da lei, dos chamados **loopholes** do direito americano, constitui por isso mesmo prática absolutamente legítima, eis que, por inexistência de direito legislado, mostra-se impossível a sua transgressão. Se a lei não descreve determinado fato como hipótese de incidência de regra tributária, tal fato, ocorrendo concretamente, não é idôneo para gerar obrigação tributária. Não há fato imponível e o tributo é indevido.

Assim, a única maneira de evitar a elisão está na revisão da legislação tributária, eliminando-se-lhe as lacunas, erigindo-se em hipótese de incidência as ações usualmente adotadas pelos contribuintes mais esclarecidos para desviarem-se, com a obtenção dos mesmos resultados econômicos, das situações previstas hipoteticamente e impedindo, assim, a configuração do fato imponível e o nascimento do débito tributário.

Além desta inexiste outra via para o combate a elisão. As discordâncias quanto à legitimidade da elisão buscam apoio nas teorias da interpretação econômica e da interpretação funcional das leis tributárias. Embora com fundamentos diferentes, ambas sustentam que à situações econômicas idênticas correspondem tributos idênticos, abstração feita quanto à forma jurídica adotada pelo contribuinte. Se a

(99) **Elisão e Evasão Fiscal**, Lael, 1971, pág. 25.

(100) ALIOMAR BALEIRO, **Uma Introdução ...**, pág. 171.

lei indica como pressuposto da imposição algum negócio jurídico, fazendo referência à sua forma, na verdade estaria pretendendo atingir a substância econômica subjacente e os efeitos econômicos dela resultantes (interpretação econômica); a causa da tributação estaria na capacidade contributiva, de modo que a lei aplicar-se-ia a todas as hipóteses que a norma, por seu espírito ou função, regulamenta, embora sua letra se limite às características específicas do caso típico. (¹⁰¹)

Estas posições, conclui **Sampaio Doria**, acarretam a inovação do direito escrito, inadmissível onde vigora o princípio da estrita legalidade da tributação. O intérprete, alargando a hipótese de incidência, para associar a obrigação, não ao pressuposto descrito legislativamente, mas a efeitos econômicos não contemplados na norma jurídica como suporte fático da imposição, usurpa a competência do legislador.

O legislador, apontando como pressuposto da imposição atos jurídicos formais, faz com que o sentido da lei seja o de alcançar apenas os atos jurídicos que se revistam da forma indicada e não outros, a não ser que se modifique a norma, para nela inclui-los, adotando-se técnica diversa de descrição da hipótese de incidência. "O Direito pressupõe para sua realização um mínimo irredutível de formas, porque estas também integram a realidade da vida, e só reduzindo as estruturas reais a categorias formais é que o Direito pode adequada e eficientemente discipliná-las. A forma é suscetível de definição e nitidez de contornos, ao passo que a massa crua dos fatos é quase sempre imprecisa, fugidia, cambiante, rebelde à sistematização e unificação conceptual, enquanto assim permanece. Arrasa as formas é destruir o Direito, relegando a tutela das relações sociais ao arbítrio, incerteza e casuísmo das decisões do poder em casos isolados." (¹⁰²)

O exemplo considerado, objetivamente examinado, indica estarmos diante de um caso de elisão, desde que os meios são lícitos e foram adotados antes da ocorrência do fato imprenível.

Trata-se de saber, quando o contribuinte vende apenas os componentes, ao invés do produto montado, visando com isto suportar imposição menos gravosa, se há elisão ou evasão.

(101) A.R. SAMPAIO DORIA, ob. cit., pág. 57.

(102) A.R. SAMPAIO DORIA, ob. cit., pág. 68.

Na hipótese figurada, o contribuinte obteve o resultado econômico visado, porém sujeitando-se a tributação mais suave, valendo-se tão somente do expediente de alterar a apresentação final do produto: componentes a serem montados, sob alíquotas reduzidas, em lugar do produto acabado, tributado mais fortemente.

Nenhuma fraude foi praticada no sentido de ocultar fato tributado de forma mais onerosa. Na verdade o fato imponível **venda do produto acabado** não chegou a ocorrer; em seu lugar realizou-se fato diverso: **venda de componentes**. O contribuinte utilizou-se, tão somente, da graduação das alíquotas fixadas em lei. Não houve, portanto, evasão.

O que distingue a evasão por fraude da elisão é exatamente a diversidade dos meios empregados e o momento de sua utilização. Na evasão, o contribuinte, simultânea ou posteriormente ao fato imponível, lança mão de expediente fraudulento para dissimulá-lo ou desvirtuá-lo com o objetivo de afastar, retardar ou reduzir o pagamento de um tributo. Na elisão, o sujeito passivo ordena previamente sua atividade, em função das várias alternativas que o direito positivo lhe oferece. Alcança, evidentemente, aqueles mesmos resultados de afastar, retardar ou reduzir o pagamento do tributo, porém empregando meios lícitos e antes da realização do fato imponível. No dizer de **Narciso Amorós**, elisão é não entrar na relação fiscal; evasão é sair dela. (103)

O caso focalizado é, pois, de elisão.

O intérprete deve fixar-se no conceito jurídico-privado a que faz referência a lei tributária. Se, entretanto, houver a possibilidade de ser surpreendido efeito diverso daquele que a forma típica previu, ensejando reconhecer simulação, então o intérprete deverá considerar o negócio jurídico engendrado pelas partes e verificar seu correto enquadramento jurídico.

Dilagar a hipótese de incidência traçada na forma impositiva, para tributar negócio jurídico formalmente diverso, porém de idêntica substância econômica, equivale a assumir o intérprete o lugar do legislador.

Se é verdade, como ensina **Amilcar de Araujo Falcão**, que "na alusão, pois, a atos, fatos ou circunstâncias para a definição do fato gerador, tem a lei tributária em vista surpreender os indícios de capacidade contributiva que, assim, sob a forma jurídica considerada,

(103) apud A.R. SAMPAIO DORIA, ob cit., pág. 34.

se denuncia, (104) não é menos certo que tem-se aí uma consideração de ordem puramente financeira, de técnica pré-legislativa, de que se vale o legislador para elaborar a lei tributária, a fim de que produza, efetiva e eficazmente, os resultados visados.

A referência, na hipótese de incidência, à forma do negócio jurídico tributável, pode ser maneira elíptica de caracterizar a relação econômica subjacente, (105) porém não autoriza a adoção da chamada interpretação econômica, que, aliás, para **Geraldo Ataliba**, encerra uma **contraditio in terminis**: “A interpretação, por definição, é atividade jurídica que deve ser desempenhada de acordo com os cânones científicos. ... Não há interpretação econômica, mas, somente interpretação jurídica”. (106)

Aludindo, pela forma, a negócio jurídico tomado como pressuposto da incidência da regra tributária, tem-se que a vontade da lei foi a de não incluir na hipótese de incidência do tributo negócio jurídicos de igual significado econômico, mas formalmente diferentes, por razões fiscais ou extra-fiscais. A reserva da instituição de tributos à lei, pela definição da hipótese de incidência, conduz a que, não estando previstos fatos, atos ou negócios jurídicos como pressuposto da incidência, o intérprete e o aplicador não podem suprir a falta, porquanto isto depende exclusivamente da elaboração de normas jurídicas.

Há manifesta incompatibilidade entre o princípio da estrita legalidade da tributação e disposições ordinárias como a do Código Tributário Alemão, que recomenda, na interpretação das leis fiscais, ter-se em conta sua finalidade, seu significado econômico e a evolução das circunstâncias. Isto equivale a autorizar a aplicação da lei tributária a situações por ela não contempladas, ou seja, a inovar o direito escrito, competência privativa do Poder Legislativo.

Assim, ou a lei erige em hipótese de incidência um fato, por sua conotação econômica, permitindo então o desprezo à forma sempre que se façam sentir os efeitos econômicos previstos, ou a remissão legal é à forma jurídica, dela não podendo afastar-se o intérprete.

Também não é preciso recorrer à interpretação econômica ou à teoria do abuso de direito, por atipicidade de forma, em relação aos padrões usuais da realização de negócios jurídicos, para se tributar situações reais ocultas sob roupagens formais inadequadas.

(104) ob. cit. pág. 69.

(105) A.A. FALCÃO, ob. cit., pág. 43.

(106) *Apontamentos* ..., pág. 294.

A. R. Sampaio Doria é absolutamente exato ao criticar a teoria do abuso das formas. Salienta, primeiramente, ser elemento conatural à elisão "uma anomalia em suas fímbrias, um quê de insólito, uma aparência desusada dos meios", que o contribuinte utiliza licitamente, dentro de "um elenco de opções ou alternativas que todo o sistema jurídico contém, para revestir, de forma mais conveniente do prisma fiscal, a realização de determinados negócios". Mostra, também, ser inaceitável o critério da normalidade da forma jurídica, de conceituação difícil, senão impossível, como inconcebível seria uma tábua de "graus de raridade ou frequência de miíades de formas jurídicas para revestir dados negócios". (¹⁰⁷)

O problema do abuso das formas jurídicas, sua manipulação pelo contribuinte, adotando forma atípica na realização de negócio jurídico, para furtar-se ao tributo, resolve-se, em última análise, pelo confronto entre a forma jurídica aparente e a forma jurídica real, meio pelo qual chega-se à constatação da simulação. Na rigorosa colocação de **Sampaio Doria**, "o que se qualifica como abuso da forma nada mais é senão simulação, em sua incidência fiscal. Quando, para efeitos tributários, se rejeita a forma (distorcida) e se traz à tona a realidade econômica mascarada, supostamente a única manifestação de autenticidade no negócio celebrado, está se esquecendo que, também para fins de direito privado, aquela forma é ilusória e irrelevante, interessando apenas a essência íntima do negócio." (¹⁰⁸)

(107) ob. cit., pág. 74/75.

(108) idem, pág. 77.