



**IVES GANDRA**

**ASPECTOS PRÁTICOS  
DA TEORIA  
DA IMPOSIÇÃO TRIBUTÁRIA**

**NOVA ALVORADA EDIÇÕES LTDA.**

**1996**



---

## Outras publicações da Editora

---

- **Revista Ciência Jurídica**  
Publicação bimestral de Doutrina, Jurisprudência Cível, Criminal e Trabalhista, Sentenças, Pareceres, Comentários, Prática, Justiça Eleitoral, Juizados Especiais e de Pequenas Causas e Legislação.
- **Revista Jurídica do Trabalho**  
Periódico ibero-americano de Jurisprudência Crítica Comentada, Ensaios e Debates Trabalhistas.
- **Tempo e Permanência**, edição comemorativa dos 380 anos do Tribunal de Justiça da Bahia.
- **Fórum internacional de Direito Penal Comparado** (Anais do Fórum realizado em comemoração aos 380 anos do Tribunal de Justiça da Bahia).
- **O Solitário Ofício de Julgar**  
- Géron Pereira dos Santos
- **Estatuto da Advocacia e da OAB (Lei 8.906/94)**.  
Com notas remissivas estabelecendo as conexões entre os vários dispositivos, a legislação em vigor e a Constituição.  
- Antônio Gidi.
- **Revista do Tribunal de Justiça do Estado do Espírito Santo**
- **Regimento Interno do TJES**
- **Código de Organização Judiciária do Estado do Espírito Santo**
- **Ementários de Jurisprudência do TJES**
- **Revista Forum - IAB.**
- **Revista do TRT/5º R.**
- **Revista do TRT/13º R.**
- **Lei de Organização e Divisão Judiciárias de Minas Gerais**
- **Aspectos da Parte Geral do CPB** (Princípio da Culpabilidade)  
- Onélia Setúbal Rocha de Queiroga
- **O Realismo da Teoria Pura do Direito** (Tópicos capitais do pensamento Kelseniano)  
- Emmanuel Matta
- **Orlando**  
(Coletânea de depoimentos sobre o Prof. Orlando Gomes e perfil de pessoas ilustres de sua convivência)
- **Juízo Arbitral**  
(2ª edição, revista e atualizada)  
- Paulo Furtado
- **Na Seara do Direito** (Julgados de 1º Grau)  
- Válksen da Silva Alves Pereira
- **Manual de Judicatura Aplicada** (Coletânea de Sentenças Cíveis e Criminais)  
- Vladmir Souza Carvalho

**ASPECTOS PRÁTICOS  
DA TEORIA  
DA IMPOSIÇÃO TRIBUTÁRIA**

**IVES GANDRA DA SILVA MARTINS**

*Professor Emérito da Universidade Mackenzie, em cuja  
Faculdade de Direito foi Titular de Direito Econômico e  
Constitucional.*

*Membro das seguintes Academias:  
Academia Internacional de Direito e Economia,  
Academia Brasileira de Letras Jurídicas,  
Academia Paulista de Letras,  
Academia Paulista de Direito*

# **ASPECTOS PRÁTICOS DA TEORIA DA IMPOSIÇÃO TRIBUTÁRIA**

**NOVA ALVORADA EDIÇÕES LTDA.**

**1996**



Copyright © 1996 - Nova Alvorada Edições Ltda.

**Editor Executivo**  
Jorge Cardoso Silva

**Editores Eletrônicos**  
Wanderson Luiz Medeiros  
(Depto. próprio da Editora)



**Assessor Editorial e de  
Prod. Gráfica**  
Palmeson Mendes

**Capa**  
Celso Ramos  
(Dep. de Arte da Editora)

\* \* \*

**Planejamento Editorial, Composição Laser,  
Edição e Distribuição:**

**NOVA ALVORADA EDIÇÕES LTDA.**

Av. Afonso Pena, 726 - Edifício Clemente de Faria - Conj. 2001 - Centro  
Telefax.: (031) 274-1415 - CEP 30130-902 - Belo Horizonte - MG  
CGC (MF): 23.962.277/0001-09 - Insc. Est.: 062.842349.0083

**Assessoria Editorial e de Produção Gráfica**

Rua Maranhão, 1495 - Conj. 201 - Funcionários - Telefax.: (031) 274-1415  
CEP 30150-331 - Belo Horizonte - MG

**Representações**

Praça Dom Pedro II, 22 - 1º andar - Campo da Pólvora - Nazaré  
Tel.: (071) 241-0067 - Fax: (071) 243-4443 - CEP 40040-310 - Salvador - BA

Rua Pedro Palácios, 60 - Sala 402 - Centro - Tel.: (027) 222-6777  
CEP 29015-160 - Vitória - ES

M379a Martins, Ives Gandra da Silva

Aspectos práticos da teoria da imposição tributária/Ives Gandra  
da Silva Martins. - B. Horizonte: Nova Alvorada Edições Ltda., 1996.

248 p.

1. Direito tributário. I. Título

CDU 336.2

**Para minha mulher Ruth  
e aos meus filhos Ives, Ângela,  
Roberto, Renato, Rogério e Regina.**

# SUMÁRIO

<b>Introdução</b> .....	09
<b>Capítulo I</b>	
A EVOLUÇÃO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NO BRASIL .....	19
<b>Capítulo II</b>	
IMUNIDADE DOS INSUMOS UTILIZADOS PARA A FABRICAÇÃO DE PAPEL .....	37
<b>Capítulo III</b>	
O ELENCO FECHADO DE INCIDÊNCIAS TRIBUTÁRIAS SOBRE AS OPERAÇÕES COM DERIVADOS DE PETRÓLEO E A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA ANTECIPADA .....	59
<b>Capítulo IV</b>	
O FATO GERADOR DO IMPOSTO DE RENDA E DESPESAS OPERACIONAIS DEDUTÍVEIS .....	89
<b>Capítulo V</b>	
O DIREITO DE IR E VIR COM SEUS BENS, PLASMADO NA CONSTITUIÇÃO DE PESSOAS COM ORIGEM JUSTIFICADA PERANTE O IMPOSTO SOBRE A RENDA .....	111

**Capítulo VI**

EXTRAÇÃO DE MINÉRIOS E A PARTILHA DO ICMS  
ENTRE MUNICÍPIOS EXTRATORES E RECEPTORES -  
PODER DE POLÍCIA DO MUNICÍPIO SOBRE  
QUESTÕES AMBIENTAIS QUE LHE AFETE . . . . . 127

**Capítulo VII**

O ICMS SOBRE TRANSPORTE URBANO E METROPOLITANO  
E O CONCEITO DE PASSAGEIRO PARA TAIS EFEITOS . . . . . 147

**Capítulo VIII**

INCENTIVOS FISCAIS À INFORMÁTICA -  
CAMPO DE ABRANGÊNCIA . . . . . 173

**Capítulo IX**

EFICÁCIA DE MEDIDA LIMINAR EM  
AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE SOBRE  
DIREITO MATERIAL TRIBUTÁRIO . . . . . 195

**Capítulo X**

AÇÃO CÍVEL PÚBLICA NÃO É VEÍCULO PROCESSUAL  
PARA CONTESTAR A LEGALIDADE DE TAXAS . . . . . 217

## Introdução

Em 1983, publiquei pela Editora Saraiva minha teoria da imposição tributária.

Naquela ocasião, em livro de 426 páginas, formato alemão, após dividi-lo em 3 partes (fundamentos da imposição tributária, a função social da imposição tributária e a imposição corretiva sobre atividades ilícitas), concluí o estudo, formulando teoria sobre a imposição tributária, a partir das premissas seguintes:

1. O Universo é regido por leis naturais que o ordenam e regulam, em seu aspecto material, espacial e temporal, tal como a lei da velocidade de separação das galáxias.
2. A Terra, como parte deste Universo, é também regida por leis naturais, que determinam sua composição no cenário galáctico, tal como a da gravidade proporcional à densidade da matéria.
3. A vida, como consequência das leis naturais que regem a Terra, no plano físico e químico, é também regulada por leis biológicas naturais, tal como a do crescimento, maturação e desaparecimento orgânico.
4. Todos os seres vivos são também regidos por outras leis naturais de acordo com seu estágio de evolução, tal como o instinto de preservação e procriação.
5. Os seres humanos, por decorrência lógica, também estão sujeitos às leis naturais próprias da sua condição superior, não apenas no

campo biológico e instintivo, mas no de seus atributos específicos, que são a consciência e a razão.

6. Quanto mais complexos os problemas inerentes à composição de todos os indivíduos do Universo, inanimados ou não, tanto mais complexas serão as leis naturais que os regem.

7. As ciências exatas ou humanas não são senão apreendedoras dessas leis naturais universais, aplicando-as os cientistas de forma a otimizá-las em benefício da própria ciência, o que vale dizer, em favor da sociedade.

8. A Ciência Jurídica, não diferentemente das demais ciências, tem como finalidade a apreensão das leis naturais de convivência social, para otimizá-las a favor da sociedade, que por suas leis será conduzida.

9. O Direito Positivo e o Direito Natural devem sempre formar a mesma realidade, para que fluam verazmente as leis que regulam a convivência social.

10. O exercício da razão e o livre-arbítrio dele decorrente nem sempre permitem seja o direito positivo a expressão do direito natural, momento em que o abuso que se cria gera, pela corrupção da lei natural, violação da própria estrutura social, determinando sua autodestruição.

11. A decadência de todas as civilizações, detectada pela História, coincidiu com períodos de distanciamento entre a lei positiva e a lei natural.

12. A lei natural, que rege a convivência, é necessariamente justa, harmônica e moral.

13. A percepção desta fenomenologia inviabiliza o exame do direito apenas a partir do estudo formal de sua estrutura normativa, mas exige o conhecimento de toda a deontologia necessária dos comportamentos sociais.

14. Por esta razão, o conhecimento do fato, a ponderação que receberá para o complemento normativo e a sua formulação impositiva compõem uma única realidade, sendo todos os três elementos objetos de estudo da Ciência do Direito.

15. A clássica formulação fato-valor-norma só tem, todavia, sentido na medida em que a valoração do fato seja feita em coerência com a lei natural, não sendo suficiente apenas o ato de valorar, mas o do

valorar corretamente, único caminho para a identificação entre o direito natural e o direito positivo.

16. Por regular todos os fatos e situações da convivência social, a Ciência do Direito exige cientistas com vocação universal, pois a interligação de todas as ciências, no plano normativo positivo, só pode ser, a nível de imposição, axiologicamente equilibrada pelo jurista.

17. A escola formal do direito, ao pretender criar um campo exclusivo de atuação da atividade do jurista, retirou-lhe o sentido de universalidade para transformá-lo em mera ciência veiculadora de fatos, que não estuda, vestidos da roupagem normativa que oferece.

18. Embora relevantes os estudos de Kelsen, Cossio e outros jusfilósofos, a restrição do seu campo de estudo tornou todas suas conclusões interessantes, mas insuficientes.

19. A vedação de raciocínio pertinente a qualquer outra ciência permitiu-lhes detectar, no aspecto formal da Ciência Jurídica, a existência, no plano abstrato, de duas categorias normativas, uma de fluência do princípio e outra assecuratória de sua fluência, a que Kelsen chamou de primária esta e secundária aquela, e Cossio de perinormativa e endonormativa.

20. Por esta formulação, seus seguidores distinguiram dois momentos que lhe são pertinentes, ou seja, o da formulação hipotética e o da consequência aplicacional.

21. Deixaram, todavia, de dar relevo a todos os fatores de natureza filosófica, jusnaturalista, econômica, social, política, etc., que poderiam influenciar seu nascimento, sob a alegação de que diziam respeito a outras ciências.

22. Embora a separação dos conteúdos das ciências seja categoria meramente instrumental, pois, na natureza, todas as leis físicas, químicas, biológicas ou humanas estão interligadas, a escola formal do direito não apreendeu esta fenomenologia, estacando sua área de indagação apenas na fenomenologia veiculadora, apequenando a universalidade da função do jurista à de um mero fazedor de roupas legais para as demais ciências.

23. Da mesma forma que os membros do organismo humano têm funções diferentes, mas estão interligados e interdependentes, ao ponto de as disfunções de um afetarem as funções de todos os outros,

também no organismo social as funções de todas as ciências que estudam todos os fenômenos da sociedade estão interligadas, não sendo possível o exame de qualquer delas sem uma ampla visão de todas as outras.

24. Por isso os estudos da escola formal do direito são úteis, mas como parte de um estudo da globalidade da Ciência Jurídica, pois são insuficientes na medida em que pretendem esgotar toda a atividade jurídica em área isolada do conhecimento humano.

25. Em visão, portanto, mais abrangente e universal, o estudo do direito pressupõe o exame do fato por ele regulado e do elemento axiológico que permite a eleição da norma incidível.

26. Entre as diversas áreas jurídicas estudáveis sob esta perspectiva, releva examinar aquela que diz respeito à imposição tributária.

27. O fato econômico é aquele que dá origem à imposição tributária.

28. Para atingir suas finalidades, objetivas e subjetivas, definidas por aqueles que o representam, o Estado necessita da receita tributária.

29. Esta só pode ser retirada da substância econômica, passiva ou ativa, resultante das relações desse tipo, presentes ou passadas.

30. O Estado participa, em relação de imposição, da fenomenologia econômica, principalmente por meio daquela jurídico-tributária.

31. A economia, como todas as relações humanas, vitais ou físicas do Universo, é, também, regida por leis naturais.

32. As relações econômicas devem fluir naturalmente, cabendo ao Estado o mínimo de interferência na sua fluência natural, dela retirando apenas o que seja fundamentalmente necessário para prover suas funções instrumentais de preservação e de estimulador do desenvolvimento social.

33. O Estado nem sempre se limita a estas funções, entendendo os que detêm o poder ser necessário campo maior de atuação.

34. Por outro lado, não poucas vezes os que detêm o poder identificam os seus próprios interesses com os interesses do Estado.

35. Sempre que aparecem estas colocações, a receita necessária passa a ser superior, de tal maneira que o Estado retira do substrato econômico mais do que o necessário para satisfazer as necessidades realmente estatais e aquelas apenas presumivelmente estatais.

36. Esta participação desmedida do Estado nas relações econômicas estáticas e dinâmicas, passadas e presentes, transforma a norma de

imposição tributária em norma de rejeição social, ou seja, ingressando naquela categoria de normas que poucas pessoas cumpririam sem sanção.

37. Nas normas de aceitação social, ou seja, aquelas que seriam cumpridas pela grande maioria dos seres humanos mesmo que inexistisse sanção, esta é uma mera consequência, visando a atingir pessoas inadequadas à convivência social e aos casos patológicos.

38. Nas normas de rejeição social, a sanção é o único elemento efetivamente assegurador de seu cumprimento, pois sem ele a grande maioria da sociedade não lhe obedeceria.

39. Em função da teoria da participação desmedida do Estado no fato econômico, a imposição tributária ganha a formulação de norma de rejeição social, pois os que a ela estão sujeitos sabem que devem pagar o que é necessário objetivamente ao Estado e pagar para o que constitui desperdício estatal, na identificação dos objetivos daquele com os objetivos pessoais dos que detêm o poder.

40. Quanto mais a participação desmedida crescer, tanto mais a característica de rejeição afetará a norma, pois o direito positivo mais se afastará do direito natural.

41. Por esta razão, a imposição tributária deve ater-se a dez princípios fundamentais, que, cumpridos, poderão permitir a aproximação das normas de direito positivo daquelas de direito natural.

42. Os dois primeiros princípios são de natureza estrutural, quais sejam, o da capacidade contributiva e o da redistribuição de riquezas, ambos afetos a uma política tributária voltada para a justiça da tributação.

43. Os dois princípios seguintes são de natureza formal, quais sejam, o da legalidade e da tipicidade da tributação, colocados como simples garantias daqueles que sofrem a relação de imposição e na lei encontram sua única segurança.

44. Os princípios da igualdade genérica e da desigualdade seletiva têm características estruturais e formais, porque, visando a justiça da tributação, são também instrumentalizados a nível de proteção do sujeito obrigado à prestação da exigência imposta.

45. Os princípios da inter-relação especial e da imposição igualitária, por outro lado, representam princípios de pressão salvaguardadores do sujeito passivo da imposição tributária, com condições de usufruir

de sua capacidade de escolha do sistema tributário especialmente mais favorável à sua sujeição.

46. Por fim, os princípios da tríplice função integrativa e do superior interesse nacional compõem soluções estruturais e formais, que devem reger a imposição tributária.

47. Se o fato econômico, de superior estudo neste campo, fornece a matéria que será eleita, em proporções avaliáveis, para sofrer a imposição, a função axiológica cabe ao direito financeiro, que, pela utilização dos princípios acima, elegerá o grau de imposição receptiva que aplicará à matéria escolhida.

48. A economia e o direito econômico fornecem, portanto, o fato, cabendo ao direito financeiro e às Ciências das Finanças a valoração destes na composição da norma.

49. Ao direito tributário cabe, portanto, a geração da norma, como resultante do processo elaborativo anterior.

50. A crescente teoria do planejamento estatal tem tornado a imposição tributária norma cada vez mais afeta à rejeição social.

51. A teoria do planejamento governamental, sobre interferir na fluência natural das leis econômicas, que em sucessivas obras Friedman demonstrou existir, necessita de imposições diretas e indiretas para atender o vasto campo de suas finalidades.

52. O campo da imposição tributária, numa visão ampla, deve abranger toda aquela espécie de relação formada em que ao sujeito passivo não cabe a discussão.

53. Nesta visão ampla, até mesmo nas falsas relações de coordenação em que a imposição se faz, pelos chamados contratos de adesão dos preços públicos, aparece o fenômeno impositivo, razão pela qual esbarra sempre a doutrina na tentativa de deslindar o campo próprio do preço público e da taxa.

54. À evidência, nesta visão ampla da fenomenologia impositiva, a parafiscalidade e a extrafiscalidade compõem também seu universo.

55. Para os efeitos do presente estudo, entretanto, o exame da fenomenologia é dedicado ao especial campo da obrigação tributária a partir de sua natureza.

56. Os autores do sistema jurídico-tributário brasileiro, intencional ou intuitivamente, apreenderam toda a característica própria da fenomenologia impositiva tributária, cuja relação, em face da interferên-

cia crescente do Estado, tem natureza de rejeição social, elegendo, como o gênero fundamental da imposição, a obrigação tributária.

57. Esta é composta de duas espécies-tipos, a saber: o tributo e a sanção, em função da sua relevância para o desenho da norma impositiva.

58. O art. 113 do CTN não contém, portanto, falha explicativa, mas representa a mais adequada formulação do núcleo do direito impositivo.

59. Até o presente, todo o estudo do direito tributário tem sido feito a partir da concepção de que seu núcleo é o tributo, quando, em verdade, o é a obrigação tributária, de tributo e sanção constituída.

60. Embora, o nível de direito tributário, o tributo e a sanção sejam espécies da obrigação tributária, esta mesma obrigação, examinada à luz do direito financeiro, de caráter meramente axiológico, vê suas espécies (tributo e penalidade) serem examinadas como meras técnicas de imposição.

61. Assim é que, repetidas vezes, a sanção, que visa punir atividades sonegatórias ou fraudulentas, não é exteriorizada como norma sancionatória, mas como norma tributária, como, por exemplo, na distribuição disfarçada de lucros.

62. A eleição da obrigação tributária, como núcleo da imposição tributária, provoca, por decorrência, a eleição, a mesmo nível, do tributo e da sanção, como espécies ou técnicas impositivas, cuja análise necessita, afora a sua interligação com todos os demais ramos do direito e a sua sustentação constitucional, a integração absoluta de três outros ramos fundamentais à sua percepção, a saber: o direito econômico (fato), o direito financeiro (valor) e o direito tributário (norma).

63. Tendo a dignidade de categoria especial, a nível do tributo, a sanção merece estudo pertinente à sua concretização.

64. A sanção visa punir o ilícito, que é o descumprimento da lei positiva.

65. Nem sempre a ilicitude legal corresponde à ilicitude natural, sendo que, sempre que a lei transforme em lícito o que é ilícito na lei natural, o direito positivo afasta-se do direito natural.

66. Em relação ao direito positivo, o ilícito ganha tal revestimento formal na medida em que a lei assim o defina.

67. O direito pode admitir situações que sejam ilícitas para determinados ramos, mas cujos reflexos ganham licitude em outros ramos.

68. Certos atos ilícitos para outros ramos têm sido considerados lícitos para efeitos da imposição tributária, como o imposto incidente sobre serviços em relação aos filmes proibidos assistidos por menores.

69. Duas são as categorias de ilícitos que interessam ao direito tributário, ou seja, aqueles atos que resultam na falta do recolhimento culposo ou doloso do tributo e aqueles outros atos considerados ilícitos para os demais ramos do direito.

70. Em relação à primeira categoria, a sanção tributária estrutural pode ser veiculada pela técnica de imposição tributária ou sancionatória. Em relação à segunda, deve-se adotar apenas a técnica tributária.

71. Determinadas atividades ilícitas podem ser combatidas de forma mais efetiva pela imposição tributária do que pela mera vedação de sua concretização, ou seja, pela adoção de tributação desestimuladora.

72. Nem todas as atividades ilícitas devem ser combatidas pela tributação desestimuladora, pois admitir a imposição sobre elas seria subverter os princípios estruturais da sociedade.

73. Desta forma, não pode haver imposição tributária sobre o homicídio, os crimes contra o patrimônio, contra a honra, etc.

74. Determinadas atividades de natureza mais contravencional podem ser melhor combatidas a partir da imposição tributária.

75. Neste campo se situam aquelas atividades de exploração da pornografia, do lenocínio disfarçado, dos jogos proibidos, dos meios de comunicações atentatórios aos valores morais, etc.

76. Na medida em que certas atividades são proibidas ou não desestimuladas, a lucratividade inerente à sua existência atrai os elementos menos puros da sociedade, que, por outro lado, obtêm resultados sensíveis sem qualquer imposição tributária.

77. Nos Estados Unidos, ao tempo da lei seca, houve uma proliferação de grupos de marginais que passaram a explorar aquelas atividades com sensíveis resultados econômicos.

78. A licitude para a produção e venda de bebidas afastou os grupos de *gangsters* de sua exploração, sobre permitir receita tributária relevante para o país.

79. No Brasil, o jogo do bicho, por exemplo, gera alta lucratividade, sem que o Estado dela participe, servindo o interesse econômico resultante, apenas para fortalecimento dos grupos de *gangsters* que o exploram.

80. Da mesma forma, certas atividades, que escondem sensível ilicitude, sob a forma disfarçada de licitude, como a exploração de motéis, filmes pornográficos, revistas desta natureza, casas de massagens para homens, etc., se sofrem tributação, esta tributação é, em grande parte, sonogada, pelo sigilo que os que dela participam pretendem, criando concorrência desleal aos que atuam no setor de comunicações, na hotelaria e nas casas fisioterápicas de indiscutível seriedade.

81. O caminho correto seria admitir a licitude para efeitos fiscais e combater tais atividades mediante uma tributação desestimuladora.

82. O elenco de imposições admitidas pelo direito tributário poderia ser impulsionado para esta solução.

83. Poder-se-ia, em relação à imunidade constitucional sobre o livro, jornais e periódicos, utilizar a tributação direta, a fim de afastar a vedação sobre a circulação.

84. Poder-se-ia criar categorias de incidência maior para atividades desta natureza, mediante a utilização dos impostos sobre serviços e de renda, em tentativa nítida de desincentivar seu inequívoco interesse econômico.

85. Poder-se-ia utilizar taxas, além de aproveitar, pela primeira vez, o caminho da competência residual.

86. Poder-se-ia ainda utilizar o vasto elenco das medidas alternativas da para e da extrafiscalidade, a partir da criação de incentivos e estímulos de relevância incontestes.

87. Por outro lado, a receita gerada pelo tributo que se pretende desestimulador poderia ter a destinação específica de servir para a melhoria do setor carcerário, visando especificamente a recuperação do criminoso encarcerado.

88. A transformação do ilícito legal e moral para o lícito tributário, combatendo-o no seu ponto de maior relevo, que é a rentabilidade econômica, não repugna à lei natural, que fornece os elementos de combate aos venenos e doenças, por meio de soluções próprias de uma vacinação pertinente.

89. Por outro lado, o aumento do campo de incidência tributária nesta função desestimuladora poderia reduzir, sob determinados aspectos, a carga tributária incidente sobre as atividades lícitas e reguladas.

90. A fenomenologia da imposição tributária, examinada sob esta perspectiva e sem qualquer espécie de preconceitos, sobre representar campo de atuação maior do Estado, pode servir como efetiva ação de reorientação de costumes, desde que sua análise não se restrinja aos exames isolados do fato, do valor e da norma.

91. Nenhuma teoria de imposição tributária é possível sem que todos os seus campos sejam apreendidos, sendo a relevância dos elementos pré-jurídicos de igual intensidade que daqueles que terminam por provocar a norma.

92. Por decorrência do que foi atrás afirmado, a melhor forma de avaliar-se essa fenomenologia é estudá-la a partir de uma concepção de interdependência que foi abrir campos insuspeitados de atuação da norma tributária e transformar o tributo no verdadeiro instituto superior de realização da sociedade" (pp. 394/402).

No curso destes 12 anos, as críticas a essa formulação não foram de tal ordem que me obrigassem a modificá-la, mantendo, pois, a concepção inicial.

Em decorrência de minha visão fenomênica, decidi publicar este livro, a convite da Editora Nova Alvorada, em que veiculo alguns estudos sobre aspectos pragmáticos dessa concepção, incidentes sobre questões polêmicas de direito fiscal.

No primeiro deles, faço pequena síntese da evolução do sistema tributário, nos últimos 50 anos, formulando proposta pessoal de alteração da lei suprema.

Os demais estudos são relacionados à teoria da imposição, abordando aspectos práticos de direito material, processual e sancionatório.

Espero que o livro ora publicado pela **Nova Alvorada Edições** seja a semente de fecunda colaboração futura.

# Capítulo I

## A EVOLUÇÃO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NO BRASIL

### I. O SISTEMA ANTERIOR

O Direito Tributário Brasileiro principiou a ganhar consistência sistêmica a partir da Emenda Constitucional n. 18/65. Anteriormente, apesar de já se ter desenvolvido, com razoável densidade, a técnica impositiva no concernente a alguns tributos, o certo é que faltava arcabouço capaz de harmonizar as diversas tendências, aspirações e necessidades dos diversos entes com competência para tributar.

Os conflitos se sucediam, as formas tributárias eram utilizadas com imperfeições notórias, as garantias se diluíam em casuísmos surgidos da melancólica vocação da Federação brasileira em transformar os governantes em criadores de despesas úteis e inúteis a serem – apenas após sua projeção – cobertas pelas receitas fiscais.

Nesta linha de raciocínio, os abusos e ilegalidades geravam choques contínuos, com soluções penosas, quando não se consagrava o arbítrio e a impunidade, pelas poucas forças dos contribuintes em enfrentar os Erários, levando suas divergências às barras dos tribunais. Os pagadores de tributos, sem fôlego ou recursos para as grandes discussões judiciais, recolhiam o injusto, incentivando ainda mais o espoucar de ilegalidades por parte dos governos, visto que muitos poucos eram os que discutiam. Por outro lado, a própria lentidão da justiça dificultava aos poderes impositivos a cobrança judicial dos tributos legais em atraso

ou sonegados, criando-se área de permanente e generalizada insatisfação. A tudo se acrescia o fato de que, à falta de um sistema constitucional tributário, os problemas se multiplicavam para contínuo desassossego entre fiscais e contribuintes, abrindo-se campo fértil aos ajustes entre eles, à margem do interesse nacional e de uma máquina fiscalizadora ainda não modernizada.

A Constituição de 1946 trazia alguns princípios constitucionais, porém veiculados de forma esparsa e inconsistente, em nível de sistema.

Uma reforma da Carta Magna era, portanto, necessidade imperiosa, imposta pelo crescimento nacional e pela complexidade decorrencial que a Economia brasileira ganhava.

Os fundamentos básicos da referida reforma surgiram a partir da percepção do fenômeno federativo, que no Brasil, por outorgar competência impositiva aos Municípios, criava tríplice ordem de atuação autônoma, experiência inexistente no Direito Constitucional dos demais países com idêntica forma de Estado. A Federação, portanto, constituiu-se no primeiro elemento esculor do sistema. Objetivando regulá-la, assim como permitir que suas virtualidades crescessem e fossem corretamente aproveitadas, nasceu a Emenda Constitucional n. 18/65.

Por outro lado, a sistematização das espécies tributárias era uma exigência, visto que no desarmônico complexo anterior, taxas havia que invadiam as áreas pertinentes aos impostos, assim como contribuições que se confundiam com impostos e taxas, sobre não se definir com correção e adequação os fatos geradores dos diversos tributos.

A necessidade de um corpo de princípios e normas gerais revelou-se de aguda preocupação entre os aplicadores da legislação, razão pela qual o Código Tributário passou a ser o elemento segundo desse anseio por um sistema.

Por fim, prevaleceu também o desejo de orientar a própria conformação das finanças públicas, a partir de um dos três orçamentos, que é o fiscal, facilitando sua análise e aprovação legislativa, pela da transparência do sistema.

A Emenda Constitucional n. 18/65 foi, portanto, a semente do CTN, veiculado, à época, como lei ordinária, mas recebendo, pouco depois, eficácia de lei complementar, quando da promulgação da Constituição de 1967.

O Sistema Tributário decorreu, portanto, do crescimento do país, de sua evolução econômica e dos anseios de fortalecimento da Federação, em uma concepção centralizadora, autônoma, mas não ao ponto de permitir o desequilíbrio impositivo, em nível de carga global a ser suportada pelo contribuinte.

Estou convencido que o sistema fora proposto à luz de uma visão que considerava a imposição norma de rejeição social, posto que sobre ser rígido, de um lado, objetivou ofertar à União – e aos demais entes tributantes – o poder de se orientar em sua política tributária, sem abrir mão da harmonia previamente estabelecida nos comandos constitucionais.

O CTN, portanto, passou a ser elemento de particular relevância na veiculação do sistema introduzido.

É o que passo a examinar a seguir.

## II. O CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

Desde a década de 50 que eram preparados, no país, estudos para a conformação de um estatuto nacional do direito tributário. Rubens Gomes de Sousa, de início, redigira anteprojeto de espectro abrangente, que foi gradativamente analisado por eminentes mestres, à época, tendo o IBDF, hoje ABDF, examinado artigo por artigo do esboço legislativo elaborado pelo saudoso mestre. Gilberto de Uilhôa Canto, Tito Rezende e Carlos da Rocha Guimarães exerceram essa função revisora, com especial percuciência, a tal ponto que as anotações dos três juristas foram preservadas até o presente, continuando, em face da publicação editada pelo IBDF, a serem citadas.

O trabalho dos quatro eminentes tributaristas, que se louvaram também na experiência de Amílcar de Araújo Falcão, serviu de base para ofertar o perfil da Emenda n. 18/65, assim como da Lei n. 5172/66, que constitui o atual CTN.

Da Emenda n. 18/65 para o CTN houve acentuado processo de depuração do projeto original, já, a essa altura, com a colaboração de Gerson Augusto da Silva e Aliomar Baleeiro, este sendo o principal artífice de sua veiculação pelo Congresso Nacional.

O projeto, que surgiu da intensa discussão e elaboração legislativa, em grande parte alterou o esboço de Rubens Gomes de Sousa, inclusive destruindo o capítulo das infrações tributárias, tão meticulosamente tratado por Rubens, reduzido a dois artigos no atual texto.

A linguagem, todavia, foi revisada, visto que a genialidade de Rubens levava-o, muitas vezes, a um discurso legislativo mais prolixo e menos técnico, na busca de esclarecimentos para o maior número possível de problemas que a realidade pudesse suscitar.

O Código, portanto, escoimado de muitas das imperfeições de seu período de gestação, mantendo, todavia, outras, permaneceu até hoje, com poucas alterações no livro dedicado ao sistema, e nenhuma, naquele, ofertado às normas gerais.

É, portanto, o Código, elemento de estabilização do Direito Tributário, posto que serve de "colchão legislativo aparador" entre a Constituição e a legislação ordinária.

Tem-se estudado muito na teoria geral do Direito a função das normas de estabilização do Direito. Aquelas que não são apenas produtoras de lei, nem de aplicação do Direito. Que não cuidam nem dos mecanismos de criação ou interpretação ou execução legislativa, nem de normas de comportamento ou sancionatórias. De rigor, apenas neste século examinou-se, em maior profundidade, o conteúdo das normas de estabilização, sendo a lei complementar típica norma dessa natureza, na medida em que nem produz, nem interpreta, nem executa, nem sanciona

comportamentos ou leis, mas apenas explicita princípios harmonizadores do Direito, permitindo que a legislação ordinária seja conformada no perfil explicitado.

Esta é a razão pela qual, no sistema anterior, o artigo 18, § 1º, da E.C. n. 1/69 apenas se referiu a tais funções, tendo o seguinte discurso:

"Lei complementar estabelecerá normas gerais de direito tributário, disporá sobre os conflitos de competência nessa matéria entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, e regulará as limitações constitucionais do poder de tributar".

As três funções consagradas permitiram a explicitação constitucional em nível de estabilização sistêmica, motivo pelo qual houve por bem o Supremo Tribunal aceitar tal conformação, afastando escola que via na dicção legislativa duas e não três funções. Dessas eliminava a de estabelecer normas gerais, de longe a mais relevante.

O Código foi dividido em dois grandes livros, o primeiro sobre o sistema constitucional, dando-lhe a esculptura, definindo tributo, explicitando as espécies tributárias, cuidando de imunidades, de empréstimo compulsório, conformando os impostos, taxas e contribuição de melhoria (esta com dicção alterada após a E.C. n. 23), indicando todos os impostos federais, estaduais e municipais, só não o fazendo em relação ao IPVA, criado posteriormente.

Os Decretos-leis n<sup>os</sup>. 406 e 834 vieram, mais tarde, introduzir modificações, dando novo desenho ao ISS e ao ICM.

O Código, contudo, não abrangeu muitas das leis complementares previstas pela Constituição Federal, como as de n<sup>os</sup>. 22 e 24, posto que foi editado anteriormente à Constituição de 1967.

Sua própria incorporação ao sistema de 67 só foi possível graças ao princípio da recepção, visto que veiculada por legislação ordinária, na medida em que não previa a Constituição anterior tal veículo legislativo para todas as normas gerais.

Com efeito, a Emenda n. 18/65 foi parca em permitir a lei complementar como veículo estabilizador do Direito, principalmente em uma Federação com três esferas de poderes tributantes, em nível constitucional. Esta é a razão pela qual não projetou, tal emenda, o CTN em sua dimensão plena, conforme abrangido pela Constituição de 67 e pela sua alteração consolidadora de 1969.

Nenhuma dúvida existe de que o CTN representou sensível marco na evolução do Direito Tributário no país, devendo-se em grande parte à esplêndida produção doutrinária e jurisprudencial dos últimos 20 anos sua implantação, como sistema veiculador da imposição fiscal.

O livro segundo, inclusive, permitiu uma ampla visão de normas gerais, com a explicitação do princípio da legalidade, da vigência e aplicação das leis, com o desenho das técnicas de interpretação, assim como a indicação dos sujeitos ativos e passivos da obrigação, definição de seu fato gerador, que, ao contrário do que apregoam certos doutrinadores, tem conformação científica, tendo ainda estatuído a responsabilidade tributária, em nível de substituição, personalização e penal-infracionária, sobre cuidar de matéria paralela à obrigação, como do lançamento, da administração tributária e formas de extinção, inclusive por inércia, seja da obrigação, seja do crédito tributário, além de examinar as isenções, anistia, privilégio e preferências do crédito fiscal. Cuidou da Administração Tributária, matéria mais de Direito Administrativo que de Direito Tributário.

O Código permitiu que os princípios da estrita legalidade, tipicidade fechada e reserva absoluta da lei formal, fossem consagrados pela doutrina e jurisprudência, transformando-se muito mais em um estatuto do contribuinte que em manual de exigência impositiva. Pelo Código ficou absolutamente esculpido o princípio pelo qual ao contribuinte tudo é permitido, exceção feita ao que a lei expressamente proibir ou colocar como imposição. Ao Poder Tributante nada é permitido, senão o que estiver na lei.

Creio seja este aspecto o que de mais relevante o CTN apresentou para esculpir o Direito Tributário brasileiro.

### III. A EVOLUÇÃO DO PROJETO SOBRE O SISTEMA TRIBUTÁRIO NA CONSTITUINTE

Instalados os trabalhos constituintes e após a discussão do regimento interno, foi o Congresso com tais poderes dividido em 24 Subcomissões, das quais uma delas dedicada ao Sistema Tributário.

A Subcomissão de Tributos estava vinculada à Comissão de Orçamento, Sistema Financeiro e Tributos, tendo como relator o Deputado José Serra e presidente o Deputado Francisco Dornelles. Os Deputados Benito Gama e Fernando Coelho foram, respectivamente, o presidente e o relator da Subcomissão.

Durante duas semanas ouviram os constituintes vinculados à Comissão, além do meu, o depoimento dos seguintes especialistas: Fernando Rezende, Alcides Jorge Costa, Geraldo Ataliba, Carlos Alberto Longo, Pedro Jorge Viana, Hugo Machado, Orlando Caliman, Edvaldo Brito, Souto Maior Borges, Romero Patury Accioly, Nelson Madalena, Luís Alberto Brasil de Souza, Osiris de Azevedo Lopes Filho e Guilherme Quintanilha, passando a trabalhar, de rigor, com dois anteprojetos articulados que lhe foram levados, a saber: o preparado pelo IPEA da Secretaria de Planejamento e aquele levado por mim em nome do IASP e da ABDF.

Os dois projetos tinham contextura clássica de um sistema rígido, embora fosse o do IASP mais conservador e o do IPEA mais federalizado, no pressuposto de que a uma maior descentralização de receitas corresponderia uma maior descentralização de atribuições. No projeto do IASP, a descrença de que os constituintes e o modelo federativo brasileiro voltar-se-iam para a dupla descentralização de receitas e de atribuições fê-lo mais tímido, visto que o projeto não hospedava matéria pertinente à descentralização de atribuições, como, de resto, também não hospedava o do IPEA.

O texto final da nova Constituição veio a demonstrar que os temores do nosso grupo eram mais fundados que a profissão de fé

apresentada pelo IPEA na dupla descentralização federativa: de receitas e de atribuições.

Do primeiro anteprojeto surgido da Subcomissão, portanto, resultou projeto convergencial em que os alicerces fundamentais foram retirados dos dois esforços coletivos, posto que ambos os grupos (IASP-ABDF e IPEA-Seplan) trabalharam em seu estudo por mais de um ano, servindo tal reflexão acadêmica de valiosa contribuição para os primeiros textos constituintes.

Deve-se notar que o anteprojeto IASP-ABDF foi mais jurídico e o do IPEA mais econômico-financeiro, embora ambos cuidassem de aspectos jurídicos e econômicos.

O primeiro anteprojeto da Constituinte foi, de longe, o melhor produzido por aquela Casa.

A partir das pressões exercidas, quando levado às Comissões de Tributos, Orçamento e Finanças, de Sistematização e, finalmente, ao Plenário, sofreu o primeiro arcabouço legislativo notável "contribuição de pioria" dos demais constituintes, preocupados mais em aumentar receitas do que em proteger o direito dos contribuintes, fazer justiça fiscal e promover o desenvolvimento nacional. Gradativamente foi sendo deformado até ser plasmado, de forma definitiva, nos termos que hoje se encontra na nova Constituição.

O sistema acarretou elevação considerável do nível da carga tributária para o cidadão, pela criação de novas formas de imposição, transferência acentuada de receitas – e não de atribuições – da União, estando, a meu ver, veiculado de forma consideravelmente pior que aquela que apresentei à Assembléia Constituinte, em nome do IASP e ABDF.

#### IV- O SISTEMA ATUAL

O Sistema Tributário Brasileiro foi plasmado nos artigos 145 a 156 da Constituição Federal.

O capítulo foi dividido em cinco partes, a primeira delas dedicada aos princípios gerais.

De rigor, são três: o princípio das espécies tributárias, as quais foram conformadas em cinco tipos diferentes (impostos, taxas, contribuição de melhoria, contribuições sociais e empréstimos compulsórios), o princípio da lei complementar e o princípio da capacidade contributiva.

Estes dois últimos objetivam proteger o contribuinte contra o Poder Público. O primeiro determina que as normas gerais, os conflitos de competência entre os poderes tributantes e as limitações constitucionais do poder de tributar sejam formatados por lei complementar, que passa a ter caráter de lei nacional.

O outro exige que a imposição tributária não implique efeito de confisco, devendo ser respeitada a capacidade econômica dos contribuintes, sendo, os impostos, pessoais ou reais (diretos ou indiretos).

A seção segunda do capítulo do sistema faz menção às limitações constitucionais ao poder de tributar, assegurando 7 princípios básicos, a saber: da legalidade, da equivalência, da irretroatividade, da anterioridade, da não-limitação de tráfego, da não-confiscatoriedade e das imunidades fiscais.

Tais princípios já estão, em parte, explicitados pelo Código Tributário Nacional, que ainda vige no que diz respeito às normas gerais.

As três últimas partes do capítulo são dedicadas aos impostos federais, estaduais e municipais.

No início, passou, a União, a ter competência impositiva sobre sete impostos (importação, exportação, renda, propriedade territorial rural, operações financeiras, produtos industrializados e grandes fortunas).

Com a Emenda Constitucional nº 3, foi acrescido o IPMF (Imposto Provisório sobre Movimentações Financeiras). Como nunca entrou em vigor o imposto das grandes fortunas, arrecada a União 6 impostos, visto

que o IPMF teve sua vigência encerrada em 31/12/94, lembrando, todavia, que repassa quase metade de seus ingressos concernentes ao IPI e do Imposto de Renda para Estados e Municípios.

Os Estados tiveram, em 1988, a outorga de quatro impostos (transmissões imobiliárias e mobiliárias não-onerosas, operações relativas à circulação de mercadorias, adicional de imposto de renda e veículos automotores).

A Emenda Constitucional nº 3/93 retirou-lhes o adicional do imposto de renda, estando, hoje, com apenas 3 impostos e as transferências que receber da União.

Aos Municípios pertiniram, também, 4 impostos em 88 (sobre serviços, predial e territorial urbano, vendas a varejo e transmissões imobiliárias onerosas). A Emenda Constitucional nº 3 retirou-lhes o imposto sobre vendas a varejo, estando, hoje, com 3 impostos, além das transferências de Estados e União.

O sistema é caótico, com superposições de incidências e elevado nível de complexidade. Gera um custo fantástico de administração para contribuintes e para os diversos Erários, facilitando a sonegação dolosa e impondo, para muitos setores, a inadimplência sobrevivencial, como forma de evitar a falência.

Necessita, urgentemente, ser mudado.

## V. O SISTEMA QUE PROPUS

Objetivando simplificar tal sistema caótico, redigi projeto de emenda mais racional e singelo, o qual foi encampado pela Federasul, Instituto dos Advogados de São Paulo, Comissão de Estudos Constitucionais do Governo do Estado de São Paulo e Sindicato Nacional dos Estabelecimentos de Ensino e apresentado ao Congresso Nacional para a Revisão, subscrito pelos Deputados Germano Rigotto, Renata Gordilho, Victor Faccioni e pelo Senador Gilberto Miranda.

Se houver continuidade de trabalho, espero venha a ser examinado.

Concluo, pois, este breve estudo, com a exposição de motivos da proposição, o projeto articulado e uma versão gráfica de como seria, distribuída à Receita:

## JUSTIFICATIVA

O anteprojeto objetiva simplificar a estrutura tributária constitucional.

Para não alterar a numeração, mantive a seqüência de artigos do texto atual (145 a 162), embora não tenha feito a adaptação do artigo 195 e de outros relacionados com o sistema. Farei as adaptações, no futuro, se a proposta tiver aceitação.

De rigor, mantenho as cinco espécies tributárias, reduzo os impostos para quatro, além de manter a competência residual limitada aos impostos extraordinários. As contribuições especiais são reduzidas a uma contribuição social incidente sobre as transações financeiras no limite de 0,4% sobre o valor da transação. As taxas são cobradas apenas para serviços públicos e não mais para exercício do poder de polícia. Procurei separar sua conformação daquela própria do preço público. Por fim, os empréstimos compulsórios serão instituídos apenas nos casos de guerra e calamidade pública.

No capítulo da partição de receitas tributárias, tornei todas as unidades federativas participantes do contraído elenco de tributos.

Serve esta primeira minuta como um boneco para o início das discussões e fica, de certa forma, vinculada – o espectro um pouco mais alargado – à proposta que fiz na Comissão de Finanças da Câmara dos Deputados, lembrando que a função do IOF é substituída pela maior elasticidade que outorgo, na proposta, ao imposto de renda na fonte para o sistema financeiro.

Desta forma, incorporo o projeto do professor Marcos Cintra e do deputado Flávio Rocha, com a vantagem de: 1) universalizar a base de cálculo, nos termos do "caput" do artigo 195 da Constituição Federal, que diz que a seguridade social será financiada por toda a sociedade; 2) desestimular "engenharia tributária" em face da redução do nível da alíquota e 3) viabilizar a seguridade social por um sistema simples e vinculado.

## PROPOSTA DE EMENDA CONSTITUCIONAL

### Título VI DA TRIBUTAÇÃO E DO ORÇAMENTO

#### Capítulo I DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

##### Seção I DOS PRINCÍPIOS GERAIS

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

I. impostos;

II. taxa pela utilização de serviços públicos específicos e divisíveis prestados ao contribuinte, sempre que o contribuinte não tenha alternativa válida para deles prescindir, limitada ao custo da prestação;

III. contribuição de melhoria decorrente de obras públicas, que impliquem valorização do imóvel e no limite de seu custo.

Art. 146 - Os impostos serão graduados segundo a capacidade contributiva dos cidadãos residentes e outros que a lei determinar, respeitados os direitos e garantias individuais e proibido o confisco.

§ único - É vedada a utilização do mesmo fato gerador para mais de um tributo, ou

As taxas não poderão ter base de cálculo própria de imposto.

Art. 147 - Cabe à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria tributária, assim como regular as limitações ao poder de tributar e dirimir conflitos entre os poderes tributantes.

Art. 148 - A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios para atender despesas extraordinárias decorrentes de calamidade pública ou de guerra externa.

Art. 149 - Compete exclusivamente à União instituir uma contribuição social incidente sobre transações financeiras para atender à seguridade social, nos termos da lei complementar.

## Seção II DAS LIMITAÇÕES DO PODER DE TRIBUTAR

Art. 150 - Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I. exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

II. instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

III. cobrar tributos:

a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, respeitada a determinação do art. 165, § 2º;

IV. estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou bens;

V. instituir impostos sobre:

a) patrimônio, rendas e circulação de bens e serviços, uns dos outros;

b) templos de qualquer culto;

c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores e empregadores,

das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;

d) livros, jornais, periódicos, assim como papel, insumos, máquinas e equipamentos destinados à sua impressão, publicidade e anúncios neles veiculados;

e) textos audio-visuais destinados à educação.

§ 1º - A vedação do inc. III, "b", não se aplica aos impostos previstos no art. 153, inciso I, respeitado o disposto no art. 165, § 2º.

§ 2º - A vedação do inc. V, "a", é extensiva às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, no que se refere ao patrimônio, à renda e à circulação de bens e serviços, vinculados às suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes.

§ 3º - As vedações do inciso V, "a", e do parágrafo anterior não se aplicam ao patrimônio, à renda e à circulação de bens e serviços, relacionados com exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário, nem exonera o promitente comprador da obrigação de pagar imposto relativamente ao bem imóvel.

§ 4º - As vedações expressas no inciso V, alíneas "b" e "c", compreendem somente o patrimônio, a renda e a circulação de bens e serviços relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas.

Art. 151 - É vedado à União:

I. instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admitida a concessão, nos impostos, de incentivos destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do país;

II. tributar por imposto a renda as obrigações da dívida pública dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, bem como a remuneração e os proventos dos respectivos agentes públicos, em níveis superiores aos que fixar para suas obrigações e para seus agentes.

Art. 152 - É vedado aos Estados e ao Distrito Federal estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino.

### Seção III OS IMPOSTOS DA UNIÃO

Art. 153 - Compete à União instituir os seguintes impostos:

- I. imposto sobre a importação e exportação de produtos;
- II. imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza.

§ 1º - É facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas do imposto enumerado no inciso I.

§ 2º - O imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, quando incidente sobre os rendimentos do mercado financeiro, poderá ser alterado sem submissão ao disposto nos arts. 150, inciso III, letra "b" e 165, § 2º.

Art. 154 - A União poderá instituir, em caso de guerra externa, impostos extraordinários, compreendidos ou não em sua competência tributária, os quais serão suprimidos, gradativamente, cessadas as causas de sua criação.

### Seção IV DO IMPOSTO DOS ESTADOS E DO DISTRITO FEDERAL

Art. 155 - Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e à prestação de serviços.

§ 1º - O imposto previsto neste artigo, atenderá ao seguinte:

I. será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à produção, circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante incidente nas anteriores a favor do mesmo ou de outro Estado ou do Distrito Federal;

II. será seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços;

III. resolução do Senado Federal, de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos Senadores, aprovada pela maioria absoluta de seus membros, estabelecerá as alíquotas máximas aplicáveis às operações e prestações internas, interestaduais e de exportação, assim como os limites das isenções e benefícios fiscais;

IV. em relação às operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, adotar-se-á:

a) a alíquota interestadual, quando o destinatário for contribuinte do imposto;

b) a alíquota interna, quando o destinatário não for contribuinte dele.

V. na hipótese da alínea "a" do inc. anterior, caberá ao Estado da localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual;

VI. não incidirá sobre operações que destinem ao exterior produtos industrializados;

VII. cabe à lei complementar definir o regime jurídico nacional do imposto mencionado neste artigo.

#### Seção V DO IMPOSTO DOS MUNICÍPIOS

Art. 156 - Compete aos municípios e ao Distrito Federal instituir imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana e rural.

§ único - Cabe à lei complementar fixar as alíquotas mínimas e máximas do imposto previsto neste artigo.

#### Seção VI DA REPARTIÇÃO DAS RECEITAS TRIBUTÁRIAS

Art. 157 - Pertencem à União 40% do produto da arrecadação dos impostos previstos nos artigos 155 e 156.

Art. 158 - Pertencem aos Estados 35% do produto da arrecadação dos impostos a que se referem os arts. 153, II e 156.

Art. 159 - Pertencem aos Municípios 25% do produto da arrecadação dos impostos a que se referem os arts. 153, I e II e 155.

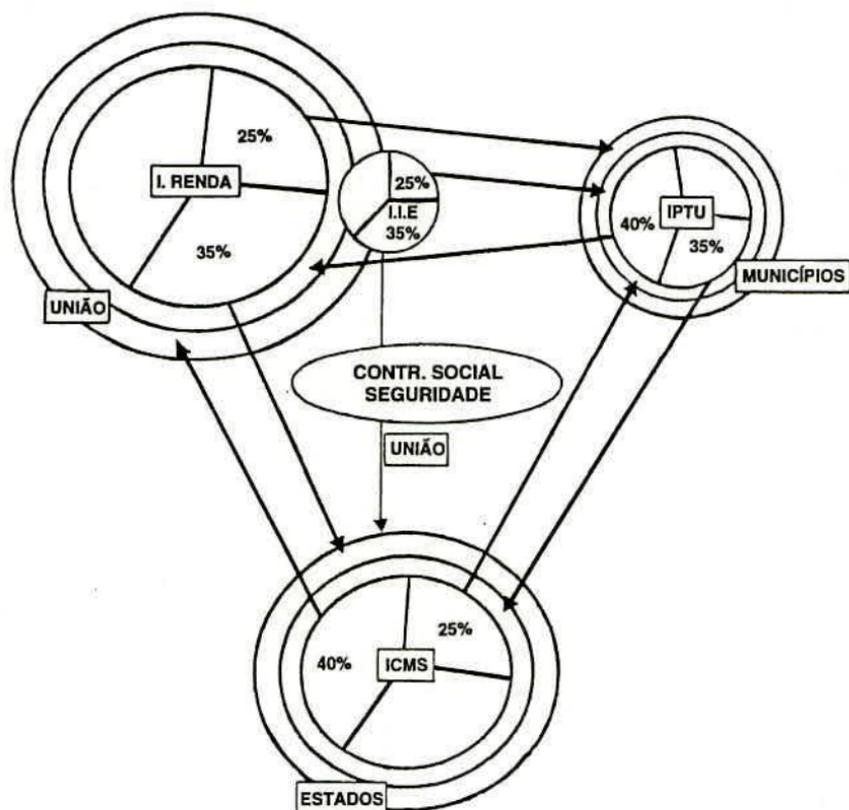
Art. 160 - Pertence ao Distrito Federal, na proporção da repartição fiscal, percentual idêntico ao dos Municípios.

Art. 161 - Cabe à lei complementar definir os critérios para a participação recíproca mencionada nos arts. 157 a 160, devendo a unidade da Federação, em que seja recolhido imposto de competência das demais unidades, ter, no mínimo, 50% do produto da arrecadação transferida, aplicado em seu território.

§ único - As unidades federativas poderão condicionar a entrega da participação recíproca, ao pagamento de seus créditos de qualquer natureza.

Art. 162 - A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios deverão repassar a parcela correspondente às demais entidades federativas até quinze dias de sua recepção.

## REPARTIÇÃO DAS RECEITAS TRIBUTÁRIAS Segundo o Anteprojeto



## Capítulo II

### IMUNIDADE DOS INSUMOS UTILIZADOS PARA A FABRICAÇÃO DE PAPEL

O Governo do Estado do Paraná revogou o Decreto nº 2665, de 29/10/93 (alteração 150) do inciso XI e § 3º do artigo 65 do Convênio ICMS 72/93 e 63/89, passando a tributar pelo referido imposto todos insumos destinados à fabricação de papel.

A fabricação e venda de papéis, destinados à impressão de jornais, periódicos, revistas e livros, em geral, são imunes de ICMS.

Utilizam-se as empresas, para produção do papel de imprensa, de matérias-primas e variados insumos, tais como: energia elétrica, celulose, tinta, produtos intermediários, etc., que se consomem no processo de fabricação do papel.

Sendo imune o jornal, o periódico e a revista, assim como o papel destinado à sua impressão, por força do disposto no art. 150, VI, "d" da CF, *restam também imunes os demais insumos que integram o processo de fabricação do papel de imprensa*, risco de consumir-se a tributação vedada pelo texto constitucional <sup>1</sup>.

---

1 Escrevi, ao comentar o artigo 150, inciso VI: "Os princípios da legalidade, da uniformidade, da generalidade, da anterioridade, da irretroatividade, e da igualdade, estabelecidos nos incs. I a V são complementados pelo da imunidade.

O velho e o novo Textos não guardam muitas diferenças. Acresceram-se as fundações dos partidos políticos entre as entidades imunes, assim como as

As Fazendas dos Estados, embora não reconhecendo essa imunidade, não vinham exigindo o imposto sobre os insumos destinados a integrar o papel-jornal, quer concedendo isenção na sua importação, quer, no tocante às aquisições dos mesmos no mercado interno, dispensando o pagamento do imposto diferido ou admitindo a manutenção dos respectivos créditos, por força dos Convênios nos ICM 5/85 e ICM 61/85, a saber <sup>2</sup>:

entidades sindicais dos trabalhadores. E mantiveram-se as demais hipóteses do direito anterior.

A imunidade diz respeito aos impostos. Não se aplica às outras espécies tributárias. Há uma razão para que assim seja, posto que as demais espécies são vinculadas a determinadas atividades. As taxas têm ou uma faceta contraprestacional de serviços públicos e divisíveis ou outra de exercício do poder de polícia.

A contribuição de melhoria é apenas cabível em havendo melhoria de imóvel para seu pagador.

As demais contribuições especiais vinculam-se à sua finalidade. As sociais destinadas à seguridade social, as de intervenção no domínio econômico para regulá-la e as de interesse das categorias sociais para mantê-las. Por outro lado, o empréstimo compulsório apenas se justifica nos casos de calamidade pública, guerra externa ou investimento público relevante.

Em outras palavras, as demais espécies tributárias não podem ser objeto de imunidade constitucional, porque são vinculadas a suas finalidades específicas.

Desta forma, apenas em havendo desoneração infraconstitucional admite-se a extrafiscalidade, como instrumento de política tributária, para tais espécies. Nos impostos, não há vinculação e seu espectro abrangente justifica o tratamento desonerativo em nível constitucional, vedando, por inteiro, a ação impositiva do poder tributante" ("Comentários à Constituição do Brasil", 6º volume, Tomo I, Ed. Saraiva, 1990, pp. 170/173).

- 2 Edgard Neves da Silva ensina: "A imunidade insere-se nas vedações constitucionais à competência tributária e conceitua-se, na lapidar lição de Amílcar de Araújo Falcão ("Fato gerador da obrigação tributária", 2ª ed., S.P., Revista dos Tribunais), como sendo "uma forma qualificada ou especial de não-incidência, por supressão, na Constituição, da competência impositiva ou do poder de tributar, quando se configuram certos pressupostos, situações ou circunstâncias previstas pelo estatuto supremo" (p. 117). A Constituição, e somente ela, pode proibir que certos fatos, vinculados a

- O Convênio ICM 5/85, em sua cláusula 1ª, inciso II, determina:

"Ficam os Estados e o Distrito Federal autorizados a conceder isenção do ICM para entradas decorrentes de importação das seguintes mercadorias:

.....

II - matérias-primas e demais insumos destinados à fabricação de papel de imprensa".

---

peçoas ou a bens, possam ser acolhidos pelo hipótese de incidência dos impostos e, conseqüentemente, por essa determinação, apesar de iguais àqueles, fiquem dela excluídos, permanecendo, então, obrigatoriamente, dentro do campo de não-incidência.

Ressaltamos as características próprias da imunidade: limitação à competência tributária por determinação exclusiva da Constituição; atinge pessoas ou bens; refere-se, tão-somente, aos impostos, excluídas, destarte, as demais espécies tributárias.

As imunidades foram criadas estribadas em considerações extrajurídicas, atendendo à orientação do Poder Constituinte, em função das idéias políticas vigentes, preservando determinados valores políticos, religiosos, educacionais, sociais, culturais e econômicos, todos eles fundamentais à sociedade brasileira.

Dessa forma assegura-se, retirando das mãos do legislador ordinário, a possibilidade de, por meio da exação imposta, atingi-los.

Resguarda o equilíbrio federativo, a liberdade de associação, do livre pensamento, a política, a religiosa, a de expressão, a expansão da cultura, o desenvolvimento econômico, etc., e, assim, não se deve considerar a imunidade como um benefício individual, um favor fiscal, uma renúncia à competência tributária ou um privilégio, mas sim uma forma de resguardar os valores da comunidade e do indivíduo.

Ao desenvolver a atividade de interpretação da norma imunizadora, a natureza e finalidades da imunidade são essenciais, de pronto, afastando a interpretação literal própria das isenções, instituto esse que, até há pouco tempo, confundia-se com a imunidade e vice-versa (Walter Barbosa Corrêa, "Incidência, não-incidência e isenção", S. Paulo, IBDT/Resenha Tributária, p. 137)" (Curso de direito tributário, coordenação geral minha, p. 175).

- O Convênio ICM 61/85, "Autorizava o Estado do Paraná a conceder dispensa do pagamento do ICM diferido ou do estorno do crédito fiscal em relação às mercadorias utilizadas como matéria-prima e material secundário na fabricação de papel destinado à impressão de jornais."

Ocorre que o Convênio ICM 5/85 não veio a ser reconfirmado no prazo de 2 (dois) anos previsto no artigo 41, parágrafo 3º, das Disposições Constitucionais Transitórias, razão pela qual, consoante prescreve esse dispositivo, os incentivos nele contidos reputaram-se revogados. E o Convênio ICM 61/85, foi expressamente revogado pelo Convênio ICMS 63/89<sup>3</sup>.

Diante disso, as legislações estaduais passaram a exigir o imposto nessas operações, sem se darem conta de que por tratar-se de imunidade, a matéria não poderia ser objeto de convênios e muito menos haver revogação de uma desoneração que se alicerça no texto constitucional.

Embora com incorreção na titulação desonerativa, em nível de legislação estadual, o Decreto nº 5634, de 29/08/89, do Governo do Estado do Paraná, da mesma forma não exigia o imposto em relação a operações referidas, nos termos do seu art. 2º, § único.

Assim é que o novo regulamento do ICMS do Estado do Paraná, aprovado pelo Decreto nº 1966/92, regulamentou a manutenção do crédito do imposto, nos termos do art. 65, XI, § 3º, assim redigido:

"Art. 65 - Não se exigirá a anulação do crédito, nas seguintes hipóteses:

- 
- 3 O artigo 41, § 3º, tem a seguinte dicção: "Art. 41. Os Poderes Executivos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios reavaliarão todos os incentivos fiscais de natureza setorial, ora em vigor, propondo aos Poderes Legislativos respectivos as medidas cabíveis.  
§ 3º. Os incentivos concedidos por convênio entre Estados, celebrados nos termos do art. 23, § 6º da Constituição de 1967, com a redação da Emenda nº 1, de 17 de outubro de 1969, também deverão ser reavaliados e reconfirmados nos prazos deste artigo".

.....

XI - em relação à celulose, madeira e energia elétrica na fabricação de papel destinado à impressão de jornais:

.....

§ 3º - O tratamento previsto no inciso XI estende-se aos demais insumos, desde que produzidos ou fabricados neste Estado" 4.

- 4 Pontes de Miranda, com propriedade, lembra: "Os pressupostos da imunidade segundo o art. 19, III, c), 2ª parte, *in fine*, da Constituição de 1967, são diferentes: a) trata-se de instituição de educação ou de assistência (o "e" do art. 31, V, b), *in fine*, da Constituição de 1946, que exprobamos ao texto, foi corrigido) ou de educação e assistência social - personificada, ou não, desde que haja separação do patrimônio dela e das outras entidades, imunes, ou das pessoas físicas; b) serem as suas rendas aplicadas integralmente no país para os fins de educação ou de assistência, ou de uns e outros. Qualquer aplicação de rendas no exterior ou qualquer remessa de renda, a título gratuito, ou para fundo comum, ou complementar, é elemento suficiente para a perda, *ipso iure*, da imunidade. Pela comparação dos pressupostos da legislação ordinária e dos pressupostos do art. 19, III, c), 2ª parte, *in fine*, da Constituição de 1967, verifica-se: a) Nem todas as pessoas jurídicas que se incluíam nas menções da legislação ordinária poderiam invocar o art. 19, III, c), 2ª parte, *in fine*, da Constituição de 1967, por lhes faltar ou serem, precisamente, instituições de educação ou de assistência social (conceitos menos largos). A respeito de tais entidades ocorre o de que falamos, acima, de espaço: a regra jurídica de isenção anterior à regra jurídica de imunidade é de extensão (num dos pressupostos) maior do que a dessa, razão por que pode dar que haja casos de isenção, fora dos casos de imunidade. b) Nem todas as pessoas jurídicas que se incluem nas menções do art. 19, III, c), 2ª parte da Constituição de 1967, estavam incluídas nas menções da legislação ordinária: a remuneração de diretores, sob qualquer forma, tornaria insuficiente o suporte fáctico para a incidência da regra jurídica isentiva, ao passo que, no tocante à imunidade, só a aplicação de rendas fora do país, ainda que para os mesmos fins, ou país, para outros fins que o da pessoa jurídica, é razão de não incidir a regra jurídica do art. 19, III, c), da Constituição de 1967. Sempre que a pessoa jurídica era isenta e não foi, segundo a *lex nova*, imune, continuou isenta. Sempre que era isenta e continuou a satisfazer os pressupostos da imunidade, imune é, a isenção

O Decreto nº 2665, de 29/10/93, entretanto, ao introduzir alterações na legislação de regência do imposto (Regulamento do ICMS aprovado pelo Decreto 1966/92), por meio da alteração 150, estabeleceu:

"Ficam revogados o inciso XI e § 3º do artigo 65 (Convênio ICMS 72/93 e 63/89)."

O referido dispositivo, todavia, é nitidamente inconstitucional, eis que, embora esteja literalmente suprimindo uma "isenção", no caso, a desoneração de que se trata representa autêntica *imunidade*, sobre a qual não caberia ao CONFAZ *dispor*, nem à legislação ordinária *revogar*, mas apenas *reconhecer*<sup>5</sup>.

seria *minus* de direito, porque mais é ser imune do que ser isenta, mas, depois de 15 de março de 1967, passou a satisfazer os pressupostos do art. 19, III, c), *in fine*, da Constituição de 1967, imune se tornou, o que é mais do que ser isenta" ("Comentários à Constituição", tomo II, pp. 427/428).

- 5 Escrevi: "A imunidade é o mais relevante dos institutos desonerativos. Corresponde vedação total ao poder de tributar. A imunidade cria área colocada, constitucionalmente, fora do alcance impositivo, por intenção do constituinte, área necessariamente de salvaguarda absoluta para os contribuintes nela hospedados. A relevância é de tal ordem que a jurisprudência tem entendido ser impossível a adoção de interpretação restritiva a seus comandos legais sendo, obrigatoriamente, a exegese de seus dispositivos, ampla.

(...)

Na imunidade, não há nem o nascimento da obrigação fiscal, nem do conseqüente crédito, em face de sua substância fática estar colocada fora do campo de atuação dos poderes tributantes, por imposição constitucional. Independe, portanto, das vontades legislativas das competências outorgadas pela lei maior.

A não-incidência, materialmente, se reveste da mesma estrutura. Não há nem nascimento da obrigação tributária, nem do crédito respectivo, em face de que as pessoas ou situações postas fora da imposição não geram, por seus atos ou ocorrências fáticas, nem obrigação, nos termos dos arts. 113 e 114 do CTN, nem crédito correspondente (arts. 139 e 142), que é o ingresso para o universo administrativo, em nível de conhecimento e ação, do vinculado fato gerador.

A diferença reside, todavia, na origem do Instituto. Na hipótese de não-incidência impede-se o surgimento da obrigação e do crédito, porque o Poder Tributante, que pode, não deseja poder. Tem a faculdade constitucional de impor, mas abdica do exercício de sua capacidade. Na imunidade, o Poder Tributante não tem qualquer poder. Não abdica do exercício de nenhum direito, porque não tem nenhum direito à imposição. Na não-incidência, o poder tributante poderá preencher a área não acobertada por sua ação, sempre que o desejar, através de atos oriundos de suas casas legislativas, direta ou indiretamente.

(...)

Embora com conseqüências semelhantes, no concernente aos efeitos sobre o sujeito passivo da relação tributária, a isenção difere das duas outras figuras legislativas. É que na isenção nasce a obrigação tributária, sendo apenas excluído o crédito correspondente.

Tal colocação decorre do artigo 175 do CTN, assim redigido:

"Art. 175 - Excluem o crédito tributário: I - a isenção; II - a anistia.

Parágrafo único. A exclusão do crédito não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias, dependentes da obrigação principal, cujo crédito seja excluído, ou dela conseqüente".

O STF adotou a interpretação acima (nascimento da obrigação tributária e eliminação do crédito), a partir dos polêmicos casos de créditos escriturais de ICM nas importações de matérias-primas antes da E.C. nº 23/83. Negou, por outro lado, direito ao mesmo na hipótese de diferimento da incidência. (...) A última forma desonerativa de expressão é a que diz respeito à alíquota zero. Nesta forma, nascem obrigação tributária e crédito fiscal, mas tanto uma quanto o outro estão reduzidos à sua nenhuma expressão. A alíquota, que pode ir de zero ao número desejado pelo Poder Tributante, respeitados os princípios da estrita legalidade, da tipicidade fechada, da reserva absoluta e da capacidade contributiva, é apresentada em sua primeira conformação, que é o número zero, vale dizer, existe enquanto alíquota, mas os reflexos da imposição, do ponto de vista quantitativo, são nenhuns.

De rigor, todas as conseqüências inerentes às alíquotas quantificadas são aplicáveis à alíquota reduzida à sua expressão nenhuma, gerando nos tributos a que se referem (não-cumulativos), à exceção de algumas hipóteses do ICM a partir da E.C. nº 23/83, o direito aos créditos correspondentes aos períodos legalmente definidos e às operações anteriores à sua imposição.

Tal conseqüência decorre da natureza jurídica da alíquota zero, que, dentro do campo de atuação da competência impositiva, abrange espectro maior que o da própria isenção. Esta é apenas geradora de direito a crédito

Assim, a exigência de ICMS sobre tais insumos afigura-se nitidamente indevida, porque violadora do Texto Supremo.

A Constituição Federal, na seção II, que trata das Limitações ao Poder de Tributar, em seu art. 150, VI, "d", estabelece:

"Art. 150 - Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

.....  
VI - instituir impostos sobre:

.....  
d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão ."

Essa norma reproduz o art. 19, III, "d" da Constituição pretérita, que deu base à legislação ordinária do ICM no Estado do Paraná, a qual, pelo art. 34 do ADCT, foi recebida pelo texto constitucional. Em tais condições, toda a jurisprudência que se conformou à luz da antiga Carta permanece válida e atual, de vez que o novo texto, nesse aspecto, reproduziu a normação anterior.

Imunidade não se confunde com a Isenção. Embora sejam ambas formas desonerativas no campo tributário, são institutos diversos.

A *Imunidade* consiste na vedação constitucional ao poder de tributar, representando um obstáculo ao nascimento da obrigação tributária. Em função da norma constitucional, o legislador ordinário fica impedido de tributar certas pessoas, coisas ou atividades (art. 150, VI, Constituição Federal).

---

escritural, por força do princípio da não-cumulatividade que é constitucional, conforme orientação pretoriana. O crédito tributário, só constituível pelo lançamento, é excluído na isenção" ("Direito Empresarial" - Pareceres, 2ª ed., Ed. Forense, 1986, pp. 298/304).

A *isenção* é sempre um favor legal. O poder tributante, que tem a faculdade de impor, expressamente, abre mão de determinada receita fiscal - com o que têm, alguns doutrinadores, entendido ser a isenção uma não-incidência qualificada: aquele que tem o poder de tributar, tem o poder de isentar.

Na imunidade, não: o constituinte cria hipóteses fora do campo de abrangência do poder público tributante, motivo pelo qual sempre que a Constituição retira do Poder Tributante o poder de tributar, fá-lo através de *Imunidade* e nunca de isenção. Aquela é forma desonerativa de exclusiva utilização pelo constituinte, esta, de exclusiva utilização pelos legisladores ordinários<sup>6</sup>.

---

6 Celso Ribeiro Bastos ensina: "A imunidade é de fato uma regra de competência negativa, quer dizer, define, ao nível da própria Constituição, algumas áreas em que o Estado não pode exercer a sua competência tributária.

A imunidade mantém alguns pontos de contato com a isenção e a não-incidência, o que não impede, contudo, que remaneçam como institutos bem diferenciados, tanto teoricamente, quanto do ângulo das conseqüências práticas. Vimos o que seja imunidade. Cumpre adentrarmos pelas outras duas figuras.

A isenção é fenômeno jurídico que já não transcorre no nível da própria Constituição, mas sim no plano das leis. Sabemos que são estas que instituem os diversos tributos. Depois de criados, pode, entretanto, a pessoa jurídica que os criou, excluir certas situações da incidência da lei.

Por exemplo, suponhamos uma norma que diga: todos os homens têm que pagar um imposto ao atingir vinte e um anos de idade. Sobre ela, façamos recair a seguinte regra isentora: todos os homens de um só braço estão isentos do pagamento do imposto acima. A isenção pressupõe a competência. Não faz sentido imaginar-se um poder tributante conferir isenção para algo que ele não tinha poder de tributar. A isenção acaba por interferir no próprio núcleo da hipótese de incidência da norma tributária. No exemplo dado, qual acabaria por ser a hipótese de incidência? A seguinte: ao completar vinte e um anos de idade, tendo os dois braços, todos os homens têm que pagar o imposto em causa" ("Curso de Direito Financeiro e de Direito Tributário", Ed. Saraiva, 1991, pp. 129/130).

Desta forma, a imunidade, por ser vedação absoluta ao poder de tributar, não se confunde com a "não-incidência", que é mera técnica desonerativa de utilização por legislador ordinário, que, podendo tributar ou isentar, deixa de fazer uso de sua competência impositiva.

Ora, o fato de não ter sido reconfirmado o Convênio ICM 5/85 e de o Convênio ICM 61/85 ter sido expressamente revogado pelo Convênio ICMS 63/89, não autoriza o Estado do Paraná a exigir o imposto de empresas que produzem papel para imprensa, em relação às matérias-primas, produtos intermediários, e demais insumos utilizados na fabricação desse papel, em face da intributabilidade de tais operações, que não decorre de isenção estabelecida em Convênio, mas *de desoneração decorrente de limitação ao poder de tributar dos Estados*, instituída pela Constituição Federal.

De fato, no caso em comento, tratando-se de imunidade, a exigência reveste-se de inconstitucionalidade flagrante, de vez que, a teor do que dispõe o art. 150, VI, "d" da Constituição Federal, a interpretação que se impõe é a da impossibilidade de os Estados tributarem as matérias-primas e insumos que entram na confecção de produtos imunes.

Nem se diga que a imunidade em tela limitar-se-ia ao papel-jornal e não aos insumos que entram na sua produção, que não estão referidos no texto constitucional. Tal alegação não se sustenta pois, diferentemente das regras de isenção - que veiculam favor fiscal concedido pelo poder tributante e, por isso, comportam apenas interpretação restritiva - as normas de imunidade, por conterem vedação absoluta ao poder de tributar, hão de ser interpretadas extensivamente, conforme orientação pacífica do STF<sup>7</sup>.

---

7 O Prof. José Carlos Moreira Alves, nas conversas e debates mantidos durante o VIII Simpósio Nacional de Direito Tributário (1983), sem firmar posições definitivas, afirmava, entretanto, não ser possível interpretar a lei maior de um país sem procurar conhecer a intenção daqueles que a fizeram, pois dessa lei sairá todo o sistema jurídico aplicável à sociedade para a qual foi preparada. E, realmente, não obstante o eminente Professor e nós mesmos termos restrições ao pensamento de Hans Kelsen, neste ponto

parece haver convergência absoluta. A norma fundamental é preponderantemente uma norma pragmática. Uma norma de conformação, que não pode ser ignorada na interpretação de cada um dos dispositivos de qualquer Constituição.

Esta é a razão pela qual a intenção do constituinte é matéria de relevante interesse para a inteligência dos dispositivos constantes da Carta Magna. E como veremos, a partir de agora, principalmente no que concerne à política de vedação ao exercício de competência impositiva aplicada aos poderes tributantes.

...

A Emenda Constitucional nº 1/69 faz menção ao livro, jornal e periódicos como mercadorias imunes, acrescentando que o papel destinado à sua impressão deve ter idêntico tratamento.

A Constituição anterior (1946) fazia menção à imunidade para o papel de imprensa. A atual, portanto, estendeu o campo de abrangência aos produtos derivados da imunidade pretérita.

Como se percebe, a extensão teve um sentido. A simples imunidade do papel poderia não atingir a finalidade do constituinte, pois o produto decorrente, por ser o papel somente matéria-prima, terminaria por ser atingido, com o que frustrado seria o "desiderato legislativo".

O novo texto constitucional afastou qualquer dúvida. O papel é imune. A imunidade do papel é, todavia, condicionada. Só é imune aquele papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos. Qualquer outro, à evidência, está sujeito às tributações pertinentes, pois não salvaguardado pela proteção imunitária.

Ora, o constituinte fez a conjugação necessária para que a sua intenção ficasse preservada de qualquer veleidade exegética ou restritiva.

Fez, por outro lado, no concernente às mercadorias objetivamente imunes, menção aos três tipos conhecidos, a saber: livros, jornais e periódicos, deliberadamente adotando o vocábulo "periódico" muito mais amplo que "revista" para abranger toda a espécie de publicação de idêntica finalidade, não compreendidos entre livros e jornais. Sua origem é grega (*periodikos*) e serve o vocábulo não só para referir-se a publicações que saem à luz em épocas fixas, como, em Botânica, para distinguir plantas sujeitas a fenômenos regulares, ou ainda, em aritmética, para reprodução de números, a partir de certa ordem, infinitamente.

Pelo exposto, percebe-se que visou o constituinte abranger um amplo espectro de proteção pela imunidade, razão pela qual preferiu a adoção do termo "periódico" ao de "revista", pois admitindo tipos de publicações

Esta é a razão pela qual a Suprema Corte, por seu plenário, estendeu a imunidade à publicidade veiculada nos jornais - não obstante o texto constitucional não se referir expressamente - pois, sem a mesma não teriam eles condições de sobrevivência, restando prejudicada a proteção à liberdade de expressão e de informação que o texto visou proteger.

O Ministro Moreira Alves nesse julgado de nº RE 87.049 (RTJ 87/608), assim explicitou seu pensamento:

"A Constituição de 1967 e a Emenda Constitucional nº 1/69, ao ampliarem a imunidade constante na Constituição de 1946 - e que se adstringia ao papel destinado exclusivamente à impressão de jornais, periódicos e livros, quis, inequivocamente, facilitar e estimular os veículos de divulgação de idéias, conhecimentos e informações que são os livros, os jornais e os periódicos. Como acentua Baleeiro ("Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar", 5ª ed., pág. 198) "imunidade do art. 19, III, "d" da Emenda 1/1969 traz endereço certo à proteção dos meios de comunicação e de idéias, conhecimentos e informações, enfim de impressão do pensamento como objetivo precípuo."

---

não-enquadráveis em nenhuma das 3 formas (livros, revistas ou jornais), mas de inequívoca conformação teleológica.

Acresce-se o fato de que a imunidade para tais publicações é imunidade objetiva. Não interessa a sua finalidade, o tipo de idéias veiculáveis, pois o constituinte pretendeu evitar a manipulação de opinião pública por parte dos detentores do poder, sob a alegação de que determinados tipos de publicação estariam protegidos pela intenção legal e outros não. Dessa forma, a liberdade de expressão, requisito constitucional de um país democrático e livre, não poderia ser atingida por força de uma eventual escalada tributária. Esta, não houvesse vedação objetiva, mas vedação subjetiva, à evidência, poderia servir de instrumento natural, para permitir certas publicações e dificultar outras, que não seguiram o perfil objetivado pelo Governo.

A imunidade da letra "d", item III do artigo 19 visa, pois e fundamentalmente, garantir a liberdade de expressão, qualquer que seja. É, por esta razão, "imunidade objetiva" ("Direito Constitucional Tributário", 2ª ed., Edições CEJUP, 1985, pp. 137/140).

E essa proteção se dá, no campo tributário, com a imunidade fiscal que se destina, diretamente, a reduzir o custo de produção e comercialização dos livros, jornais e periódicos. Ora, é notório que os jornais somente podem ser vendidos pelos preços, porque o são em virtude de terem a sua manutenção derivada, precipuamente, da propaganda estampada em suas folhas. Não fora isso, mister seria o encarecimento sensível de seu preço à venda.

Daí a razão porque a propaganda divulgada pelos jornais - e isso a par da circunstância de que não deixa ela de ser uma informação aos leitores - se tornou atividade indispensável a eles. Passou a ser serviço que lhes é ínsito, ao lado da comunicação das notícias e da divulgação de comentários, críticas e trabalhos culturais de toda ordem.

Tem razão, portanto, Nabantino Ramos ("Dicionário do Imposto Sobre Serviços", obra publicada em colaboração com Vera Damiani Vergueiro, pág. 109, quando escreve: "Proibida a tributação do todo, que é o exemplar do jornal, está implicitamente proibida a tributação das partes que a compõem: a parte editorial e a parte ineditorial. Não há dúvida de que o jornal "serve" aos leitores com a informação e opinião, aos anunciantes como publicidade. Mas esse serviço é de natureza do jornal, que a Carta Magna põe a salvo de impostos. Se os jornais são intributáveis, é óbvio que também deve sê-lo as operações que conduzem imediatamente à sua feitura: a publicidade de notícia, de opinião e de publicidade."

Se o objetivo da norma constitucional é inequivocamente o de, com um meio de natureza econômica - a imunidade de impostos -, facilitar a circulação dos jornais, dentro dele se insere o da imunidade de tributo sobre a prestação de serviço que integra a natureza desse veículo de comunicação."

*A interpretação ampla do instituto* foi depois, reafirmada no Acórdão do Plenário do STF que reconheceu imunes as *listas telefônicas*, assim ementado:

"*EMENTA. Imunidade tributária - I.S.S. Listas telefônicas. A edição de listas telefônicas (catálogos ou guias) é imune ao I.S.S. (art. 19, III, "d", da CF), mesmo que nelas haja publicidade paga.*

Se a norma constitucional visou facilitar a confecção, edição e distribuição do livro, do jornal e dos periódicos, imunizando-os do tributo, assim como o próprio papel destinado à sua impressão, é de se entender que não estão excluídos da imunidade os periódicos que cuidam apenas e tão somente de informações genéricas ou específicas, sem caráter noticioso, discursivo, literário, poético ou filosófico, mas de inegável utilidade pública como é o caso das listas telefônicas.

Recurso extraordinário conhecido, por unanimidade de votos pela letra "d" do permissivo constitucional, e provido, por maioria, para deferimento do mandado de segurança (RE-101.441/RS - DJU 19/08/88)".

No mesmo sentido destaca-se a decisão da 1ª Turma do STF, com a seguinte ementa:

(1) RE 118.228-8 - SP - 1ª Turma

"*EMENTA: Imunidade tributária. Artigo 19, III, "d", da Emenda Constitucional nº 1/69. Listas Telefônicas.*

O Plenário desta Corte, ao julgar o RE 101.441, firmou o entendimento de que não estão excluídos da imunidade assegurada pelo artigo 19, III, "d", da Emenda Constitucional nº 1/69, os *periódicos* que cuidam apenas e tão-somente de informações genéricas ou específicas, sem caráter noticioso, discursivo, literário, poético ou filosófico, mas de *inegável utilidade pública*, como é o caso das listas telefônicas.

Recurso Extraordinário conhecido e provido." (D.J. 20/04/90).

Nesse julgado, inclusive, o Min. Sepúlveda Pertence, que era favorável à interpretação restritiva, modificou seu entendimento, para

aderir à tese da interpretação ampla da imunidade, consoante se lê do seguinte trecho de seu voto:

*"Senhor Presidente, minha tendência inicial foi para a tese restritiva. Cheguei a sustentá-la, quando se tomou o precedente a que V. Exa. se refere, na qualidade de Procurador-Geral da República.*

*Quando o julgamento do RE 118.380, realizado em 12.12.89, revisou os precedentes e a discussão que a respeito se travara - cuidava-se, então, de um caso similar, não de catálogo telefônico, mas de catálogo do comércio de exportação - e acabei por aderir à orientação precedente, que se firmara, no sentido de conceder a imunidade. Convenceu-se, sobretudo, a dificuldade insuperável da distinção em cada caso, de quais publicações, portaria, valores culturais merecedores da imunidade, segundo a sua inspiração histórica. E acabei por proferir a liberalidade, talvez excessiva com publicações de cunho estritamente comercial, ao risco de uma tese restritiva que, amanhã, pudesse servir de pretexto, à censura tributária de publicações. De tal forma, Senhor Presidente, com estas breves considerações para explicar apenas a defesa que fiz da tese fiscal, em Plenário, que correspondia à minha convicção na época, mas, da qual recuei, acompanho o voto de V.Exa., conhecendo do recurso e dando-lhe provimento."*

Comentando a orientação adotada pela Suprema Corte nesses julgados, o Ministro Moreira Alves, assim se expressou, em palestra proferida em outubro de 1991 na abertura do XVI Simpósio Nacional de Direito Tributário (publicada in "Caderno de Pesquisas Tributárias", vol. 17, Editora Resenha Tributária, 1992, pp. 570/571):

*"Muito se tem aludido a um recurso extraordinário relativo a livros e jornais, (no caso, era o problema de publicidade em jornal), de que fui relator - e hoje eu já sou a última testemunha da história viva do julgamento como juiz, porque todos os demais, ou já faleceram, ou estão aposentados - que foi o Recurso Extraordinário 87049 onde se deu uma interpretação extensiva à imunidade relativa a livros e jornais, publicações em geral, no caso jornais,*

considerando que não havia incidência do ISS com referência à publicidade, tendo em vista que os jornais, na realidade, se mantinham, sobreviviam e, portanto, era de sua essência mesma, a necessidade dos anúncios e conseqüentemente, da propaganda. E isto tinha tal repercussão com relação a esse tipo de publicação, que a imunidade dada aos livros e às publicações em geral, deveria abarcar, inclusive ISS, embora essa imunidade fosse com relação à própria publicação e com relação ao papel de imprensa. E não se diz que, se o Supremo Tribunal Federal deu uma interpretação extensiva, isto significa que a imunidade tem que ser interpretada extensivamente. Eu tenho um pouco de dúvida. *Pelo fato de nesse caso ter-se dado uma interpretação extensiva, isso não quer dizer que necessariamente tenha que se dar uma interpretação extensiva ao dispositivo sempre, sem atender a peculiaridade de cada caso, e conseqüentemente, sem examinar da íntima conexão, a ponto de, se a garantia não for estendida, estar prejudicada a imunidade.* No caso do jornal, se considerar que vai viver só de venda, obviamente não há jornal nenhum que sobreviva. Pelo contrário, há jornais que vivem só de anúncios.

O que os mantém é justamente essa propaganda e, conseqüentemente, isso é que permite a sobrevivência desse tipo de publicação. Então, por isso se entende que a desoneração da publicidade diz com a essência da imunidade, *porque sem isso não há publicação.* Exceto em casos absolutamente excepcionais, como, por exemplo, uma publicação religiosa, que seja dirigida aos adeptos da religião, e que sejam adeptos daqueles se aderirem realmente, sem exceção, ao apelo. Nós temos que isso, no final, fica praticamente da essência dessa imunidade, sob pena de se acabar com o próprio tipo de publicação".

Como resta nítido das palavras do Ministro, embora não se possa sustentar que a regra de imunidade deva ser interpretada *sempre* extensivamente, a extensão se impõe quando, *atentando-se para a peculiaridade do caso, se constatar a sua íntima conexão com a desoneração querida pelo texto constitucional, a ponto de, se não for utilizada a interpretação ampliativa, restar prejudicada a própria imunidade prevista constitucionalmente.*

Se os insumos utilizados para a fabricação do papel utilizado para impressão de jornais não tiverem a mesma desoneração que o papel destinado à mesma finalidade, o papel *não será imune*, estará sofrendo a incidência de tributos, restando ferida a imunidade e o objetivo da regra constitucional.

Prevalecem, pois, para estas hipóteses, os mesmos motivos que levaram o Supremo Tribunal Federal a reconhecer a imunidade da propaganda veiculada em jornais, apesar de o texto constitucional não mencioná-la expressamente<sup>8</sup>.

Ademais, a imunidade do papel, para confecção de tais veículos de comunicação, traz implícita a imunidade de todos os insumos destinados à mesma finalidade.

Tal aspecto tem sido destacado pela jurisprudência mais recente, à luz da orientação já fixada pela Suprema Corte, como se vê de decisão prolatada pela Justiça Federal do Rio de Janeiro acerca de impostos federais (MS nº 91.0011111-2):

"Quando o inciso constitucional menciona o papel destinado à impressão dos jornais, livros e periódicos, *seu objetivo é exatamente deixar nítido que o material destinado à feitura de jornais,*

---

8 O Ministro Thompson Flores ao aderir também à interpretação extensiva da imunidade sobre jornais, livros e periódicos, justifica a inclusão de serviços não-discriminados expressamente na Magna Carta, dizendo: "Embora arrimado em bons fundamentos, peço vênias ao eminente Relator para acompanhar o voto do eminente Ministro Cunha Peixoto. Como S. Exa., considero que a Constituição, em seu artigo 19, III, "d", instituiu ampla imunidade tributária em prol dos jornais e periódicos, assim propugnando por sua mais ampla circulação e por óbvias razões. Tal desiderato, por certo, só seria alcançado reduzindo o preço de aquisição, e para isso também tornou imune o papel destinado à impressão. O anúncio constitui base segura para a redução dos custos, o que importa na mitigação dos preços. Tributá-los não poderia estar na cogitação do princípio. Com isto, certamente não se está aliviando as empresas de publicidade, as quais estarão sujeitas à tributação normal. É a conclusão que extraio do sistema adotado pela Magna Carta" (RTJ-87, vol. II, p. 612).

*livros e periódicos está abrangido pela vedação ao poder de tributar.*

Aliás, se hoje os jornais são feitos com papel, pode ser que daqui há anos não mais o sejam, como livros podem ser feitos apenas com plástico, ou com novos materiais que a tecnologia traga.

A questão central é o objetivo do legislador constituinte. A exegese da norma há de pautar-se, *in casu*, dentro do critério da interpretação teleológica.

E o objetivo da Lei Maior foi nítido, no sentido de não causar embaraço, ainda que tributário, à livre difusão de idéias, à liberdade de informação e de imprensa."

No mesmo sentido, tem decidido o E. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, no atinente aos insumos utilizados na fabricação dos jornais, reconhecendo a imunidade do ICMS, consoante se vê do Acórdão prolatado na Apelação Cível nº 222.029-2/9, do qual merecem destaques os seguintes trechos:

"A *ratio essendi* da vedação constitucional de impostos sobre 'livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão' como estatuído no art. 150, VI, "d" da Constituição Federal de 1988, se deve ao fato de se possibilitar a difusão da cultura e informação através da redução de custo daqueles bens.

.....

*Assim, através da interpretação teleológica tem-se que os componentes necessários para a impressão de livros, jornais e periódicos, além do papel, estão abrangidos pela imunidade, posto que estes, para possibilitarem a difusão da cultura e informação, não são constituídos apenas de papel.*

.....

Destaque-se, na Apelação Cível nº 203.262-2, o voto do eminente Desembargador Breno Marcondes, quando ali expressou: "Um

*jornal sabe-se muito bem, não necessita apenas do papel que importa, mas é necessário para o exercício de sua atividade, insumos outros e no caso, papéis fotográficos, sensibilizados, não-impressionados, não revelado para imagens monocromáticas, que possam ser de imediato utilizados no processo de impressão, porque também eles são-imprescindíveis para atender suas finalidades."*

Outros julgados do mesmo tribunal sustentando idêntico entendimento podem ser apontados como os de nºs 219503-2/3, 208488-2/0, 225844-2/0, 203262-2/2, 208364-2/4 e 235892-2/6.

Também administrativamente, isso vem sendo reconhecido, eis que as portarias ministeriais que regulamentaram a cobrança do IPMF (nºs 699, 009 e 38 do Ministério da Fazenda), reconhecem a não-incidência desse imposto, não só nas operações de aquisição de papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos, mas também nas aquisições de demais matérias-primas, de produtos intermediários necessários à impressão de livros, jornais e periódicos, bem como à aquisição e ao pagamento de direitos autorais, em face da decisão do Supremo Tribunal Federal quanto à inconstitucionalidade do § 2º do art. 2º da EC 3/93 e dos arts. 3º, 4º e 8º da LC 77/93 por violação ao art. 150, IV, "d" da Lei Maior, na ADIN 939-7-DF, conforme julgamento publicado no DJ de 05/01/94, *verbis*:

*"ADIN 939-7 - DF*

Decisão: Por maioria de votos, o Tribunal julgou procedente, em parte, a ação, para declarar a inconstitucionalidade da expressão "o art. 150, III, "b" e IV, nem ...", contida no § 2º do art. 2º da EC nº 03/93, vencidos, em parte, os Ministros Sepúlveda Pertence, que declarava a inconstitucionalidade, apenas, da expressão "e IV", o Presidente (Min. Octávio Gallotti), mas apenas quanto à alínea "a" do referido inciso, e o Min. Marco Aurélio, que declarava a inconstitucionalidade de todo o art. 2º e seus parágrafos da mesma Emenda Constitucional. Em consequência, quanto à Lei Complementar nº 77/93, o Tribunal, por maioria, declarou a inconstitucionalidade do art. 28, na parte que permitiu a cobrança

do tributo, no ano de 1993, vencidos, nesse ponto, os Ministros Sepúlveda Pertence e Presidente (Min. Octávio Gallotti). *Ainda, por maioria, declarou a inconstitucionalidade, sem redução de textos, dos artigos 3º, 4º e 8º do mesmo diploma (LC 77/93), por haverem deixado de excluir, da incidência do IPMF, as pessoas jurídicas de direito público e as demais entidades ou empresas referidas nas alíneas "a", "b", "c" e "d" do inciso IV do artigo 150 da Constituição Federal.* Nesses pontos, ficaram vencidos, em parte, o Ministro Marco Aurélio, que declarava a inconstitucionalidade de toda a LC nº 77/93 e o Presidente (Min. Octávio Gallotti) que declarava a inconstitucionalidade, sempre sem redução de texto, dos dispositivos legais referidos, apenas no ponto em que deixaram de excluir as pessoas jurídicas referidas no artigo 150, IV, "a", da Constituição Federal. Finalmente, por maioria, o Tribunal tornou definitiva a medida cautelar de suspensão da cobrança do IPMF, no exercício de 1993, vencidos, nessa parte, os Ministros Sepúlveda Pertence e Octávio Gallotti, que a revogavam."

É de se destacar, nesse julgado, o voto do Ministro Marco Aurélio, que reafirma a imunidade das *operações ligadas* a livros, jornais, periódicos e papel destinado à sua impressão, como se vê do seguinte trecho de seu voto:

"Peço vênia ao nobre Ministro-Relator para entender que *não se pode, na espécie, excluir da pecha de inconstitucional a Emenda e, também, a Lei Complementar, no tocante à incidência desse novo tributo sobre patrimônio, renda ou serviço dos partidos políticos, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei, bem como relativamente a operações ligadas a livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão. Estamos diante de atos normativos que conflitam com a imunidade assegurada constitucionalmente*" (grifamos).

Resulta, pois, inquestionável que a imunidade não é somente do papel como produto acabado destinado à impressão dos jornais, mas de

todos os insumos utilizados no seu processo de industrialização, risco de não ser alcançado o objetivo da norma constitucional.

Por todos esses motivos que se alicerçam em jurisprudência pacífica da Suprema Corte é que a revogação da imunidade - muito embora mal denominada de isenção - decorrente da alteração 150 do Decreto nº 2665/93, é inconstitucional, lembrando-se que este diploma administrativo por ser daqueles com poder normativo, visto que com o condão de abranger uma norma, está a justificar, portanto, a propositura de ação direta de inconstitucionalidade.

## Capítulo III

### O ELENCO FECHADO DE INCIDÊNCIAS TRIBUTÁRIAS SOBRE AS OPERAÇÕES COM DERIVADOS DE PETRÓLEO E A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA ANTECIPADA

Quatro são os aspectos essenciais que, de forma perfunctória, passo a estudar sobre incidências tributárias sobre derivados de petróleo.

O primeiro deles diz respeito ao disposto no § 3º do artigo 155 da Constituição Federal, assim redigido:

"À exceção dos impostos de que tratam o inc. II, do *caput* deste artigo e o art. 153, I e II, nenhum outro tributo poderá incidir sobre operações relativas à energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do país"<sup>1</sup>.

Tal redação decorre da Emenda Constitucional nº 3/93, tendo, a redação original aprovada e promulgada em 5/10/1988, o seguinte discurso:

---

1 Manoel Gonçalves Ferreira Filho assim comenta o dispositivo: "Esta regra claramente exclui a incidência sobre operações relativas à energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País, de qualquer tributo, salvo o ICMS, o imposto sobre importação, o sobre exportação e o sobre vendas a varejo" ("Comentários à Constituição Brasileira de 1988", volume 3, Ed. Saraiva, 1994, p. 125).

"À exceção dos impostos de que tratam o inciso II do *caput* deste artigo e o art. 153, I e II, nenhum outro tributo poderá incidir sobre operações relativas à energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do país"<sup>2</sup>.

As duas dicções não ofertam dúvidas. Apenas os tributos lá mencionados são aqueles que podem incidir sobre as operações com derivados de petróleo. Nenhum mais. As duas locuções "à exceção de" e "nenhum outro tributo" espancam qualquer interpretação conveniente e conivente de autoridades que pretendam estender, além dos estritos limites constitucionais, campos de imposição *pro domo sua*<sup>3</sup>.

No texto pretérito, eram quatro os impostos incidentes. No atual, três. E nenhum outro, inclusive Finsocial, Cofins ou PIS, podem incidir sobre as operações mencionadas. Estes últimos são tributos e estão especialmente excluídos.

- 
- 2 Sobre o mesmo, escrevi: "O que determina o dispositivo é que o ICMS, o IVV, o II e o IE são os únicos incidentes sobre as referidas operações, nenhum outro imposto ou espécie tributária podendo sobre elas recair. À evidência, a restrição material aos quatro impostos não implica restrição a uma única operação, visto que, pela teoria da não-cumulatividade, o ICMS poderá incidir sobre operações relativas à energia elétrica, combustíveis líquidos e gasosos, lubrificantes e minerais, tantas vezes quantas forem as operações. A explicitação complementar não deixa de hospedar a exclusão de todos os tributos, entre eles taxas, contribuições sociais incidentes sobre faturamento, inclusive os próprios tributos diretos. À falta de explicitação, entendo que todos os tributos, sem exceção, estão excluídos" ("Comentários à Constituição do Brasil", 6º volume, Tomo I, Ed. Saraiva, 1990, p. 517).
  - 3 Wolgran Junqueira Ferreira confirma a interpretação unânime dos constitucionalistas: "O anterior imposto único sobre energia elétrica, combustíveis, lubrificantes líquidos e gasosos e minerais do país, que era *único* pelas Constituições anteriores, vem modificado pela atual. Assim, serão sujeitos aos impostos sobre a circulação de mercadoria, importação e exportação e vendas a varejo os minerais do país. *Além desses, nenhum outro pode ser cobrado nas operações relativas à energia elétrica, combustíveis lubrificantes e minerais do país*" (grifos meus) ("Comentários à Constituição de 1988", volume 2, Ed. Julex Livros, 1989, p. 898).

Ora, as empresas que operam com derivados de petróleo, à nitidez, não podem sobre suas operações receber a incidência das mencionadas imposições, desde 5 de outubro de 1988, razão pela qual exigências existentes de Finsocial, PIS e Cofins surgiram inconstitucionalmente. A imposição nasceu maculada por insanável vício jurídico<sup>4</sup>.

O PIS, segundo a Suprema Corte, tinha natureza jurídica não-tributária até 5/10/1988 e voltou a ter tal natureza a partir dessa data, ambas as conformações jurisprudenciais lastreadas em decisões da Suprema Corte<sup>5</sup>.

---

4 Walter Ceneviva sobre o direito pretérito (artigo 155, § 3º na redação anterior), na mesma linha, ensina: "As operações relativas à energia elétrica, combustíveis líquidos e gasosos, lubrificantes e minerais do País têm tratamento fiscal individualizado, uma vez que o art. 155, § 3º, *determina sua exclusiva sujeição ao ICMS*, de competência dos Estados e do Distrito Federal, ao imposto de importação de produtos estrangeiros e de exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados, e ao imposto municipal sobre as vendas a varejo de combustíveis líquidos e gasosos, exceto o óleo diesel" (grifos meus) ("Direito Constitucional Brasileiro", Ed. Saraiva, 1989, p. 248).

5 "1. Tributário. PIS e Imposto Único. Compatibilidade. 2. O PIS não instituiu um imposto, mas uma contribuição, autorizado pelo art. 43, X da Constituição da República, tendo por finalidade cumprir o art. 165, V da Constituição da República. 3. Agravo regimental a que se nega provimento. Acórdão. Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros da Primeira Turma do Supremo Tribunal Federal, na conformidade da ata do julgamento e das notas taquigráficas, em negar provimento ao agravo regimental.

Brasília-DF, 22 de junho de 1984 - Soares Muñoz, pres. - Alfredo Buzaid, relator (AI 96.932.2/SP - DJ 17.8.84, Ement. nº 1.345).

"Prescrição. Contribuições previdenciárias. Período anterior à Emenda Constitucional nº 8, de 1977.

Firmou-se a jurisprudência no sentido de que as contribuições previdenciárias concernentes a período anterior à vigência da Emenda Constitucional nº 8, de 1977, possuíam caráter tributário e, em consequência, a prescrição sobre elas incidente é a quinquenal.

Decisão: Não-conhecido. Unânime, 2ª Turma, 14/10/86" (RE 111.130-5/SP

Por outro lado, o Finsocial, antes de 1988, era imposto, também por força do perfil desenhado pela Suprema Corte (adicional de imposto de renda e imposto inominado) e passou a ter funções pertinentes às contribuições sociais até o surgimento da Cofins, em abril de 1992<sup>6</sup>.

Sendo tributos, à evidência, por expressa imunidade constitucional, deixam de ser exigíveis sobre operações com derivados de petróleo.

Qualquer incidência, pois, se houvesse, se revelaria de manifesta inconstitucionalidade.

O segundo aspecto a ser examinado diz respeito ao § 7º do artigo 150 da Constituição Federal, que pretende criar, contra as cláusulas pétreas representadas pelo princípio da legalidade (arts. 150, inciso I e 5º, inciso I), direito de propriedade (artigo 5º, incisos XXII, XXIII e XXIV), princípio da não-confiscatoriedade (art. 150, inciso IV) e prin-

---

- DJU 14/10/86) ("Manual de Contribuições Especiais", vol. 2, Ed. Revista dos Tribunais, 1987, p. 32).

- 6 Está o Acórdão do STF assim ementado: "Finsocial - Caracterização como imposto - Criação por decreto-lei - Admissibilidade - Necessidade de observância do princípio da anualidade - Recursos Extraordinários não-conhecidos - Inteligência dos arts. 16 do CTN e 55 e 153, § 29, da Constituição Federal.

Caracteriza-se como imposto, e não-contribuição, o tributo que tem por fato gerador situação independente de qualquer atividade estatal específica relativa ao contribuinte.

Ementa oficial: Finsocial. Dec.-lei nº 1.940, de 25/05/82. Caracterizada a sua natureza tributária, legitima-se a observância do princípio da anualidade (art. 153, § 29, da CF).

Pacificou-se a jurisprudência do STF no sentido de que o decreto-lei, em nosso sistema constitucional, observados os requisitos estabelecidos pelo art. 55 da CF, pode criar e majorar tributos.

Recursos extraordinários não-conhecidos.

RE 103.778-4/DF - TP j. 18/09/85 - red. Min. Cordeiro Guerra - DJU 13/12/85 (recorrentes: União Federal e Cobesca Manchester - Atacadista de Produtos Farmacêuticos S/A e outras, recorridas: as mesmas)" (RT-603/235).

cípio da capacidade contributiva (art. 145, § 1º), imposição tributária sem fato gerador, ou seja, confisco de propriedade monetária de cidadãos sem ocorrência de fato gerador de tributo ou sem qualquer suporte fático a justificar tal ação<sup>7</sup>.

O § 7º do artigo 150 fere o princípio da legalidade, na medida em que só a lei tem força para definir a obrigação tributária. Esta não pode ser fictícia; deve corresponder a fato existente ou ocorrido. Não pode haver obrigação tributária - sem que se viole a estrita legalidade que permeia todo o direito fiscal - decorrente de fato inexistente ou fictício<sup>8</sup>.

7 Os dispositivos da Constituição mencionados têm a seguinte dicção:

"Art. 5º - Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no país a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: I. homens e mulheres são iguais em direitos e obrigações, nos termos desta Constituição; ... XXII. é garantido o direito de propriedade; XXIII. a propriedade atenderá a sua função social; XXIV. a lei estabelecerá o procedimento para desapropriação por necessidade ou utilidade pública, ou por interesse social, mediante justa e prévia indenização em dinheiro, ressalvados os casos previstos nesta Constituição; ...";

"§ 1º do art. 145 - Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte";

"Art. 150 - Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I. exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça; ... IV. utilizar tributo com efeito de confisco; ...

§ 7º do art. 150 - A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido".

8 Edvaldo Pereira de Brito lembra que: "Conclusão: a pragmática constitucional, desde a Magna Charta Libertum, preservou os bens, os direitos e as obrigações constitutivos do patrimônio da pessoa, mediante a

Ora, o § 7º do artigo 150 cria obrigação tributária sobre fato gerador inexistente, que o próprio legislador supremo declara não existir e *que poderá nunca vir a existir*, visto que se refere a possível fato futuro de incerta ocorrência. Não há como, pois, compaginar tal situação com o princípio da estrita legalidade que exige para cada obrigação tributária um fato gerador real, concreto, tactável, presente. Sendo tal princípio um direito e uma garantia individuais, à evidência, o § 7º do artigo 150 sequer poderia ter sido objeto de emenda constitucional, visto que vedada sua apresentação, nos termos do inciso IV do § 4º do artigo 60 da Constituição Federal, assim redigido:

"§ 4º - Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir:

...  
IV. os direitos e garantias individuais" <sup>9</sup>.

---

regra da prévia caracterização dos fatos que, ocorrendo, (se e quando ocorressem) deverão determinar o "lançamento" (linguagem da Charta) dos tributos. Portanto, o legislador competente para reformar a Constituição jurídica não tem poder constituinte que lhe autorize romper com o que a pragmática plasmou; ele não atua em razão de qualquer ruptura da ordem jurídica e, assim não cria uma ordem jurídica nova... Enfim, ele não tem atribuições (!) para subverter a disciplina do pensamento humano, desempenhando tarefas como, por exemplo, as de definir que homem é mulher; que noite é dia; ou que a escravidão é o sistema que promove a igualdade entre os homens.

Não há fato gerador presumido, sob pena de admitir a inadmissível subvenção, antes denunciada. O acréscimo do § 7º, na redação que lhe deu a Emenda nº 3/93, ao art. 150 da Constituição jurídica, consiste em subtrair, sem causa justa, a propriedade, cuja aquisição e exercício é direito inato do homem. Esse dispositivo permite a usurpação da propriedade particular, pelo Estado; veja-se que, mesmo o poder constituinte, teve a cautela de preservá-la nos casos de iminente perigo público (art. 5º, XXV), quanto mais a competência reformadora que é limitada, inclusive quanto à modificação desses direitos inatos (art. 60, § 4º)" ("Curso de Direito Tributário", vol. 2, 3ª ed., Edições Cejup, 1994, pp. 439/440).

9 Celso Ribeiro Bastos sobre as cláusulas pétreas assim se manifesta: "As limitações materiais são as proibições de emendas referentes a determinados

Fere, por outro lado, o direito à propriedade. Só com *justa e prévia indenização*, é possível o Estado apropriar-se de bens da sociedade. Ora, a exigência de uma obrigação sem fato gerador real é uma desapropriação *sem justa e prévia indenização*, visto que de obrigação tributária não se trata. Não há incidência de tributo sem fato que o gere. Se de tributo não se trata, trata-se de ofensa ao princípio da propriedade, na medida em que se retira tal propriedade do cidadão sem qualquer indenização. O círculo é vicioso e não há como admitir possa haver incidência sobre fato inexistente de forma a desrespeitar o direito à propriedade, que é cláusula pétrea, e só pode ser atingido, se prévia e justa indenização preceder a apropriação de bem por parte do governo, exceção feita à política fundiária<sup>10</sup>.

---

objetos ou conteúdos, questões de fundo e não-formais. Podem ser explícitas e implícitas. No primeiro caso, elas se exteriorizam nas chamadas "cláusulas pétreas" expressas, as quais retiram da área reformável as matérias nelas designadas, tais como a forma de governo, a organização federativa, os direitos humanos e a igualdade de representação dos Estados no Senado. Esta última hipótese é ilustrada pelo V da Constituição dos Estados Unidos e pelo art. 90, § 4º, da Constituição Brasileira de 1891. A proibição de mudança da reforma republicana de governo foi estabelecida na Lei Constitucional francesa, de 14 de agosto de 1884, art. 2º, e reproduzida na Constituição de 1946, art. 95, e Constituição de 1958, art. 89. A mesma proibição consta de todas as Constituições brasileiras republicanas, sem falar da de 1937, que não chegou a ser praticada na sua quase-totalidade. Todas elas também proíbem emendas tendentes a abolir a Federação. A Lei Fundamental de Bonn proíbe emenda aos artigos que estabelece a Federação, os direitos fundamentais do homem e a forma de governo democrático (art. 79, al. 3)" ("Curso de Direito Constitucional", Ed. Saraiva, 1989, p. 34).

- 10 Marçal Justen Filho critica duramente o princípio: "O segundo obstáculo está na ausência de valores efetivos a serem considerados como base imponível. Tal como prevê a futura ocorrência de um fato imponível incerto, o Fisco também "estima" um preço a ser praticado. Inexiste qualquer certeza sobre a efetiva concretização do futuro fato imponível. Mas também não há qualquer dado acerca do preço que será praticado. O Fisco impõe, como necessário, um certo preço que pode ou não ser praticado... isso se, algum dia, vier a ocorrer o fato imponível.

Tudo isso se configura como uma enorme ficção normativa. Não há "fato

Tisna, por outro lado, o parágrafo 7º introduzido pela E.C. nº 3/93 ao artigo 150, o princípio da não-confiscatoriedade. Cobrar tributo sem fato gerador, sem nascimento da obrigação, é atingir o patrimônio do cidadão, em ato confiscatório. "Tributo", que não é tributo, cobrado como tributo provoca o efeito confisco vedado pelo inciso IV do artigo 150, assim redigido:

"Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: ... IV. utilizar tributo com efeito de confisco"<sup>11</sup>.

---

gerador", não há base de cálculo, não há riqueza. Embora seja pacífica a inexistência de fato signo-presuntivo de riqueza, a lei tributária pretende "falsificar" sua existência e impor aos sujeitos passivos o dever de pagar o tributo. Não é facultado ao Estado criar, de modo arbitrário, uma base impositiva para efeito tributário, distinta daquela realmente praticada. Afinal, a base de impositiva corresponde à "dimensão do aspecto material da hipótese de incidência. É portanto, uma grandeza ínsita na h.i". Não se admite que a base de cálculo (preço da operação) seja afastada e se adote uma "base calculada" fixada através de outros critérios, artificiais e ficcionistas" ("Caderno de Pesquisas Tributárias", nº 18, co-edição, Ed. Resenha Trib/CEU, 1993, pp. 155/156).

- 11 Escrevi: "O quinto princípio a limitar o poder de tributar é o de vedação de confisco, a que me referi ao analisar o princípio da capacidade contributiva. Não é fácil definir o que seja confisco, entendendo eu que, sempre que a tributação agregada retire a capacidade de o contribuinte se sustentar e se desenvolver (ganhos para suas necessidades essenciais e ganhos superiores ao atendimento destas necessidades para reinvestimento ou desenvolvimento), estar-se-á perante o confisco.

Na minha especial maneira de ver o confisco, não posso examiná-lo a partir de cada tributo, mas da universalidade de toda a carga tributária incidente sobre um único contribuinte.

Se a soma dos diversos tributos incidentes representa carga que impeça o pagador de tributos de viver e se desenvolver, estar-se-á perante carga geral confiscatória, razão pela qual todo o sistema terá que ser revisto, mas principalmente aquele tributo que, quando criado, ultrapasse o limite da capacidade contributiva do cidadão.

Há, pois, um tributo confiscatório e um sistema confiscatório decorrencial.

Por fim, o princípio da capacidade contributiva é atingido, na medida em que não há qualquer respeito à mesma, eis que o tributo incide, não sobre uma operação ou sobre um fato concreto, mas sobre um fato inexistente.

Por esta razão, no XVIII Simpósio Nacional de Direito Tributário, foi duramente criticado, o § 7º do artigo 150, tendo, os 300 tributaristas de todo o país lá reunidos, concluído pela sua inconstitucionalidade, por ferir cláusulas pétreas elencadas no artigo 60, § 4º da Constituição Federal<sup>12</sup>.

---

A meu ver, a Constituição proibiu a ocorrência dos dois, como proteção ao cidadão" ("Comentários à Constituição do Brasil", ob. cit., pp. 161/162).

12 "2. O princípio da "não-cumulatividade" comporta a exigência de recolhimento do imposto antes da ocorrência do fato gerador da respectiva obrigação tributária?

*Comissão I* - Por maioria (4 votos contra) a Comissão decidiu que o § 7º da E.C. nº 3, quando exige o imposto antes da ocorrência do fato gerador, é inconstitucional.

*Comissão II* - A exigência de tributo antes da ocorrência do fato gerador da relativa obrigação tributária tem natureza confiscatória e incompatível com o ordenamento nacional por ferir diversos de seus princípios fundamentais. E, relativamente ao ICMS-IPI, há uma agravante, que é ferir também o da não-cumulatividade (maioria).

*Comissão III* - Em face do princípio da não-cumulatividade, não é cabível a antecipação do pagamento do imposto para momento anterior ao da ocorrência do respectivo fato gerador (posição majoritária).

Posição Minoritária: não há impedimento em que o legislador preveja o recolhimento do imposto antecipadamente à ocorrência do fato gerador, desde que este seja uma consequência necessária e obrigatória da conduta do contribuinte.

*Comissão IV* - Ainda que não-cumulativo, nenhum tributo poderá ser exigido antes da ocorrência do seu fato gerador, sob pena de ferir os princípios da segurança jurídica e da igualdade e, eventualmente, a regra da capacidade econômica.

A emenda nº 3 é inconstitucional nesse particular, por ferir o artigo 60, § 4º, da Constituição.

*Plenário* - Ainda que não-cumulativo, nenhum tributo poderá ser exigido

Um terceiro aspecto merece também consideração. É o que diz respeito aos limites do artigo 128 do Código Tributário Nacional, assim redigido:

"Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário à terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação."

O primeiro ponto a ser analisado é saber se o artigo representa norma infraconstitucional e, portanto, de possível alteração por norma constitucional, ou se explicita um princípio constitucional pétreo, sendo, portanto, de impossível revogação por qualquer norma posterior de qualquer nível<sup>13</sup>.

---

antes da ocorrência do fato gerador.

Nesta conformidade, a E.C. nº 3/93 é inconstitucional quando permite que a lei exija o pagamento do imposto antes da ocorrência do fato gerador" ("Caderno de Pesquisas Tributárias", nº 19, co-edição, Editora Resenha Tributária/CEU, 1994, pp. 435/436).

- 13 Escrevi sobre o art. 128: "O artigo pretende consubstanciar uma norma geral formalizada em duas idéias básicas, a saber: 1) a responsabilidade tributária é aquela definida no capítulo; 2) a lei, entretanto, pode estabelecer outros tipos de responsabilidade não-previstos no capítulo, a terceiros.

O artigo começa com a expressão "sem prejuízo do disposto neste capítulo", que deve ser entendida como exclusão da possibilidade da lei determinar alguma forma de responsabilidade conflitante com a determinada no Código. Isto vale dizer que a responsabilidade não-prevista pelo Capítulo pode ser objeto de lei, não podendo, entretanto, a lei determinar nenhuma responsabilidade que entre em choque com os artigos 128 a 138.

A seguir, o artigo continua "a lei pode atribuir, de modo expresso, a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa", determinando, de plano, que esta escolha de um terceiro *somente pode ser feita se clara, inequívoca e cristalina*mente exposta na lei.

Entretanto, uma responsabilidade sugerida, indefinida, pretendidamente encontrada por esforços de interpretações, nem sempre juridicamente

Entendo eu que exterioriza, o artigo 128, cláusula pétrea constitucional vinculada ao princípio da estrita legalidade, vale dizer, a de decorrer a obrigação tributária rigorosamente da existência de um fato gerador, assim como a de que o responsável, que estiver no lugar do contribuinte, deve, necessariamente, estar vinculado a tal suporte fático.

Em outras palavras, não há a menor possibilidade de ser, o artigo 128, alterado, se se criar responsável desvinculado do fato gerador ou responsável por obrigação tributária não-nascida, na ausência de fato gerador real<sup>14</sup>.

Poder-se-ia dizer que o princípio da estrita legalidade não era uma cláusula pétrea, à época do nascimento do artigo 128. A Constituição de 1967, também, não o elencava entre as normas cristalizadas, sendo apenas a Federação e a República comandos máximos inalteráveis<sup>15</sup>.

Ao tornar imodificável o princípio da legalidade, em 1988, o constituinte recepcionou toda a legislação infraconstitucional anterior e

---

fundamentadas, *não pode ser aceita*, pela nitidez do dispositivo que exige que a determinação deva ser apresentada "de forma expressa" ("Direito Tributário", nº 3, José Bushatsky Editor, 1975, pp. 239/240).

14 Hugo de Brito Machado ensina: "Admitir-se que a tributação de responsabilidade tributária a terceiros só encontra limitações na legalidade ordinária, é dizer que o legislador ordinário não tem qualquer limitação na escolha do sujeito passivo da obrigação tributária. A propósito da atribuição da responsabilidade tributária a quem não seja contribuinte, já fixamos um entendimento: Essa responsabilidade há de ser atribuída a quem tenha relação com o fato gerador, isto é, a pessoa vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação (CTN, art. 128). Não uma vinculação *pessoal e indireta*, pois em assim sendo configurada está a condição de *contribuinte*. Mas é indispensável uma relação, uma vinculação, com o fato gerador, para que alguém seja considerado *responsável*, vale dizer, sujeito passivo indireto" (MACHADO, Hugo de Brito. "Curso de Direito Tributário", Ed. Resenha Tributária, São Paulo, 1979, p. 78).

15 O § 1º do artigo 47 da E.C nº 1/69 estava assim redigido: "§ 1º. Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir a Federação ou a República."

a tornou também inalterável, perante qualquer norma posterior, de qualquer nível que a pretendesse atingir. Sendo, o artigo 128, explicitador da lei maior, passou a gozar dos mesmos privilégios de imodificabilidade que possui o dispositivo constitucional.

Desta forma, não se está, ao elencar o artigo 128 do CTN, opondo-se lei complementar à norma constitucional, mas opondo-se a explícita de norma constitucional pétrea à norma constitucional nascida com forte violação às mesmas<sup>16</sup>.

- 
- 16 J. J. Gomes Canotilho ensina: "Consideram-se limites absolutos de revisão todos os limites da Constituição que não podem ser superados pelo exercício de um poder de revisão; serão simples limites relativos aqueles limites que se destinam a condicionar o exercício do poder de revisão, mas não a impedir a modificabilidade das normas constitucionais, desde que cumpridas as condições agravadas, estabelecidas por esses limites. A existência de limites absolutos é, porém, contestada por alguns autores, com base na possibilidade de o legislador de revisão poder sempre ultrapassar esses limites mediante a técnica da dupla revisão. Num primeiro momento, a revisão incidiria sobre as próprias normas de revisão, eliminando ou alterando esses limites; num segundo momento, a revisão far-se-ia de acordo com as leis constitucionais que alteraram as normas de revisão. Desta forma, as disposições consideradas intangíveis pela Constituição adquiriram um carácter mutável, em virtude da eliminação da cláusula de intangibilidade operada pela revisão constitucional. Assim, os limites de revisão constantes dos arts. 286 e seguintes da Constituição poderiam ser ultrapassados se o legislador de revisão abrogasse, em primeiro lugar, estas normas, e, posteriormente, estabelecesse as alterações julgadas necessárias, de acordo com a lei de revisão sobre normas de revisão. A tese do duplo processo de revisão, conducente à relatividade dos limites de revisão, parece-nos afastar-se. Já atrás, ao tratarmos da tipologia das normas constitucionais, tínhamos alertado para o fato de as normas de revisão serem qualificadas como normas superconstitucionais. Elas atestariam a superioridade do legislador constituinte, e a sua violação, mesmo pelo legislador da revisão, deverá ser considerada como incidindo sobre a própria garantia da Constituição. A violação das normas constitucionais que estabelecem a imodificabilidade de outras normas constitucionais deixará de ser um ato constitucional para se situar nos limites de uma ruptura constitucional" ("Direito Constitucional", 5ª ed., Livr. Almedina, Coimbra, 1991, pp. 1137/1138).

Ora, como decorrência desta colocação, o artigo 150, § 7º, que cria imposição fiscal sem fato gerador de obrigação tributária, fere os princípios da legalidade e da não-confiscatoriedade regulamentados pelo artigo 128 do CTN, não tendo, pois, forças para derrubar o tipo de responsabilidade neste mencionado<sup>17</sup>.

Por fim, um quarto ponto diz respeito à impossibilidade material de se pretender estender determinado procedimento aplicável a um tributo, a outro, sem expressa menção no texto que busca a integração. Não há obrigação tributária sem fato gerador e sem lei. Se a lei do imposto sobre a renda indicar determinados procedimentos específicos para tal tributo, não poderá o Fisco aplicá-los para qualquer outro tributo sem que a lei que se refira a estes tributos faça expressa menção ao procedimento relativo ao outro imposto. Se não houver específica referência na lei, o procedimento não é incorporável, permanecendo a lei dependente de legislação integrativa<sup>18</sup>.

A absoluta descrição, na norma tributária, das hipóteses de imposição e do perfil do tributo, denomina-se princípio da estrita legalidade, que é completado pelos da tipicidade fechada e da reserva absoluta de lei formal.

---

17 Canotilho continua: "Os limites materiais devem considerar-se como garantias de determinados princípios, *independentemente da sua concreta expressão constitucional*, e não como garantias de cada princípio na formulação concreta que tem na Constituição" (grifos meus) ("Direito Constitucional", ob. cit., pp. 1138/1139).

18 O artigo 2º da Lei de Introdução ao Código Civil tem a seguinte dicção: "Não se destinando à vigência temporária, a lei terá vigor até que outra a modifique ou revogue.

§ 1º - A lei posterior revoga a anterior quando expressamente o declare, quando seja com ela incompatível ou quando regule inteiramente a matéria de que tratava a lei anterior.

§ 2º - A lei nova, que estabeleça disposições gerais ou especiais a par das já existentes, não revoga nem modifica a lei anterior.

§ 3º - Salvo disposição em contrário, a lei revogada não se restaura por ter a lei revogadora perdido a vigência."

Já sobre os mesmos escrevi, convencido de que, nesta província do direito, a legalidade é estrita, a tipicidade é fechada e a reserva é absoluta, na norma tributária:

"Com efeito, em direito tributário, só é possível estudar o princípio da legalidade, através da compreensão de que a reserva da lei formal é insuficiente para a sua caracterização. O princípio da reserva da lei formal permitiria uma certa discricionariedade, impossível de admitir-se, seja no direito penal, seja no direito tributário.

Como bem acentua Sainz de Bujanda ("Hacienda y derecho", Madrid, 1963, vol. 3, p. 166), a reserva da lei no direito tributário não pode ser apenas formal, mas deve ser absoluta, devendo a lei conter não só o fundamento, as bases do comportamento, a administração, mas - e principalmente - o próprio critério da decisão no caso concreto.

À exigência da *lex scripta*, peculiar à reserva formal da lei, acresce-se da *lex stricta*, própria da reserva absoluta. É Alberto Xavier quem esclarece a proibição da discricionariedade e da analogia, ao dizer (ob. cit., p. 39): E daí que as normas que instituem sejam verdadeiras normas de decisão material (*Sachentscheidungsnormen*), na terminologia de Werner Flume, porque, ao contrário do que sucede nas normas de ação (*Handlungsnormen*), não se limitam a autorizar o órgão de aplicação do direito a exercer, mais ou menos livremente, um poder, antes lhe impõem o critério da decisão concreta, predeterminando o conteúdo de seu comportamento (os grifos são nossos). Yonne Dolácio de Oliveira, em obra por nós coordenada (Legislação tributária, tipo legal tributário, in "Comentários ao CTN", Bushatsky, 1974, v. 2, p. 138), alude ao princípio da estrita legalidade para albergar a reserva absoluta da lei, no que encontra respaldo nas obras de Hamilton Dias de Souza ("Direito Tributário", Bushatsky, 1973, v. 2) e Gerd W. Rothmann (O princípio da legalidade tributária, in "Direito Tributário", 5ª Coletânea, coordenada por Ruy Barbosa Nogueira, Bushatsky, 1973, p. 154). O certo é que o

princípio da legalidade, através da reserva absoluta de lei, em direito tributário, permite a segurança jurídica necessária, sempre que seu corolário conseqüente seja o princípio da tipicidade, que determina a fixação da medida da obrigação tributária e os fatores dessa medida, a saber: a quantificação exata da alíquota, da base de cálculo ou da penalidade. É evidente, para concluir, que a decorrência lógica da aplicação do princípio da tipicidade é que, pelo princípio da seleção, a norma tributária elege o tipo de tributo ou da penalidade; pelo princípio do *numerus clausus* veda a utilização da analogia; pelo princípio do exclusivismo torna aquela situação fática distinta de qualquer outra, por mais próxima que seja: e finalmente, pelo princípio da determinação conceitual de forma precisa e objetiva o fato impositivo, com proibição absoluta às normas elásticas (Res. Trib., 154:779-82, Sec. 2.1, 1980)"<sup>19</sup>.

Não há, pois, como aproveitar, em interpretação analógica, vedada pelo § 1º do artigo 108 do CTN, formas de imposição de um tributo para o outro, à falta de expressa menção<sup>20</sup>.

Colocadas tais premissas, passo a examinar caso concreto para exemplificar o atrás escrito.

Em 1984 e 1986, prevaleciam os princípios da Constituição Federal de 1967, com sucessivas emendas. E a substituição tributária sem fato gerador da obrigação (introduzida pela E.C. nº 3/93), com violação à Constituição, ainda não existia<sup>21</sup>.

---

19 Curso de Direito Tributário, diversos autores, coordenação minha, Ed. Saraiva, 1982, pp. 57/58.

20 O § 1º do artigo 108 do CTN tem a seguinte dicção: "§ 1º. O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não-previsto em lei".

21 Ricardo Mariz de Oliveira, João Francisco Bianco, Silvana Mancini Karam e Pedro Guilherme Accorsi Lunardelli escrevem: "Ora, na substituição, o que se faz é precisamente antecipar um fato gerador fictício, pois a hipótese de incidência não se realizou e não se sabe quando e se, se realizará. Nem tampouco é utilizada a base de cálculo fixada na legislação (qual seja, o valor

Ora, todos os referidos dispositivos abaixo transcritos:

"Art. 10 - Os distribuidores de derivados de petróleo e álcool etílico hidratado para fins carburantes são responsáveis pela contribuição devida pelos varejistas desses produtos.

§ único. O disposto neste artigo alcança somente os produtos, cujo preço de venda no varejo seja fixado pelo órgão competente";

"Art. 20 - A base de cálculo da contribuição devida pelos distribuidores de derivados de petróleo e álcool etílico hidratado para fins carburantes, na condição de contribuintes substitutos dos comerciantes varejistas desses produtos, será o valor estabelecido para sua venda a varejo, sem prejuízo da contribuição devida sobre suas vendas";

"Art. 32 - As empresas, cuja contribuição para o Finsocial seja calculada sobre a receita bruta, excluirão da base de cálculo os seguintes valores: ... IV. total da receita proveniente da venda de derivados de petróleo e álcool etílico hidratado para fins carburantes, auferida pelos comerciantes varejistas desses mesmos produtos, cujo preço de venda no varejo haja sido fixado pelo órgão competente; ....";

"Art. 40 - A contribuição devida pelas pessoas jurídicas de que trata este capítulo, na condição de substitutos dos comerciantes

---

da operação), porque na substituição tributária para frente, tributa-se um valor também fictício, totalmente irreal (tal como pauta fiscal, preço de tabela que não corresponde efetivamente ao valor de mercado, etc.) e que nem tampouco corresponde ao preço daquela saída (ou daquela operação), simplesmente porque esta ainda não ocorreu.

Portanto, se no momento em que ocorre a efetiva venda ao consumidor final, as condições de mercado obrigarem o vendedor a usar de valor menor do que aquele que serviu de base de cálculo para aplicação da substituição tributária, a carga tributária não será a mesma de operação normal" ("Caderno de Pesquisas Tributárias", nº 18, ob. cit., pp. 415/416).

varejistas, será calculada à razão de 0,5% (meio por cento) sobre a base de cálculo definida no artigo 20, independentemente da contribuição própria, a ser apurada na forma do artigo 36 deste Regulamento, sendo devida na saída dos referidos produtos do respectivo estabelecimento fornecedor";

"Art. 12 - O Poder Executivo, através do Ministro da Fazenda, poderá expedir instruções para execução do presente Decreto-lei, inclusive referentes a: ... II. prazos e forma de recolhimento das contribuições e seus acréscimos; ...",

criam uma obrigação, sem fato gerador ou com fato gerador fictício, que poderia nunca ocorrer no futuro. Desta forma, a substituição criada, à evidência, feriu o artigo 128, visto que a condição do substituto que deveria ser pessoa

"vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação",

inexiste, por inexistência do próprio fato gerador. Em outras palavras, criou-se substituto sem qualquer vinculação ao fato gerador da obrigação, visto que os dispositivos mencionados geram obrigação *sem fato gerador!!!*<sup>22</sup>

---

22 No passado, não tinha tanta convicção se o § 7º do artigo 150 seria inconstitucional, convicção que adquiri após o XVIII Simpósio Nacional de Direito Tributário. Cheguei a escrever: "Por tal emenda, é de se perguntar se a nova previsão não conflitaria com o disposto no artigo 148, posto que cria hipótese de "empréstimo compulsório" não-previsto naquele artigo e de tipologia diversa.

Seria aplicável à hipótese a teoria das normas constitucionais inconstitucionais, pela qual a norma de espectro menor não prevaleceria em face do conflito com aquela de espectro maior? Já há decisões judiciais brasileiras acatando a tese levantada por Otto Bachoff.

Ou se estaria perante uma exceção constitucional à norma geral, com o que o conflito inexistiria?

Nesta hipótese, a antecipação do recolhimento antes da ocorrência do fato gerador do imposto - autêntico empréstimo compulsório - não conflitaria com o próprio princípio da não-cumulatividade, na medida em que se instituiria uma supercumulatividade inicial (incidência sobre operações

Foi, portanto, duramente violentado o princípio do artigo 128, mormente levando-se em consideração que o artigo principia com o discurso:

"Sem prejuízo do disposto neste capítulo ...",

o que vale dizer, a lei ordinária não poderia criar um tipo de substituição tributária, em prejuízo do disposto no Capítulo V do Livro II do CTN<sup>23</sup>.

Ao não ter, na linguagem de alguns juristas, a sistemática da substituição tributária enunciada nos dispositivos atrás citados, "guardado consonância" com o artigo 128 do CTN, à evidência, violentou-o e uma norma inferior (legislação ordinária) não pode atingir norma geral que a condiciona e, no caso, norma geral explicitadora da Constituição.

Teria, pois, que guardar consonância e não guardou<sup>24</sup>. Como decorrência o que escrevi a respeito do artigo 128, vale para os artigos 113, § 1º, 114, 97, I e III do CTN, todos assim redigidos:

---

realizadas e mais aquelas a realizar), sendo que depois, na ocorrência das operações, desfar-se-ia a supercumulatividade retornando-se à não-cumulatividade?

Ou, na verdade, por se tratar de duas espécies diversas de tributo (empréstimo compulsório e imposto), não se estaria com a transformação em imposto - que servirá de moeda de pagamento do Erário para o contribuinte - de empréstimo compulsório contraído anteriormente? E por serem duas as espécies tributárias, o conflito da própria "não-cumulatividade" não hospedaria outra inconstitucionalidade?" ("Caderno de Pesquisas Tributárias", nº 18, ob. cit., pp. 18/19).

23 Aliomar Baleeiro lembra que: "Já vimos os casos de solidariedade por simples determinação legal (CTN, art. 124). O art. 128, seguindo exemplos de vários países civilizados, acolhe, genericamente, o que já dispunha o Direito brasileiro em disposições esparsas.

A lei - e só ela, de modo expresso, pode responsabilizar pelo contribuinte outra pessoa, desde que vinculada ao fato gerador da obrigação tributária" ("Direito Tributário Brasileiro", 10ª Ed., Ed. Forense, 1981, p. 479).

24 Henry Tilbery escreve: "Vínculo ao fato gerador da respectiva obrigação. Qual o alcance dessas palavras?

O Projeto de Código Tributário Nacional usou as palavras "vinculada de fato ou de direito ao respectivo fato gerador"; na redação final do art. 128 do CTN

"Art. 113 - A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º. A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente";

"Art. 114 - Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência";

"Art. 97 - Somente a lei pode estabelecer: I. a instituição de tributos, ou a sua extinção; ... III. a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo; ..." <sup>25</sup>.

---

estão omitidas as palavras "de fato ou de direito". Logo, poderia se argumentar que, tratando-se de uma norma de direito, que fala em "vínculo ao fato gerador", tal vínculo unicamente pode ser vínculo de direito, mesmo porque as palavras "de fato" constantes do Projeto, não foram incluídas na redação final. Não é assim que entendo. Pelo contrário, a mim parece que a supressão das palavras "de fato ou de direito" provavelmente só foi devida ao motivo de terem sido consideradas redundantes. Quanto ao Código fala em "vínculo ao fato gerador da respectiva obrigação", sem especificar a natureza do vínculo, escolheu a redação mais ampla, querendo abranger vínculos jurídicos, fáticos, econômicos - em suma, qualquer vínculo - atingindo todas as facetas do fato gerador, relembrando as palavras de Amílcar de Araújo Falcão, que "o fato gerador é um *fato* econômico, ao qual o Direito empresta relevo jurídico".

É lógico que, vínculos a algo que é um FATO, são também vínculos fáticos!" ("Direito Tributário", nº 2, José Bushatsky Editor, 1972, p. 88).

- 25 Yonne Dolácio de Oliveira sobre o artigo 97 ensina: "Toda a matéria relacionada no art. 97 está reservada, com exclusividade, à lei. A primeira questão que se põe é a de saber se o termo lei refere-se à lei ordinária, ou abrange genericamente os atos normativos primários gerais discriminados no art. 46 da Constituição vigente, isto é, leis ordinárias, leis delegadas, e decretos-leis.

Como se sabe a "Magna Carta" exigiu, para a criação de impostos, o consentimento popular através das Câmaras representativas, traduzindo a idéia de um sacrifício coletivamente autorizado, de auto-tributação. Tal idéia, com o advento do Estado de Direito, desdobrou-se em dois corolários: a) a exigência de lei que autorize qualquer interferência na esfera de liberdade

Nos termos da Constituição Federal anterior (artigo 18, § 1º) e da atual (146) os dispositivos supratranscritos são explicitadores, em nível de norma geral, dos princípios constitucionais tributários, razão pela qual nenhuma lei ordinária poderia atingi-los, sem macular, após a petrificação dos direitos individuais, norma constitucional que os assegura <sup>26</sup>.

De rigor, o artigo 113, § 1º, 114, 97, I e III exteriorizam o princípio da legalidade. Antes da E.C. nº 3/93, nenhum dispositivo autorizava a instituição de um tributo sem fato gerador. E depois da E.C. nº 3/93, apesar da autorização, esta também, à luz do sistema, não se sustenta,

---

e da propriedade dos cidadãos; b) a exigência de lei, associada ao princípio da separação dos poderes, reclamando a atribuição da competência para a criação dos impostos às assembleias legislativas, porque, como salienta Pinheiro Xavier, "só um órgão desse tipo, em virtude de sua composição, e da disciplina da sua atividade, pode garantir a esfera de propriedade dos particulares das decisões arbitrárias do poder".

No nosso país, o princípio da legalidade tributária só não foi acolhido na Carta de 1937. Todas as Constituições o consagraram e a sua inclusão no rol dos direitos individuais foi assegurada já na Constituição de 1891. Na Constituição de 1946, o termo lei referia-se, apenas, a uma espécie de ato normativo - a lei ordinária, resguardada, assim, a criação e majoração dos tributos ao Poder Legislativo" ("Direito Tributário", nº 4, José Bushatsky Editor, 1976, p. 136).

26 O § 1º do artigo 18 da E.C. 1/69 e o artigo 146 da atual Constituição têm o seguinte discurso: "§ 1º. Lei complementar estabelecerá normas gerais de direito tributário, disporá sobre os conflitos de competência nessa matéria entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, e regulará as limitações constitucionais do poder de tributar";

"Art. 146 - Cabe à lei complementar: I. dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios; II. regular as limitações constitucionais ao poder de tributar; III. estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes; b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários; c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas".

por violar cláusulas cristalizadas da Constituição Federal, veiculadas, em nível de explicitação, pelos retrocitados comandos normativos.

São exteriorizadores, os mencionados artigos do CTN, dos princípios esculpidos nos artigos 19, I (princípio da legalidade), 43 (processo legislativo que exige a submissão à lei de toda imposição tributária) e o artigo 153, § 36 (princípios implícitos de proteção ao cidadão) da E.C. nº 1/69<sup>27</sup>.

Desta forma, estupram os artigos 10, 20, 32, IV e 40, os dispositivos citados, visto que não há obrigação tributária sem fato gerador, e criam obrigações para a consulente sem hipótese de imposição, o que a doutrina e a jurisprudência inadmitem.

Ora, anteriormente à E.C. nº 3/93, que introduziu a responsabilidade tributária de obrigação sem fato gerador, não encontravam os dispositivos citados respaldo na Constituição e na lei complementar. Após o advento da alteração constitucional também continuaram sem respaldo, pelo intrínseco vício de a E.C. nº 3/93, maculadora de cláusula pétrea de impossível alteração por parte dos legisladores posteriores a 5 de outubro de 1988, qualquer que fosse seu nível de produção legislativa<sup>28</sup>.

---

27 Os mencionados artigos da anterior lei suprema têm a seguinte dicção:

"Art. 19 - É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I. instituir ou aumentar tributo sem que a lei o estabeleça, ressalvados os casos previstos nesta Constituição; ...";

"Art. 43 - Cabe ao Congresso Nacional, com a sanção do Presidente da República, dispor sobre todas as matérias de competência da União, especialmente: I. tributos, arrecadação e distribuição de rendas; ... X. contribuições sociais para custear os encargos previstos nos arts. 165, itens II, V, XIII, XVI e XIX, 166, § 1º, 175, § 4º e 178";

"Art. 153, § 36 - A especificação dos direitos e garantias expressos nesta Constituição não exclui outros direitos e garantias decorrentes do regime e dos princípios que ela adota".

28 Karl Loewenstein sobre as cláusulas pétreas leciona: "Disposiciones intangibles. Bastante más importancia han adquirido recientemente las llamadas disposiciones intangibles de una constitución, que tienen como fin

Nem tem respaldo, pois, legal ou constitucional, nem foram os mencionados dispositivos recepcionados pela lei suprema em vigor<sup>29</sup>.

Um terceiro aspecto também foi delineado na introdução. Pelo princípio da estrita legalidade, é rigorosamente impossível um diploma

---

librar radicalmente de cualquier modificación a determinadas normas constitucionales. Aquí hay que distinguir, por lo pronto, dos situaciones de hecho: por una parte, medidas para proteger concretas instituciones constitucionales - intangibilidad articulada -, y, por otra parte, aquellas que sirven para garantizar determinados valores fundamentales de la constitución que no deben estar necesariamente expresados en disposiciones o en instituciones concretas, sino que rigen como "implícitos", "inmanentes" o "inherentes" a la constitución. En el primer caso, determinadas normas constitucionales se sustraen a cualquier enmienda por medio de una prohibición jurídico-constitucional, y, en el segundo caso, la prohibición de reforma se produce a partir del "espíritu" o telos de la constitución, sin una proclamación expresa en una proposición jurídico-constitucional" ("Teoría de La Constitución", Ed. Ariel - Barcelona, 1986, p. 189).

- 29 E Loewenstein continua sobre as cláusulas pétreas: "Mucho más interesante, aunque mucho más complicada, es la cuestión de los límites de la reforma constitucional que se producen por la inmunidad de que gozan ciertos valores ideológicos fundamentales, implícitos, inmanentes o inherentes a un constitución. En oposición a los límites expresados en la constitución misma, cabría aquí hablar de límites no articulados o tácitos. De lo que aquí se trata, en el fondo, es de un renacimiento del derecho natural, emprendido como defensa frente al positivismo jurídico, especialmente de la escuela vienesa de Kelsen, que predominó durante los años 20, aunque su influencia se deja sentir mucho antes. Expresando la problemática en una fórmula concisa: Existen normas constitucionales anti-constitucionales, cuya anticonstitucionalidad radique en el hecho de que el legislador constitucional haya sobrepasado los límites internos que le están impuestos por los valores fundamentales inmanentes a una constitución? El Tribunal Constitucional Federal (Bundesverfassungsgericht) se ha unido a la teoría iusnaturalista al haber reconocido una jerarquía o escala de valores en las normas constitucionales de la Ley Fundamental, y con ello unos límites inmanentes y no articulados impuestos a toda reforma constitucional" ("Teoría de La Constitución", ob. cit., pp. 192/193).

anterior regular uma exigência posterior sem que fonte formal - e aí teria que ser necessariamente formal - o autorize. A obrigação da lei não pode decorrer da palavra, da entrevista do legislador, mas unicamente da força do comando normativo e dentro de seus limites. A Portaria nº 238, de 21 de dezembro de 1984, valeria para o PIS - não vale também para o PIS, pelos argumentos atrás expendidos, visto que viola a lei suprema -, mas não poderia ser estendida para o Finsocial, por interpretação dos aplicadores da lei.

O vício formal enunciado é inequívoco. Evidente. Manifesto. Insanável. Se, pelos demais elementos atrás examinados, o suporte legal de uma norma complementar é uma portaria, que não faz qualquer referência à exigência criada posteriormente (artigo 10 do Decreto 92.698/86), cujo diploma constitutivo, por seu lado, também não se refere, formalmente, à portaria, não há como não considerar de nulidade absoluta qualquer ação fiscal lastreada no mencionado comando de 1984<sup>30</sup>.

Um quarto aspecto, sobre o tema em análise, fortalece os demais. Restam tismados os princípios da isonomia, da capacidade contributiva, presentes nos textos pretérito e atual da lei suprema brasileira<sup>31</sup>.

---

30 Walter Barbosa Corrêa escreve: "Ora, o princípio da legalidade, que nasceu com a imposição de prévia autorização por parte da então representativa camada dos cidadãos, chegou até nossos tempos com a mesma marca: assentimento dos representantes dos súditos para que os tributos sejam exigidos. O princípio da legalidade, portanto, tem como signo fundamental a exigibilidade da expressa aprovação pelos cidadãos ou seus representantes. Logo, para responder qual a lei a que se refere o art. 150, I, da Constituição Federal, deve -se procurar uma norma que identifique aquela expressa autorização, aparecendo, então, em primeiro lugar, entre as que estabelecem direitos e obrigações, a lei ordinária, por ser ela votada e promulgada pelas Casas do Legislativo (constituídas pelos representantes do povo). Disso tudo percebe-se que, primordial e caracteristicamente, a lei ordinária tem, no Direito Tributário, função específica, consistente em instituir ou aumentar tributos" ("Curso de Direito Tributário", vol. 1, 3ª ed., Edições Cejup, 1994, pp. 82/83).

31 Os artigos 150, inciso II e 145, § 1º da Constituição Federal estão assim redigidos: "Art. 150 - Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao

O princípio da igualdade plasmado nos artigos 153, § 1º da anterior Constituição e 150, inciso II da atual não pode permitir situações diferenciadas entre os mesmos contribuintes. A clareza do texto anterior e a explicitação do atual afetam qualquer veleidade exegética, vale dizer, não há a menor possibilidade de se pretender aplicar, para os operadores do mesmo produto, tratamento diferenciado, beneficiando a lei, sem justa causa, uns e prejudicando, ilegal e ilegitimamente, outros<sup>32</sup>.

O artigo 150, inciso II, é ainda mais claro, ao falar do princípio da equivalência, que oferta, na equiparação, um espectro maior de impossibilidade diferencial<sup>33</sup>.

---

contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: ... II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos; ...";

"Art. 145 ... § 1º - Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte", este último repetido para efeitos didáticos.

32 O § 1º do artigo 153 da E.C. nº 1/69 estava assim redigido: "§ 1º. Todos são iguais perante a lei, sem distinção de sexo, raça, trabalho, credo religioso e convicções políticas. Será punido pela lei o preconceito de raça".

33 Escrevi: "Se, de um lado, todos os contribuintes são assegurados contra tratamento desigual por parte do Estado, de outro lado, tal tratamento não é apenas vedado a situações rigorosamente iguais, mas também àquelas que, sem serem iguais, são equivalentes. A equivalência é uma igualdade mais ampla, a que se poderia chamar de equipolência.

Não é desconhecida a complexidade decorrente de se aplicar o princípio da igualdade. Já alertava Anatole France que, por ele, todos os franceses teriam o direito de morar embaixo de uma ponte, tanto os ricos, quanto os pobres. Ou, no dizer de outro eminente escritor francês, não é proibido que qualquer pessoa, milionária ou miserável, desde que pague o preço da entrada e se apresente com as roupas exigidas pelo cerimonial, frequente o Teatro "Opera", de Paris.

A desigualdade inerente a situações diversas, levou a filosofia grega, principalmente na fase de seus três maiores pensadores, a formular o princípio, que, em estreita simplificação, poderia ser assim enunciado: "a isonomia implica tratar desigualmente os desiguais".

Influenciados por tal inteligência, muitos cientistas tributários viram no decadente princípio da progressividade (todos os países do mundo civilizado reduziram, sensivelmente, o peso da progressividade capaz de afastar investimentos e desestimular o trabalho, na década de 80), uma forma de tratar desigualmente os desiguais, tributando-se mais os que ganhassem mais. Embora sua decadência, semelhante ao socialismo no Leste Europeu, seja evidente no mundo civilizado, alguns resquícios ideológicos de seu perfil continuam povoando as cabeças de algumas autoridades e atrasando, no país, o retorno ao núcleo das oito nações ocidentais mais desenvolvidas. É que, em política tributária, perceberam os europeus, em pleno 2º choque do petróleo e volta ao protecionismo no comércio internacional após a *Tóquio Round* de 1979, que a melhor forma de afastar investimentos e desestimular a vinda de capitais, é tributar excessivamente o lucro, a renda e o patrimônio. Assim, contra os ideólogos, mas a favor do interesse público, partiram da realidade comprovada de que o Estado é um mal distribuidor de rendas e que, portanto, deve dedicar-se à sua vocação maior, que é administrar justiça, segurança, educação, saúde, previdência e assistência social, deixando à sociedade o direito de aplicar os seus recursos, que melhor sabe fazer do que os governos, reservando-se a estes o direito apenas de reprimir o abuso do poder econômico. De monopolista ou concorrencial, passou a intervenção do Estado a ser, fundamentalmente, regulatória, com o que superaram, os países civilizados, a crise da década de 80. Em todas as nações civilizadas, o Estado diminuiu de tamanho e passou a caber dentro do PIB, até porque aprendeu a combater a inflação pela luta contra o *déficit* público e a expansão monetária, não pelo caminho fácil e inflacionário ao aumento de receitas tributárias, mas pelo caminho inteligente da redução de despesas.

Se a prática demonstrou que, em matéria tributária, a progressividade está em rota descendente, revelando que a pior das desigualdades é acreditar que os desiguais devam ser tratados desigualmente, com o que o Estado em vez de procurar elevar o nível dos menos favorecidos para nivelá-los aos mais favorecidos por cima, pretende retirar dos mais favorecidos sua condição de promotores do desenvolvimento, para nivelá-los por baixo, nem sempre incidiu, o constituinte, em erro de tal magnitude, ao ponto de, sobre o princípio da igualdade, ter vedado o princípio do tratamento desigual para afastar desigualdades.

Com exceção ao disposto no art. 151, inciso I, assim redigido: "É vedado à União: I. instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação ao Estado, ao Distrito Federal ou ao Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento socio-econômico entre as diferentes regiões do país", em que admitiu o constituinte, em tese, tratamento desigual para permitir o equilíbrio regional - e o dispositivo permite leitura em que o tratamento desigual não se faz necessário -, não é possível tratamento desisonômico para qualquer situação, visto que optou pelo termo "equivalente".

"Equivalente" é um vocábulo de densidade ôptica mais abrangente do que "igual". A igualdade exige absoluta consonância em todas as partes, o que não é da estrutura do princípio da equivalência.

Situações iguais na equipolência, mas diferentes na forma, não podem ser tratadas diversamente. A equivalência estende à similitude de situações a necessidade de tratamento igual pela política impositiva, afastando a tese de que os desiguais devem ser tratados, necessariamente, de forma desigual. Os desiguais, em situação de aproximação, devem ser tratados, pelo princípio da equivalência, de forma igual em matéria tributária, visto que a igualdade absoluta, na equivalência, não existe, mas apenas a igualdade na equiparação de elementos (peso, valor, etc.).

Qual foi a razão para tal elasticidade ofertada pelo constituinte, para proteção dos contribuintes, vedando ao Poder Tributante adoção de técnica diversa? A tradição brasileira de pouco respeito aos direitos dos cidadãos em matéria tributária - o Presidente Collor acaba de pedir ao Congresso a redução dos direitos dos contribuintes para fazer uma reforma tributária, que tem na essência o princípio de "maiores tributos, menores direitos" -, certamente, levou o constituinte a amarrar os poderes tributantes (3 sobre o mesmo "pagador de tributos") aos grilhões seguros do princípio da igualdade, evitando simultaneamente: a) que, a título de tratamento desigual dos desiguais, se multiplicassem as hipóteses de situações diversas para neutralização do princípio da igualdade; b) servisse a redução legislativa do princípio da igualdade como forma de tratamento aplicável às perseguições fiscais em relação a setores, que estivessem em conflito com os governos.

Entendo ter sido esta a razão fundamental que levou o constituinte, em relação ao princípio da igualdade, seja em seu aspecto subjetivo, seja naquele objetivo, a proteger todos os contribuintes contra o tratamento desigual, exigindo que este tratamento deva ser igual não apenas para situações iguais, mas para situações equiparadas, equivalentes, com núcleo comum de

Ora, no caso concreto, os inconstitucionais dispositivos, à luz dos textos pretérito e atual, ferem também o princípio da isonomia, que tem como consequência a mácula sobre o princípio da capacidade contributiva.

Não poucos autores entendem que o princípio da capacidade contributiva é uma norma decorrente do princípio da isonomia, que era implícito na Constituição anterior e passa a ser explícito na atual<sup>34</sup>.

Ora, a hipótese que examino nesta exemplificação dilacera os dois princípios constitucionais, da isonomia e da capacidade contributiva, razão pela qual, também sob esta ótica, a exigência mencionada é de manifesta inconstitucionalidade.

Uma quinta questão vincula-se à criação de hipóteses de imposição fictícia. Se não pelos argumentos atrás apresentados, seria também, a hipótese, inconstitucional. Se o preço de mercado é inferior ao "preço fictício" fixado pelo governo, o efeito confisco resta caracterizado, ainda que, apenas por absurdo, admitisse fosse constitucional a hipótese<sup>35</sup>.

---

identidade. Compreende-se, assim, porque o discurso do inciso II é concluído com a afirmação de que a situação equivalente será detectada independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos dos contribuintes.

Em outras palavras, quaisquer que sejam os contribuintes, quaisquer que sejam os fatos imponíveis, o tratamento isonômico se impõe, vedada qualquer forma de atuação discriminatória" ("Caderno de Pesquisas Tributárias", nº 18, ob. cit., pp. 4/8).

34 J. Cretella Júnior, graficamente, declara: "Se a situação de dois ou mais contribuintes for *equivalente*, é vedado tratamento desigual entre eles" (grifos meus) ("Comentários à Constituição Brasileira de 1988", vol. VII, Ed. Forense Univer., 1992, p. 3551).

35 O IX Simpósio Nacional de Direito Tributário do Centro de Extensão Universitária concluiu: "Por ficção não se pode considerar ocorrido o aspecto material do fato imponível, pois ou se estará exigindo tributo sem fato gerador ou haverá instituição de tributo fora da competência outorgada pela Constituição. O mesmo se aplica à instituição da presunção absoluta

Resta ferido o direito de propriedade.

Na atual, o inciso IV do artigo 150, é de manifesta clareza<sup>36</sup>.

---

pois, de sua aplicação, poderá resultar exigência de tributo sem fato gerador (unânime)" ("Caderno de Pesquisas Tributárias", nº 10, co-edição Ed. Res. Tributária/CEEU, 1991, p. 354).

36 Escrevi: "Rezava o art. 153, § 11, da C.F. que: 'Não haverá pena de morte, de prisão perpétua, de banimento, ou confisco, salvo nos casos de guerra externa, psicológica, adversa, ou revolucionária, ou subversiva, nos termos que a lei determinar. Essa disporá, também, sobre o perdimento de bens por danos causados ao Erário, ou no caso de enriquecimento ilícito no exercício do cargo, função ou emprego na Administração Pública direta ou indireta'. A Emenda Constitucional nº 11/78, de 13/10/78, modificou, todavia, a redação, retirando a palavra confisco e dispondo de forma expressional diversa a seqüência do dispositivo, assim apresentado: '§ 11. Não haverá pena de morte, de prisão perpétua, nem de banimento. Quanto à pena de morte, fica ressalvada a legislação penal aplicável em caso de guerra externa. A lei disporá sobre o perdimento de bens por danos causados ao erário ou no caso de enriquecimento ilícito no exercício de função pública'.

Não cremos, todavia, tenha alterado mais do que a forma. Não cremos tenha modificado o princípio, mas apenas conciliado a formulação sobre perdimento de bens, num contexto mais racional. Para evitar-se eventual divergência entre a caracterização mais subjetiva do confisco e os limites do perdimento dos bens por danos causados, houve por bem o legislador trazer o dispositivo para a implícita conceituação objetiva dos limites, em que a lei poderia atuar, além do que em confisco a sua atuação se tornaria. E os limites já estavam na redação anterior, quais sejam, as próprias forças dos danos causados ou do enriquecimento ilícito.

Desta forma, a vedação constitucional implícita continua, nos mesmos termos da expressa proibição anterior.

É evidente que tal colocação não se ateu a este ou àquele ramo do Direito, mas ao próprio Direito, como um todo, como o conjunto de normas jurídicas impostas à sociedade brasileira.

Assim sendo, o princípio deve ser estudado em cada ramo, dentro dos institutos e regras próprias que o norteiam, inspiram e lhe dão eficácia, mas sob o enfoque permanente do que seja confisco.

Os dicionários definem confisco como o ato de apreender a favor do Fisco. É o mesmo que confiscação, que se origina do latim *confiscatio, onis*. Não

Ora, como pretender criar obrigação tributária sem fato gerador e considerar, como base de cálculo de fato gerador inexistente, valores sequer praticados pelo mercado?!

E concluo que o § 7º do artigo 150 é inconstitucional, mas, se constitucional fosse, que não é, necessitaria de *legislação nova* infra-constitucional para explicitá-la.

---

apreender por força de lei justa, mas de ato de força.

A evolução da figura revelou, nos diversos direitos nacionais, resultar em enorme resistência por parte dos sujeitos à penalidade, assim como passou a ter conotação mais ampla, onde o Fisco, parte do Estado, foi substituído pelo próprio "Todo" e o exercício do poder de confiscar estendido a todas as áreas estatais e a outros sujeitos que não apenas os passivos da relação tributária.

Justificado, às vezes, como nos casos de guerra, de calamidade pública ou urgente necessidade nacional, na maior parte dos casos foi sempre rejeitado, por falta de sustentação jurídica ou fática, ao ponto de ter-se constituído, em quase todos os sistemas jurídicos das nações civilizadas, em figura interdita, como é o caso do Brasil.

Ora, na proibição da lei maior, é evidente que, à falta de lei explicitadora no campo tributário, necessita ser a mesma interpretada, em função de ser da categoria daquelas normas auto-aplicáveis, pela natureza proibitória" ("Caderno de Pesquisas Tributárias", nº 4, CEU/Resenha Tributária, pp. 284/286).

## Capítulo IV

### O FATO GERADOR DO IMPOSTO DE RENDA E DESPESAS OPERACIONAIS DEDUTÍVEIS

Algumas considerações preliminares fazem-se necessárias para definir quais as despesas dedutíveis na conformação do fato gerador do imposto sobre a renda de pessoas jurídicas sujeitas ao lucro real.

A primeira delas é a de que o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como seu fato gerador a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica, o que vale dizer, sem que ela se caracterize, como hipótese de imposição, não pode haver o nascimento do dever fiscal.

O princípio está esculpido no artigo 43 do CTN:

"O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica: I. de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos; II. de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não-compreendidos no inciso anterior" <sup>1</sup>.

---

1 Henry Tilbery historia a evolução do conceito de tributo, dizendo: "A renda é um conceito dinâmico em contraposição ao capital como conceito estático. É a distinção, que Edwin R. A. Seligman expressou, caracterizando o capital como "fundo", e a renda como "fluxo de riqueza", ao analisar a evolução histórica dos critérios da mensuração da capacidade contributiva. Na conceituação da renda tributável destacam-se duas teorias básicas, cada

Os doutrinadores têm-se debruçado sobre a expressão "aquisição de disponibilidade jurídica", com clara opção pela corrente que esclarece implicar a própria aquisição de disponibilidade jurídica uma aquisição de disponibilidade econômica.

Muito embora, tenha o Código Tributário Nacional - diploma com eficácia de lei complementar -, nos artigos 116 e 117 do CTN, procurado conformar a denominada disponibilidade jurídica, tais dispositivos não afastam - e nem poderiam - a aquisição de disponibilidade econômica<sup>2</sup>.

---

uma com diversas variantes; a "teoria da fonte" (*source income theory*) de um lado e a "teoria do acréscimo patrimonial" (*increment of wealth theory*) de outro lado.

Para os clássicos ingleses Adam Smith, David Ricardo e John Stuart Milla, renda, basicamente, era o produto do uso da terra, sendo que esse último defendeu o ponto de vista, de que o imposto de renda deveria gravar somente a renda consumida. Esse mesmo princípio foi defendido mais tarde por Irving Fisher, que propagou na sua conhecida obra "The Nature of Capital an Income" a concepção da renda como "fluxo de riqueza" (*Flow of Wealth*), durante um determinado período.

O conceito clássico de "renda, aprofundado, principalmente por Edwin R. Seligman na sua obra "The Income Tax", N. York, 1911, que enfocou os pressupostos da "preservação da fonte" e da "periodicidade" e também da "realização" e "separação", da renda.

A teoria do acréscimo patrimonial teve como um dos seus primeiros defensores Georg Schanz, que considera como *Einkommen* (ingresso), o acréscimo líquido do patrimônio dentro de um determinado período, incluindo doações, heranças e ganhos de capital Henry C. Simons estabeleceu para o cômputo renda tributável a fórmula da soma aritmética do acréscimo patrimonial entre início e fim do período, acrescido do consumo, definição essa que foi aceita entre outros, também por John F. Due. E. Lindhal modificou essa teoria, excluindo do conceito de renda tributável os ganhos de capital "acrescidos", mas ainda não-realizados" ("Direito Tributário", nº 3, Ed. José Bushatsky, 1975, pp. 75/76).

- 2 Estão os artigos 116 e 117 do CTN, assim redigidos: "Art. 116 - Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos: I - tratando-se de situação de fato, desde o

Assim é que as empresas, quando se utilizam do "regime jurídico de competência" para determinar a base de cálculo do imposto sobre a renda em cada exercício, fazem-no a partir da densidade econômica dos bens a receber, exteriorizados em títulos, que, por sua vez, são negociáveis, representando este tipo de aquisição jurídica, de rigor, uma aquisição também econômica.

Autores existem que entendem que, nestas hipóteses, não haveria a possibilidade de incidência de imposto sobre a renda, visto que a potencialidade de aquisição não é ainda uma aquisição, já tendo havido, inclusive, decisão sobre título ao portador *pro soluto*, em que o antigo Tribunal Federal de Recursos entendeu não ser fato gerador de imposto sobre a renda, por representar apenas uma potencialidade da renda, sem ser, ainda, renda<sup>3</sup>.

---

momento em que se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios; II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável".

"Art. 117 - Para os efeitos do inciso II do artigo anterior e salvo disposição de lei em contrário, os atos ou negócios jurídicos condicionais reputam-se perfeitos e acabados: I - sendo suspensiva a condição, desde o momento de seu implemento; II - sendo resolutória a condição, desde o momento da prática do ato ou da celebração do negócio".

- 3 Assim comenta o acordão, Gustavo Miguez de Mello: "Para encerrarmos a análise da *disponibilidade* (econômica ou jurídica) *da renda*, invocaremos a lição do eminente Min. Aldir G. Passarinho (então vice-presidente do TFR) em r. despacho, de 30/06/82, no qual ele indeferiu o seguimento de recurso extraordinário de decisão da 5a. Turma do TFR, no qual são apreciadas características essenciais dos conceitos de disponibilidade de renda: "Despacho. Trata-se de RE manifestado pela União Federal, com fundamento no art. 119, inc. III, letra "a" da C.F., contra acórdão da E. 5a. Turma deste Tribunal, cujo enunciado proclama: "Tributário. IR. Disponibilidade de renda. Inteligência do art. 43 do CTN. A disponibilidade econômica ou jurídica implica a possibilidade de entrega da coisa (arts. 675 e 676 do C. Civil), pressuposto indispensável à interpretação do art. 43 do CTN. Quem apenas possui título de crédito está em condições de vir a possuir renda, mas não possui renda".

.....  
O Sr. Min. Relator Justino Ribeiro, no seu voto contrário à União Federal, no qual se reporta a dois arestos de que foi relator, transcreve, como ponto fulcral de sua argumentação, após reproduzir o art. 43 do CTN, o tópico de pronunciamento seu, anterior, na AC 46.904-RJ, pois embora os fatos fossem outros, era o mesmo o tema de direito discutido: "Vê-se que o Código fala em disponibilidade de renda. Ora, mesmo que se possa extrair alcance prático da distinção doutrinária entre disponibilidade jurídica e econômica, é certo que qualquer delas só se compreende com a possibilidade, que lhe é imanente, da entrega da coisa (arts. 675 e 676 do C.C.) o que pressupõe, no disponente, a posse dessa mesma coisa. Não é este o caso dos autos.

.....  
Antes disso, tinha ela apenas o direito de crédito a essas parcelas, título certamente disponível, mas que não se confunde com o conceito de renda de que trata o CTN. Quem apenas possui título de crédito está em condições de vir a possuir renda, não possui renda".

A diferença é que, no caso, se trata de valores não-recebidos, decorrentes de créditos por serviços prestados. A meu entender, deu o v. acórdão recorrido a melhor solução.

Nos autos se encontra excelente parecer do ilustre e saudoso tributarista Aliomar Baleeiro que dá amplo respaldo à tese defendida pelo ora recorrido, e no qual sustenta não ter havido, no caso, ocorrência do fato gerador do imposto de renda.

.....  
Não vejo, na verdade, como pretender-se que venha a ser cobrado da autora imposto de renda sobre parcelas relativas à remuneração de seus serviços realizados na intermediação de financiamentos, se essa remuneração decorre do pagamento das prestações, e tal pagamento não é feito, por inadimplência do comprador. J.L. Bulhões Pedreira, em seu excelente "Imposto sobre a Renda" (Ed. Justec Ed., 1979) bem examina o que deve ser compreendido como "disponibilidade jurídica" para efeito da incidência do tributo, e ressalta que a jurisprudência sempre enfatizou "que o crédito em conta corrente somente caracterizava a percepção quando o rendimento encontrava-se à disposição do creditado, no sentido de que este tinha o poder de obter a disponibilidade econômica do rendimento; e que a presunção de que o rendimento creditado estava disponível admitia prova em contrário". E observa: "A expressão disponibilidade jurídica surgiu, portanto, na nossa legislação do imposto, para designar essa modalidade de "percepção" do rendimento construída pela jurisprudência administrativa, que não se

O certo é que, sem aquisição de disponibilidade econômica (potencial ou não), não ocorre incidência do imposto sobre a renda <sup>4</sup>.

---

caracterizava pela posse efetiva e atual do rendimento, em moeda ou equivalente, mas pelo ato da fonte pagadora do rendimento que o colocava à disposição do beneficiário: se este tinha poder de adquirir a posse do rendimento, havia a possibilidade jurídica (p. 119).

E acrescenta logo adiante: "*A designação dessa modalidade de disponibilidade como "jurídica", embora possa ser justificada com o argumento de que é disponibilidade presumida, ou por força da lei não é feliz, porque contribui para difundir a idéia errada de que se trata de "disponibilidade de direito" e não de renda; ou seja, que requer apenas a aquisição do "direito de receber" a renda sem aquisição do "poder de dispor" da renda*" (p. 120) (nosso o grifo).

Ora, dos autos resultou que a autora, ora recorrida, embora pudesse fazer jus às parcelas remuneratórias sobre as quais foi taxada com o imposto de renda, não as recebeu e nem se encontravam elas à sua disposição, embora ainda em poder de terceiros. No caso, os prazos foram vencidos e não houve pagamento à autora pelos serviços por ela prestados, o que vem a mostrar a inexistência da "disponibilidade jurídica" para efeito de considerar-se existente o fato gerador, que não se há de confundir, como se viu, com o direito à percepção da remuneração.

.....  
Pelo exposto, estou em que o v. acórdão recorrido deu à lide adequada solução, pelo que, invocando a Súmula 400-STF, nego seguimento ao apelo excepcional.

Publique-se.

Brasília, 30 de junho de 1982 - Ministro Aldir G. Passarinho, Vice-Presidente" (47) (a União não recorreu deste Despacho)" ("Caderno de Pesquisas Tributárias", nº 11, co-edição CEEU/Res. Tributária, 1986, pp. 197/203).

- 4 Ao comentar o artigo 43 do CTN, escrevi: "A dicção complementar conforma o que seja o fato gerador do tributo. A expressão fato gerador, apesar de criticada, não é acientífica, posto que alberga a formulação hipotética da norma e sua concreção fática, de tal maneira que, por mais ampla, foi da preferência legislativa sua adoção.

O fato gerador é a *aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica*, que se realiza na ocorrência da elevação patrimonial de valores, bens ou direitos relativos.

Por outro lado, considera-se renda a real aquisição de disponibilidade econômica, isto é, aquilo que se acresce ao patrimônio de alguém, um fluxo de integração patrimonial. Não é aquisição de disponibilidade econômica um mero fluxo de passagem patrimonial comprometido por parcelas pertencentes a terceiros e que integrarão o patrimônio de outros beneficiários. Em elementar e gráfico exemplo, que é ofertado desde a adoção do imposto sobre a renda na Inglaterra, se alguém recebe 100, mas para receber 100 gastou 30, a sua renda é apenas de 70, visto que os 30 não lhe pertencem. A renda da qual o Poder Público se torna participante, é constituída dos 70, mesmo que os 100 tenham entrado e permanecido na expressão patrimonial do beneficiário por algum tempo. É que "renda" não se confunde com "receita", sendo aquela, para efeitos da concepção clássica do imposto em questão, o resultado de receitas menos despesas por operação ou por períodos definidos, na legislação de regência<sup>5</sup>.

---

Por essa razão, explicita o legislador complementar que a renda e os proventos implicam, necessariamente, uma *aquisição*. A aquisição corresponde a algo que se acrescenta, que aumenta a patrimonialidade anterior, embora outros fatores possam diminuí-la. Por isto, o aumento, como sinônimo de fluxo, lhe é pertinente.

Por outro lado, o legislador complementar aclara que tipo de aquisição seria o fato imponible do tributo questionado, ou seja, aquele das disponibilidades econômicas e jurídicas. O discurso corresponde, por decorrência, a uma limitação. Não a qualquer tipo de aquisição, mas apenas àquele correspondente à obtenção de disponibilidade econômica ou jurídica refere-se o comando intermediário.

Os intérpretes têm, algumas vezes, tido dificuldade em esclarecer o que seria disponibilidade jurídica, mormente ao se levar em consideração que o simples fato de uma disponibilidade econômica ter tratamento legal, tal tratamento a transforma também em disponibilidade jurídica.

Temos nos insurgido contra a impropriedade redacional, a partir da concepção de que não há objeto ajurídico no Direito. E distinguir, no Direito, situações a partir da adjetivação "jurídica" é tornar o gênero, espécie" ("Caderno de Pesquisas Tributárias", nº 11, ob. cit., pp. 265/267).

- 5 José Luiz Bulhões Pedreira ao distinguir "fluxo" de "acréscimo" identifica o "acréscimo" como "acumulação" e não como "entrada". Em verdade, a "acumulação" (visão estática) e a "entrada" (visão dinâmica) representam,

Em outras palavras, se a legislação de regência não exteriorizar o que na dicção constitucional foi colocado como "renda" para efeitos do tributo, sua desconformidade com a concepção clássica do constituinte tornará tal lei maculada pelo maior vício que pode atingir um comando normativo, que é o da inconstitucionalidade.

Por esta razão, houve por bem, o legislador supremo, outorgar ao legislador complementar a obrigação de explicitar a Constituição, definindo "renda" e o "tributo" e houve por bem, o legislador complementar, conformar a interpretação que atrás apresentei, ao definir o que é fato gerador de imposto sobre a renda no artigo 43 do CTN<sup>6</sup>.

Como conseqüência do perfil atrás traçado, é de se entender que as despesas operacionais de uma empresa são aquelas necessárias para atingir suas finalidades sociais e obter os resultados sobre os quais

---

sob o aspecto temporal, isto é, no momento de sua ocorrência, um *acréscimo*, vocábulo inclusive utilizado pelo legislador complementar para definir o suporte fático do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza. Assim se expressa o eminente jurista: "O sentido vulgar de renda é o produto do capital ou trabalho, e o termo é usado como sinônimo de lucros, juros, aluguéis, proventos ou receitas. A expressão "proventos" é empregada como sinônimo de pensão, crédito, proveito ou lucro. No seu sentido vulgar, tanto a expressão "renda" quanto a "proventos" implica a idéia de fluxo, de alguma coisa que entra, que é recebida. Essa conotação justificaria, por si só, a afirmação de que as concepções doutrinárias de renda pessoal que melhor se ajustam ao nosso sistema constitucional são da renda como fluxo, e não de acréscimo (ou acumulação) de poder econômico ou de patrimônio líquido" (Imposto de Renda, Ed. APEC, pp. 2 a 21).

- 6 Henry Tilbery, de forma gráfica e sintética, esclarece a eficácia normativa do dispositivo ao expor: "Em resumo, o artigo 43 do CTN descreve a figura do "Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza" e estabelece os limites da sua conceituação. A definição do fato gerador desse imposto, no sentido técnico exato do termo, compete à lei federal ordinária que não pode extravasar dessa delimitação, mas por outro lado, não precisa exaurir o campo demarcado" ("Comentários ao CTN", divs. auts., coordenação geral Hamilton Dias de Souza, Henry Tilbery e nossa, vol. I, Ed. Bushatsky, 1974, p. 82).

incidirá, uma vez desvestidos delas e de outros complementos, o tributo federal.

São operacionais todas as despesas necessárias à obtenção de um determinado objetivo, mesmo que este não seja atingido pelos mais variados motivos, como compra de mercadorias de fornecedores que vão à falência após a encomenda sem entregar os bens, apesar de terem recebido o preço; estudos de projetos para lançamentos de produtos que se revelam de pequena possibilidade de comercialização e que, por esta razão, terminam por não ser produzidos, publicidade de natureza institucional, sem retorno evidente; formação de pessoal, que deixa a empresa após os cursos por ela proporcionados, etc. Todas as despesas referentes aos exemplos citados são despesas operacionais, mesmo que terminem por não gerar o resultado pretendido, razão pela qual a própria legislação do imposto sobre a renda permite que os prejuízos de uma empresa, num exercício, sejam deduzidos nos próximos quatro exercícios para justificar gastos superiores às receitas, não limitando, em espaço temporal pequeno, sua dedutibilidade<sup>7</sup>. A limitação apenas para o período de 1995

---

7 Alcides Jorge Costa, lembrando Rubens Gomes de Sousa, explica sua visão do fenômeno impositivo correspondente à aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica, dizendo: "A palavra disponibilidade desapareceu do primeiro projeto, de 1954, e reapareceu no Código Tributário Nacional, na revisão realizada em 1965, tal como aprovada no Congresso, já agora como "disponibilidade econômica ou jurídica".

Qual o sentido desta expressão, considerando que não se pode conceber disponibilidade de renda que não tenha caráter econômico e que não esteja no mundo jurídico, mesmo com o caráter de ilicitude? Rubens Gomes de Souza elaborou o anteprojeto de Código Tributário por volta de 1957, na mesma ocasião em que escreveu o já mencionado estudo sobre "A Evolução do Conceito de Rendimento Tributável". Pois bem, neste estudo ao abordar o problema da realização do rendimento, diz ele: "Seja como for parece possível solucionar a questão transportando-a para um terreno mais simples, isto é, afastando o que parece ser uma confusão, latente no argumento acima indicado, entre a *realização* do rendimento e sua *separação*; ou seja, entre a verificação, efetiva ou potencial, de um acréscimo patrimonial e a possibilidade de se dispor desse acréscimo independentemente e separadamente do capital que o produziu.

Do ponto de vista estritamente fiscal, cabe, com efeito, distinguir entre a realização, traduzida pela disponibilidade econômica de uma riqueza, e a separação, traduzida pela sua disponibilidade jurídica. Pela constatação de que o imposto visa o resultado dos atos ou fatos jurídicos independentemente da sua natureza formal, conclui-se, necessariamente, que o fato gerador do imposto de renda é a aquisição da disponibilidade econômica de uma riqueza.

Já o título de que decorre a sua disponibilidade jurídica apenas desempenha, na definição da incidência, um papel ulterior e complementar, o de permitir a discriminação dos rendimentos para sua classificação por cédulas. Por outro lado, não é inoportuno lembrar, neste contexto, que o fato de verificação do título jurídico de aquisição de um rendimento achar-se diferida por confronto com a sua realização é sem influência sobre esta última, isto é, sobre a aquisição da disponibilidade econômica. Isto se demonstra pela observação, feita por Quarta em seus comentários à lei italiana, de que os rendimentos decorrentes de um título juridicamente sujeito à condição resolutiva, são tributáveis desde o momento em que se incorporam ao patrimônio do titular, ainda que sob ressalva de restituição ou abatimento do imposto quando do implemento da condição. De todo o exposto, decorre, portanto, que a tributação das mais-valias não configura a imposição de um rendimento não-realizado, mas, quando muito, a de um rendimento não separado: sendo que a realização, e não a separação, é significativa para definir o fato gerador do imposto. Isto não significa que não caiba distinguir, em matéria de tributação das mais-valias, entre as que traduzem um acréscimo efetivo do valor intrínseco do patrimônio e as que simplesmente decorrem da desvalorização da moeda; mas este é um problema de outra natureza, que tem a ver com a política fiscal e a técnica da tributação, antes que com a definição da renda considerada objetivamente".

Parece que no trecho transcrito está a chave para chegar ao significado da "disponibilidade econômica ou jurídica". A disponibilidade ocorre quando se verifica a obtenção do rendimento ou ganho de capital, e é esta obtenção que Rubens Gomes de Sousa chama de "disponibilidade econômica". A disponibilidade jurídica - parece dizê-lo uma leitura atenta do trecho transcrito ocorre quando sucede o fluxo monetário.

No entanto, acrescento, como o Código fala em disponibilidade econômica ou jurídica, a tributação pode verificar-se mesmo que o rendimento ou ganho de capital não se tenha manifestado por um fluxo monetário" ("Estudos sobre o Imposto de Renda", Ed. Res. Tributária, 1994, pp. 29/31).

a 30%, sobre ter sido derrubada na justiça, não altera o princípio atrás enunciado.

À nitidez, por decorrência, não cabe ao intérprete oficial, isto é, ao agente fiscal, que não é administrador, mas apenas agente, definir o que é necessário para uma empresa e o que não é necessário, se dispêndios foram realizados com a intenção de promover a sociedade. São despesas operacionais aquelas despesas, assim consideradas pelo administrador e que representam efetivo gasto da pessoa jurídica na busca de um objetivo, não podendo, o servidor público encarregado da fiscalização, que não é um técnico em administração de negócios, fazer valer suas preferências pessoais como critério para classificar determinada despesa como operacional ou não <sup>8</sup>.

Tal visão fiscalista, adotada há alguns anos atrás, foi duramente criticada pela doutrina e repudiada por inúmeros magistrados que não admitiram fossem outorgados, a um mero agente fiscalizador, poderes de discriminação gerencial, que não tinha e que nunca terá.

São, pois, operacionais as despesas efetivamente realizadas, objetivando determinados resultados de interesse social da empresa, mesmo que tais resultados não sejam obtidos <sup>9</sup>.

---

8 O artigo 191 do RIR é claro ao definir o que são despesas operacionais e necessárias: "Art. 191 - São operacionais as despesas não-computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei nº 4.506/64, art. 47). § 1º. São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa (Lei nº 4.506/64, art. 47, § 1º).

9 O Plenário do XI Simpósio Nacional de Direito Tributário concluiu: "*Questão 1* - Que se entende por aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos de qualquer natureza?

*Resposta:* Aquisição de disponibilidade jurídica de renda e proventos de qualquer natureza é a obtenção de direito de crédito, *não-sujeitos à condição suspensiva*.

Aquisição de disponibilidade econômica de renda e proventos de qualquer natureza é a obtenção da faculdade de usar, gozar ou dispor de dinheiro ou

Por outro lado, a despesa realizada por uma empresa e contabilizada em outra, gera o direito da empresa que a dispendeu de deduzi-la e obrigação daquela que a recebeu de lançar como receita e ofertar a diferença entre esta receita e a despesa necessária para obtê-la, à tributação.

A toda a despesa decorrente de uma relação negocial corresponde, salvo as expressas exceções constitucionais, complementares e legais, o direito de deduzi-la, de um lado, na empresa pagadora e a obrigação de ofertar à tributação, de outro, na empresa que recebe, tendo este direito às próprias deduções <sup>10</sup>.

---

de coisas nele conversíveis, entrados para o patrimônio do adquirente por ato ou fato jurídico (maioria).

Observação: minoria expressiva entende que a distinção entre disponibilidade jurídica e disponibilidade econômica é criticável e deve ser abolida, pois uma e outra se confundem.

*Questão 2* - Quando é que ocorre o fato gerador do imposto de renda sobre o lucro da pessoa jurídica e a renda líquida da pessoa física?

*Resposta:* O fato gerador do imposto de renda sobre o lucro da pessoa jurídica aperfeiçoa-se no momento em que se completa o período de apuração do lucro, como determinado pela lei aplicável.

O fato gerador do imposto de renda sobre a renda líquida da pessoa física aperfeiçoa-se no momento em que se completa o período de apuração de receitas de deduções, cuja soma algébrica constitui a renda líquida (unanimidade)" (grifos meus) ("Caderno de Pesquisas Tributárias", nº 12, co-edição CEEU/Res. Tributária, 1987, pp. 413/414).

10 Hugo de Brito Machado lembra que: "Considerando que a Constituição Federal descreve, ao fazer a partilha das competências tributárias, o âmbito de cada imposto, a liberdade do legislador para definir a hipótese de incidência do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza não vai além da liberdade que tem o intérprete para escolher uma das significações razoáveis dessa expressão. Se, no exercício dessa liberdade, o legislador transpõe o quadro, ou moldura, que a Ciência do Direito estabelece, definindo como renda o que renda não é, em qualquer de seus significados aceitáveis, agride a Constituição.

Como qualquer lei, também aquela que direta ou indiretamente define o alcance da expressão renda e proventos de qualquer natureza, está sujeita ao controle de constitucionalidade.

Tal vinculação necessária leva a uma outra conclusão. No momento, em que o Fisco Federal aceita o pagamento, a título de imposto sobre a renda, de quantia correspondente à incidência sobre receita tributável de empresa prestadora de serviços a terceiros, reconhece que tal receita é operacional, não podendo tentar desclassificá-la, em aética postura, na escrita dos destinatários do serviço prestado e que por ele pagaram. Em outras palavras, não pode a Receita Federal entender que uma receita é operacional num pólo e não é despesa operacional, no outro, se a relação negocial for una e indivisível, versando sobre matéria que seja do objeto social ou dos fins pretendidos pelas empresas colocadas em seus dois extremos.

E aqui, as considerações gerais que venho traçando, merecem uma derivação para o campo da moralidade pública.

Com fantástica superficialidade - e, muitas vezes, com indiscutível má-fé - alguns intérpretes pretendem ver, no artigo 118 do CTN, o direito de o governo ser aético, de o Poder Público ser imoral e do Estado ser co-autor de crimes <sup>11</sup>.

Tal dispositivo eu já o comentei, como se segue:

---

Além disto, é importante observar que o Código Tributário Nacional definiu renda como o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, e proventos de qualquer natureza como os acréscimos patrimoniais não-compreendidos no conceito de renda (art. 43, itens I e II). Adotou, portanto, o conceito de renda, acréscimo. Sem acréscimo patrimonial não há, segundo o Código, nem renda, nem proventos.

Como se vê, o Código Tributário Nacional estreitou o âmbito de liberdade do legislador ordinário, que não pode definir como renda, ou como proventos, algo que não seja, na verdade, um acréscimo patrimonial" (Estudos sobre o Imposto de Renda, ob. cit., pp. 45/46).

11 O artigo 118 do CTN tem a seguinte dicção: "A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se: I. da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos; II. dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos".

"Como se percebe, antes da Constituição Federal de 88, nas atividades tidas por "marginais", colocadas entre a "licitude" e a "ilicitude", havia a possibilidade de se exercer o poder impositivo. Deve-se lembrar que a doutrina mundial coloca a origem da imposição, no célebre episódio da tributação sobre as cloacas romanas, instituída por Vespasiano.

Ao ser criticado por Tito, seu filho, Vespasiano colocou-lhe uma moeda embaixo do nariz, perguntando se a moeda cheirava. Disse-lhe: "Olet?". A resposta foi, naturalmente, "non olet", tendo Vespasiano respondido que, também, o tributo não tinha cheiro. Do episódio deve-se tirar algumas conclusões. A primeira é que construir "latrinas públicas" e explorá-las, para atender as necessidades fisiológicas do povo, não é crime. Pode não ser uma atividade aromática, mas não é uma atividade criminosa. Por esta razão, o princípio demonstra, no máximo, a vocação do Estado em onerar o cidadão até naquilo de que o cidadão não tem condição de fugir, ou seja, nas necessidades impostas pela natureza e não pelo Estado.

O segundo aspecto é que o Estado, no caso de Vespasiano, tinha, de certa forma, criado um tributo com características de taxa, por estar prestando real serviço público, na medida em que permitia ao povo um local para eliminação de detritos biológicos, evitando que, à semelhança dos povos bárbaros, eliminasse-os pelas vias públicas, como ainda acontece hoje, em alguns países do Oriente. Em outras palavras, sobre facilitar a vida de "necessitado biológico", mantinha a higiene pública e as vias limpas para os transeuntes "desnecessitados". Nada mais natural que cobrasse, em decorrência, o tributo devido, em nível de taxa, pelo serviço prestado.

O terceiro aspecto é o de que em nenhum momento Vespasiano pretendeu convencer Tito de que o criminoso é excelente produtor de rendas tributárias e nem há, no direito tributário romano, outro indício de que algum imperador tenha pensado em eleger o crime como fonte de receita tributária.

Há de se esclarecer, ainda, que os despojos de guerra não constituíram nunca uma renda tributária. Aliomar Baleeiro ao enunciar os cinco tipos de ingressos públicos, separa a receita tributária do

"butin" de guerra. Assim preleciona o mestre: "Para auferir o dinheiro necessário à despesa pública, os governos, pelo tempo afora, socorrem-se de uns poucos meios universais: a) realizam extorsões sobre outros povos ou deles recebem doações voluntárias; b) recolhem as rendas produzidas pelos bens e empresas do Estado; c) exigem coativamente tributos ou penalidades; d) tomam ou forçam empréstimos; e) fabricam dinheiro metálico ou de papel.

Todos os processos de financiamento do Estado se enquadram nestes cinco meios conhecidos há séculos.

Essas fontes de recursos oferecem méritos desiguais e assumem importância maior ou menor, conforme a época e as contingências. Os empréstimos, por suas características próprias, são reputados assunto estranho à noção de receita".

Desta forma, a ilação que se pretende tirar da lição romana, de que crime é fato gerador de imposto sobre a renda sobre ser canhestra exegese do episódio, não se compagina com o mais relevante princípio de direito tributário pátrio, que é o da moralidade pública ou a ética absoluta da Administração. A não ser que, em pleno regime democrático se pretendesse voltar à afirmação, atribuída a conhecido Ministro, de que o Estado é necessariamente aético" <sup>12</sup>.

Como se percebe, não pode o Estado ser imoral, aético, co-criminoso, beneficiário irresponsável do fruto do crime, incentivador de homicídios, roubos, assassinatos, pela sua co-participação no "butim" do crime de forma a estabelecer como que uma sociedade entre o criminoso, que pratica o crime, e o Estado que dele se co-beneficia <sup>13</sup>.

12 "Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas", nº 5, Ed. Revista dos Tribunais, 1993, pp. 9/10.

13 Escrevi: "O estudo da imposição desestimuladora exige sempre especial cuidado, como já mostramos anteriormente, a fim de que sua finalidade específica não seja alterada pela rentabilidade capaz de perpetuá-la, como fonte desejável de receita tributária.

O primeiro deles diz respeito à eleição daquelas atividades indesejáveis, declaradamente ilícitas ou flutuando em zona nebulosa entre a licitude e a ilicitude, no plano jurídico e natural, a fim de que se saiba quais as tributáveis

e quais as afastadas em definitivo do campo de incidência eventual.

Tal eleição deverá levar em consideração dois fatores pertinentes à técnica impositiva. De início, atividades desestabilizadoras em primeiro grau das regras convencionais da sociedade não podem ser objeto de imposição. São aquelas atividades que atingem diretamente os direitos de terceiros e cujo exercício só é possível pelo efetivo constrangimento da vontade. Sem tal constrangimento, nem por fraqueza o terceiro afetado concordaria em participar da relação ilícita iniciada.

O homicídio, os crimes contra o patrimônio, os crimes contra a honra não poderiam ser objeto do direito impositivo estatal, sob o risco de ter a sociedade subvertido os próprios fundamentos de sua subsistência.

Tal atuação por si só é elididora de qualquer esforço de legitimação jurídica, no plano do direito tributário, pois, ao invés de transformar a imposição em desestímulo, poderia representar um incentivo à sua difusão.

Desta forma, tais ilícitos devem ser simplesmente punidos pelo arsenal jurídico pertinente ao direito penal, sem a menor possibilidade de transferência de qualquer conformação lícita para o campo próprio do direito fiscal.

Até mesmo as multas pecuniárias que o Estado arrecada, como forma impositiva, têm caráter mais penal que tributário, muito embora, em nossa ampla visão do fenômeno, esse elemento seja relevante.

Aqui, talvez, valha a pena uma rápida consideração sobre a natureza jurídica da imposição penal e tributária. Há penas corporais que são de natureza penal, há outras que são de natureza administrativa e outras, ainda, que são de natureza civil.

Tais penas corporais podem ser seguidas de penas pecuniárias, que não perderão suas características de imposição penal, civil ou administrativa.

Há penas corporais de natureza tributária e penas pecuniárias de natureza tributária, tendo ambas a natureza fiscal, sendo apenas as segundas uma espécie de obrigação tributária no direito de impor.

A distinção fundamental que encontramos nas demais imposições e nas de natureza tributária é que estas visam assegurar o aspecto fundamental das receitas ordinárias, dentro do contexto, pois são essenciais ao atendimento dos serviços e despesas públicas, ao passo que aquelas objetivam somente tipificar forma indesejável de comportamento.

As penas corporais e pecuniárias no direito tributário são a própria razão de ser do cumprimento da norma, tida como de rejeição social. As penas corporais e pecuniárias no direito civil, penal ou administrativo, por serem as relações de fluíção pertencentes às reguladas por normas de aceitação

O que o artigo 118 do CTN indica, pois, é que a receita tributária decorre de operações definidas em lei e que estas são devidas até o campo limítrofe da contravenção, se esta correu independentemente da lei fiscal. O exemplo clássico que dei, em meu livro "Teoria da Imposição Tributária", é o de ISS incidente sobre a receita proveniente da exibição de filmes nos cinemas, que pode implicar, muitas vezes, incidência sobre

---

social, decorrem do simples descumprimento de indicações legais, que normalmente seriam cumpridas, mesmo sem uma apenação maior. Por esta razão, nem a punibilidade se extingue pela satisfação de obrigação pecuniária, na grande maioria das hipóteses, nem as penalidades pecuniárias são reduzidas, a título de incentivo, se pagas por antecipação.

Esta é a razão pela qual, a nível agora de direito financeiro, tais penalidades pecuniárias impostas não têm natureza tributária, enquanto as tarifas, sempre que sua relação real seja de subordinação, flutuam com maior adequação no campo do direito impositivo.

À evidência, não se pode admitir confusão nesta matéria para que a teoria geral da imposição tributária saiba, pela própria materialidade das relações abrangidas, detectar as pertinentes ao seu campo de atuação ou não.

Uma segunda ordem de atividades ilícitas ou disfarçadamente lícitas deveria também ficar fora da atuação impositiva do Estado, ou seja, aquelas que, pela impossibilidade de controle ou pela irrelevância dos elementos que a compõem, não gerariam nem receita desestimulante suficiente, nem atingiriam âmbito suficientemente amplo para pôr em risco a sociedade ou para influenciá-la de forma negativa.

A caça e a pesca realizadas em períodos proibidos deve constituir espécie de atividade ilícita punível pelos mecanismos atuais, não se justificando uma incidência expressa de natureza tributária, pela dificuldade de controle, inexpressividade de receita e inexistência de reflexo real de uma eventual imposição sobre o número dos que violam a lei de preservação da fauna ou da piscosidade de nossos rios.

Afastadas do campo tributário, estas duas grandes áreas de atuação ilícita, as demais atividades poderiam ser objeto de especial atenção, revistam-se do aspecto formal de que as revestirem, pois a corrosão moral e o deletério reflexo que geram, em verdade, terminam por justificar freios maiores do que os atualmente existentes. Em outras palavras, aquelas atividades que se encontram nesta terceira área do amplo espectro de incidência deveriam ser as que constituiriam o objeto da imposição tributária desestimuladora" ("Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas", nº 5, ob. cit., pp. 8/9).

bilhetes pagos por pessoas que não poderiam tê-los assistido (um menor que pagou e assistiu película para maiores de idade).

Diversa é a postura do Fisco que, tendo conhecimento de que um homicida recebeu 100.000 reais para assassinar uma pessoa, venha a exigir uma participação de 35% de imposto de renda, pois seria esta "renda" tributável, à luz de uma interpretação incorreta do artigo 118 do CTN. À evidência, um governo que assim agisse, no mínimo, teria a mesma estatura moral do criminoso. Teria um perfil pior do que os filhos daquelas mulheres que, com os publicanos, precederão os fariseus no reino dos céus<sup>14</sup>.

À nitidez, tal raciocínio conivente, conveniente e imoral, desde 5 de outubro de 1988, já não pode mais prevalecer. Reza o artigo 37, *caput* da Constituição Federal:

"A administração pública direta, indireta ou fundacional, de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios *obedecerá aos princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade* e, também, ao seguinte" (grifos meus)<sup>15</sup>.

---

14 José Cretella Júnior preleciona: "A expressão desvio de poder, também conhecida pelos nomes de excesso de poder, abuso de poder, desvio de finalidade, é constituída de dois termos bem distintos - desvio e poder -, legados pelo conectivo preposicional e, ambos, com sentido técnico que é preciso aclarar.

Desvio é afastamento, mudança de direção, distorção; poder é faculdade, competência para decidir determinado assunto.

Desvio de poder é expressão que, à letra, portanto, significa: afastamento na prática de determinado ato; poder exercido em sentido diferente daquele em vista do qual fora estabelecido.

A autoridade, que tem competência ou poder para a edição de determinado ato, manifesta sua vontade, praticando-o, dando-lhe nascimento, mas nessa operação erra de alvo, afasta-se do fim colimado para perseguir finalidade diversa da visada. Incide no desvio de poder" ("Direito Administrativo", 5ª ed., Ed. Forense, 1977, p. 326).

15 Hely Lopes Meirelles ensina: "A moralidade administrativa constitui hoje em dia, pressuposto da validade de todo ato da Administração Pública

Ora, dos quatro princípios fundamentais da Administração Pública, é de se realçar o princípio da moralidade, como o maior. Governo que não se pautar pela moralidade é indigno e, segundo os jusnaturalistas clássicos, não deve ser obedecido. O hábito de obedecer, a que Hart dá especial tratamento em face dos governos imorais, aéticos e injustos, mereceu, inclusive, de Tomás de Aquino o repúdio, justificando o direito à resistência<sup>16</sup>. Até Norberto Bobbio, jusnaturalista envergonhado - quanto mais leio seus escritos, mais me convenço que a suavidade de suas críticas aos jusnaturalistas decorre de sua falta de convicção nesta

---

(Const. Rep. art. 37, *caput*). Não se trata - diz Hauriou, o sistematizador de tal conceito - da moral comum, mas sim de uma moral jurídica, entendida como "o conjunto de regras de conduta tiradas da disciplina interior da Administração". Desenvolvendo a sua doutrina, explica o mesmo autor que o agente administrativo, como ser humano dotado da capacidade de atuar, deve, necessariamente, distinguir o Bem do Mal, o honesto do desonesto. E, ao atuar, não poderá desprezar o elemento ético de sua conduta. Assim, não terá que decidir somente entre o legal e o ilegal, o justo e o injusto, o conveniente e o inconveniente, o oportuno e o inoportuno, mas também entre o honesto e o desonesto. Por considerações de direito e de moral, o ato administrativo não terá que obedecer somente à lei jurídica, mas também à lei ética da própria instituição, porque nem tudo que é legal é honesto, conforme já proclamavam os romanos: "- non omne quod licet honestum est". A moral comum, arremata Hauriou, é imposta ao homem para sua conduta externa; a moral administrativa é imposta ao agente público para sua conduta interna, segundo as exigências da instituição a que serve, e a finalidade de sua ação: o bem-comum.

Desenvolvendo o mesmo conceito, em estudo posterior, Welter insiste em que "a moralidade administrativa não se confunde com a moralidade comum; ela é composta por regras de boa administração; ou seja: pelo conjunto das regras finais e disciplinares suscitadas, não só pela distinção entre o Bem e o Mal, mas também pela idéia geral de administração e pela idéia de função administrativa". Tal conceito coincide com o de Lacharrière, segundo o qual a moral administrativa "é o conjunto de regras que, para disciplinar o exercício do poder discricionário da Administração, o superior hierárquico impõe aos seus subordinados" ("Direito Administrativo Brasileiro", 15ª ed., Ed. Revista dos Tribunais, 1990, pp. 79/80).

16 H. L. Hart, "The concept of Law", Ed. Clarendon, 1961.

matéria e de sua indisfarçável admiração pela corrente clássica - reconhece o direito à resistência como uma forma de combate aos governos aéticos<sup>17</sup>.

Ora, a Constituição de 1988 veiculou, como princípio maior da Administração Pública, a moralidade e, cristalinamente, o princípio da moralidade não é compatível com o princípio da partição do produto do crime. Não há Estado Ético que seja um co-promotor ou co-beneficiário do produto do crime. Ao impor, o constituinte, a obrigação de o Poder Público pautar-se pela ética afasta, definitivamente, a minoritária e ultrapassada corrente que entende que o Estado poderia beneficiar-se pecuniariamente do produto do crime.

Desta forma, se entender, a Receita Federal, que uma receita tributável decorre de atividades operacionais de uma empresa, tendo recebido o imposto correspondente, não pode pretender receber, pela segunda vez, imposto que já recebeu, tornando indedutível o que dedutível é, por força do recebimento do imposto sobre a outra receita, sobre entender que esta operação constituiria um crime<sup>18</sup>.

---

17 Norberto Bobbio, "A Era dos Direitos", Ed. Campus, 1992.

18 Celso Bastos sobre o princípio da moralidade fala: "Na França, mais recentemente, a importância da noção de moralidade administrativa tem decaído pela preferência que se dá à expressão "desvio de poder". É preciso consignar-se que a redução da moralidade administrativa ao desvio de poder na França tem uma conseqüência prática muito grande: torna possível o exame da questão ao controle judicial. Houve aí um alargar-se da noção de direito para colher um campo que antes ficava adstrito à moral.

A primeira conseqüência a nosso ver, da encampação desse princípio, é o aumento do âmbito do controle jurisdicional sobre a atividade administrativa. Aliás, a concretização desse princípio dá-se em diversos pontos da Constituição.

Lembra Diógenes Gasparini que o próprio § 4º, desse mesmo art. 37, postula que os atos de improbidade administrativa importarão a suspensão dos direitos políticos, a perda da função pública, a indisponibilidade dos bens e o ressarcimento ao Erário na forma e gradação previstas em lei, sem prejuízo da ação penal cabível.

Não há lançamento hermafrodita. Não há imposição que seja e não seja, ao mesmo tempo. O tipo tributário não é amorfo, elástico, aético, flexível conforme a vontade dos agentes fiscais, mas, ao contrário, é fechado, cerrado, inelástico, inflexível. O que é, é. Nada é e não é, simultaneamente, no direito tributário, em que a lei é *scripta et stricta* e a reserva absoluta. Tipicidade fechada, estrita legalidade e reserva absoluta da lei formal compõem o perfil de qualquer imposição<sup>19</sup>.

Recorda, ainda, o renomado administrativista, que o tentar contra a proibida na Administração é crime de responsabilidade a que está sujeito o Presidente da República, consoante o art. 85, V da Constituição. Consigna, também, que qualquer cidadão, nos termos do art. 5º, LXXIII, da Constituição, é parte legítima para propor ação popular visando anular ato lesivo à moralidade administrativa" ("Comentários à Constituição do Brasil", 3º volume, tomo III, Ed. Saraiva, 1992, p. 38).

- 19 Escrevi: "Com efeito, em direito tributário, só é possível estudar o princípio da legalidade, através da compreensão de que a reserva da lei formal é insuficiente para a sua caracterização. O princípio da reserva da lei formal permitiria uma certa discricionariedade, impossível de admitir-se, seja no direito penal, seja no direito tributário.

Como bem acentua Sainz de Bujanda ("Hacienda y derecho", Madrid, 1963, vol.3, p. 166), a reserva da lei no direito tributário não pode ser apenas formal, mas deve ser absoluta, devendo a lei conter não só o fundamento, as bases do comportamento, a administração, mas - e principalmente - o próprio critério da decisão no caso concreto.

À exigência da *lex scripta*, peculiar à reserva formal da lei, acresce-se da *lex stricta*, própria da reserva absoluta. É Alberto Xavier quem esclarece a proibição da discricionariedade e da analogia, ao dizer (ob. cit., p.39): E daí que as normas que instituem sejam verdadeiras normas de decisão material (*Sachentscheidungsnormen*), na terminologia de Werner Flume, porque, ao contrário do que sucede nas normas de ação (*handlungsnormen*), *não se limitam a autorizar o órgão de aplicação do direito a exercer, mais ou menos livremente, um poder, antes lhe impõem o critério da decisão concreta, predeterminando o conteúdo de seu comportamento* (os grifos são nossos). Yonne Dolácio de Oliveira, em obra por nós coordenada (Legislação tributária, tipo legal tributário, in "Comentários ao CTN", Bushatsky, 1974, v. 2, p. 138), alude ao princípio da estrita legalidade para albergar a reserva absoluta da lei, no que encontra respaldo nas obras de Hamilton Dias de Souza ("Direito Tributário", Bushatsky, 1973, v. 2) e Gerd W. Rothmann

À nitidez, se a Receita Federal pretender, por decorrência, cobrar imposto, considerando indedutível despesa ocorrida e sobre a qual aceitou receber tributo do beneficiário da mesma, o qual exerce atividade de utilização possível, dentro do objeto social da pagadora, estará submetendo, pela imposição ilegal, os próprios agentes fiscais a possível processo de responsabilização, em ação popular ou de regresso. Isto porque vindo a União a perder ação fiscal iniciada e alicerçada sobre tão frágeis fundamentos e veiculadora de aética postura, ficará obrigada a ressarcir-se dos prejuízos que daí lhe advierem exercitando o direito de regresso contra os agentes causadores dos mesmos.

Reza o artigo 37, § 6º da Constituição Federal que:

"As pessoas jurídicas de direito público e as de direito privado, prestadoras de serviços públicos, responderão pelos danos que seus agentes, nessa qualidade, causarem a terceiros, assegurado o direito de regresso contra o responsável nos casos de dolo ou culpa",

sendo, tal responsabilidade dos agentes, imprescritível, por força do artigo 37, § 5º da Constituição Federal, que declara:

---

("O princípio da legalidade tributária", in "Direito Tributário", 5ª Coletânea, coordenada por Ruy Barbosa Nogueira, Bushatsky, 1973, p.154). O certo é que o princípio da legalidade, através da reserva absoluta de lei, em direito tributário, permite a segurança jurídica necessária, sempre que seu corolário conseqüente seja o princípio da tipicidade, que determina a fixação da medida da obrigação tributária e os fatores dessa medida, a saber: a quantificação exata da alíquota, da base de cálculo ou da penalidade.

É evidente, para concluir, que a decorrência lógica da aplicação do princípio da tipicidade é que, pelo princípio da seleção, a norma tributária elege o tipo de tributo ou da penalidade; pelo princípio do *numerus clausus* veda a utilização da analogia; pelo princípio do exclusivismo torna aquela situação fática distinta de qualquer outra, por mais próxima que seja; e finalmente, pelo princípio da determinação conceitual de forma precisa e objetiva o fato imponible, com proibição absoluta às normas elásticas (Res. Trib., 154:779-82, Sec. 2.1, 1980) ("Curso de Direito Tributário", Saraiva, 1982, pp. 57/58).

"A lei estabelecerá os prazos de prescrição para ilícitos praticados por qualquer agente, servidor ou não, que causem prejuízos ao erário, *ressalvadas as respectivas ações de ressarcimento*" (grifos meus)<sup>20</sup>.

À nitidez, aos agentes públicos não se pode atribuir o desconhecimento do direito, razão pela qual a ignorância nesta área, pelo menos caracteriza a culpa, de um lado, e responsabilidade, de outro, com inserção da conduta no perfil do § 6º do artigo 37 da "Lex Maxima"<sup>21</sup>.

---

20 Manoel Gonçalves Ferreira Filho ensina: "Parecem deduzir-se duas regras deste texto mal redigido. Uma, concernente à sanção pelo ilícito; outra, à reparação do prejuízo. Quanto ao primeiro aspecto, a norma "chove no molhado": prevê que a lei fixe os respectivos prazos prescricionais. *Quanto ao segundo, estabelece-se de forma tangente a imprescritibilidade das ações visando ao ressarcimento dos prejuízos causados*" (grifos meus) ("Comentários à Constituição Brasileira de 1988", volume 1, Ed. Saraiva, 1990, p. 260).

21 No direito romano, admitia-se a ignorância de lei em casos especiais. "La afirmación general del deber de conocer "las Leyes" es de época tardía. CTh. 1,1,2 = CJ. 1,18,12 (del 391), donde la interpretatio distingue leges y statuta. La ignorancia del Edicto, que es tan público como la ley, pues se espone al público en el album del magistrado, no es más excusable que la de la ley (D.21,1,1,2itp.). Esta inexcusabilidad de la ignorancia de la ley no se puede extender al ius, pues éste no es público como la ley o el Edicto. La ignorancia de derecho tan sólo es inexcusable cuando hay negligencia para informarse acerca de él (Labeón, cit., por Paul. D.22,6: de iuris et facti ignorantia, 9,2); *es excusable en los menores (menores de 25 años), los rustici y las mujeres (D.22,6,9pr.), como admitieron frecuentemente los rescriptos (D. 49,14,2,7)*. Marco Aurelio, p. ej., excusó (D.23,2,57a) el caso de una mujer que llevaba cuarenta años de casada con su tío materno, sin conocer la prohibición (era lícito, por excepción, el matrimonio con el tío paterno: § 219, n. 6). Con este concepto de inexcusabilidad se relaciona el de obligatoriedad como derecho, no dispositivo, sino necesario e inalterable: "ius cogens" (grifos meus) (D'ors - "Derecho Privado Romano", Quinta edición, Ed. Universidad de Navarra, Pamplona, 1983, p. 65).

## Capítulo V

### **O DIREITO DE IR E VIR COM SEUS BENS, PLASMADO NA CONSTITUIÇÃO DE PESSOAS COM ORIGEM JUSTIFICADA PERANTE O IMPOSTO SOBRE A RENDA**

Tem-se discutido, ultimamente, se o artigo 22 da Lei 7492/86 teria sido recepcionado pela Constituição Federal de 1988.

Reza o inciso XV, do artigo 5º, da Constituição Federal que:

"XV. é livre a locomoção no território nacional em tempo de paz, podendo qualquer pessoa, nos termos da lei, nele entrar, permanecer ou dele sair com seus bens" <sup>1</sup>.

O dispositivo é de uma clareza solar.

---

1 Celso Bastos escreve: "Este direito abrange não só os brasileiros natos ou naturalizados, como também os estrangeiros. No que diz respeito à extensão propriamente do direito, a livre circulação compreende a faculdade de a pessoa deslocar-se só ou com os seus bens. Envolve, portanto, também o problema de transporte de objetos, o qual obviamente se sujeitará às regras próprias do poder de polícia. O que cumpre deixar consignado é que o levar consigo os seus próprios pertences compõe o perfil do próprio direito em estudo. Não fora assim muito frágil seria o direito, visto que em boa parte das vezes, a deslocação individual está inexoravelmente condicionada à possibilidade de condução do seu patrimônio" ("Comentários à Constituição do Brasil", 2º vol., Ed. Saraiva, 1989, pp. 86/7).

Qualquer pessoa pode entrar ou sair do território nacional com seus bens, *apenas a lei* podendo declarar de que forma tal locomoção se dará.

Em outras palavras, determina o constituinte que seja assegurada, *por lei*, a livre locomoção no território nacional em tempo de paz de qualquer pessoa (nacional, residente ou estrangeira), que nele pode permanecer, entrar ou sair com seus bens.

À evidência, a expressão "nos termos da lei" objetiva ofertar as condições de livre locomoção e não a proibição de que esta livre locomoção do indivíduo com seus bens se dê, posto que, de outra forma, a lei se tivesse mais forças que aquelas que o constituinte lhe outorga, poderia impor vedação total à livre locomoção<sup>2</sup>.

- 
- 2 Manoel Gonçalves Ferreira Filho ensina: "*Liberdade de locomoção*. A liberdade de locomoção é o *jus manendi, ambulandi, eundi ultra citroque*, ou seja, a liberdade de ficar, ir e vir. Esta é a manifestação mais visível da liberdade pessoal, por isso, muitas vezes, a liberdade pessoal é identificada com a liberdade de locomoção, com a liberdade física de seguir para onde se quiser ir, ou de permanecer onde se quiser ficar. É claro, porém, que a liberdade pessoal tem uma dimensão espiritual que não pode ser omitida. Desta forma, a expressão liberdade pessoal não deve ser empregada como sinônima da expressão "liberdade física" ou "liberdade de locomoção." *Qualquer pessoa*. A Constituição vigente afirma o direito de livre entrada e saída do território nacional para qualquer pessoa. Assim, portanto, não estabelece diferença entre o nacional e o estrangeiro. Nisto seguiu a Constituição de 1946 (art. 142) e a anterior (art. 153, § 26). Com efeito, sob a Constituição de 1937, tal direito existia apenas para brasileiros (art. 122, § 2º), enquanto a Constituição de 1934 (art. 113) estabelecia exigências especiais a serem fixadas pela lei para a entrada, no território nacional, de estrangeiros. O texto constitucional é, aparentemente, amplo. Entretanto, como essa entrada, essa permanência e essa saída deverão respeitar os preceitos da lei, esta pode regular, segundo o interesse nacional, o direito acima referido. Quem atentar bem para o que decorre da cláusula final, verá que a entrada, em tempo de paz ou em tempo de guerra, sempre se dará segundo a lei, sujeita às prescrições desta, portanto. Por outro lado, a entrada da pessoa, segundo o texto acima, importa na entrada dos bens que a ela pertençam. Isto não significa que tais bens ingressem no território nacional

A locução "nos termos da lei" não implica a vedação ou restrição à garantia constitucional, mas apenas o direito de o Poder Público a regular. Desta forma, somente será constitucional a lei que viabilizar o preceito constitucional e não aquela que o inviabilizar ou restringir.

E, à nitidez, à falta de lei, o princípio constitucional é auto-aplicável, visto que, pela simplicidade de seu comando, tem eficácia, mesmo sem regulamentação.

Por este raciocínio, com ou sem lei, a qualquer pessoa que entre, se mantenha ou saia do país, é assegurada a livre locomoção *com seus bens*<sup>3</sup>.

---

com imunidade tributária. Não mencionada no texto essa imunidade, é de se reconhecer que a entrada dos referidos bens não exclui eventual tributação, desde que a lei assim preveja. *É óbvio que essa tributação, porém, não pode ser tão pesada que signifique, de fato, a extinção do direito de ingressar no território nacional com os próprios bens. Seria inconstitucional a lei que taxasse tão pesadamente o ingresso desses bens que praticamente o impedisse. Hoje, ademais, vigora o art. 150, IV, que proíbe a utilização de "tributo com efeito de confisco" (grifos meus) ("Comentários à Constituição Brasileira de 1988", volume 1, Ed. Saraiva, 1990, pp. 39/40).*

- 3 Pinto Ferreira realça a impossibilidade de restrição por parte da lei ordinária ao princípio constitucional: "A Constituição assegura a liberdade de locomoção no território nacional, podendo qualquer pessoa nele entrar, permanecer ou sair com seus bens, nos termos da lei". E nas hipóteses restritivas que admite não está aquela mencionada no presente parecer. *"Os preceitos infraconstitucionais devem ser observados e respeitados, tendo destarte, tal norma, uma eficácia contida (restringida).*

A aplicação da regra constitucional pode sofrer restrições em tempo de guerra.

É também de considerar que o preceito constitucional aplica-se a brasileiros (natos ou naturalizados) e a estrangeiros, nesta última categoria, estando incluídos os apólidias ou apátridas.

Os brasileiros usam, como os estrangeiros, de passaporte, que instrumentaliza o direito de locomoção. O passaporte é um documento de identificação pessoal.

Passaporte é um certificado fornecido pela autoridade para livre circulação

Nenhuma lei contristora e enunciada pelo direito anterior poderia ser recepcionada pela atual ordem constitucional, por incompatível com o princípio maior do inciso XV, do artigo 5º, que é, para os constituintes derivados, cláusula pétrea, não podendo ser modificado, inclusive, por emenda constitucional<sup>4</sup>.

Ora, o artigo 22 da Lei 7492/86 impõe penalidade reclusiva de 2 a 6 anos a quem sair do território nacional, *sem autorização legal*, com seus bens, se estes bens forem moeda ou divisa, mesmo que possuindo origem e esta origem esteja declarada para a Repartição Fiscal competente.

Reza o respectivo dispositivo que:

"Art. 22 - *Efetuar operação de câmbio não-autorizada, com o fim de promover evasão de divisas do País*: Pena: Reclusão, de 2 (dois) a 6 (seis) anos, e multa.

---

das pessoas, tanto no Brasil como no Exterior. Conforme a lei brasileira, é "um documento de identificação para efeito internacional" (Decreto n. 23.704-A, de 8/1/1964). Existem quatro espécies de passaporte: o diplomático, o especial, o comum e o para estrangeiros (Dec.-lei n. 3345, de 30/11/1938).

O brasileiro tem direito público subjetivo à obtenção do passaporte, preenchendo os requisitos legais. A concessão de passaporte a brasileiro é ato regulado pela lei, que não pode ser negado discricionariamente pela União (Revista do TFR, 46:79; RTJ, 83:462). De outro lado, o passaporte não é título de nacionalidade, porém, documento de identificação pessoal e policial (Revista do TFR, 46:79). Cabe aos seus titulares a posse direta e o uso regular, mas o passaporte é de propriedade da União.

A pessoa pode entrar no país com seus bens, mas daí não decorre a imunidade tributária nem se exclui eventual tributação (RDA, 50:178, 58:305 e 59:317; RT, 235:603 e 252:640). Pode, destarte, o legislador fixar limitações de natureza tributária" ("Comentários à Constituição Brasileira", 1º vol., Ed. Saraiva, 1989, pp. 90/1).

- 4 Reza o § 4º do artigo 60 da lei suprema: "Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir: I. a forma federativa de Estado; II. o voto direto, secreto, universal e periódico; III. a separação dos Poderes; IV. os direitos e garantias individuais".

Parágrafo único. *Incorre na mesma pena quem, a qualquer título, promove, sem autorização legal, a saída de moeda ou divisa para o Exterior, ou nele mantiver depósitos não-declarados à repartição federal competente*",

e, à evidência, sua não-recepção é inequívoca, na medida em que impõe restrição ao princípio constitucional que permite a saída ou entrada no país de qualquer pessoa com seus bens.

Se se admitisse a recepção do dispositivo do direito anterior, uma pessoa que só possuísse como bem, moeda ou divisa, estaria proibida de levar seus bens para fora, restando inútil a permissão constitucional<sup>5</sup>.

O dispositivo, neste ponto, não teria sido recepcionado, visto que o parágrafo único implicaria a hipótese atrás citada, ou seja, a negação absoluta da livre locomoção com seus bens.

Por esta interpretação, claramente, o parágrafo único do artigo 22 da Lei 7.492/86 não foi recepcionado, por incompatível com o texto atual no que diz respeito à livre saída ou entrada dos indivíduos com seus bens.

O dispositivo comporta outras interpretações. A primeira é de que seria uma norma penal em branco e que, portanto, dependeria não só de complementação legal tipificada para sua implementação, como da ação completada do agente no promover o ato delituoso.

---

5 José Afonso da Silva lembra que: "Esta constitui o cerne da liberdade da pessoa física no sistema jurídico, abolida que foi a escravidão. A *Constituição reservou-lhe um dispositivo, o que não era feito pelas anteriores*. Ressaía, antes, como primeira manifestação da liberdade geral de ação. Agora, o art. 5º, XV, declara livre a locomoção no território nacional em tempo de paz, podendo qualquer pessoa, nos termos da lei, nele entrar, permanecer ou dele sair com seus bens. *Explicitam as duas situações: uma é a liberdade de locomoção no território nacional; a outra é a liberdade de a pessoa entrar no território nacional, nele permanecer e dele sair com seus bens*" (grifos meus) ("Curso de Direito Constitucional Positivo", 5ª ed., 1989, p. 211).

Faz menção o dispositivo à promoção, "sem autorização legal", de saída de moeda ou de divisa, o que vale dizer, está subordinada à norma penal de produção normativa de conduta, capaz de torná-la aplicável, segundo tal exegese<sup>6</sup>.

Ora, o único dispositivo que faz menção ao princípio da livre movimentação de divisas é o Decreto 42.810, de 16/12/1957, que permite a entrada e saída de moeda sem restrições, estando assim redigido seu artigo 17:

"É livre o ingresso e a saída de papel-moeda nacional e estrangeiro, bem como de ações e de quaisquer outros títulos representativos de valores".

Apenas em 1992 o Conselho Monetário Nacional baixou a Resolução 1946, de 29 de julho, *determinando, exclusivamente, ao sistema financeiro*, por seu artigo 4º, que:

"Art. 4º - Estabelecer que a entrada e a saída do País de recursos em moeda nacional ou estrangeira, acima dos valores a que se refere o art. 1º desta Resolução, deverão ser objeto de declaração, na forma a ser fixada pelo Banco Central do Brasil".

---

6 Canotilho sobre o princípio da reserva da lei, que é aquele que rege a matéria em questão, escreve: "Através do conceito de reserva de lei (*Vorbehalt des Gesetzes*) pretende-se delimitar um conjunto de matérias ou de âmbitos materiais que devem ser regulados por lei (reservados à lei). Esta "reserva de matérias" para a lei significa, logicamente, que elas não devem ser reguladas por normas jurídicas provenientes de outras fontes diferentes da lei (exemplo: regulamentos). Ainda por outras palavras: existe reserva de lei sempre que a Constituição prescreve que o regime jurídico de determinada matéria seja regulado por lei e só por lei, com exclusão de outras fontes normativas. A esta dimensão da reserva de lei acresce uma outra: *a de que o poder executivo carece de um fundamento legal para desenvolver as suas actividades (reserva de lei como teoria da dependência do executivo perante o legislativo)*" (grifos meus) ("Direito Constitucional", 5ª ed., Livr. Almedina, Coimbra, 1991, p. 798).

Ora, tal resolução, *que não é lei*, não poderia:

- a) restringir o dispositivo constitucional mencionado;
- b) ser considerado "lei" nos termos da Carta Máxima, visto que baixada pelo CMN e não pelo Poder Legislativo.

À evidência, nada obstante fazer menção a uma autorização especial apenas para as instituições financeiras - e não para os cidadãos fora do sistema - não tem o condão de inviabilizar a disposição constitucional que permite o livre trânsito com seus bens a qualquer pessoa, devendo a regulação ser, apenas, produzida *por lei*, isto é, pelo veículo mencionado no artigo 59 da Constituição Federal, assim redigido:

"O processo legislativo compreende a elaboração de: I. emendas à Constituição; II. leis complementares; III. leis ordinárias; IV. leis delegadas; V. medidas provisórias; VI. decretos legislativos; VII. resoluções" <sup>7</sup>.

---

7 Luiz Augusto Paranhos Sampaio assim o comenta: "*Na terminologia jurídica, processo legislativo significa o conjunto de regras aplicadas na elaboração das leis; determina e regula as normas indispensáveis à confecção da lei para que esta se torne a expressão da vontade geral, como definia Rousseau.*"

Para o Prof. Raul Machado Horta, titular de Direito Constitucional da Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais, "o processo legislativo não existe autonomamente, como valor em si, pois é técnica a serviço de concepções políticas, realizando fins de poder".

No entendimento do ilustre constitucionalista mineiro, o processo é mutável no tempo, e sua compreensão variada reflete a organização social, as formas de governo e de Estado, a estrutura partidária e o sistema político ("O Processo Legislativo nas Constituições Federais Brasileiras", Rev. Inf. Legis., a. 26, nº 101, jan/mar. 1989, p. 5).

Por meio do processo legislativo, exerce o Congresso Nacional o seu relevante papel como representante da soberania popular. A lei produzida é, por assim dizer, o resultado de um mecanismo que a transforma na expressão positiva do direito. Por isso, o processo legislativo não poderá ser mero somatório de regras desordenadas, soltas, não-conducentes, a cumprir os

É de se lembrar que as resoluções a que se refere o artigo 59, são as do Poder Legislativo e não do Conselho Monetário Nacional, que nem perfil têm na lei suprema, muitos juristas entendendo ser órgão de direito já extinto, desde 5 de outubro de 1988.

Ora, se o artigo 22 faz menção à uma hipótese de impossível ocorrência, isto é, a hipótese de saída de moeda sem autorização legal, quando nenhuma lei, no sentido formal, cuidou da matéria, à nitidez, a norma sancionatória não implementada seria de nenhuma relevância, se por absurdo, eu a admitisse recepcionada pela nova ordem constitucional.

Faz menção, o legislador, à "autorização legal" e não à "autorização resolucional", razão pela qual, se recepcionado fosse o dispositivo, nitidamente, careceria de uma lei dispondo sobre a forma de autorização<sup>8</sup>.

---

seus objetivos. Geralmente, o processo legislativo atende às exigências da época e da sociedade, motivo pelo qual no constitucionalismo brasileiro vemos que, na sua trajetória, sofreu influências nitidamente explicitadas nas Cartas Políticas editadas pelos regimes políticos que adotaram" (grifos meus) ("Comentários à nova Constituição Brasileira", vol. II, Ed. Atlas, 1990, pp. 289/290).

- 8 O eminente magistrado Dr. Zalmir Zimmermann, quando julgando na 12ª Vara Criminal da Justiça Federal, em São Paulo, nos autos do Processo 88.0034102-6, com absoluta propriedade, declarou: "na procura de dispositivo legal ou regulamentar aplicável, exsurge a evidência de que nenhuma disposição existe, à rigor, suscetível de integrar os tipos a que se referem o artigo 22 e seu parágrafo único. Com efeito, na busca de um dispositivo que estabeleça os casos em que se pode deixar o país levando moeda, ou promover a saída de divisas para o Exterior, o que se encontra é, justamente, o texto do artigo 17, do Decreto nº 42.810, de 16/12/1957, não revogado explicitamente, que dispõe ser "livre o ingresso e a saída de papel-moeda nacional ou estrangeiro, bem como de ações de quaisquer outros títulos representativos de valores", mostrando que ao contrário da vedação, o que aí indica é uma autorização para a saída de moeda ou divisa. Assim, inexistente qualquer ato que imponha a necessidade de uma autorização para deixar o país com quantidade de moeda, ou divisa, superior a um certo limite".

Admita-se uma segunda e mais razoável exegese para o dispositivo, ou seja, a de que dispondo a lei sobre

"crimes contra o sistema financeiro",

e estando o dispositivo inserido no capítulo "Crimes contra o sistema financeiro", o qual compreende os artigos 2º a 23, que a hipótese penal seria apenas aplicável a esse sistema, ou seja, a quem operasse dentro do sistema financeiro e não a quem estivesse fora dele ou nele não operasse.

Por esta interpretação, também inexistiria a possibilidade de ser aplicada a penalidade do artigo 22, sempre que a moeda obtida não o fora por operações dentro do sistema, desde que o patrimônio do detentor tivesse origem justificada<sup>9</sup>.

É de se notar que o artigo 22 faz menção a "operações de câmbio" não-autorizadas, sem se utilizar-se, no *caput*, da expressão "autorização legal", o que vale dizer, faz menção a operações de câmbio realizadas por instituições financeiras - ou equiparadas - que infringiram as regulações impostas pelos órgãos monetários e cambiais.

Ora, o parágrafo único só pode estar vinculado a operações irregulares dentro do sistema, pois a lei só do sistema cuida, o capítulo apenas

9 Celso Antonio Bandeira de Mello, em parecer a que tive acesso, esclarece: "O art. 22, parágrafo único da Lei nº 7.492 apenas quem, sem autorização legal, promover a saída do País de moeda estrangeira ou divisa. Nesta figura, incidirá quem esteja por lei proibido de promover a saída de divisa ou moeda estrangeira, a não ser que disponha de *autorização legal*. Quem não esteja proibido *por lei* (e, aliás, nem mesmo por ato administrativo) de viajar com moeda estrangeira não pode incidir no referido preceptivo. Este se volta apenas para os que têm sua atividade de "promover" a saída de moeda *disciplinada por lei* e, portanto, só efetúvel mediante autorização, sem a qual seria proibida, pois devem atender a um dado procedimento normativo. É, unicamente, o caso dos agentes de instituições financeiras e equiparadas, pois só estes é que, nos termos das leis financeiras e cambiais e dos atos administrativos que lhes dão execução operam o câmbio nas transações internacionais e internas: fonte de divisas e moedas sob controle do Governo".

se refere ao sistema e o *caput* do artigo vinculado está ao sistema. Desta forma, não há como pretender aplicar o artigo 22, parágrafo único a quem não operou dentro do sistema, nem vinculado ao sistema está <sup>10</sup>.

Ainda, por mero exercício de argumento, objetivando demonstrar que qualquer que seja o ângulo que se examine não é enquadrável, o detentor de moeda adquirida fora do sistema e com origem, admita-se que o *caput* do artigo 22 da Lei 7.492/86 pretendeu regular operações dentro do sistema e o parágrafo único fora dele. E ainda aqui esbarraria, tal argumento, nas duas expressões "autorização" para as operações dentro do sistema e "autorização legal" para as ocorridas fora do sistema, devendo-se lembrar não ter sido ainda produzida qualquer lei regulando tal autorização, com o que prevalece o Decreto de 1957.

Em outras palavras, se o parágrafo único cuidasse de operações fora do sistema, necessário seria autorização legal, vale dizer, produzida por lei, não se aplicando as meras "autorizações" regulamentares apenas indicadas para as operações dentro do sistema e reguladas pelo *caput* do artigo 22. Assim sendo, dentro do sistema, a mera "autorização" por força de regulamentos do executivo, seria necessária; em relação às operações

---

10 Em magnífica síntese sobre as forças do artigo 22 parágrafo único, Antonio Carlos Mendes escreve: "Em suma: (a) inexistente o monopólio de câmbio; a União Federal detém, por meio do Banco Central do Brasil, a administração das reservas cambiais do País, *ex vi* do artigo 21, VIII da Constituição Federal e ao artigo 4º, XVIII e o artigo 10, III da Lei nº 4.595/64; (b) por isso, não há preceito legal proibindo a posse, a guarda ou porte, inclusive em viagem ao Exterior, de moeda estrangeira, porque aquilo que não está por lei expressamente proibido é permitido; (c) os crimes previstos na Lei nº 7.492, de 16 de junho de 1986, são aqueles classificados na doutrina como "crimes próprios", porque o sujeito ativo possui especial capacidade ou responsabilidade penal; (d) portanto, a posse, a guarda ou porte - por si só - não caracteriza conduta injurídica e, assim, não se subsume ao tipo do artigo 22, parágrafo único, da Lei nº 7.492/86; (e) não sendo produto de crime, a moeda estrangeira nessas condições não pode ser apreendida; e (f) a autoridade policial não tem atribuições legais para exigir a comprovação da origem da moeda estrangeira no ato do embarque e a sua propriedade é presumida em face da natureza do bem" (autos do H.C. nº 00027/89-SP).

fora do sistema, apenas a "autorização legal", isto é, aquela regulada por lei, teria o condão de implementar, se não obtida, a aplicação do art. 22 da Lei 7.492/86. E esta lei não foi produzida até hoje <sup>11</sup>.

Como se percebe, por qualquer ângulo que se examine o dispositivo, é ele inaplicável à hipótese.

Acrescento um último raciocínio, também de argumentação pelo absurdo, ou seja, se se aceitasse a tese de que regulou o artigo 22, simultaneamente, situações pertinentes ao sistema financeiro e fora do sistema.

O *caput* do artigo faz menção às operações dentro do sistema, isto é, às operações objetivando promover a saída de divisas, o que vale dizer, mesmo que a saída não ocorra, a tentativa é possível.

Já o parágrafo único faria menção a operações realizadas fora do sistema e aí não puniria a tentativa, mas apenas a efetiva evasão. Com efeito reza o *caput*:

"efetivar operação .... com o fim de promover"

e determina o parágrafo único:

"quem promove a saída" <sup>12</sup>.

---

11 Consta do Parecer DECAP GABIN-I-88/023, de 9 de agosto de 1988, assinado por Manuel Marques Teixeira, o seguinte trecho: "4. No âmbito desta Autarquia, já é entendimento firmado que não existe qualquer regulamentação cambial, nem legislação específica que preveja cominação para a circunstância de um indivíduo portar moeda estrangeira".

12 Paulo José da Costa Jr. lembra que: "Quanto à angulação subjetiva, o dolo do crime tentado é a prática do crime perfeito em todos os seus elementos constitutivos. Trata-se, enfim, de um dolo de consumação. Quanto à verificação do dolo, entretanto, há uma reversão do processo que se adota no crime consumado. Enquanto neste se parte do fato material para ao depois se concluir se o agente desejou o evento, na tentativa busca-se desde logo o

No primeiro caso, a tentativa é possível, no segundo não. Se recepcionado fosse, que não foi, o artigo 22, se constitucional fosse, que não é, o artigo 22, se cuidasse de matéria fora do sistema financeiro, que não cuida, o artigo 22, mesmo assim seria inaplicável à hipótese em exame, em que o detentor de moeda é proibido de viajar por estar com moeda acima da autorização de compra do Banco Central permitida, pois ao declarar à polícia, sem nada esconder, que possui dólares, não *promove* qualquer saída de moeda ou de divisa, não lhe sendo, portanto, aplicável o artigo 22 ao consulente <sup>13</sup>.

---

fim tencionado, através da exteriorização da vontade na conduta empreendida.

Se não existe tentativa sem intenção criminosa, é forçoso concluir que toda tentativa é dolosa. *Inadmissível, pois, a tentativa nos crimes culposos (não-intencionais), bem como nos crimes preterintencionais (além da intenção)*. Por sinal que os crimes preterdolosos, onde o agente *fecit plus quam voluit*, no plano subjetivo, representam o oposto do crime tentado, onde a intenção resta aquém do resultado. Há um único denominador comum entre ambos: a defasagem entre o resultado tencionado e o evento produzido, que pode ultrapassar a *meta optata* na preterintencionalidade, ou restar aquém, no crime tentado" ("Comentários ao Código Penal", volume 1, Ed. Saraiva, 1989, p. 146).

- 13 O Juiz Souza Pires no HC 00027/89/SP em acórdão que acolheu seu voto do TRF da 3a. Região, para caso idêntico, de forma escorreita, decidiu: "Passo a examinar a questão de que o paciente teria tentado cometer a infração penal prevista pelo parágrafo único, do artigo 22, da Lei nº 7.492/86, ou seja, promover, sem autorização legal, a saída de moeda para o Exterior. Trata-se, como se vê, de dispositivo contido em lei, em que se proíbe a saída de moeda para o Exterior, sem autorização legal, independentemente de sua origem ou modo da aquisição.

Ora, ao juiz não cabe fazer considerações pertinentes à política legislativa, mas fazer cumprir a lei. Igualmente, não cabe ao intérprete distinguir onde a lei não o faz.

Como conseqüência, tenho como certo que toda e qualquer saída de moeda, para o Exterior, deve fazer-se segundo a disciplina legal, sob pena de o promovente incidir nas sanções cabíveis.

Tal disciplina legal, ou seja, esse complexo normativo, constituído pelas portarias, instruções e circulares, consubstancia o que se chama de norma

legal, no caso, editadas à luz do disposto na Lei nº 4.595/64, a qual regula o Sistema Financeiro Nacional.

Na data da ocorrência do fato, o paciente poderia levar quatro mil dólares para o Exterior ou cem mil dólares, caso fosse tratamento de saúde. Essa aquisição deveria subordinar-se aos trâmites exigidos, sob pena de não haver a referida autorização legal.

No caso em tela, o paciente portava consigo quantia superior a cem mil dólares e não havia obedecido sequer às exigências mínimas para aquisição da moeda.

Assim, ele não poderia mesmo ter logrado êxito em seu objetivo.

Contudo, essa circunstância, longe de fazê-lo incidir em delito, veio a afastar os contornos de ilicitude de que a indigitada conduta poderia se revestir.

É que o paciente não se valeu de qualquer subterfúgio, ardil, simulação ou meio suscetível de iludir a fiscalização. Poder-se-ia sustentar, "primo oculi", a impossibilidade de consumação do delito por absoluta inidoneidade do meio, caracterizando-se, assim, a ocorrência do chamado crime impossível. Entretanto, não se cogita da configuração dessa figura, uma vez que a absoluta inidoneidade do meio era do conhecimento do paciente, ou seja, a ação não estava evitada pelo erro de fato.

Na verdade, o paciente sabia estar conduzindo moeda estrangeira, em quantidade superior à permitida, pelas normas administrativas, bem como estava ciente de que encontrava-se desprovido da autorização legal exigida. Apesar disso, com pleno conhecimento de que a moeda estrangeira seria inexoravelmente detectada na esteira do Raio X, o paciente submeteu sua bagagem ao referido exame. Ao fazê-lo, não se valeu de qualquer ardil ou meio que tornasse possível a realização do seu intento.

Caracterizou-se, assim, a ação inidônea, penalmente irrelevante, uma vez que o paciente não tinha a intenção de cometer o fato delituoso.

O "*eventus periculi*" não emergiu, face à inexistência de ameaça ao bem jurídico penalmente tutelado.

Releva observar que a fiscalização rigorosa, inclusive uma utilização de Raio X, circunstância impeditiva da evasão, não era eventual, acidental e desconhecida, mas permanente, certa e sabida.

Não se pode, portanto, falar em circunstância alheia à vontade do paciente, a qual pressupõe ser ela inesperada e insuscetível de o agente a ela se furtrar. Ora, a circunstância da existência da fiscalização alfandegária sistemática e rigorosa era do inteiro conhecimento do paciente, pessoa notoriamente viajada e de reconhecida inteligência e instrução.

Além de não haver sido surpreendido pela fiscalização, o paciente poderia

Ora, a proibição de compra de dólares, imposta por determinações do Banco Central, não é de se aplicar, porque o limite para a aquisição de dólares diz respeito, exclusivamente, à operações realizadas em estabelecimentos financeiros e não à entrada ou saída do país com recursos próprios. Em outras palavras, as resoluções até 1992 apenas proibiam a aquisição de dólares acima de um determinado limite e nada mais, não cuidando de proibição que não poderiam fazer por ser matéria de reserva da lei. E a resolução de 1992 proibiu a saída de divisas acima de um determinado limite, *desde que promovidas por instituições financeiras* e nada mais<sup>14</sup>.

Como se percebe, por atos do Executivo apenas "legislam", o CMN e o Banco Central, matéria pertinente ao sistema financeiro e não matéria constitucional, referente ao ingresso e à partida de qualquer pessoa com seus bens do território nacional, matéria reservada *exclusivamente à lei*.

Em face de todo o exposto, por qualquer ângulo que se examine o artigo 22 da Lei 7.492/86, não há como enquadrar o procedimento de qualquer pessoa que saia do país carregando mais dólares do que os autorizados a comprar, como passível de sujeição à pena mencionada no referido dispositivo.

---

ter desistido de viajar, o que não fez, preferindo submeter sua bagagem ao exame do Raio X.

Como conseqüência, tenho a conduta do paciente como não-relevante para a lei penal, uma vez que ele possuía ciência da absoluta impossibilidade de as cédulas não serem detectadas pelo aparelho de Raio X" (grifos meus).

14 Sobre matéria vinculada ao princípio da legalidade, Aires Fernandino Barreto escreve: "A reserva de lei formal é *absoluta*, vale dizer, de lindes mais estreitos que o de reserva *relativa*. Não basta a *lex scripta*; indispensável ainda uma *lex stricta*, equivalendo esta à subtração dos órgãos do Executivo de quaisquer elementos de decisão, que haverão de estar contidos na lei mesma.

Sendo o reserva de lei formal *absoluta*, o princípio de legalidade assume conteúdo rígido e estreitíssimo" ("Caderno de Pesquisas Tributárias", volume 6, 2ª ed., co-edição CEEU/Res. Tributária, 1991 pp. 21/22).

Pessoalmente, entendo que o artigo 22 não foi recepcionado, na medida em que impõe restrição não-admitida pelo artigo 5º, inciso XV.

E a parte final do dispositivo, que cuida da matéria fiscal, já foi revogada pela Lei 8.137/91, visto que trata de omissão de declaração.

É de se lembrar que na interpretação dominante, mesmo esta parte final, não seria aplicável à pessoas que atuam fora do sistema financeiro, visto que todo o dispositivo seria aplicável à operações dentro do sistema e à pessoas a elas ligadas.

Desta forma, as demais operações realizadas por particulares e com pessoas desvinculadas, no que concerne à falta de origem, sua regulação penal estaria na Lei 4.729/65, alterada pela 8.137/91, e nunca na Lei 7.492/86<sup>15</sup>.

Por todo o exposto, considero inaplicável o parágrafo único do artigo 22 da Lei 7.492/86, ao caso de pessoas que detenham moeda estrangeira ou queiram sair do país com elas, com valor superior ao que estariam autorizadas a adquirir para viagem.

---

15 O "Caderno de Pesquisas Tributárias", nº 4 (Ed. Centro de Extensão Universitária/Ed. Resenha Tributária, 1990, 2ª tiragem) escrito por Dejalma de Campos, Gaetano Paciello, Gaze Assem Tufaile, Hugo de Brito Machado, Ives Gandra da Silva Martins, Joaquim Luiz de Castro, José Carlos Graça Wagner, José Carlos de Souza Costa Neves, Juan Carlos Luqui, Leon F. Sklarowsky, Manuel de Juano, Roberto V. Calvo, Sacha Calmon Navarro Coelho e Ylves José de Miranda Guimarães, dedicado às "Sanções Tributárias" traça, com precisão, os limites da legislação penal tributária, que por sua especificidade prevalece sobre as normas gerais de outros diplomas.

## Capítulo VI

### **EXTRAÇÃO DE MINÉRIOS E A PARTILHA DO ICMS ENTRE MUNICÍPIOS EXTRATORES E RECEPTORES - PODER DE POLÍCIA DO MUNICÍPIO SOBRE QUESTÕES AMBIENTAIS QUE LHE AFETE**

O presente estudo será versado apenas em nível de direito constitucional, pois envolve a partição das rendas tributárias imposta pela lei suprema, assim como o poder regulatório do Município para preservação do meio ambiente e do bem-estar de seus cidadãos, conforme desenhado na Carta Maior.

Para entendimento da posição que assumirei ao final, cuidarei, também, dos textos do Convênio Confaz 66/88, que tem, nesta matéria, eficácia de lei complementar provisória, assim como da Lei Complementar nº 63/90<sup>1</sup>.

Reza o artigo 155, II, § 3º da Constituição Federal, que:

"Art. 155 - Compete aos Estados e o Distrito Federal instituir imposto sobre:

---

1 O § 8º do artigo 34 do ADCT tem a seguinte dicção: "§ 8º. Se, no prazo de sessenta dias contados da promulgação da Constituição, não for editada a lei complementar necessária à instituição do imposto de que trata o art. 155, I, "b", os Estados e o Distrito Federal, mediante convênio celebrado nos termos da Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975, fixarão normas para regular provisoriamente a matéria".

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no Exterior.

§ 3º. *À exceção dos impostos de que tratam o inciso II do "caput" deste artigo e o art. 153, I e II, nenhum outro tributo poderá incidir sobre operações relativas à energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País" (grifos meus).*

Como se vê, a partir da Constituição de 1988, os minerais, até então tributados pelo imposto único, passaram a incluir-se no campo de incidência do ICMS, sendo esta disciplinada pelo Convênio 66/88 que, com fundamento no art. 34 do ADCT da mencionada Carta, veio a reger o imposto na parte em que foi ampliado o campo de incidência do antigo ICM, que até então era veiculado pelo DL 406/68<sup>2</sup>.

- 
- 2 Escrevi: "O imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e prestação de serviços é aquele que oferta, de longe, os maiores problemas de aplicação. De início, não é demais lembrar que, embora com espectro consideravelmente aumentado, os Estados e o Distrito Federal serão obrigados a repassar vinte e cinco por cento do arrecadado para os municípios, elevando-se, pois, a participação destes em cinco por cento. Não é também demais lembrar que o antigo ICM tinha já um perfil doutrinário e jurisprudencial conformado, talvez valendo para sua definição aquela aprovada pelo I Congresso Brasileiro de Direito Tributário, à luz do relatório baseado no texto também sugerido pelo III Simpósio Nacional de Direito Tributário, em 1978, a saber: "A hipótese de incidência do ICM tem como aspecto material fato decorrente de iniciativa do contribuinte, que implique movimentação ficta, física ou econômica, de bens identificados como mercadorias, da fonte de produção até o consumo". Parece-me que para efeitos da área, que foi mantida, ou seja, no concernente às operações relativas à circulação de mercadorias, não houve alteração no novo Texto, prevalecendo, pois, o critério acima exposto. A circulação física, contudo, necessita ser repensada, à luz do que dispõe o inc. XI do art. 155, § 2º. Em relação à ampliação de seu campo de incidência, todavia, há algumas considerações a serem feitas.

Referido Convênio, em seu art. 2º, estabelece que:

"Art. 2º - Ocorre o fato gerador do imposto:

*VI - na saída de mercadoria do estabelecimento extrator produtor ou gerador, para qualquer estabelecimento, de idêntica titularidade ou não, localizado na mesma área ou em área contínua ou diversa, destinada a consumo ou à utilização em processo de*

---

A primeira delas diz respeito a não ser o ICMS um imposto típico de prestação de serviços, embora o seja de circulação de mercadorias.

Já defendi, no passado, a tese de que não há prestação de serviços que não implique fornecimento de alguma mercadoria, ou fornecimento de mercadoria que não implique prestação de serviços. Um parecer jurídico datilografado é veiculado por folhas de papel, sendo clara prestação de serviços e não-fornecimento de mercadoria (papel datilografado). Uma montadora de automóveis presta mais serviços (montando peças recebidas de terceiros) do que produz produtos, mas a venda de um automóvel não é prestação de serviços, e sim, fornecimento de mercadorias.

Por esta razão, os impostos sobre circulação de produtos, mercadorias ou serviços têm um núcleo comum indissociável, cabendo à lei determinar os casos em que, pela teoria da preponderância, a concepção de mercadoria fornecida prevalece sobre a de prestação de serviços incluídos ou os casos em que a hipótese é inversa.

O constituinte, todavia, apenas colocou, na órbita de ação do ICM, a prestação de serviços de transportes, excluindo o municipal, e o de comunicações, mantendo os demais serviços na competência dos municípios.

Por outro lado, agregou ao ICMS as operações de circulação de minerais, combustíveis e energia elétrica, em que pese a doutrina divergir se se estaria perante fornecimento de mercadorias ou prestação de serviços. Para o constituinte, fornecimento de energia é venda de mercadoria e não prestação de serviços.

Dessa forma, ficou alargada a competência dos Estados e Distrito Federal, na exigência do ICMS, como alargada ficou a participação dos municípios na receita do ICMS, com o que a União passou a ser a grande prejudicada ao perder cinco impostos a favor dos primeiros" ("Comentários à Constituição do Brasil", 6º volume, tomo I, Ed. Saraiva, 1990, pp. 352/355).

tratamento ou industrialização, ainda que as atividades sejam interligadas".

De outra parte, a Constituição de 1988 estabelece, no art. 158, inciso IV e parágrafo único, que:

"Art. 158 - Pertencem aos Municípios:

IV - vinte e cinco por cento do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicações<sup>3</sup>.

Parágrafo único: As parcelas de receita pertencentes aos Municípios mencionados no inciso IV, serão creditadas conforme os seguintes critérios:

---

3 Escrevi: "Pelo novo Texto, a participação é alargada para vinte e cinco por cento, sobre ter o ICMS se transformado em imposto de espectro mais abrangente, com o que ganham os Municípios duplamente, a saber, pela elevação do percentual e pela maior abrangência do ICMS, em seu novo perfil constitucional.

De rigor, a proposta de elevação de vinte para vinte e cinco por cento surgiu nos dois anteprojatos encaminhados à Constituinte pelo IPEA e pela Comissão do IASP-ABDF, assim como pela CECAM, criada pelo Prefeito Jânio Quadros para a apresentação de um anteprojeto de Constituição destinado à reflexão dos constituintes.

O aumento de participação, todavia, contido naquela proposta, como, de resto, em todas as demais propostas, eliminava o ISS, compensando os vinte e cinco por cento de participação no ICMS, a perda daquele imposto, de rigor, instituído por apenas dez por cento dos Municípios brasileiros e, em muitos deles, com receita negativa (o custo operacional era superior à receita bruta).

A proposta do IASP-ABDF, que relatei no Congresso Nacional da OAB, de Belém do Pará, e que foi aprovada pela unanimidade dos congressistas, continha a mesma elevação do percentual, com eliminação do ISS por sugestão do advogado Mário Sérgio Duarte Garcia, em face do espectro mais alargado que se ofertava ao ICMS" ("Comentários à Constituição do Brasil", 6º volume, Tomo II, Ed. Saraiva, 1991, pp. 27/28).

I - três quartos, no mínimo, na proporção do valor adicionado nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços realizadas em seus territórios.

II - até um quarto, de acordo com o que dispuser lei estadual ou no caso dos Territórios, lei federal"<sup>4</sup>.

O mesmo Estatuto Supremo dispõe, mais adiante, em seu art. 160, *ser vedada a retenção ou qualquer restrição à entrega dos recursos atribuídos no dispositivo supratranscrito*, excluída a hipótese de o Estado condicionar essa entrega ao pagamento de créditos que detenha contra o Município.

O conceito de *valor adicionado* de que trata o texto constitucional, vem definido na Lei Complementar nº 63, de 11/01/90, emanada com fulcro no art. 161 da CF, a qual prevê, nos §§ 1º e 2º do art. 3º, que:

"§ 1º - o valor adicionado corresponderá, para cada Município, ao valor das mercadorias saídas, acrescido do valor das presta-

---

4 Manoel Gonçalves Ferreira Filho ensina: "Critério obrigatório. Este inc. I estabelece um critério obrigatório, inafastável. O cálculo da parcela do ICMS pertencente ao Município levará em conta necessariamente o disposto neste inciso. Desta parcela pelo menos três quartos serão fixados na proporção do valor adicionado nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, realizadas em seus territórios. Mas, de conformidade com o inciso seguinte, a fração poderá ser maior do que três quartos, se assim o estabelecer a lei estadual (v.infra).

II - até um quarto, de acordo com o que dispuser lei estadual ou, no caso dos Territórios, lei federal. Papel da lei. A lei pode, como se viu nos comentários ao inciso anterior, adotar como critério para o cálculo da parcela do ICMS pertencente ao Município fração maior que os três quartos mínimos. Poderá estipular que no cálculo da parcela do ICMS pertencente ao Município mais de três quartos serão determinados na proporção do valor adicionado *nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, realizadas em seus territórios*" (grifos meus) ("Comentários à Constituição Brasileira de 1988", volume 3, Ed. Saraiva, 1994, p. 131).

*ções de serviços, no seu território, deduzido o valor das mercadorias, em cada ano civil.*

§ 2º - para efeito de cálculo do valor adicionado serão computadas:

I - *as operações e prestações que constituam fato gerador do imposto, mesmo quando o pagamento for antecipado ou diferido, ou quando o crédito tributário for diferido, reduzido ou excluído em virtude de isenção ou outros benefícios, incentivos ou favores fiscais.*

II - *as operações imunes do imposto conforme as alíneas "a" e "b" do inciso X do § 2º do art. 155 e a alínea "d" do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal"*<sup>5</sup>.

---

5 José Cretella Júnior esclarece: "A definição do valor adicionado para fins do disposto no art. 158, parágrafo único, I ("três quartos, no mínimo, na proporção do valor adicionado nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, realizadas em seus territórios") deverá constar da respectiva lei complementar, o que se justifica, porque, no caso contrário, ocorreriam inúmeros conflitos de atribuição, a respeito. *Determina a regra jurídica constitucional que três quartos se destinarão aos Municípios, pois no âmbito municipal é que se efetuam as operações.* O resíduo de um quarto deverá ser empregado, em prol das regiões mais pobres, incentivando-lhes o desenvolvimento.

"Os arts. 160, 161 e 162 fixam regras de rateio, controle, fiscalização e publicidade de mecanismos de participação e entrega de recursos, disciplinados na respectiva seção. Segundo o art. 161, cabe à lei complementar definir o valor adicionado, para fins de rateio, a que se refere o art. 158, parágrafo único, I, assim como critérios de redistribuição dos fundos previstos no inc. I do art. 151, com vistas ao equilíbrio sócio-econômico entre Estados e entre Municípios. O dispositivo constitucional em apreço, o art. 161, II, prevê, portanto, a edição de norma a serviço do federalismo cooperativo que, na trilha da redução das desigualdades inter-regionais, busque realizar o desenvolvimento nacional integrado e harmônico. As demais regras de fiscalização almejam assegurar a observância dos ditames constitucionais em matéria de distribuição de rendas tributárias, ao mesmo tempo que protegem a autonomia político-jurídica dos Estados-membros, Distrito Federal e Municípios, vedando quaisquer restrições ou retenções na entrega das parcelas que lhes

Das mencionadas regras resulta que, ocorrendo, no território de qualquer Município, os fatos geradores consubstanciados nas atividades de *extração de minério*, a receita correspondente há de integrar o *valor adicionado* para efeito de cálculo de sua participação na receita do ICMS do Estado.

A teor do que dispõe o inciso I do art. 3º da LC 63 supratranscrito, verifica-se que *o direito do Município onde se realiza a operação não pode ser alterado ainda que, por conveniência da Fazenda do Estado, o pagamento do imposto seja diferido* para o momento em que ocorrer a sua entrega ao consumidor do produto final.

*Irrelevante*, outrossim, *que o Executivo conceda, às empresas concessionárias de lavra, regime especial*, permitindo-lhes centralizar o recolhimento no estabelecimento de sua escolha.

Tais regras, a nível de meros decretos, não atingem o direito subjetivo dos Municípios onde a extração se dá, que nasce de uma relação *fático-jurídica* pois, de um lado, a extração mineral - evento escolhido pela lei como hipótese de incidência do ICMS - ocorre em seu território, e de outro, a Lei Maior lhe garante participação nas receitas de ICMS, proveniente de fatos geradores que se verifiquem em seu espaço geográfico<sup>6</sup>.

---

são constitucionalmente conferidas" (cf. Misabel de Abreu Machado Derzi, "Repartição das receitas tributárias", na Revista da Faculdade de Direito de Belo Horizonte, 1991, vol. 33, pp. 365/366 (grifos meus) ("Comentários à Constituição de 1988", vol. VII, Ed. Forense Univ., 1992, pp. 3725/26).

- 6 Pinto Ferreira sintetiza: "O parágrafo único em comento do art. 158 determina o modo pelo qual os Estados deverão pagar aos municípios a quota ou parcelas de vinte e cinco por cento a que fazem jus no imposto sobre circulação de mercadorias e prestação de serviços de comunicação e transporte interestadual e intermunicipal: três quartos, no mínimo, ou 18,75% (art. 158, IV c/c o parágrafo único), *sobre o imposto de arrecadação em seus territórios*; 6,25% (um quarto), conforme o que dispuser a lei ordinária estadual ou do Distrito Federal" (grifos meus) ("Comentários à Constituição Brasileira", 5º volume, Ed. Saraiva, 1992, p. 507).

Ademais, os limites impostos pela Constituição *não abrem espaço para o legislador estadual, mas garantem o Município onde o ICMS é gerado, servindo como vedação absoluta a qualquer incursão dos governos regionais* em busca de fórmulas mais convenientes e desideratos políticos específicos ou de qualquer outra natureza.

Tanto é assim que a mesma lei complementar mencionada estabelece que a resistência do Estado em entregar ao Município a participação que lhe cabe, configura hipótese de intervenção como se vê do art. 10:

"Art. 10 - *A falta de entrega, total ou parcial, aos Municípios, dos recursos que lhes pertencem, na forma e nos prazos previstos nesta Lei Complementar, sujeita o Estado à intervenção nos termos do disposto na alínea "b" do inciso V do art. 34 da Constituição Federal* <sup>7</sup>.

Parágrafo único. Independentemente da aplicação do disposto no *caput* deste artigo, o pagamento dos recursos pertencentes aos Municípios, fora dos prazos estabelecidos nesta Lei Complemen-

---

7 Celso Ribeiro Bastos preleciona: "O que o presente dispositivo visa é dar garantia à co-participação tributária de umas pessoas jurídicas de direito público em outras. No caso, o Estado tem a obrigação de entregar ao município uma determinada verba. O que permite à lei é estabelecer, posteriormente, os critérios de partilha, conforme previsto no parágrafo único do art. 158 da Constituição Federal. Da aplicação desse preceito resulta o crédito de cada município.

A entrega dessas quantias deve ser feita em dinheiro, e não são suscetíveis de desconto com fundamentos, tais como os de indenizarem despesas com a arrecadação (ônus que cabem integralmente ao Estado-Membro). Queremos ressaltar que o Estado-Membro é devedor do município quanto às receitas fixadas na Constituição, e, por sua vez, o município constitui-se credor das quotas tributárias a ele destinadas. O Município possui o direito subjetivo público, além do poder-dever de exigir do Estado-Membro o pagamento do que lhe corresponde, sendo que o não-cumprimento da obrigação implica a intervenção federal por parte da União no Estado-Membro" ("Comentários à Constituição do Brasil", 3º volume, Tomo II, Ed. Saraiva, 1993, p. 339).

tar, ficará sujeito a atualização monetária e a juros de mora de 1% (um por cento) por mês de fração de atraso".

Como se percebe, pela leitura dos diversos dispositivos citados, o ICMS devido ao Estado é "partilhável" entre os Municípios extratores e receptores em pelo menos 3/4 dos 25% destinados aos Municípios.

O inciso I do parágrafo único do artigo 158 da Constituição Federal fala claramente, em

"operações relativas à circulação de mercadorias realizadas em seus territórios" (grifos meus) <sup>8</sup>.

- 
- 8 Escrevi: "*Os Municípios, em que as operações relativas à circulação de mercadorias e as prestações de serviços ocorrerem, são detentores de três quartos, no mínimo, daquela proporção do valor adicionado.*

Que representa a expressão "valor adicionado"?

Na realidade, o ICMS é um imposto não-cumulativo. De rigor, assemelha-se aos impostos sobre o valor agregado, com o que a cada operação adiciona-se, pelo acréscimo do valor da operação, o percentual correspondente ao tributo estadual.

Por esta linha de raciocínio, há de se compreender que as operações sobre as quais incida o ICMS em cada território, se não fossem as primeiras, estariam contendo um embutimento de imposto já recolhido neste ou em outro território, razão pela qual se cada Município tivesse a globalidade do tributo incidente naquela operação, que não corresponderia ao ICMS recolhido pela compensação do imposto que recairia sobre operações anteriores, à evidência, o percentual de vinte e cinco por cento seria muito maior, pois multiplicado por tantas quantas as operações tributadas anteriormente.

Foi este o motivo pelo qual fez menção o constituinte a que os Municípios têm direito a apenas três quartos dos vinte e cinco por cento incidentes sobre o acréscimo de valor naquelas operações realizadas em seu território, com o que, da receita global do ICMS incidente sobre todas as operações e recolhida aos Estados, será deduzida parcela de vinte e cinco por cento para os Municípios e destes últimos setenta e cinco por cento para os Municípios onde as operações se realizam.

Exemplificando: Se em um Município ocorreram operações no valor de Cr\$ 100.000.000,00 incididas por uma alíquota única de dezessete por cento,

A própria Lei Complementar nº 63, de 11 de janeiro de 1990, em seu artigo 3º, § 1º, determina que pertence ao Município

*"o valor adicionado das mercadorias saídas, acrescido do valor das prestações de serviços, nos seus territórios, deduzido o valor das mercadorias entradas, em cada ano civil" (grifos meus).*

Como se percebe pela determinação constitucional e da legislação infraconstitucional, o valor das mercadorias (minerais) extraídos nos

---

mas o acréscimo do ICMS correspondeu apenas a uma alíquota única de dezessete por cento sobre Cr\$ 50.000.000,00, pois os outros Cr\$ 50.000.000,00 tinham sido incididos em operações anteriores, com idêntica alíquota, em outros Municípios, este burgo terá direito no mínimo a setenta e cinco por cento de vinte e cinco por cento dos dezessete por cento incidentes sobre Cr\$ 50.000.000,00, ou seja, a Cr\$ 1.593.750,00.

E a proporção adicionada, a que se refere o constituinte, diz respeito ao valor agregado no território.

No exemplo simplificado que ofertei, à evidência, pressuponho uma alíquota única para todas as operações realizadas, sem levar em consideração as alíquotas das operações interestaduais ou aquelas diferentes determinadas pelo princípio da seletividade que também hoje informa o ICMS, como possibilidade de imposição.

Por fim, mister se faz duas observações. A primeira delas diz respeito a serem os setenta e cinco por cento assegurados a todos os Municípios. Sem exceção. A expressão "no mínimo" não oferta dúvidas. Os Municípios poderão ter uma participação maior, mas estão assegurados, constitucionalmente, no mínimo a setenta e cinco por cento.

A segunda observação é de que o texto reproduz quase integralmente o disposto no art. 23, parágrafo 9º, I da Emenda Constitucional nº 1/69, modificado pela Emenda Constitucional nº 17/80, cuja redação, apenas para constar, é a seguinte: "§ 9º. As parcelas de receita pertencentes aos Municípios, a que se refere o parágrafo anterior, serão creditadas de acordo com os seguintes critérios: I - no mínimo três quartos, na proporção do valor adicionado nas operações relativas à circulação de mercadorias realizadas em seus respectivos territórios", com imposição a partir do dia 1º de janeiro de 1981" (grifos meus) ("Comentários à Constituição do Brasil", 6º volume, ob. cit., pp. 35/37).

Municípios extratores deverá ser computado para efeitos de lhe assegurar o percentual de partilha do ICMS<sup>9</sup>.

Nem mesmo o diferimento do pagamento do tributo retiraria o direito ao Município extrator de receber a parte que lhe pertine do tributo incidente sobre a mercadoria extraída em seu Município, como determina o inciso I do § 2º do art. 3º da L.C. nº 63, pois, para efeito do cálculo do valor adicionado, serão computadas:

*"as operações que constituem fato gerador do imposto, mesmo quando o projeto for antecipado ou diferido, ou quando o crédito tributário for diferido, realizado ou excluído" ...*<sup>10</sup>.

Por todo o exposto, entendo ter os Municípios extratores direito à partilha do ICMS gerado em seu território, mesmo que a empresa extratora transfira o estabelecimento pagador do tributo para outro Município.

---

9 A equipe da Price Waterhouse assim comenta o dispositivo: "A Constituição exige que setenta e cinco por cento, no mínimo, da parcela do produto da arrecadação do imposto de que trata o dispositivo, pertence aos Municípios, sejam a eles creditados na proporção do valor adicionado *nas operações realizadas em seus territórios*. O conceito de "valor adicionado" deverá ser dado em lei complementar (art. 161, I) ("A Constituição do Brasil de 1988", Price Waterhouse, 1989, p. 688)" (grifos meus) ("Comentários à Constituição do Brasil", 6º volume, ob. cit., p. 36).

10 O diferimento, de rigor, afastaria a incidência e não apenas o pagamento, razão pela qual houve por bem o constituinte esclarecer que nesta hipótese o diferimento seria inócuo. Fica, pois, para tais efeitos, sem validade, a decisão do S.T.F. relacionada ao direito anterior: "O Sr. Ministro Moreira Alves (Relator) 1. A única questão que pode ser examinada no presente recurso, por não envolver matéria de fato, é a da constitucionalidade ou não, *do diferimento da incidência do ICM em face do princípio da não-cumulatividade* desse tributo, prevista no art. 23, II, da Constituição, e no art. 3º do Decreto-lei nº 406/68.

A esse respeito, não me parece que o diferimento, em si mesmo, seja inconstitucional" (o grifo é nosso) ("Direito Empresarial" - Pareceres, 2ª ed., Ed. Forense, 1986, p. 76).

Mas não só a esta parcela de receita tributária tem o Município direito.

Reza o artigo 145, inciso II da C.F. que:

"A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: ... II. taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos à sua disposição",

determinando o artigo 30, inciso I, do mesmo diploma, que:

"Compete aos Municípios: I. legislar sobre assuntos de interesse local".

É do peculiar interesse do Município a preservação de seu meio ambiente e do bem-estar de seus cidadãos, razão pela qual, no exercício do poder de polícia, cabe-lhe o direito de vetar obras ou exigir que estas não prejudiquem a comunidade <sup>11</sup>.

---

11 Celso Ribeiro Bastos, ao comentar o inciso I do artigo 30 da Constituição Federal, escreve: "O que houve de novo foi o abandono da expressão "peculiar interesse", cláusula-chave para determinação da competência constitucional desde 1891, *pela expressão equivalente "assuntos de interesse local"*. Portanto, este inciso, ora examinado, contém a explicitação da chamada competência privativa não-enumerada do município.

A seguir, nos incisos subseqüentes será feita menção a outras sortes de competências, sendo certo que algumas constam em outras partes da Constituição como ocorre nos arts. 182 e 144, § 8º, que cuidam, respectivamente, da reforma urbana e da segurança pública, onde são conferidos poderes aos municípios não-constantemente da enunciação que ora se procede.

A expressão "peculiar interesse" foi objeto de um grande trabalho jurídico por parte da doutrina e da jurisprudência que acabou, ao fim e ao cabo, por lhe conferir uma significação mais ou menos precisa, segundo a qual "peculiar interesse" não seria o interesse exclusivo do município, posto que nas órbitas do governo federal, estadual e municipal não pode haver a rigor interesse plenamente exclusivo, uma vez que o interesse de um reflete nos outros

Muito embora, o subsolo pertença à União, assim como o direito de explorar as riquezas minerais, nem mesmo a União pode, para explorá-las, colocar em risco o bem-estar da comunidade, neste particular, sendo preponderante o poder disciplinador do Município. A União, enquanto exploradora de atividades empresariais, está subordinada, em cada Município, às regras deste para preservação do bem-estar da comunidade, que tem, na Prefeitura, seu natural defensor.

Em outras palavras, muito embora o princípio do direito alemão de que a norma federal afasta a norma regional, tenha sido, em alguns pontos, hospedado pela Constituição de 1988, no que diz respeito aos assuntos que pertinem às esferas próprias de atuação das diversas enti-

---

níveis de governo da Federação brasileira, *mas é possível sim reconhecer que certos assuntos são de maior interesse para determinadas pessoas jurídicas do que para outras.*

Neste ponto, firmou-se a construção doutrinária e jurisprudencial, *entendendo-se que "peculiar interesse" era o interesse predominantemente municipal, não sendo exigida a exclusividade.*

A excelente definição de Hely Lopes Meirelles não deixa dúvidas sobre o tema: "Peculiar interesse" não é interesse exclusivo do Município, não é interesse privativo da localidade, *até o que define o caráter de "peculiar interesse" é a predominância do interesse do Município sobre o Estado ou a União.* Vejamos: "Peculiar interesse não é interesse exclusivo do Município; não é interesse privativo da localidade; não é interesse único dos munícipes. Se se exigisse essa exclusividade, essa privatividade, essa unicidade, bem reduzido ficaria o âmbito da administração local, aniquilando-se a autonomia de que faz praça a Constituição. Mesmo porque não há interesse municipal que não seja reflexamente da União e do Estado-Membro, como também não há interesse regional ou nacional que não ressoe nos Municípios, como partes integrantes da Federação brasileira, através dos Estados a que pertencem. O que define e caracteriza o "peculiar interesse", *inscrito como dogma constitucional, é a predominância do interesse do Município sobre o Estado ou a União* ("Direito municipal brasileiro", 5ª ed., São Paulo, Revista dos Tribunais, 1981, p. 76)" (grifos meus) ("Comentários à Constituição do Brasil", 3º volume, ob. cit., pp. 223/224).

dades federativas, o direito local ou regional, conforme assegurado pela Constituição, há de prevalecer sobre o direito da entidade maior <sup>12</sup>.

Por esta razão, muitos constitucionalistas preferem falar em "esferas" de Poder e não "níveis" de Poder, visto que nas "esferas" de Poder asseguradas pela Constituição, as outras entidades não podem penetrar.

Nada obstante a maior relevância da União, que pode intervir nos Estados, sem o direito recíproco, não poderá, todavia, criar um ICMS federal, visto que a competência impositiva para o ICMS pertine aos Estados e D.F.

Não falo dos territórios, pois apesar de exaustivamente disciplinados na Carta Magna, como o Brasil não tem territórios, são disposições dignas dos efeitos especiais de Spielberg. Servem para que se admire a criatividade do constituinte e para mais nada <sup>13</sup>.

---

12 Exemplo da albergagem do princípio do direito alemão pela lei suprema do direito brasileiro está no § 4º do artigo 24, assim comentado por Manoel Gonçalves Ferreira Filho: "§ 4º. A superveniência de lei federal sobre normas gerais suspende a eficácia da lei estadual, no que lhe for contrário". *"Prevalência do direito federal*. Havendo o Estado exercido a competência supletiva a ele deferida pelo § 3º, a superveniência de lei federal que edite normas gerais sobre a matéria tem, por decorrência, a perda da eficácia da lei estadual, "no que for contrário" ao prescrito na legislação federal. E isto tanto se aplica à normas gerais que haja o Estado promulgado como, segundo é óbvio, às normas de complementação destinadas a atender peculiaridades suas, claro que incompatíveis com as estipulações gerais da lei federal. É o já referido princípio *Bundesrecht bricht Landesrecht*" ("Comentários à Constituição Brasileira de 1988", volume 1, Ed. Saraiva, 1990, pp. 197/198).

13 Os dispositivos constitucionais sobre territórios são os seguintes:

- áreas-incorporação, subdivisão ou desmembramento; autorização (art. 48, VI)
- Câmara Territorial; eleições (art. 33, § 3º)
- contas dos; apreciação (art. 33, § 2º)
- criação; transformação; reintegração (art. 18, §§ 2º e 3º)
- Defensoria Pública; organização e manutenção (art. 21, XIII e art. 143, parágrafo único)

Ora, no que diz respeito ao peculiar interesse do Município, assegurado pela Constituição, não há como permitir que outras entidades federativas invadam sua área de competência.

Ocorre que o poder de polícia pode ser exercido, quer pela cobrança de taxas, quer pela imposição de sanções administrativas.

No caso concreto dos Municípios extratores, o artigo 145, inc. II permitiria a cobrança de taxas, mas a redação do artigo 155, § 3º exclui a imposição de qualquer outro tributo sobre operações com minerais.

- 
- divisão em Municípios (art. 33, § 1º)
  - Fernando de Noronha; extinção; reincorporação (DT, art. 15)
  - Governador de; escolha, aprovação prévia; competência (art. 52, III, "c")
  - impostos; competência da União (art. 147)
  - impostos da União; arrecadação-distribuição aos (art. 153, § 5º, I, art. 158, parágrafo único, II e art. 161, III)
  - impostos dos Estados; arrecadação-distribuição aos (art. 158, parágrafo único, II)
  - juizados especiais; justiça de paz; criação (art. 98)
  - Justiça Federal, jurisdição a atribuições (art. 110)
  - litígio com Estado estrangeiro ou organismo internacional (art. 102, I, "e")
  - Municípios; intervenção da União (art. 35)
  - operações externas financeiras; autorização (art. 52, V)
  - orçamento dos; lei; iniciativa (art. 61, § 1º, II, "b")
  - organização administrativa e judiciária (art. 33 e art. 61, § 1º, II, "b")
  - pessoal da administração; lei; iniciativa (art. 61, § 1º, II, "b" e "c")
  - Poder Judiciário, Ministério Público e Defensoria Pública; organização (art. 21, XIII, art. 22, XVII, art. 33; § 3º e art. 48, IX)
  - polícias civil, militar e corpo de bombeiros militar; organização e manutenção (art. 21, XIV)
  - Procurador-geral do; nomeação; destituição (art. 128, §§ 3º e 4º)
  - representação na Câmara dos Deputados (art. 45, § 2º)
  - Roraima e Amapá; transferência de recursos (DT, art. 14, § 4º)
  - Roraima e Amapá; transformação em Estado (DR, art. 14)
  - serviços públicos dos; lei; iniciativa (art. 61, § 1º, II, "b")
  - sistema de ensino; organização e financiamento pela União (art. 211, § 1º)
  - tributos dos; lei, iniciativa (art. 61, § 1º, II, "b")" (índice remissivo da Constituição Federal).

Ora, se não há possibilidade de instituição de taxas para regular os interesses peculiares do Município na busca de preservação de seu meio ambiente, só um caminho é possível, ou seja, a regulação sancionatória, disciplinando-se, juridicamente, a extração dos minerais no que diz respeito ao solo - não subsolo - e exigindo-se dos extratores de minerais e destruidores do meio ambiente, o preço justo para que paguem o custo desta degradação paisagística e ambiental, aportando às burras municipais o numerário suficiente para reposição da saúde ambiental e paisagística do Município.

É necessário realçar que, nada obstante pertindir à competência legislativa concorrente da União, Estados e D.F. a preservação do meio ambiente e paisagístico, por força do artigo 24 da C.F., cabe ao Município legislar, suplementarmente, sobre tais matérias e, preferencialmente, sempre que se transformarem em questões do peculiar interesse municipal (art. 30, incisos I e II da C.F.)<sup>14</sup>.

Em outras palavras, sempre que o interesse da população local e seu bem-estar puder ser afetado por atividades deletérias à paisagem e ao meio ambiente do Município, cabe a este definir as regras de preservação e impor as sanções necessárias para que o burgo não seja prejudicado. E sua competência de atribuições e legislativa há de prevalecer sobre disciplina jurídica de outras entidades federativas<sup>15</sup>.

---

14 O inciso II do artigo 30 está assim redigido: "Art. 30 - Compete aos Municípios: ... II - suplementar a legislação federal e a estadual no que couber".

15 José Cretella Jr. ensina: "Peculiar interesse, ou assunto de interesse local, desse modo, é aquele que se refere, *primariamente e diretamente, sem dúvida, ao agrupamento humano local, mas que também atende a interesses do Estado e de todo o país.*

*Claro que cabe ao Município atender a seu peculiar interesse, sendo ilícita a interferência da União e do Estado em assuntos da competência exclusiva da Comuna, o que acarretaria lesão à autonomia local.*

*O Município tem o poder-dever de repelir tais ingerências.*

Caso ocorra a mencionada invasão em sua autonomia, cabe, inclusive, recurso ao Poder Judiciário para que se anule o ato indébito e inconstitucional da intervenção.

Entendo, neste particular, que deveriam as Prefeituras produzir legislação impondo contrapartida de recursos para afastar todos os aspectos negativos e sanções administrativas rígidas (multa, paralisação de atividades, etc.) sempre que a disciplina jurídica de preservação do bem-estar dos cidadãos não estiver sendo atendida.

Tenho-me debruçado a estudar, em nível constitucional, a questão do subsolo e do solo. Se o subsolo pertence à União, o solo pertence, em sua grande parte, aos Municípios ou a seus cidadãos, cabendo a estas entidades federativas a preservação da natureza local e a criação de suas reservas. As próprias estações ecológicas que foram amplificadas no Brasil por Paulo Nogueira Neto (a quase totalidade delas foi criada sob sua supervisão), só o foram após longas discussões e entendimentos com os Municípios onde se situavam, sempre havendo uma contrapartida federal ou estadual aos interesses locais atingidos<sup>16</sup>.

Ora, no momento em que os Municípios correm o risco de ficar desventrados e com a terra expondo suas feridas abertas por uma exploração mineral deletéria, à evidência, o respeito dos Municípios à propriedade do subsolo da União tem que corresponder ao respeito da União à propriedade do solo que pertence aos Municípios. Não é possível, nesta matéria, que a exploração do subsolo degrade o solo pertencente a outra entidade federativa ou a municípios desta entidade, não podendo os Municípios aceitarem o apodrecimento ecológico e ambiental de seu território, para que a União - ou seus parceiros econômicos - fiquem mais ricos, com aumento de seu potencial econômico à custa do empobrecimento financeiro, ambiental e paisagístico das entidades federativas onde se extraem os minérios.

---

Como legislar é uma das formas de administrar, o Município administra, também quando legisla sobre assuntos de interesse local - art. 30, I da Constituição de 1988" (grifos meus) ("Comentários à Constituição Brasileira de 1988", vol. IV, Ed. Forense Univr., 1991, p. 1889).

16 Tais negociações são narradas no livro de Paulo Nogueira Neto intitulado "Estações Ecológicas", Editora das Artes, 1993.

O peculiar interesse dos Municípios pode levá-los a impor regras rígidas de preservação absoluta de seu meio ambiente e do bem-estar de sua população, cabendo à União e seus parceiros encontrar forma não-deletéria de exploração dos recursos minerais ou, então, *ofertar contrapartida*, negociada com as autoridades locais, de recursos para serem aplicados na melhoria compensatória do burgo, conforme a vontade da população<sup>17</sup>.

Têm, pois, a meu ver, os Municípios, poderes constitucionais de legislar sobre questões de seu peculiar interesse, sendo de seu interesse a preservação do meio ambiente e do bem-estar de seus cidadãos, preservando o solo que lhes pertence e exigindo que a exploração do

---

17 Pinto Ferreira explica: "Dificilmente, assim, poderia negar-se esse poder de autonomia dos municípios, autonomia que vem sendo conhecida no Brasil desde longa data, precisamente acentuada pelo regime republicano, que a enriquece na sistemática do direito público constitucional vigente, tornando-a sensível às novas sugestões da experiência, e agregando mesmo nas derradeiras Constituições brasileiras uma competência privativa própria, como assinala Levi Carneiro.

*Essa autonomia municipal se revela constitucionalmente em tudo que diz respeito ao peculiar interesse das municipalidades.* Essa cláusula de peculiar interesse é de notável importância e deve ser interpretada com critério. Data de Epiácio Pessoa aquela frase, constante de aresto do STF, de que foi relator o ilustre jurista brasileiro, consignando que compete às leis estaduais conceituar o que "*dentro do Município constitui o interesse desse com exclusão do interesse do Estado*".

Hoje em dia ninguém pode contestar a importância que tem o município como escola prática da liberdade, realizando um programa ou uma tarefa administrativa indispensável à boa salvaguarda dos problemas regionais. Essa é a razão pela qual Santi Romano observa ser o município "o melhor distribuidor da energia do Estado", é a "fortaleza e garantia da liberdade, não sendo possível a nenhum povo conservar-se politicamente livre por muito tempo sem uma forte organização municipal". A reivindicação do tratamento dos problemas locais pelos municípios habilita estes a uma melhor administração, pela sugestão do tempo e da experiência, adestrando os seus cidadãos na prática da liberdade" (grifos meus) ("Comentários à Constituição Brasileira", 2º vol., Ed. Saraiva, 1990, pp. 251/2).

---

subsolo, que não lhes pertence, não afete a riqueza natural do solo, nem a paisagem, nem o meio ambiente.

Para tanto, poderá legislar sobre a matéria, impondo severas sanções, sendo de sua competência, e não de outras entidades federativas, a preservação do bem-estar da comunidade e do meio ambiente municipal, por ser de interesse local.

## Capítulo VII

### **O ICMS SOBRE TRANSPORTE URBANO E METROPOLITANO E O CONCEITO DE PASSAGEIRO PARA TAIS EFEITOS**

A questão para estudo centrada está no fato de, sem base em texto formal de lei, a Secretaria da Fazenda do Estado do Rio Grande do Sul, ter emitido parecer distinguindo entre pessoas e passageiros, os usuários de transporte coletivo pago, a fim de tributar pelo ICMS as primeiras e desonerar os segundos contra a clareza da doutrina, a orientação pretérita de órgão administrativo encarregado de elucidar o tributo vigente ao tempo da Constituição anterior e os mais elementares princípios esculpidos na língua portuguesa <sup>1</sup>.

Antes de posicionar-me sobre a questão, todavia, mister se faz quatro rápidos comentários sobre pontos básicos.

O primeiro aspecto diz respeito à natureza jurídica do ICMS sobre a prestação de serviços de transporte. O segundo, concerne ao princípio

---

1 Gilberto Caldas lembra que: "Ubi Lex Non Distinguit, Nec Interpres Distinguere" - Onde a lei não distingue não pode o intérprete fazê-lo. "E isso quer dizer: ubi lex non distinguit, nec interpres distinguere, pois é regra fundamental de boa lógica que se vejam as palavras subordinadas às próprias épocas em que foram empregadas, a fim de ser exposto e compreendido o texto tal qual ele é, e não tal qual o queremos ver". "História e Prática do Habeas Corpus", Pontes de Miranda, 1ª edição, pág. 184" ("Novo Dicionário de Latim Forense", Livr. e Editora Universitária de Direito Ltda., 1984, p. 262).

da estrita legalidade, que rege o direito tributário. O terceiro, refere-se à técnica hermenêutica aplicável à imposição fiscal, em face da desoneração tributária e do respeito necessário às regras próprias de outros ramos jurídicos e, por fim, o último aspecto, de natureza semântica, vincula-se ao fato de que o intérprete não pode deturpar o idioma para obter resultados diversos do que a forma expressional instrumentalizada pela lei exige<sup>2</sup>.

A primeira questão é a que diz respeito ao alargamento do fato gerador do antigo ICM, introduzido pela Constituição de 1988. Desde a discussão na Subcomissão de Tributos presidida por Francisco Dornelles e relatada por José Serra, foi colocada a questão sobre a retirada de cinco impostos da União, transferindo-os para o âmbito estadual<sup>3</sup>.

- 
- 2 Ludwig Wittgenstein considerava de tal relevância o respeito ao idioma que praticamente reduziu a filosofia à forma expressional correta. James Colbert assim se refere ao filósofo austríaco: "Esta idea de juego lingüístico deja en pie la posibilidad de que, para ambos W., el lenguaje científico (de las ciencias naturales) es el único ue tiene la función de informar, de formular proposiciones verdaderas. Más importante aún es que para "ambos" W., el primero y el último, la función de la filosofía sigue siendo la misma, *la de clarificar las confusiones lingüísticas. El filósofo tiene como misión administrar una especie de terapia a las ambigüedades del lenguaje*" (grifos meus) (Gran Enciclopedia RIALP, tomo XXIII, ed. Rialp, 1984, p. 766).
  - 3 Escrevi: "Instalados os trabalhos constituintes e após a discussão do regimento interno, foi o Congresso com tais poderes dividido em 24 Subcomissões, das quais uma delas dedicada ao Sistema Tributário. A Subcomissão de Tributos estava vinculada à Comissão de Orçamento, Sistema Financeiro e Tributos, tendo como relator o Deputado José Serra e presidente o Deputado Francisco Dornelles. Os Deputados Benito Gama e Fernando Coelho foram, respectivamente, o presidente e o relator da Subcomissão. Durante duas semanas, ouviram os constituintes vinculados à Comissão, além do meu, o depoimento dos seguintes especialistas: Fernando Resende, Alcides Jorge Costa, Geraldo Ataliba, Carlos Alberto Longo, Pedro Jorge Viana, Hugo Machado, Orlando Caliman, Edvaldo Brito, Souto Maior Borges, Romero Patury Accioly, Nelson Madalena, Luís Alberto Brasil de Souza, Osiris de Azevedo Lopes Filho e Guilherme Quintanilha, passando

Convidado a expor para os 24 intérpretes daquela Subcomissão, não considereei desavisada a transferência, muito embora alertasse para o risco de desuniformização de critérios e a possibilidade de impostos de natureza nitidamente regulatórios se transformarem em impostos arrecadatários, com prejuízo ao desenvolvimento nacional<sup>4</sup>.

a trabalhar, de rigor, com dois anteprojetos articulados que lhe foram levados, a saber: o preparado pelo IPEA da Secretaria de Planejamento e aquele levado por mim em nome do IASP e da ABDF.

Os dois projetos tinham contextura clássica de um sistema rígido, embora fosse o do IASP mais conservador e o do IPEA mais federalizado, no pressuposto de que a uma maior descentralização de receitas corresponderia uma maior descentralização de atribuições. No projeto do IASP, a descrença de que os constituintes e o modelo federativo brasileiro voltar-se-iam para a dupla descentralização fez com que a descentralização de receitas fosse mais tímida, visto que o projeto não hospedava matéria pertinente à descentralização de atribuições, como, de resto, também não hospedava o do IPEA.

O texto final da nova Constituição veio a demonstrar que os temores do nosso grupo eram mais fundados que a profissão de fé apresentada pelo IPEA na dupla descentralização federativa: de receitas e de atribuições.

Do primeiro anteprojeto surgido da Subcomissão, portanto, resultou projeto convergencial em que os alicerces fundamentais foram retirados dos dois esforços coletivos, posto que ambos os grupos (IASP-ABDF e IPEA-Septan) trabalharam em seu estudo por mais de um ano, servindo tal reflexão acadêmica de valiosa contribuição para os primeiros textos constituintes.

Deve-se notar que o anteprojeto IASP-ABDF foi mais jurídico e o do IPEA mais econômico-financeiro, embora ambos cuidassem de aspectos jurídicos e econômicos" ("Sistema Tributário na Constituição de 1988", 4ª ed., Ed. Saraiva, 1992, pp. 37/41).

- 4 Assim se referiram os parlamentares da Subcomissão à colaboração dos juristas que a assessoraram no primeiro anteprojeto: "Atendendo à sugestão do Constituinte Mussa Demes, vou apenas registrar o notável esforço que esta Subcomissão de Tributos, Participação e Distribuição das Receitas realizou, ao longo das últimas três semanas, no sentido de ouvir e receber subsídios e sugestões de todos os segmentos da sociedade brasileira interessada em um novo desenho do Capítulo sobre o Sistema Tributário Nacional. Cumprindo prazo regimental, apresentamos proposta de anteprojeto ao texto da futura Carta Constitucional que, não tendo a

pretensão de ser algo perfeito e acabado, deverá sofrer aprimoramentos através das emendas que os membros desta Subcomissão certamente haverão de apresentar.

Necessário se faz assinalar a valiosa contribuição oferecida a esta Subcomissão pelas autoridades e entidades aqui recebidas em audiência pública: os Profs. e Técnicos Fernando Rezende, Alcides Jorge Costa, Geraldo Ataliba, Carlos Alberto Longo, Pedro Jorge Viana, Hugo Machado, Orlando Caliman, Ives Gandra da Silva Martins, Edvaldo Brito, Souto Maior Borges, Romero Patury Accioly, Nelson Madalena, Luís Alberto Brasil de Souza, Osiris de Azevedo Lopes Filho; o Secretário da Receita Federal, Dr. Guilherme Quintanilha; os Secretários da Fazenda dos Estados, que antes de aqui comparecerem promoveram, sob os estímulos desta Subcomissão, os encontros de Manaus e Porto Alegre; os Secretários de Finanças das Capitais; o DIEESE; a Organização das Cooperativas Brasileiras; o Instituto Brasileiro de Mineração; a Organização Nacional das Entidades de Deficientes Físicos; as associações dos funcionários fazendários; a Unafisco e a Fafite; as entidades representativas do municipalismo brasileiro - a Frente Municipalista, a Associação Brasileira dos Municípios, a Confederação Nacional dos Municípios e o IBAM.

Tenham todos a certeza de que a discussão aqui ocorrida em torno das propostas e sugestões apresentadas será decisiva para o posicionamento dos membros desta Subcomissão em relação à definição do Capítulo Tributário, que desperta enorme interesse na sociedade brasileira.

O resumo das palestras consta do presente relatório, sob a forma de anexo. Os debates foram conduzidos participativamente, dando-se a todos os membros da Subcomissão condições de expor livremente suas idéias, o que contribuiu para o bom andamento dos trabalhos apresentados, bem como divulgar aos demais membros da Subcomissão a síntese das sugestões de Constituintes e de não-Constituintes, encaminhadas à presidência e ao Relator, realizou-se reunião plenária em que foi debatida uma pauta contendo os assuntos em torno dos quais gravita maior número de propostas apresentadas. Os membros desta Subcomissão, presentes à referida reunião, externaram suas opiniões sobre tais assuntos e outras questões relevantes para a elaboração do anteprojeto. A subcomissão recebeu 818 sugestões de Srs. constituintes e 40 sugestões de entidades e outros interessados, num total de 858, as quais, depois de detidamente analisadas, passarão a integrar o presente relatório, acompanhadas dos respectivos pareceres" ("Diário da Assembléia Nacional Constituinte", 19 jun. 1987, p. 139).

Quando, mais tarde, o denominado grupo "Centrão" pediu a Hamilton Dias de Souza e a mim um anteprojeto substitutivo, em parte hospedado pela Constituinte, não mantivemos a desincorporação de 5 impostos (os três únicos, comunicações e transportes) da competência da União, mas, à época, era inegociável o retorno à situação anterior. Tal anteprojeto, eu o reproduzi na 1ª edição do livro "O sistema tributário na Constituição", Ed. Saraiva <sup>5</sup>.

É fundamental lembrar que, nas 3 fases de discussão da agregação dos 5 impostos à competência estadual, nunca se colocou em dúvida que o imposto sobre transportes da União era aquele que se incorporava à competência impositiva dos Estados e apenas ele. Em outras palavras,

---

5 Assim o encaminhamos: "São Paulo, 7 de janeiro de 1988. Anteprojeto solicitado pelos Parlamentares abaixo nomeados.

Eminente Senador e Deputados, Roberto Campos, José Lourenço, Eduardo Magalhães, Roberto Cardoso Alves, Cunha Bueno, Gastone Righi, Guilherme Afif Domingos, Bonifácio Andrada, Antonio Delfim Netto.

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

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

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

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

Na oportunidade, aproveitamos para renovar-lhes protestos de consideração e respeito, subscrevendo-nos, Atenciosamente. Ives Gandra da Silva Martins - Hamilton Dias de Souza" ("Sistema Tributário na Constituição de 1988", Ed. Saraiva, 1989, pp. 293/294).

na Subcomissão de Tributos, na Comissão de Sistematização e no Plenário, já com o domínio do grupo, que se autodenominara de "Centro", sobre matéria tributária e econômica, cuidou-se da singela alteração de competência impositiva e nada mais <sup>6</sup>.

Não procede, portanto, a concepção daqueles que pretendem ver não apenas mera transferência de competência, mas um alargamento da prestação de serviços de transportes, transplantado da União para os Estados <sup>7</sup>.

---

6 Escrevi: "Já defendi, no passado, a tese de que não há prestação de serviços que não implique fornecimento de alguma mercadoria, ou fornecimento de mercadoria que não implique prestação de serviços. Um parecer jurídico datilografado é veiculado por folhas de papel, sendo clara prestação de serviços e não fornecimento de mercadoria (papel datilografado). Uma montadora de automóveis presta mais serviços (montando peças recebidas de terceiros) do que produz produtos, mas a venda de um automóvel não é prestação de serviços, e sim, fornecimento de mercadorias.

Por esta razão, os impostos sobre circulação de produtos, mercadorias ou serviços têm um núcleo comum indissociável, cabendo à lei determinar os casos em que, pela teoria da preponderância, a concepção de mercadoria fornecida prevalece sobre a de prestação de serviços incluídos ou os casos em que a hipótese é inversa.

O constituinte, todavia, apenas colocou, na órbita de ação do ICM, a prestação de serviços de transportes, excluindo o municipal, e o de comunicações, mantendo os demais serviços na competência dos municípios.

Por outro lado, agregou ao ICMS as operações de circulação de minerais, combustíveis e energia elétrica, em que pese a doutrina divergir se se estaria perante fornecimento de mercadorias ou prestação de serviços. Para o constituinte, fornecimento de energia é venda de mercadoria e não prestação de serviços.

Dessa forma, ficou alargada a competência dos Estados e Distrito Federal, na exigência do ICMS, como alargada ficou a participação dos municípios na receita do ICMS, com o que a União passou a ser a grande prejudicada ao perder cinco impostos a favor dos primeiros" ("Comentários à Constituição do Brasil", 6º volume, tomo I, Ed. Saraiva, 1990, pp. 354/355).

7 Pinto Ferreira lembra que: "A Constituição Federal vigente ampliou o espectro do ICMS, que se tornou mais abrangente. Ele inclui presentemente

Recentemente, o Supremo Tribunal Federal concedeu medida liminar em ação direta de inconstitucionalidade, entendendo que o aqui exposto consiste no espírito daquela transferência de competência impositiva, em nível constitucional. Deixou claro, o Pretório Excelso, em liminar concedida, que os Estados não podem cobrar ICMS sobre a navegação aérea - que também não fora objeto de incidência no ISTR da lei suprema pretérita - acrescentando, ao argumento da competência privativa da União em explorar os serviços elencados no inciso VII do artigo 21 (competência de atribuições), o de que os convênios reguladores do artigo 34, § 8º do ADCT não podem substituir a lei complementar, visto que foram indicados exclusivamente para suprir o "vácuo" legislativo e não para alterar princípios ou normas gerais já consagrados e recepcionados pela Carta Magna<sup>8</sup>.

Ressalte-se, na posição incisiva do Ministro Rezek, também relator em plenário, a seguinte afirmação:

"O Convênio ICMS nº 66/88 não menciona expressa e destacadamente a navegação aérea no âmbito de incidência do ICMS. Os Convênios posteriores, no entanto, revelam que seus signatários consideraram que essa atividade estava compreendida nas expres-

---

o antigo ICM, os impostos únicos da CF de 1969 (art. 21, VIII e IX), a saber, lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos, energia elétrica e minerais, impostos únicos pertencentes à União, agora mais os de serviços de comunicações. Foram apenas dois serviços incorporados: transportes interestaduais e comunicações" ("Comentários à Constituição Brasileira", 5º volume, Ed. Saraiva, 1992, p. 448).

8 O artigo 21, inciso VII da Constituição Federal e o § 8º do artigo 34 do ADCT têm a seguinte dicção: "Art. 21. Compete à União: ... VII - emitir moeda".

"Art. 34. § 8º. Se, no prazo de sessenta dias contados da promulgação da Constituição, não for editada a lei complementar necessária à instituição do imposto de que trata o art. 155, I, "b", os Estados e o Distrito Federal, mediante convênio celebrado nos termos da Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975, fixarão normas para regular, provisoriamente, a matéria".

sões genéricas "serviços de transporte interestadual e intermunicipal", empregadas nos arts. 1º e 2º, IX, daquele primeiro Convênio. A locução "serviços de transporte interestadual e intermunicipal", constante do art. 155, I, alínea "b", da Constituição Federal, contudo, não compreende a navegação aérea. Demonstra-o o elemento histórico, seja pelo significado que se atribuiu a expressões idênticas nos textos constitucionais precedentes, especificamente para efeito de incidência de impostos sobre serviços de transportes, seja pelos trabalhos da Assembléia Nacional Constituinte, que revelam o objetivo de ampliar o campo de incidência do antigo ICM, nele incluindo os serviços de qualquer natureza, anteriormente submetidos à tributação municipal, e os serviços de transporte rodoviário interestadual e intermunicipal de passageiros e cargas, até então sujeitos à tributação federal. Demonstra-o, igualmente, a própria dicção constitucional, em que se utiliza as expressões "serviços de transporte" para referir o transporte rodoviário e ferroviário (CF/88, art. 21, XII e XIII, e 22, IX) e "navegação aérea e aeroespacial", no tocante à exploração dos serviços aéreos e aeroespaciais (CF/88, arts. 21, XII, e 22, X). Ademais, a competência para legislar sobre navegação aérea é privativa da União, à qual também compete a exploração desse serviço, diretamente ou mediante autorização, concessão ou permissão (CF/88, arts. 22, I e X, e 21, XII "c"). Nenhuma ressalva inequívoca existe no texto constitucional que permita aos Estados legislar para o exercício do pretendido poder impositivo na matéria.

*Mesmo que a Constituição admitisse a imposição tributária estadual, o seu exercício dependeria de lei complementar, cuja falta não poderia ser suprida mediante convênio celebrado com fundamento no art. 34, § 8º do ADCT da Constituição Federal, como demonstra a inicial da ADIn 1.083-2/DF" (grifos meus),*

demonstrando que os convênios não são substitutivos da lei complementar, principalmente quanto aos princípios recepcionados<sup>9</sup>.

---

9 Cópia da Medida Liminar na ADI 1089-1 em nosso poder com autenticação do Departamento de Informática do S.T.F.

Tais considerações preambulares objetivam demonstrar que:

a) o ICMS incidente sobre transportes exterioriza, de rigor, singela transferência de competência impositiva de nível federal para a estadual, determinada pela lei suprema;

b) os convênios, na linha do julgamento do S.T.F. na ADI 1089-1, não podem criar novas hipóteses de incidência nem substituir a lei complementar, visto que a hipótese do § 8º do artigo 34 do ADCT objetivou apenas regular o "vácuo legislativo", tese que expus desde a primeira edição de meu livro "O sistema tributário na Constituição" (1989, Ed. Saraiva) <sup>10</sup>.

A conseqüência natural da interpretação histórica e da análise jurisprudencial sobre a questão dos transportes, é que, até que haja a publicação de lei complementar material aprovada pelo Congresso Nacional por maioria absoluta (art. 69 da Constituição Federal), os princípios do CTN não-incompatíveis com a lei suprema atual foram recepcionados e a incidência do ICMS só pode recair sobre os mesmos serviços que, no passado, recaía o ISTR de competência da União <sup>11</sup>.

---

10 Escrevi: "Na falta de lei complementar editada para a instituição do ICMS no prazo de sessenta dias contados da promulgação da constituinte, as disposições transitórias autorizam os Estados a fixar nomes para regular, provisoriamente, a matéria. Tal autorização, à evidência, só pode versar sobre as lacunas existentes e sobre os dispositivos da lei complementar anterior não-recepcionados. Entretanto, o dispositivo entusiasmou de tal forma os senhores Secretários da Fazenda dos Estados que eles produziram um convênio inconstitucional (66/86), com características de confuso regulamento. Não há nele nem estrutura, nem perfil de lei complementar. Pelo fato de ter sido redigido por autênticos "regulamenteiros" - na feliz expressão de Alcides Jorge Costa - e não por legisladores, o Convênio 66/86 é voltado exclusivamente para arrecadação, sendo lacunoso sobre os demais aspectos de real política tributária, que seria necessário plasmar no sistema nacional - sem falar no vício de inconstitucionalidade de que poderia, em alguns dispositivos, revogar a lei complementar recepcionada" ("Sistema Tributário na Constituição de 1988", ob. cit., p. 288).

11 O artigo 69 da Constituição Federal tem o seguinte discurso: "As leis complementares serão aprovadas por maioria absoluta".

Por via de consequência, a consagrada exegese oficial dos limites impositivos aplicáveis ao ISTR, é aplicável ao ICMS, assim como a definição do fato gerador, base de cálculo e contribuinte<sup>12</sup>.

Este aspecto preambular é de particular relevância para o exame da questão.

O segundo aspecto é mais elementar. Não há autor que, tendo escrito sobre direito tributário, tenha deixado de tratar do princípio da legalidade. E todos, todos, todos sem exceção, sabem que a legalidade tributária é estrita, em face do princípio da tipicidade fechada e da reserva absoluta da lei formal<sup>13</sup>.

---

12 O artigo 146, inciso III da Constituição Federal declara que: "Cabe à lei complementar: ... III. *estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes; b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários; c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas*" (grifos meus).

13 Yonne Dolácio de Oliveira ensina: "Na criação e alteração dos tributos, o Legislativo dos entes de governo, por força da norma constitucional que lhes outorga a competência impositiva (e que é norma de organização da atribuição de poderes), recebe o poder para traçar na lei de incidência, o fato-tipo legal, a que vai ligar, como consequência ou estatuição, o tributo. Tal atribuição assegura ao legislador ordinário, com exclusividade, a opção para a escolha dos fatos tributáveis, o poder de proceder à qualificação tipológica, isto é, a seleção de tais fatos de acordo com os fins por ele objetivados para defini-los na hipótese de incidência. Também, com exclusividade, toca-lhe o poder de determinar o *quantum* do tributo (base de cálculo e alíquota) e o sujeito passivo.

Essa competência atribuída pela Constituição, por exigência desta, quando exercida deve observar a norma geral do art. 97 do C.T.N., isto é, o legislador ordinário deve proceder à definição exhaustiva dos elementos do fato-tipo legal ou hipótese de incidência, do sujeito passivo, e dos elementos da quantificação do tributo - a base de cálculo e a alíquota" ("Caderno de Pesquisas Tributárias", nº 6, co-edição CEEU/Ed. Res. Tributária, 1991, pp. 503/504).

Coordenei o 6º Simpósio Nacional de Direito Tributário, aberto pelo Ministro José Carlos Moreira Alves, e todos os autores do Caderno de Pesquisas Tributárias nº 6, que refletiram sobre a matéria para o referido conclave, foram unânimes na afirmação de que, além de "escrita", a legalidade tributária é "estrita". Somente a lei, apenas a lei, exclusivamente a lei é fonte formal da obrigação tributária, não tendo, o Poder Executivo, qualquer possibilidade de criar imposição fiscal sem fonte formal, ressalvadas as exceções constitucionais do IPI, IOF, II e IE e a possibilidade da delegação de competência legislativa constitucional, quando da utilização dos veículos da "medida provisória" ou da "lei delegada"<sup>14</sup>.

Já sobre a matéria escrevi:

"Com efeito, em direito tributário, só é possível estudar o princípio da legalidade, através da compreensão de que a reserva da lei formal é insuficiente para a sua caracterização. O princípio da reserva da lei formal permitiria uma certa discricionariedade, impossível de admitir-se, seja no direito penal, seja no direito tributário.

Como bem acentua Sainz de Bujanda ("Hacienda y derecho", Madrid, 1963, vol.3, p. 166), a reserva da lei no direito tributário não pode ser apenas formal, mas deve ser absoluta, devendo a lei conter não só o fundamento, as bases do comportamento, a administração, mas - e principalmente - o próprio critério da decisão no caso concreto.

À exigência da *lex scripta*, peculiar à reserva formal da lei,

---

14 Escreveram para o referido livro editado pelo Centro de Extensão Universitária e Editora Resenha Tributária: Aires Fernandino Barreto, Anna Emília Cordelli Alves, Antonio José da Costa, Aurélio Pitanga Seixas Filho, Carlos Celso Orcesi da Costa, Cecília Maria Piedra Marcondes, Célio de Freitas Batalha, Dejalma de Campos, Dirceu Antonio Pastorello, Edda Gonçalves Maffei, Fábio de Sousa Coutinho, Gilberto de Ulhôa Canto, Hugo de Brito Machado, Ives Gandra da Silva Martins, José Eduardo Soares de Mello, Ricardo Mariz de Oliveira, Vittorio Cassone, Wagner Balera, Ylves José de Miranda Guimarães, Yonne Dolácio de Oliveira e Yoshiaki Ichihara.

acresce-se da *lex stricta*, própria da reserva absoluta. É Alberto Xavier quem esclarece a proibição da discricionariedade e da analogia, ao dizer (ob. cit., p. 39): E daí que as normas que instituem sejam verdadeiras normas de decisão material (*Sachentscheidungsnormen*), na terminologia de Werner Flume, porque, ao contrário do que sucede nas normas de ação (*Handlungsnormen*), *não se limitam a autorizar o órgão de aplicação do direito a exercer, mais ou menos livremente, um poder, antes lhe impõem o critério da decisão concreta, predeterminando o conteúdo de seu comportamento* (os grifos são nossos).

Yonne Dolácio de Oliveira, em obra por nós coordenada (Legislação tributária, tipo legal tributário, in "Comentários ao CTN", Bushatsky, 1974, v. 2, p. 138), alude ao princípio da estrita legalidade para albergar a reserva absoluta da lei, no que encontra respaldo nas obras de Hamilton Dias de Souza ("Direito Tributário", Bushatsky, 1973, v. 2) e Gerd W. Rothmann (O princípio da legalidade tributária, in "Direito Tributário", 5ª Coletânea, coordenada por Ruy Barbosa Nogueira, Bushatsky, 1973, p. 154). O certo é que o princípio da legalidade, através da reserva absoluta de lei, em direito tributário, permite a segurança jurídica necessária, sempre que seu corolário conseqüente seja o princípio da tipicidade, que determina a fixação da medida da obrigação tributária e os fatores dessa medida, a saber: a quantificação exata da alíquota, da base de cálculo ou da penalidade.

É evidente, para concluir, que a decorrência lógica da aplicação do princípio da tipicidade é que, pelo princípio da seleção, a norma tributária elege o tipo de tributo ou da penalidade; pelo princípio do *numerus clausus* veda a utilização da analogia; pelo princípio do exclusivismo torna aquela situação fática distinta de qualquer outra, por mais próxima que seja: e finalmente, pelo princípio da determinação conceitual de forma precisa e objetiva o fato impositivo, com proibição absoluta às normas elásticas (Resenha Trib., 154:779-82, Sec. 2.1, 1980)", e não tenho porque mudar a posição<sup>15</sup>.

---

15 "Curso de Direito Tributário", Ed. Saraiva, 1982, pp. 57/58.

Ora, nenhum parecer - ato regulamentador do Poder Executivo - pode criar obrigação fiscal sem fonte formal de direito, razão pela qual distinções decorrentes de interpretações oficiais, convenientes e convenientes, sem que a lei as tenha albergado, são rigorosamente de valor nenhum, sujeitando, inclusive, as autoridades, nos prejuízos que tenham ocasionado a terceiros, à responsabilização civil, nos termos do art. 37, § 6º, que é imprescritível por força do § 5º do mesmo artigo <sup>16</sup>.

Tal aspecto é de particular relevância para a presente reflexão, visto que toda a ação do governo do Rio Grande do Sul para tributar os serviços de transportes de passageiros remunerado e praticado pela consulente reside em distinção, sem fonte formal em lei, instituída por intérprete oficial que distingue "passageiro" de "pessoa" para efeitos de tributação, nada obstante os dois serem transportados e os serviços remunerados e as rotas serem as mesmas. Mais do que isto, a distinção sem fonte formal legal, por outro lado, fere o idioma, a jurisprudência, a doutrina e a orientação anterior, recepcionada pela Constituição atual, do conceito de usuário dos serviços de transportes, determinado pelos exegetas do transferido ISTR para a competência estadual <sup>17</sup>.

16 Os dois parágrafos estão assim redigidos: "Art. 37. § 5º - A lei estabelecerá os prazos de prescrição para ilícitos praticados por qualquer agente, servidor ou não, que causem prejuízos ao erário, *ressalvadas as respectivas ações de ressarcimento*."

§ 6º. As pessoas jurídicas de direito público e as de direito privado, prestadoras de serviços públicos, responderão pelos danos que seus agentes, nessa qualidade, causarem a terceiros, *assegurado o direito de regresso contra o responsável nos casos de dolo e culpa*" (grifos meus).

17 Roque Antônio Carrazza preleciona: "O termo "lei", contido no art. 150, I da CF, deve ser entendido *stricto sensu*, isto é, no sentido de lei ordinária. De fato, a reserva de lei - princípio que a interpretação sistemática deste artigo consagrou - assume a forma de limitação ao Executivo, vedando sua ingerência na tarefa de criar ou aumentar tributos. Em verdade, como ensinava Pontes de Miranda, esta proibição cristaliza um reclamo histórico muito anterior ao próprio advento do constitucionalismo.

Não devemos nos esquecer de que o princípio da estrita legalidade tributária nasceu e prosperou com o escopo de limitar o poder governamental, fazendo com que a tributação dependesse do consentimento dos governados, por

Em que pese a mendicância semântica da distinção pretendida, a pobreza doutrinária da formulação oficial, o pauperismo exegético, em face da orientação anterior recepcionada, e a indiscutível fragilidade, perante a conformação do STF no caso da navegação aérea, da área de abrangência dos transportes - que até poderia ser discutível, se a própria Constituição assim definisse ou a lei formal lastreasse a pretensão governamental -, é de se lembrar que a distinção entre "passageiro" e "pessoa" não consta de qualquer lei e busca suporte em manifestação do eminente tributarista Marco Aurélio Greco, em palestra, logo após a

---

intermédio dos Parlamentares (que, de modo mais próximo e direto, os representam). Ele exige que a tributação seja determinada não pelo Executivo, mas pelos representantes do povo, livremente eleitos para elaborar as leis.

A tradição histórica mereceu guarida, em nosso país, cuja Constituição, ao adotar os princípios republicano e da tripartição do poder, consagrou a necessidade dos tributos serem consentidos pelo Poder Legislativo, representante imediato da vontade popular. Notamos que só a lei ordinária pode garantir, em toda a amplitude, a generalidade e a igualdade da tributação, exigências impostergáveis de nosso ordenamento jurídico. Além disso, o art. 48 da Lei Maior estabelece que cabe ao Congresso Nacional, com a sanção do Presidente da República, dispor sobre todas as matérias de competência da União, "especialmente" sobre sistema tributário, arrecadação e distribuição de rendas (inc. I). Ora, este vocábulo (especialmente) significa que o Congresso Nacional (e, por extensão, a Assembléia Legislativa, a Câmara Municipal e a Câmara Legislativa, cada qual, evidentemente, em seu campo privativo de atribuições) - que, por meio de lei ordinária, pode cuidar de praticamente todas as matérias de competências da União - tem competência privativa e exclusiva para tratar de tributos (em sentido amplo). Se o Presidente da República, como querem alguns, pudesse criar ou aumentar tributos (por meio de medidas provisórias ou de leis delegadas), o precitado inc. I do art. 48 da Carta Magna perderia a razão jurídica de existir.

Portanto, a criação e a majoração de tributos continuam, sem exceção, submetidas à legalidade formal e material. Só a lei ordinária pode criar ou aumentar tributos (com exceção dos empréstimos compulsórios e dos impostos residuais da União, que, como vimos, devem ser criados ou aumentados por meio de lei complementar)" ("Curso de Direito Tributário", vol. I, 3ª ed., Ed. Cejup, 1994, pp. 108/109).

promulgação da Constituição (1988), na qual em nenhum momento admitiu que tal distinção poderia ser realizada independente *de lei formal*<sup>18</sup>. O eminente mestre apenas expressou opinião pessoal, em tese, sobre uma Constituição que não tinha sido sequer examinada em profundidade e antes do Convênio 66/88!!! Vale dizer, expôs apenas uma opinião doutrinária. Em nenhum momento repito, na exposição do 1º Encontro de 1988, do qual também participei, o princípio *da legalidade formal foi objeto de sua formulação* e estou convencido de que não admitiria nunca imposição fiscal sem lei formal e material<sup>19</sup>.

A distinção, portanto, do referido parecer do Governador, sem fonte formal e material, fere o princípio da estrita legalidade, visto que,

---

18 O Congresso foi patrocinado pela Academia Brasileira de Direito Tributário da qual somos, os dois, membros vitalícios desde a fundação.

19 Marco Aurélio Greco e Anna Paola Zonari ensinam: "De nossa parte, entendemos que o ICMS atual é o antigo ICM ao qual foram agregadas incidências de serviços. Assim, concluímos a partir da análise comparativa dos textos constitucionais.

Cotejando a norma constitucional que estabelecia a materialidade da hipótese de incidência no ICM (art. 23, II, da CF/67) com o do atual ICMS (art. 155, I, "b", da CF/88), verifica-se que a cláusula que atribui competência aos Estados para instituir imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias permaneceu inalterada. Nessa parte, os textos são literalmente idênticos. Distinguem-se apenas quando o atual prevê a incidência do ICMS também sobre serviços.

*Portanto, na concepção constitucional trata-se do mesmo imposto. Além disso, nenhum indicador existe na CF/88 que possa ser invocado para dizer que o Constituinte pretendeu realizar uma ruptura no ordenamento do tributo.*

*Sendo assim, concluímos que toda legislação anterior, que não colida com dispositivos constitucionais atuais, foi recepcionada pela Constituição de 1988, continuando a vigorar plenamente; pela mesma razão, toda jurisprudência, especialmente do Supremo Tribunal Federal, construída sobre conceitos não-alterados e determinando seu sentido e alcance, continua pertinente" (grifos meus) ("Curso de Direito Tributário", vol. 2, 3ª ed., Ed. Cejup, 1994, pp. 145/146).*

sem lei, não é possível qualquer imposição fiscal, salvo as expressas exceções constitucionais<sup>20</sup>.

Os dois outros aspectos merecem considerações mais rápidas.

O primeiro deles diz respeito à interpretação no direito tributário. As regras da Hermenêutica são universais, mas há necessidade de sua adaptação às peculiaridades dos diversos ramos do Direito<sup>21</sup>.

O Código Tributário Nacional, em seus artigos 107 a 112, cria um complexo de princípios próprios para a interpretação do direito tributário, de rigor, objetivando a proteção do pagador de tributos. Sobre proibir a analogia (§ 1º, art. 108), para a imposição tributária, e aplicar o princípio de *in dubio pro reo*, para os casos de dúvida (art. 112), condiciona o legislador e o intérprete público a não ferirem princípios fundamentais dos outros direitos, em clara demonstração de que tais

---

20 O parágrafo 1º do artigo 153 da Constituição Federal tem a seguinte dicção: "É facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV e V".

21 Carlos Maximiliano lembra que: "A interpretação, como as artes em geral, possui a sua técnica, os meios para chegar aos fins colimados. Foi orientada por princípios e regras que se desenvolveu e aperfeiçoou à medida que envolveu a sociedade e desabrocharam as doutrinas jurídicas. A arte ficou subordinada, em seu desenvolvimento progressivo, a uma ciência geral, o Direito, obediente, por sua vez, aos postulados da Sociologia; e a outra, especial, à Hermenêutica. Esta se aproveita das conclusões da Filosofia Jurídica; com o auxílio delas fixa novos processos de interpretação; enfeixa-os num sistema, e, assim, areja com um sopro de saudável modernismo a arte, rejuvenescendo-a, aperfeiçoando-a, de modo que se conserve à altura do seu século, como elemento de progresso, propulsor da cultura profissional, auxiliar prestímo dos pioneiros da civilização. Do exposto, ressalta o erro dos que pretendem substituir uma palavra pela outra; almejam, ao invés de Hermenêutica, - Interpretação. Esta é aplicação daquela; a primeira descobre e fixa os princípios que regem a segunda. A Hermenêutica é a teoria científica da arte de interpretar" ("Hermenêutica e Aplicação do Direito", 9ª ed., Ed. Forense, 1979, p. 1).

artigos são mais um "Estatuto hermenêutico a favor do contribuinte" do que uma "Carta de Autorização à imposição fiscal". Viabiliza, de rigor, o legislador complementar, princípios de limitação constitucional ao poder de tributar, de resto, uma das funções da lei de tal hierarquia<sup>22</sup>.

À evidência, as técnicas hermenêuticas conhecidas não podem deixar de servir de elemento subsidiário à arte e ciência da interpretação do direito tributário. A própria colocação de que as isenções se interpretam "literalmente", hoje já ultrapassada está, entendendo, todos os autores, sem exceção, que o "literal" lá manifestado, não se refere apenas à interpretação gramatical, mas histórica, teleológica e, principalmente, sistemática<sup>23</sup>.

---

22 O artigo 146, inciso II da Constituição Federal tem a seguinte dicção: "Art. 146 - Cabe à lei complementar: ... II. regular as limitações constitucionais ao poder de tributar", restando os artigos 108, § 1º e 112 do CTN, assim redigidos: "Art. 108. § 1º - O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não-previsto em lei";

"Art. 112 - A lei tributária que define infração, ou lhe comina penalidades, *interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado*, em caso de dúvida quanto: I. à capitulação legal do fato; II. à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos; III. à autoria, imputabilidade, ou punibilidade; IV. à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação" (grifos meus).

23 Paulo de Barros Carvalho esclarece: "Entendem que o método literal seria aquele em que o intérprete toma em consideração a literalidade do texto, cingindo-se à construção gramatical em que se exprime o comando jurídico, procurando colher as inferências que são o escopo do labor interpretativo. O critério histórico-evolutivo requer investigações das tendências circunstanciais ou das condições subjetivas e objetivas que cercaram a produção da norma, esmiuçando a evolução do substrato de vontade que o legislador depositou no texto da lei. Já o método lógico de interpretação jurídica, diz Carlos Maximiliano que consiste em diligenciar o intérprete no caminho de desvendar o sentido das expressões de direito, aplicando o conjunto das regras tradicionais e precisas da lógica formal. O teleológico, por seu turno, tende a acentuar a finalidade da norma, antessupondo o exame da *ocasio legis*, que teria o condão de indicar a direção finalística do comando legislado. Por fim, o método sistemático, momento em que o intérprete se

Tais considerações objetivam demonstrar que não se pode pretender interpretar o direito tributário contra o disposto nos artigos 107 a 112 do CTN. Não se pode distinguir onde a lei não distingue. Não se pode criar hipótese de imposição por força de manipulação analítica, estabelecendo diferenças inexistentes na lei para aumentar o nível de arrecadação sem hipótese de imposição legal.

Mas, principalmente, não se podem alterar institutos de direito privado, para criar tais imposições.

Os artigos 109 e 110 do CTN são de manifesta clareza:

"Art. 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários";

"Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do

---

volta para o sistema jurídico para observar, detidamente, a regra em cotejo com a multiplicidade dos comandos normativos que dão sentido de existência ao direito positivo. É nesse intervalo que o exegeta sopesa os grandes princípios, indaga dos postulados que orientam a produção das normas jurídicas nos seus vários escalões, pergunta das relações de subordinação e de coordenação que governam a coexistência das regras. O método sistemático parte, desde logo, de uma visão grandiosa do direito e intenta compreender a lei como algo impregnado de toda a pujança que a ordem jurídica ostenta.

Pretende a doutrina convencional que a interpretação se faça pela interveniência de todos os métodos, por intermédio de aplicações sucessivas. Ao percorrê-los, terá o intérprete esgotado o estágio declarativo, devendo ingressar na fase integrativa, caso haja topado com a existência de lacunas" ("Curso de Direito Tributário", 4ª ed., Ed. Saraiva, 1991, p. 74).

Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias" <sup>24</sup>.

É de se lembrar que, ao referir-se aos princípios gerais, institutos, conceitos e formas esculpidas na Constituição, cuida, o legislador, de todos os institutos e princípios de direito privado, na medida em que não há a menor possibilidade de algum instituto de direito privado estar em desacordo com a Constituição. Ou o princípio de direito privado, a figura de direito privado é constitucional e, portanto, protegido de deturpações e desfigurações pela legislação tributária, ou é contra a Constituição e não se sustenta pelo vício maior <sup>25</sup>.

---

24 Antonio Franco Campos explica: "A simples leitura de ambos os dispositivos oferece-nos uma conclusão preliminar: não se poderá interpretar, isoladamente, um artigo do outro, já que seus conteúdos estão intimamente ligados.

Ao desenrolar dos estudos tratamos, em geral, das disputas decorrentes dos dois dispositivos: a) a doutrina romana é pelo resguardo da forma; também a tradicional é de apego à forma, no sentido de forma lícita do direito privado; b) no direito alemão há forte tendência de aplicar-se a lei segundo a realidade dos fatos econômicos, melhor dizendo, aceitou-se a prevalência econômica; c) no direito espanhol, o sentido jurídico predomina sobre o econômico, se o molde empregado for válido; a separação de campos entre o econômico e o jurídico é para que o estudo se desenvolva em ambas as esferas; d) o entendimento de Jarach é pela prevalência da realidade econômica, sobre a forma jurídica, o que não é ponto extremo de dúvida: a interpretação econômica vincula-se ao princípio da economia do imposto, aceito pela maioria dos Mestres, como já vimos.

Parece-nos não ser necessário ressaltar-se que os conteúdos dos arts. 109 e 110, do CTN são o "no górdio" da problemática tributária, de maneira especial nos dias de hoje" ("Direito Tributário", nº 3, Ed. José Bushatsky, 1975, p. 216).

25 Hugo de Brito Machado ensina: "Não se há de exigir que a Constituição tenha estabelecido a definição, o conteúdo e o alcance dos institutos, conceitos e formas, para que estes sejam inalteráveis pelo legislador. Basta que tenha utilizado um instituto, um conceito ou uma forma de direito privado, para limitar a atividade adaptadora do legislador. Se a Constituição estabelecesse um conceito, evidentemente, este seria inalterável, pelo

Ora, o conceito de passageiro não é próprio de direito tributário. É de definição pelo direito privado, como o é o conceito de serviços de transporte. No máximo este poderia ter, enquanto serviço público, também uma configuração própria de direito administrativo, sem deixar de ostentar aquela de direito privado<sup>26</sup>.

Ora, quando doutrinadores, legislação e interpretações oficiais declaram que passageiro é todo aquele que se utiliza de transporte alheio, remunerado direta ou indiretamente, ou gratuito, não há como pretender desfigurar o direito ancilar para criar "direito privado tributário" diverso, formando distinções inexistentes<sup>27</sup>.

---

legislador, independentemente da regra do CTN.

Aliás, o art. 110 do Código Tributário Nacional tem, na verdade, um sentido apenas didático, meramente explicitante. *Ainda que não existisse, teria de ser como nele está determinado. Admitir que a lei ordinária redefine conceitos utilizados por qualquer norma da Constituição é admitir que a lei modifique a Constituição. É certo que a lei pode, e deve, reduzir a vaguidade das normas da Constituição, mas, em face da supremacia constitucional, não pode modificar o significado destas*" (grifos meus) ("Curso de Direito Tributário", 5ª ed., Ed. Forense, 1992, pp. 67/68).

26 A Comissão de Redação da Enciclopédia Saraiva dirigida por Limongi França assim cuida do verbete "passageiro", em que se refere às diferentes formas passivas de contextos": "Viajante. Parte no contrato de transporte (pelas diferentes formas possíveis)" (grifos meus) (Enciclopédia Saraiva do Direito nº 57, Ed. Saraiva, 1977, pp. 221/222).

27 Ruy Barbosa Nogueira explicita: "O art. 109 ao dispor que "os princípios gerais de Direito Privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários", teve dupla finalidade: afastou estes como meio supletivo da integração da lei fiscal e deixou esclarecido o aspecto das relações que o Direito Tributário mantém com o Direito Privado. Isto significa que, quando as categorias do Direito Privado estejam apenas referidas na lei tributária, o intérprete há de ingressar no Direito Privado para bem compreendê-las, porque neste caso elas continuam sendo institutos, conceitos e formas de puro Direito Privado, porque não foram alteradas pelo Direito Tributário, mas incorporadas sem alteração e, portanto, vinculantes dentro deste.

É de se lembrar que a base de cálculo de qualquer tributo incide sobre a mesma realidade patrimonial (pessoal ou real), que não é conformada pelo direito tributário, mas por outros ramos do Direito (civil, comercial, econômico, financeiro, etc.). Ora, esta realidade conceitual é estranha ao direito tributário, visto que não pode, a legislação fiscal, alterar os conceitos próprios do direito privado, mas apenas definir os efeitos tributários sobre eles<sup>28</sup>.

---

A disposição do art. 110 tem conexão com a matéria tratada no art. 109, mas, na verdade, não constitui propriamente regra de interpretação. *É antes uma proibição e orientação dirigidas ao legislador ordinário*, pois reza que "a lei tributária não pode alterar a definição e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

*Por outras palavras, significa que a matéria de competência é constitucional e a lei ordinária não pode nem mesmo por essa forma indireta defini-la ou limitá-la*" (grifos meus) ("Curso de Direito Tributário", 10ª ed., Ed. Saraiva, 1990, p. 117).

- 28 José Eduardo Soares de Mello, ao comentar os artigos 109 e 110 ensina: "Embora prestigiem os postulados básicos do Direito Privado, uma vez que a lei tributária grava o objeto das relações jurídicas que se encontram postas pelo Direito Privado, têm-se entendido a finalidade da norma tributária como inserida num contexto econômico.

Nesse sentido, aponta-se que o denominado fato gerador da obrigação sempre representa um fato econômico, um signo presuntivo de riqueza, a própria capacidade contributiva do sujeito passivo da mesma obrigação.

A norma tributária - como espécie de um preceito jurídico - deve estar fundada e obedecer às normas e princípios constitucionais, todos de índole eminentemente jurídica.

Mizabel Derzi aponta que, embora o interesse do Direito esteja fulcrado no resultado econômico, "a interpretação de uma lei deve se nortear por critérios jurídicos"; na mesma trilha Heinrich Beisse, quando aduz que "a interpretação das leis tributárias está subordinada aos princípios da teoria geral do Direito". Isto decorre da unidade da ordem jurídica (unidade do Direito)" ("Curso de Direito Tributário", vol. 1, Edições Cejup, 1993, p. 181).

Neste sentido, estudo, que tive oportunidade de examinar, de Darci Rebelo demonstra como o tratamento de direito privado e de outros ramos do Direito, em relação aos passageiros, não cria a distinção pretendida.

Deve-se ler, por exemplo, do bem colocado estudo do eminente causídico, tais trechos de particular relevância:

"16. A dicção "passageiro" é tradicional desde o direito marítimo, a primeira forma de transporte coletivo organizado que se conheceu. O vetusto Código Comercial possui um capítulo dedicado aos "passageiros" (art. 629 e sgs.). Se o navio era fretado ou não, quem era transportado estava "de passagem" no barco e, pois, era passageiro.

17. A Lei 2.681, de 7 de dezembro de 1912, que cuida de responsabilidade civil das estradas de ferro (hoje aplicada ao transporte coletivo por ônibus, quer em linhas regulares, quer em transporte contratado), utiliza a expressão "viajante" (arts. 16 e 17) como sinônimo de "passageiro" (art. 23).

18. Toda a legislação de direito rodoviário, antiga e vigente, revela que o termo "passageiro" tanto se emprega para designar a pessoa transportada no transporte regular como à pessoa que é transportada em veículos fretados.

19. O Regulamento dos Transportes Interestaduais e Internacionais (Decr. 68.961, de 20 de julho de 1971), no art. 91, definia o fretamento nestes termos: "São considerados serviços especiais os de *transportes* coletivos interestadual e internacional de *passageiros* realizados na forma deste Capítulo, visando à exploração de: I. turismo; II. *fretamento*". No art. 97, o Regulamento conceituava: "Por serviço de *transporte de passageiros*, sob regime de fretamento, entende-se a atividade de caráter continuado ou eventual, entre dois pontos estabelecidos, *sem cobrança de passagens*".

20. Esse regulamento foi substituído integralmente pelo Decreto 90.958, de 14/2/1985, cujo art. 51 definia como serviços especiais de "transporte rodoviário interestadual e internacional coletivo de *passageiros*" os de turismo e *fretamento*. O art. 53 mostra que a palavra "passageiro" nada tem a ver com o pagamento de direito

*de passagem*, pois, no fretamento, não há "cobrança individual de passagens ..." No parágrafo 1º do art. 53, o Regulamento utiliza novamente a palavra *passageiros*: "para execução do serviço de *transporte de passageiros* sob regime de fretamento ...

21. No Regulamento seguinte, Decreto 92.353, de 31/1/56, os arts. 54, 56 e parágrafo primeiro, copiam *ipsis litteris* os arts. 51, 53 e § 1º do Regulamento anterior, utilizando a expressão *passageiro* para designar a pessoa transportada em veículo contratado.

22. O atual Regulamento (Decr. 952, de 7 de outubro de 1993), diz que "constituem serviços especiais de transporte coletivo rodoviário de passageiros os prestados nas seguintes modalidades: I. transporte interestadual sob regime de fretamento; II. transporte internacional sob regime de fretamento; III. transporte internacional em período de temporada turística.

23. O Código Nacional de Trânsito, ao cuidar de veículos de aluguel, utiliza a expressão "passageiros" tanto para designar o transporte individual de pessoas (art. 42), como o transporte coletivo (art. 43). Onde não existir linha regular de ônibus - diz o Código num dos parágrafos do art. 43 - veículo de carga poderá ser autorizado ao transporte de *passageiros*.

24. A recente Lei 7.565, de 19/12/1986, que instituiu o Código Brasileiro de Aeronáutica, refere-se aos fretamentos "serviços aéreos *não-regulares* de transporte de passageiros ..." (art. 217), utilizando a mesma expressão também para "os serviços de transporte aéreo de passageiro" (art. 175). Um avião, de linha regular ou de fretamento, transporta, pois, sempre, *passageiros*.

25. Nunca existiu, portanto, em época alguma, na legislação federal de transporte *marítimo, ferroviário, rodoviário e aéreo* qualquer distinção entre passageiros e pessoas no sentido de dizer-se que, em linha regular, porque paga "passagem", tem-se o passageiro; em fretamento, eventual ou contínuo, porque não se paga "passagem" individualmente, tem-se a figura da pessoa "não-passageira".

26. A jurisprudência mostra que o termo "passageiro" se aplica também a quem não paga passagem, como se vê do Acórdão do TJSP, de 29/8/84, que versa sobre ação de responsabilidade civil por "transporte gratuito de passageiros" (Rodrigues Francisco César Pinheiro, e outro, Jurisprudência do transporte aéreo, marí-

timo e terrestre, Ed. RT, SP, 1988, p. 31) e, em pronunciamento dentro do mesmo tema, outro acórdão, do mesmo Tribunal, refere-se ao art. 97 do Código Brasileiro do Ar que "não exige quanto ao passageiro gratuito culpa grave do transportador (idem, ibidem, Ac. de 11/4/84, p. 32)".

Como se percebe, se se utilizar exclusivamente o disposto nos artigos 107 a 112 do CTN, principalmente, os artigos 109 e 110, não há como aceitar a distinção mutiladora e desfigurante do conceito de passageiro na legislação não-tributária <sup>29</sup>.

Resta, agora, o exame perfunctório do último aspecto, ou seja, o de natureza gramatical.

O Dicionário de Português da Enciclopédia Mirador no vocábulo "passageiro" declara:

"o que vai de passagem em qualquer veículo de transporte terrestre, marítimo ou aéreo, viajante" <sup>30</sup>.

e o Dicionário Ilustrado da Língua Portuguesa da Academia Brasileira de Letras determina que passageiro é:

"pessoa que vai de viagem em veículo terrestre, aquático ou aéreo" <sup>31</sup>.

---

29 O PN CST nº 50, de 19/1/1977 tem como ementa o seguinte discurso: "Parecer Normativo CST nº 50, de 19 de julho de 1977. Imposto sobre transporte rodoviário.

7.01.05.05 - Fato Gerador.

O fato gerador do ISTR, tal como definido pelo Decreto-lei nº 1.438, de 26/12/75, abrange o serviço de transportes de quaisquer pessoas, independentemente de se destinar à utilização do público ou de particular, e de obedecer ou não a horário e percurso prefixados. *Inexistente diferença entre os termos "pessoa" e "passageiro", para os efeitos da legislação do ISTR*" (grifos meus).

30 2º volume, p. 1288, ed. 1975.

31 5º volume, Ed. Melhoramentos.

Se admitirmos que os membros da Academia Brasileira de Letras entendam alguma coisa do vernáculo, o mesmo ocorrendo com os organizadores do Dicionário da Mirador, a distinção pretendida pelo intérprete oficial não existe. É passageiro toda pessoa que se utiliza de um veículo para transporte. De resto, todo passageiro é, necessariamente, uma pessoa e toda a pessoa que se utiliza de um veículo é, necessariamente, um passageiro. Apesar de a conclusão lembrar o solene Conselho criado por Eça, mister se faz fazê-la, por força da canhestra interpretação oficial, que contesto neste estudo.

Ora, dizer que a pessoa que se utiliza de um veículo de transporte remunerado não é passageiro se este veículo não for de linha regular, apesar de estar sendo, rigorosamente, transportado como um passageiro, e que o passageiro de um veículo regular não é uma pessoa, pois passa a ser passageiro, é ferir o senso comum e a lingüística, a título de buscar-se, indevidamente, aumento de arrecadação tributária <sup>32</sup>.

A própria configuração da contraprestação pelos serviços prestados em veículos especiais, não-remunerados pelos usuários, mas por empresários, faculdades, etc., não difere dos vale-transportes, em que o pagamento é feito pela empresa, mas a livre escolha de seus funcionários, ou ainda dos ônibus especiais só para executivos, que o Município de São Paulo tinha para a classe mais abastada, e cujas passagens, em ônibus

---

32 No parecer CST nº 50, encontra-se a clara explicação: "7.1 - O Regulamento dos Serviços Rodoviários, Interestaduais e Internacionais, de Transporte Coletivo de Passageiros aprovado pelo Decreto nº 68.961, de 20/07/71, também emprega o termo "passageiro" tanto para os serviços especiais de transporte coletivo, destinados à exploração do turismo, como para o caso de "linha regular" (arts. 91 e 92). Daí se infere que a legislação não distingue entre pessoa e passageiro; muito menos entre pessoa não-passageira e pessoa passageira.

7.2 - A doutrina e a jurisprudência apenas apontam características dos tipos de contrato, mas não afirmam haver diferença entre pessoa não-passageira e pessoa passageira. De outra parte, cumpre ressaltar que o art. 109 do CTN reza: "Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos, formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários".

com ar condicionado e outras mordomias, custavam consideravelmente mais <sup>33</sup>.

Não há, pois, como aceitar a esdrúxula, anti-vernacular, desconcertante distinção - sem fonte legal, formal e material para sustentá-la - de que o usuário de uma mesma linha, que se utiliza de ônibus especial, apesar de fazer o mesmo trajeto, não é passageiro, mas pessoa, e que deixa de ser pessoa e passa a ser passageiro, se se utilizar dos outros ônibus permitidos pelo Governo do Rio Grande do Sul, no mesmo roteiro!!! <sup>34</sup>.

Isto posto, entendo que a distinção pretendida é inadmissível e macula a Constituição <sup>35</sup>. E, portanto, não pode ser aceita <sup>36</sup>.

---

33 Fran Martins ensina: "existem apenas dois elementos: a pessoa ou empresa que assume a obrigação de fazer o transporte, chamado transportador, e o que se propõe a ser transportado, que tem o nome especial de passageiro" ("Contratos e obrigações comerciais", Ed. Forense, Rio, 1990, pp. 286/7).

34 A distinção, inclusive, inexistente no artigo 2º do Convênio 66/88, cujo artigo 2º reza que: "Ocorre o fato gerador do imposto: IX - na execução de serviços de transporte interestadual e intermunicipal".

35 O Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo já julgou, contra *distinção semelhante* em decisão transitada em julgado da 16ª Câmara Civil, o seguinte: "Não se discute que Convênios ICMS regraram a isenção.

Discute-se, tão-só, a discriminação que o art. 48, do RICMS, então vigente faz, a saber, o transporte efetuado por veículos de uma só porta não seria abrangido pela isenção.

A Constituição da República e os Convênios pertinentes não fizeram a discriminação, ou seja, só os veículos de duas ou mais portas seriam beneficiados pela isenção.

O simples Decreto Estadual não tem força para determinar a discriminação, não posta nas normas hierarquicamente superiores" (Ap. Cível nº 209.758-2/0-SP).

36 A isenção instituída pelo Convênio 24/83 é "do ICMS nas prestações dos serviços de transporte intermunicipal de passageiros, desde que com características de transporte urbano ou metropolitano, conforme estabelecido na legislação estadual".

## Capítulo VIII

### INCENTIVOS FISCAIS À INFORMÁTICA - CAMPO DE ABRANGÊNCIA

Os dispositivos em questão são os seguintes:

"Art. 1º do Decreto 792/93: São isentos do Imposto sobre Produtos Industrializados-IPI, até 29 de outubro de 1999, com fundamento no disposto no art. 1º da Lei 8.191, de 11 de junho de 1991, e no art. 4º da Lei 8.248, de 23 de outubro de 1991, os bens de informática e automação, com níveis de valor agregado local, compatíveis com as características de cada produto, fabricados no país por empresas que cumpram as exigências estabelecidas nos arts. 2º ou 11 do último diploma legal, e os respectivos acessórios, sobressalentes e ferramentas que, em quantidade normal, acompanham aqueles bens.

Parágrafo único. São asseguradas a manutenção e a utilização do crédito do IPI relativo a matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, empregados na industrialização dos bens referidos no *caput* deste artigo, conforme previsto no art. 1º, § 2º, da Lei 8.191/91";

"Art. 7º - Para fazer jus aos benefícios previstos nos arts. 1º e 3º, as empresas que tenham como finalidade a produção de bens e serviços de informática e automação deverão aplicar, em cada ano-calendário, 5%, no mínimo, do seu faturamento bruto decorrente da comercialização, no mercado interno, de bens e serviços de informática e automação, deduzidos os tributos incidentes, em atividades de pesquisa e desenvolvimento em informática e au-

tomação a serem realizados no país, conforme projeto elaborado pelas próprias empresas.

§ 1º. No mínimo 2% do faturamento bruto mencionado no *caput* deste artigo deverão ser aplicados, em cada ano-calendário, em convênios, com centros ou institutos de pesquisas ou entidades brasileiras de ensino, oficiais ou reconhecidas, definidos no art. 13.

§ 2º. Na eventualidade de a aplicação prevista no *caput* deste artigo não atingir o mínimo nele fixado e sem prejuízo do disposto no § 1º, o valor residual, corrigido monetariamente e acrescido de 12%, deverá ser obrigatoriamente aplicado no ano-calendário seguinte, respeitada a aplicação normal correspondente a esse mesmo período" <sup>1</sup>.

- 
- 1 Escrevi: "O Direito Tributário Brasileiro, cuja autonomia em relação às demais províncias jurídicas transcende à mera formulação didática, conformado está por princípios, com nitidez, definidos nas leis maior e complementar, em muitos aspectos, consideravelmente distintos daqueles que regem outros ramos do Direito Público.

Assim é que, pela relevância da participação do Estado no fluir econômico através das receitas tributárias, assim como pela transferência de competência impositiva, rígida quanto aos impostos, às diversas entidades federativas, um complexo orgânico de comandos superiores foi criado, objetivando a preservação, simultaneamente, dos direitos do cidadão e das necessidades dos Erários, realçados estando, pela sua importância estrutural e/ou formal, os princípios da capacidade contributiva, redistribuição de riquezas, legalidade, tipicidade, igualdade, desigualdade seletiva, inter-relação espacial, imposição equalitária, tríplice função integrativa e superior interesse nacional. É, por essa razão, que, no exame do sistema tributário nacional, firmado em capítulo próprio da lei suprema, o constituinte manteve o perfil doutrinário mais adequado de sua maior vinculação ao direito financeiro, de que é sub-ramo, com autonomia mais distanciada do direito administrativo, este comportando poder discricionário superior ao permitido no direito fiscal.

E é esta a razão também pela qual sempre mister se faz a interpretação das normas tributárias com o instrumental pertinente ao direito fiscal, por muitas vezes imprestável se tornar a adoção de técnicas hermenêuticas pinçadas de outras áreas, pela impropriedade do cinzel exegético à matéria escultúvel na doutrina jurídica. Na medida em que o direito administrativo oferta gama ampla de soluções flexíveis à interpretação de suas normas, com implícita

Em interpretação tida por gramatical, alguns apressadamente têm entendido que o fato de não mencionar, o legislador regulamentar, expressamente, o faturamento bruto incentivado, dever-se-ia assumir que se referiu a toda a receita bruta incentivada ou não (neste caso, como sinônimo de faturamento para estes efeitos), de tal forma que, para gozar do estímulo do artigo 1º, haveria necessidade de a empresa aplicar 5% do que recebeu pela comercialização de bens e serviços de informática e automação, em atividades de pesquisa e desenvolvimento.

Aqueles que adotam, entretanto, a interpretação sistemática como mecanismo adequado para a Hermenêutica Jurídica, têm, todavia, ofertado inteligência ao dispositivo de que os incentivos fiscais só podem referir-se à receita bruta incentivada, risco de o dispositivo gerar mais conflitos que soluções, quando não privilegiando as empresas que recebem mais benefícios fiscais do que aquelas que atuam sem necessidade deles, sobre ainda inviabilizar, conforme o projeto, o próprio aproveita-

---

potencialidade a moldurar, em espectro maior, as determinações legislativas, fenômeno que a doutrina denomina de princípio da reserva relativa da lei formal, o direito tributário fulmina tal maleabilidade, ofertando quadro inextensível de normas e comandos, sem permitir ao intérprete feixe superior de alternativas que aquele plasmado na lei pertinente.

Compreende-se, pois, porque a legalidade é estrita, a tipicidade fechada e a reserva absoluta. E os três princípios se completam impedindo sejam outorgados ao Estado opções de incidência tributária que a lei não lhe tenha ofertado.

Compreende-se, também, a razão pela qual houve por bem o legislador complementar, sem afastar os comandos pertinentes da lei de introdução ao Código Civil, que oferece indicações para se interpretar todo o ordenamento jurídico nacional, ofertar escala adicional de comandos outros, objetivando facilitar o trabalho próprio dos especialistas em direito tributário, postando-a em nível hierárquico legislativo impossível de ser atingido pela mera formulação de leis ordinárias. Vale dizer, as normas, que cuidam da interpretação e integração analógica, possuem capítulo específico, como normas gerais de direito fiscal que são, veiculadas tendo sido pelos arts. 107 e 112 do CTN" ("Direito Econômico e Empresarial", Edições Cejup, 1986, pp. 49/52).

mento do incentivo, frustrando, assim, a intenção do legislador que o criou<sup>2</sup>.

Tal choque exegético obriga o intérprete ao exercício de uma reflexão maior para afastar, por inteiro, o risco de uma conclusão desavisada. E, no caso, com maior pertinência, na medida em que a interpretação gramatical sobre a sistemática foi aquela prevalecente, nos arraiais fazendários.

Antes de examinar a polêmica exegética, pretendo, todavia, tecer algumas considerações.

- 2 Ao aderir, claramente, à interpretação sistemática, Paulo de Barros Carvalho, ensina: "Entendem que o método literal seria aquele em que o intérprete toma em consideração a literalidade do texto, cingindo-se à construção gramatical em que se exprime o comando jurídico, procurando colher as inferências que são o escopo do labor interpretativo. O critério histórico-evolutivo requer investigações das tendências circunstanciais ou das condições subjetivas e objetivas que cercaram a produção da norma, esmiuçando a evolução do substrato de vontade que o legislador depositou no texto da lei. Já o método lógico de interpretação jurídica, diz Carlos Maximiliano que consiste em diligenciar o intérprete no caminho de desvendar o sentido das expressões de direito, aplicando o conjunto das regras tradicionais e precisas da lógica formal. O teleológico, por seu turno, tende a acentuar a finalidade da norma, antessupondo o exame da *ocasio legis*, que teria o condão de indicar a direção finalística do comando legislado. Por fim, o método sistemático, momento em que o intérprete se volta para o sistema jurídico para observar, detidamente, a regra em cotejo com a multiplicidade dos comandos normativos que dão sentido de existência ao direito positivo. É nesse intervalo que o exegeta sopesa os grandes princípios, indaga dos postulados que orientam a produção das normas jurídicas nos seus vários escalões, pergunta das relações de subordinação e de coordenação que governam a coexistência das regras. O método sistemático parte, desde logo, de uma visão grandiosa do direito e intenta compreender a lei como algo impregnado de toda a pujança que a ordem jurídica ostenta. Pretende a doutrina convencional que a interpretação se faça pela interveniência de todos os métodos, por intermédio de aplicações sucessivas. Ao percorrê-los, terá o intérprete esgotado o estágio declarativo, devendo ingressar na fase integrativa, caso haja topado com a existência de lacunas" ("Curso de Direito Tributário", 4ª ed., Ed. Saraiva, 1991, p. 74).

A primeira delas é que toda a política de estímulos fiscais objetiva um sacrifício de arrecadação a bem de uma política de desenvolvimento maior. O relatório da "Royal Commission on Taxation", do Canadá, colocou como objetivos maiores de uma política tributária, não a arrecadação, mas a justiça tributária, de um lado, e a preservação do desenvolvimento, de outro, com o que o fenômeno arrecadacional seria mera decorrência. O governo que adota as duas metas, não só obtém a receita desejada, como reduz sensivelmente as distorções de política inadequada, como são a sonegação, a corrupção e o descompasso econômico<sup>3</sup>.

- 3 Gustavo Miguez de Mello em gráfica demonstração apresenta o seguinte quadro sobre as finalidades de uma adequada política tributária (Temas para uma nova estrutura tributária no Brasil, Mapa Fiscal-Supl. Especial, 1979, p. 20):

QUADRO 1

AS FINALIDADES DA COBRANÇA DE TRIBUTOS	
Especificação das Finalidades	AUTORES E COMISSÕES
JUSTIÇA FISCAL	Ruy Barbosa, Constituição Federal do Brasil de 1946(x), Royal Commission on Taxation (Canadá), Joseph Pechman, Fuentes Quintana, J.M Sidou.
ALOCÇÃO DE RECURSOS	Joseph Pechman, John Due, Richard e Peggy Musgrave, Manuel Lagares Calvo, Carl Shoup, Fuentes Quintana, Walter Heller, Victor Urquidí.
DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO	Royal Commission on Taxation, Joseph Pechman, John Due, Richard e Peggy Musgrave, Manuel Lagares Calvo, Carl Shoup, Walter Heller.
(estabilização interna I) PLENO EMPREGO	Royal Commission on Taxation, Joseph Pechman, John Due, Richard Musgrave, Manuel Lagares Calvo, Carl Shoup, Fuentes Quintana, Walter Heller, Victor Urquidí
(estabilização interna II) COMBATE/INFLAÇÃO	Royal Commission on Taxation, Joseph Pechman, Richard e Peggy Musgrave, Manuel Lagares Calvo, Carl Shoup, Fuentes Quintana, Walter Heller, Victor Urquidí
(estabilização externa) EQUILÍBRIO BALANÇO DE PAGAMENTOS INTERNACIONAIS	Royal Commission on Taxation, Joseph Pechman, Richard e Peggy Musgrave, Manuel Lagares Calvo, Carl Shoup, Fuentes Quintana, Walter Heller, Victor Urquidí
FINALIDADE SOCIAL	John Due, Richard e Peggy Musgrave, Manuel Lagares Calvo, Carl Shoup, J.M. Sidou, Richard Musgrave e Malcom Gillis, Walter Heller.
COORDENAÇÃO FISCAL INTER-GOVERNAMENTAL	Carl Shoup.
FINALIDADE POLÍTICA	Royal Commission on Taxation, J.M. Sidou, Walter Heller.
FINALIDADE JURÍDICA	Royal Commission on Taxation.
FINALIDADE ADMINISTRATIVA	Richard Musgrave e Malcom Gillis, Royal Commission on Taxation.
OBSERVAÇÕES: (x) referência feita à adoção expressa. Aplicação da Constituição de 1946 de maneira alguma atendida à finalidade referente à justiça fiscal.	

É que toda a renúncia fiscal insere-se dentro de um contexto em que o desenvolvimento econômico ou de outra natureza transcende a mera arrecadação. Esta é deslocada, temporariamente, para um segundo plano, passando a ser, o objetivo colimado, o móvel maior de um sacrifício atual em receber, o Erário, receitas menores para que o país se desenvolva setorial ou regionalmente, nas mais diversas áreas de conhecimento e atividades, abrindo espaços para receitas alargadas no futuro<sup>4</sup>.

Alguns destes objetivos são de tal forma evidentes, que o próprio constituinte determinou que tais renúncias deveriam constar do texto supremo, surgindo como vedações absolutas ao poder de tributar<sup>5</sup>.

4 Manoel Gonçalves Ferreira Filho ao comentar o artigo 151, inciso I, da Constituição Federal, assim disposto: "É vedado à União: I. instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do país", ensina: "A Constituição em vigor tomou consciência de que o sistema de incentivos fiscais para a promoção do desenvolvimento de determinadas regiões do País colidia com a proibição de distinções e preferências.

Com efeito, essa política, embora estabeleça tributos uniformes para todo o território nacional, favorece o investimento em determinadas áreas, como o Nordeste ou a Amazônia, ao permitir que se deduza do montante a pagar, ou do total que servirá de base para o cálculo do tributo a pagar, a importância aplicada em empreendimentos nessas áreas. Desse modo, o contribuinte é posto diante de uma opção: ou pagar determinado montante, ou pagar menos, aplicando, pelo menos, a diferença em alguns Estados.

Não há dúvida que a solução é excelente para propiciar o desenvolvimento de regiões muito atrasadas em relação às demais. Não há dúvida, outrossim, que esse sistema cria preferências em favor de alguns Estados, prejudicando outros. Sua constitucionalidade, pois, era discutível, em face do direito anterior (Emenda n. 1/69, art. 19).

A norma em exame coonestava a situação, cuja irregularidade fora denunciada nos meus Comentários à Constituição Brasileira (de 1967)" ("Comentários à Constituição Brasileira de 1988", volume 3, Ed. Saraiva, 1994, p. 108).

5 O artigo 150, inciso VI da Constituição Federal tem a seguinte dicção: "Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União,

Outros destes objetivos são circunstanciais e devem ser detectados pelo Poder Público, que os elencará e estimulará por um planejamento econômico que, quando incentivado, não será apenas indicativo mas determinante para o setor privado que a ele aderir, com inequívoco direito à fiscalização, conforme se deduz do disposto no artigo 174 da Constituição Federal, assim redigido:

"Como agente normativo e regulador da atividade econômica, o Estado exercerá, na forma da lei, as funções de fiscalização, incentivo e planejamento, sendo este determinante para o setor público e indicativo para o setor privado"<sup>6</sup>.

---

aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: ... VI. instituir impostos sobre: a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros; b) templos de qualquer culto; c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei; d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão". Ruy Barbosa Nogueira assim o explica: "Já o item VI, limitando-se aos impostos, dispõe sobre os casos da chamada imunidade ao poder impositivo. A imunidade é categoria muito mais ampla que a isenção. Enquanto a isenção exclui apenas o crédito tributário (CTN, art. 175, I), a imunidade exclui o próprio poder de instituir imposto sobre determinados bens ou situações que, por sua natureza e por interesse público, não devem ficar sujeitos a impostos" ("Curso de Direito Tributário", 10ª ed., Ed. Saraiva, 1990, p. 130).

- 6 Celso Ribeiro Bastos assim o comenta: "Neste âmbito de intervenção, o Estado cria infra-estruturas, institui o quadro em que se realiza a actividade das empresas, estabelece restrições à instalação e funcionamento de actividades económicas, estabelece restrições à circulação e troca de produtos, ou, ainda, fomenta determinados empreendimentos, dado seu interesse para a economia nacional" (Direito econômico, cit., p. 111). O artigo sob comento limitou a intervenção a três funções: a de fiscalização, a de incentivo e a de planejamento, sendo certo que este é determinante para o setor público e indicativo para o setor privado. Portanto, o Estado está autorizado a exercer fiscalização, é dizer, exercer o seu poder de polícia para verificar se os agentes econômicos estão cumprindo as disposições normativas incidentes sobre suas respectivas atividades. O Estado pode

No exame do incentivo fiscal, portanto, a interpretação do texto legal deve ser coerente com a intenção do legislador, nenhuma dúvida pairando, em face de jurisprudência do S.T.F., quando tal estímulo decorrer de uma imunidade constitucional, poucas permanecendo, se o incentivo nascer pelas mãos do legislador ordinário<sup>7</sup>.

O primeiro aspecto, portanto, a ser considerado, é o de que o incentivo fiscal deve ser coerente com o objetivo colimado pelo legislador - único a justificar a renúncia à receita tributária -, não podendo o intérprete desconhecer tal relevantíssimo aspecto.

Um segundo ponto a ser meditado decorre desta primeira conclusão, qual seja, o de saber quais os limites da denominada interpretação literal a que se refere o artigo 111 do CTN, e se este dispositivo não invalidaria o raciocínio anterior.

---

ainda intervir para propiciar incentivo que na feliz observação de Geraldo de Camargo Vidigal é a mais moderada forma da presença do Estado na economia (cf. "A Constituição brasileira", Forense Universitária, 1988, p. 381). O Estado pode comparecer na economia para planejar. Mas só para estes fins, salvo situações peculiares previstas pela própria Lei Maior" ("Comentários à Constituição do Brasil", 7º vol., Ed. Saraiva, 1990, p. 108).

- 7 O Min. Thompson Flores ao aderir ao voto vencedor no RE 87.049-SP, declara a necessidade de preservação da intenção do constituinte e de se dar à imunidade interpretação extensiva: "Embora arrimado em bons fundamentos, peço venia ao eminente Relator para acompanhar o voto do eminente Ministro Cunha Peixoto.

Como S. Exa., considero que a Constituição, em seu artigo 19, III, "d", instituiu ampla imunidade tributária em prol dos jornais e periódicos, assim propugnando por sua mais ampla circulação e por óbvias razões. Tal desiderato, por certo, só seria alcançado reduzindo o preço de aquisição, e para isso também tornou imune o papel destinado à impressão. O anúncio constitui base segura para a redução dos custos, o que importa na mitigação dos preços. Tributá-los não poderia estar na cogitação do princípio. Com isto certamente não se está aliviando as empresas de publicidade, as quais estarão sujeitas à tributação normal. É a conclusão que extraio do sistema adotado pela Magna Carta" (RTJ-87, vol. II, p. 612).

Está, o dispositivo, assim redigido:

"Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre: I. suspensão ou exclusão do crédito tributário; II. outorga de isenção; III. dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias" <sup>8</sup>.

Para alguns, se o legislador complementar fez menção à interpretação literal, só esta deveria servir para o exegeta na busca do sentido de uma determinada norma estimuladora, mesmo que levasse a um objetivo absolutamente diverso daquele pretendido pelo legislador. O sentido econômico do estímulo, que transcende a estreita política tributária arrecadacional, seria afastado para que o formalismo jurídico prevalecesse, em reedição, mais 2.000 anos depois, do período formulário romano, em que se o autor se referisse, na ação, à "videira" e não à "árvore", seria considerado carente dela, por não se ter utilizado do vocábulo correto <sup>9</sup>.

---

8 Hugo de Brito Machado preleciona, ao refletir sobre o artigo 111: "Ocorre que o elemento literal, como por nós já várias vezes afirmado, é absolutamente insuficiente. Assim, a regra do art. 111 do Código Tributário Nacional há de ser entendida no sentido de que as normas reguladoras das matérias ali mencionadas não comportam interpretação ampliativa nem integração por equidade. Sendo possível mais de uma interpretação, todas razoáveis, ajustadas aos elementos sistemático e teleológico, deve prevalecer aquela que mais se aproximar do elemento literal. É inadequado o entendimento segundo o qual a interpretação das normas reguladoras das matérias previstas no art. 111 do Código Tributário não admite outros métodos, ou elementos de interpretação, além do literal. O elemento literal é de pobreza franciscana e, utilizado isoladamente, pode levar a verdadeiros absurdos, de sorte que o hermeneuta pode e deve utilizar todos os elementos da interpretação, especialmente o elemento sistemático, absolutamente indispensável em qualquer trabalho sério de interpretação, e ainda o elemento teleológico, de notável valia na determinação do significado das normas jurídicas" ("Curso de Direito Tributário", 5ª ed., Ed. Forense, 1992, pp. 69/70).

9 Vicente Greco Filho ensina: "No Direito Romano primitivo, vigorava o princípio do absolutismo da lei ou da sacramentalidade das formas.

Nada obstante fazer menção, o legislador, à interpretação literal - muitos a sinonimam à gramatical -, hoje a doutrina não mais aceita tivessem optado, os autores do CTN, pela singela interpretação gramatical sem levar em consideração o perfil, a história, a finalidade e a integração da mesma no sistema tributário<sup>10</sup>.

---

As próprias palavras da lei deveriam ser reproduzidas sob pena de nulidade. Conhecido é o exemplo dado pelo jurista Gaio: se a lide se referia a uma videira e o autor usava o termo *vitis* (videira), mas a lei (no caso a Lei das XII Tábuas) prescrevia *arbor* (árvore), a ação não podia ser conhecida. Ainda no Direito Romano do Ocidente, o princípio foi abrandado, já no período formulário e, mais ainda, no terceiro, chamado da *cognitio extra ordinem*, exatamente em virtude da possibilidade do conhecimento de ações ou exceções fora das previsões expressas da lei ou dos éditos pretorianos" ("Direito Processual Civil Brasileiro", 2º volume, Ed. Saraiva, 1989, p. 11).

10 Ricardo Lobo Torres ensina: "O método literal, gramatical ou lógico-gramatical é apenas o início do processo interpretativo, que deve partir do texto. Tem por objetivo compatibilizar a letra com o espírito da lei. Depende, por isso mesmo, das próprias concepções da lingüística acerca da adequação entre pensamento e linguagem.

Em certas fases do Direito romano e do medieval, assim como durante a época do predomínio do formalismo e da jurisprudência dos conceitos, acreditava-se na possibilidade de a letra expressar plenamente a intenção e o espírito da lei e se postulava a interpretação apegada à clara literalidade. Os tributaristas de índole positivista defendiam a elaboração de conceitos fechados e unívocos, a serem interpretados literalmente, o que despertou a reação, igualmente radical, no sentido da liberdade de conceptualização e de interpretação. Hoje as coisas já não se passam dessa forma, pois, com os progressos da lingüística, não se pode mais defender a univocidade da linguagem do Direito e a plena aptidão da letra da lei para expressar a *ratio*. No Direito Tributário nem os conceitos fundamentais são unívocos, eis que reina a imprecisão a respeito do significado de "imposto", "taxa", "fato gerador", etc. A linguagem do Direito se abre para os conceitos indeterminados, e para os tipos está intimamente ligada às fontes e à ciência do Direito, segrega valores e se apresenta como união de forma e conteúdo, o que a torna em larga medida polissêmica, ambígua e vaga, inclusive no Direito Tributário. Daí porque Engisch recusa que possa existir "uma pura interpretação verbal ou terminológica distinta de uma interpretação de sentido", pois a "contraposição apenas existe entre a interpretação segundo

Com efeito, têm os intérpretes considerado que apesar da qualificação "literal", o que a norma exige é a interpretação *estrita*, a que implica ser sistemática, lógica, histórica, teleológica, etc. ...., pois, de outra forma, haveria autêntica negação do Direito. Nada obstante a utilização do adjetivo "literal", doutrinadores e magistrados consideram que não se pode afastar, o intérprete, das técnicas que a Hermenêutica oferta, pois do contrário terminaria por não retirar da norma o seu verdadeiro sentido. Mais do que privilegiar a forma da lei, deve o intérprete buscar seu sentido, integrando-o no sistema e nos objetivos colimados<sup>11</sup>.

---

o sentido verbal e a interpretação segundo um sentido a determinar por qualquer outro modo", aliás, a rigor, juristas mais antigos já mostravam a dificuldade de separar a interpretação lógica, ligada aos motivos ou ao sentido, da interpretação gramatical" ("Normas de interpretação e integração do direito tributário", Ed. Forense, 1991, pp. 99/101).

- 11 José Eduardo Soares de Mello explica: "A literalidade do texto, por óbvio, implicaria clareza que dispensaria qualquer interpretação ou compreensão, bastando mesmo a sua simples leitura.

Carlos da Rocha Guimarães indaga: "Serão todos os casos de isenção, tão claramente formulados, que a simples literalidade da sua enunciação seja suficiente para que se os aplique sem qualquer sombra de dúvida quanto ao alcance das normas em que se contém?"

Ao tratar da interpretação gramatical, salienta que "a própria *letra* da lei pode ter significações diversas, tomadas as palavras isoladamente. Philipp Heck salienta bem este fato: mesmo encarando as palavras com o seu sentido gramatical, temos que, na lei, às vezes, a palavra "homem" se refere também à mulher e outras vezes não". "A palavra "liquidação" pode ser entendida como tornar líquido ou solver uma obrigação".

Como demonstrado ao longo deste estudo, o intérprete deve buscar o sentido do texto, sua compreensão, considerando o sistema jurídico, não se podendo entender que a simples letra da lei seria, por si só, suficiente ao se tratar de normas de isenção ou desoneração tributária. O que a expressão "interpretação literal" pode significar é que "o sentido da lei deve ser aplicado com a maior exatidão, a fim de não criar isenção nele não-prevista, nem eliminar isenção que nele se incluía".

Rubens Gomes de Sousa já havia demonstrado a sem-razão de ser da interpretação literal, sublinhando Baleeiro que é a atual tendência de nossos

Não poucas vezes, o Poder Judiciário alterou o próprio vocábulo adotado pelo legislador - até mesmo supremo - para não prejudicar a essência do comando, como ao substituir a expressão "cobrado" por "incidente" no princípio da não-cumulatividade a que sujeitou o ICM e o ICMS, visto que, desavisadamente, o constituinte utilizou-se da incorreta adjetivação para plasmar norma que transcendia em seu significado as limitações evidentes da expressão usada. Se apenas o imposto "cobrado" fosse compensável e não o "incidente" ou "devido", o princípio restaria capenga e a tributação em cascata não seria afastada - como foi o objetivo do constituinte ao introduzir tal princípio -, posto que sempre que não "cobrado" o ICMS, mesmo que *devido* ou *incidente*, não seria compensável!<sup>12</sup>

---

Tribunais e doutores para interpretação das cláusulas de isenção tributária em toda sua força de compreensão, sem o espírito restritivo dos velhos julgados" ("Curso de Direito Tributário", volume 1, 2ª ed., Edições CEJUP, pp. 185/186).

- 12 A matéria foi discutida no RE 102-553-1-RJ, tendo eu, sobre o mesmo, escrito: "Está o artigo assim redigido: "Art. 23. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: ... II. operações relativas à circulação de mercadorias realizadas por produtores, industriais e comerciantes, imposto que não será cumulativo e do qual se abaterá, nos termos do disposto em Lei Complementar, o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado. A isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação, não implicará crédito de imposto para abatimento daquele incidente nas operações seguintes; e ...". Decorre nitidamente do dispositivo mencionado que o montante, a que faz menção o discurso constitucional, não é "cobrado", mas o "incidente". Não poucas vezes, o imposto devido na operação anterior, não é cobrado e nem por isto deixa de continuar a fazer o pleno efeito nas operações seguintes.

A forma de extinção do crédito tributário pelo pagamento não é fenômeno que atinge a figura da obrigação tributária. Esta nasce pela situação descrita em lei e independe do seu pagamento. Independe mesmo de seu lançamento, que, no direito brasileiro, é a transferência para o "universo administrativo" da realidade surgida no mundo fenomênico da imposição" ("Direito Administrativo e Empresarial", Edições Cejup, 1989, pp. 275/276).

O certo é que a norma deve ser interpretada objetivando a compatibilização do sistema com o comando analisado, jamais ficando, o intérprete, adstrito à literalidade da expressão vocabular, risco de se curvar à mais pobre das técnicas exegéticas e *a única unanimemente condenada, se utilizada isoladamente*.

À evidência, dentro de um contexto em que não se torne absurda sua adoção e, desde que alicerçada em todos os outros mecanismos exegéticos, serve de suporte para a meditação do intérprete, mas jamais pode ser usada, como único recurso e em conflito com as demais técnicas possíveis na Hermenêutica<sup>13</sup>.

Um terceiro e derradeiro aspecto merece reflexão.

A lei não pode se auto-destruir. A norma não pode conter dispositivo que leve a objetivo diverso do colimado. A regra jurídica não pode conter o absurdo.

---

13 Carlos Maximiliano ensina: "Não se presumem antinominias ou incompatibilidades nos repositórios jurídicos; se alguém alega a existência de disposições inconciliáveis, deve demonstrá-la até a evidência.

Supõe-se que o legislador, e também o escritor do Direito, exprimiram o seu pensamento com o necessário método, cautela, segurança; de sorte que haja unidade de pensamento, coerência de idéias; todas as expressões se combinem e harmonizem. Militam as probabilidades lógicas no sentido de não existirem, sobre o mesmo objeto, disposições contraditórias ou entre si incompatíveis, em repositório, lei, tratado, ou sistema jurídico.

Não raro, à primeira vista, duas expressões se contradizem, porém, se as examinarmos atentamente (*subtili animo*), descobrimos o nexa culto que as concilia. É quase sempre possível integrar o sistema jurídico; descobrir a correlação entre as regras aparentemente antinômicas.

Sempre que descobre uma contradição, deve o hermeneuta desconfiar de si; presumir que não compreendeu bem o sentido de cada um dos trechos, ao parecer, inconciliáveis, sobretudo se ambos se acham no mesmo repositório. Incumbe-lhe, preliminarmente, fazer tentativa para harmonizar os textos; a este esforço ou arte dos Estatutos da Universidade de Coimbra, de 1772, denominavam *Terapêutica Jurídica*" (*"Hermenêutica e Aplicação do Direito"*, Ed. Forense, 1979, p. 134).

Se uma norma objetiva estimular - e, desta forma, atrair investimentos setoriais ou regionais - não pode conter dispositivos que levem a resultado oposto<sup>14</sup>.

Não pode uma norma dispor princípio contrário à iniciativa legislativa, de tal forma que a lei se torne contraditória e incompatível com os objetivos colimados. Lei de estímulo não pode implicar desestímulo, pois tornar-se-ia inútil ou absurda, o que a Hermenêutica não comporta.

Diz-se que a lei é mais inteligente do que o legislador, mas lei que veicule comando oposto ao da intenção do legislador não é mais inteligente do que ele, mas evidentemente mais ..... não vale a pena defini-la, porque inadmissível a expressão em um estudo jurídico.

A lei deve ser compatível com os objetivos que persegue. O intérprete deve escoimar as imperfeições. O princípio de que a lei mal redigida deve ser salva pelo intérprete e por seu aplicador é o instrumento maior do exegeta, devendo este esgotar todos os mecanismos possíveis de inteligência reflexiva para tentar salvá-la, só a considerando incom-

---

14 Vicente Rao rememora: "Todos os processos até aqui examinados, o gramatical ou filológico, o lógico-analítico, o lógico-sistemático, o lógico-jurídico ou científico, o histórico e o sociológico, ou se detêm, exclusivamente, sobre o conteúdo dos textos, ou, quando se socorrem de elementos estranhos à proposição que declara o preceito normativo, sempre o fazem para melhor esclarecer o sentido objetivo, a força específica e o alcance da disposição examinada.

É possível, entretanto, que, apesar do concurso de todos esses processos, não consiga o intérprete sujeitar à norma examinada uma determinada relação de fato, da qual resultam conseqüências jurídicas.

No entanto, nem o jurista, nem o juiz, nem a autoridade administrativa, podem deixar qualquer conflito sem solução.

Se as normas examinadas à luz de todos os processos, que acabamos de estudar, não fornecerem um preceito hábil e capaz de resolver determinados conflitos, então este preceito há de ser procurado fora do sentido próprio e imediato das normas existentes. Por que meios? Pelos meios e processos que a investigação do direito proporciona" ("O Direito e a Vida dos Direitos", vol. I, tomo III, Ed. Resenha Tributária, 1977, pp. 483/484).

patível, inválida, imoral, ilegal ou inconstitucional quando, apesar de esgotados todos os recursos hermenêuticos, restar impossível a inserção da norma no sistema<sup>15</sup>.

Tais considerações iniciais são relevantes para poder passar a expor minhas opiniões de forma perfunctória.

No exame da questão concreta, entendo que o artigo 7º vinculado está ao disposto no artigo 1º. Apenas o faturamento bruto da comercialização de bens e serviços incentivados é que servirá de base de cálculo para o investimento de 5% para pesquisas. O que o governo ofertar, de um lado, pode exigir, de outro, em nível de contrapartida. Não pode, todavia, exigir, para áreas de atuação sem qualquer espécie de incentivos, qualquer espécie de obrigação dessa natureza<sup>16</sup>.

---

15 Hans Kelsen escreve: "L'idea che sta a fondamento della teoria tradizionale dell'interpretazione, per la quale, mediante una qualsiasi conoscenza del diritto vigente, si potrebbe ottenere quella determinazione dell'atto giuridico che la norma superiore da applicarsi non ha ancora effettuato, è un'illusione contraddittoria perché urta contro il presupposto della possibilità d'una interpretazione. Il problema per cui ci si chiede quale, fra le possibilità date nello schema di una norma, sia quella "giusta", non è un problema rivolto alla conoscenza del diritto positivo, non è un problema teoretico del diritto, ma un problema politico-giuridico. Il compito di estrarre dalla legge la sentenza giusta o l'atto amministrativo giusto è approssimativamente lo stesso di quello di creare, nello schema della costituzione, le leggi giuste" ("Lineamenti di Dottrina pura del diritto", Piccola Biblioteca Einaudi, 1952, p. 123).

16 É interessante notar que o artigo 178 do CTN fez menção à condições vinculadas ao incentivo, e por isto, irrevogáveis. Está assim redigido: "A isenção, salvo se concedida por prazo certo e em função de determinadas condições, pode ser revogada ou modificada por lei, a qualquer tempo, observado o disposto no inciso III do art. 104", tendo Aliomar Baleeiro comentado: "Exceções a Revogabilidade. Antes do CTN, não havia disposições expressas sobre a matéria, que se debateu no Brasil, desde 1934, sobretudo a propósito da revogabilidade de isenção concedida aos subscritores dos títulos da Dívida Pública (Pontes de Miranda, "Comentários à Constituição de 1934", tomo I, p. 281; Benedito Costa, "Tributação dos

Se uma empresa tivesse 4% do faturamento de seus bens comercializados incentivados e devesse aplicar 5% de toda a receita bruta em pesquisas, aplicaria muito mais do que receberia, visto que os incentivos são apenas uma parte da receita bruta e os 5% exigidos incidiriam sobre a totalidade desta. O singelo exemplo está a demonstrar que o legislador não pode ser estimulador e desestimulador, ao mesmo tempo. A lei não pode conter absurdos. Não pode o produtor de leis dar com uma mão o que retira com a outra. Não é admissível, em matéria de estímulos fiscais - em que o objetivo do Poder Público transcende a mera arrecadação, objetivando o desenvolvimento setorial ou regional, nas mais diversas áreas do conhecimento -, que a lei consiga atingir objetivo exatamente oposto<sup>17</sup>.

---

Juros de Apólices", 1934; Baleeiro, "Tributação e Imunidade da Dívida Pública", 1939).

Mais tarde, o STF, em sucessivos casos, assentou jurisprudência no sentido de que as isenções concedidas por prazo certo, e sob condição onerosa, não podem ser livremente suprimidas (Pleno: R.M.S. 14.101, GALLOTTI, 29-4-65, R.T.J, 33/291; R.M.S. 14.174, V. NUNES, 13-4-65, R.T.J, 33/177; E.R.E. 51.680, V. NUNES, 29-4-65, R.T.J, 33/67; R.E. 51.534, V. BÔAS, 4-12-62, R.E. 54.773-Pb., GALLOTTI, de 28-7-64; R.E. 51.680-Pb, GALLOTTI, de 18-4-63; R.E. 33.356, de 12-4-57; R.M.S. 7.828, 11-11-61; R.M.S. 9.507, de 13-6-62; R.E. 51.160, de 9-8-63; R.E. 12.554, 29-4-64, D.J. 11-6-64, p. 1792; R.E. 49.423, de 7-8-62; R.M.S. 11.210, 6-12-63, D.J. 30-4-64, p. 187, etc).

Finalmente, a Súmula nº 544, de 3-12-69 assentou que "isenções tributárias concedidas sob condição onerosa não podem ser livremente suprimidas".

Esses julgados sustentam três princípios: a) a isenção pura e simples pode ser revogada livremente pelo legislador em qualquer tempo; b) mas o legislador não pode revogar ou reduzir a isenção onerosa, condicionada, por prazo certo; c) a autoridade administrativa pode cancelar o ato pelo qual concedeu, em caso especial, a isenção, se verificar fundamentalmente que o beneficiário não preencheu ou não cumpriu as condições estabelecidas na lei, que autorizou aquela dispensa do imposto" ("Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Forense, 1981, pp. 592/593).

17 Caio Mário da Silva Pereira ensina: "Denomina-se interpretação sistemática a que leva o investigador ainda mais longe, evidenciando a subordinação da norma a um conjunto de disposições de maior generalização, do qual não

Por não poder a lei conter contradições e por ser dever do intérprete retirar arestas de uma dicção menos feliz, é que se deve entender que o artigo 7º apenas pode ser interpretado, se vinculado ao artigo 1º, isto é, ao dispor sobre o faturamento bruto, cuidou daquele faturamento a que se refere a lei, qual seja, a receita bruta incentivada, neste caso como sinônima daquele<sup>18</sup>.

A reforçar tal entendimento, leia-se o disposto no § 3º do artigo 9º do referido decreto:

"Além dos relatórios especificados no *caput* deste artigo, a empresa beneficiária deverá enviar ao MCT, no mesmo prazo:

- a) relatórios demonstrativos do faturamento decorrente da comercialização, no ano anterior, *de bens contemplados com o incentivo do art. 1º e do atendimento às condições estabelecidas no art. 6º, § 1º;*
- b) relatórios de execução físico-financeira das atividades de pesquisa e desenvolvimento, realizadas no ano anterior e demonstra-

---

pode ou não deve ser associada. Aqui, o esforço hermenêutico impõe a fixação de princípios amplos, norteadores do sistema a que o interpretando pertence, e o seu entendimento em função dele. A interpretação sistemática é também um processo lógico, que onera em mais vasto campo de ação. Parte o intérprete do pressuposto de que uma lei não existe isolada, e por isso mesmo não pode ser entendida isoladamente. Na sua boa compreensão devem-se extrair de um complexo legislativo as idéias gerais inspiradoras da legislação em conjunto, ou de uma província jurídica inteira, e à sua luz, pesquisar o conteúdo daquela disposição" ("Instituições de Direito Civil", vol. I, 12ª ed., Ed. Forense, 1990, p. 139).

18 É ainda Caio Mário da Silva Pereira que ensina: "A hermenêutica não se compraz com a indagação de uma hipotética intenção, mas tem de jogar com os mandamentos da justiça e da razão, tem de iluminar a lei com um sentido liberal e humano, e cogitar da realidade social ambiente. A norma jurídica é votada com uma finalidade social; logo, a sua interpretação deve ser dominada pela pesquisa daquele objetivo. Mas, por outro lado, se a lei é a principal fonte do direito, não é a única, o que impõe ao aplicador a indagação da força criadora da jurisprudência, dos costumes, da equidade. O fator sociológico não pode ser delegado, em razão do conteúdo de utilidade social do dispositivo legal" ("Instituições de Direito Civil", ob. cit., p. 144).

tivo do atendimento às condições estabelecidas no art. 12, *se beneficiária do incentivo referido no artigo 2º*; c) relatórios demonstrativos dos recursos captados no ano anterior e do atendimento às condições a que se refere o art. 4º, III, *se habilitada à captação dos recursos de que trata o artigo 3º*" (grifos meus),

que cuida exclusivamente do faturamento dos bens e serviços incentivados.

Mais do que isto. Cria a lei situações desisonômicas proibidas pelo inciso II do artigo 150 da Constituição Federal, assim redigido:

"Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedada à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: ...

II. instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos" <sup>19</sup>.

---

19 Escrevi: "Se, de um lado, todos os contribuintes são assegurados contra tratamento desigual por parte do Estado, de outro lado, tal tratamento não é apenas vedado a situações rigorosamente iguais, mas também àquelas que, sem serem iguais, são equivalentes. A equivalência é uma igualdade mais ampla, a que se poderia chamar de equipolência.

Não é desconhecida a complexidade decorrente de se aplicar o princípio da igualdade. Já alertava Anatole France que, por ele, todos os franceses teriam o direito de morar embaixo de uma ponte, tanto os ricos, quanto os pobres. Ou, no dizer de outro eminente escritor francês, não é proibido que qualquer pessoa, milionária ou miserável, desde que pague o preço da entrada e se apresente com as roupas exigidas pelo cerimonial, freqüente o Teatro "Opera", de Paris.

A desigualdade inerente a situações diversas, levou a filosofia grega, principalmente na fase de seus três maiores pensadores, a formular o princípio, que, em estreita simplificação, poderia ser assim enunciado: "a isonomia implica tratar desigualmente os desiguais".

Influenciados por tal inteligência, muitos cientistas tributários viram no

decadente princípio da progressividade (todos os países do mundo civilizado reduziram sensivelmente o peso da progressividade capaz de afastar investimentos e desestimular o trabalho, na década de 80), uma forma de tratar desigualmente os desiguais, tributando-se mais os que ganhassem mais. Embora sua decadência, semelhante ao socialismo no Leste Europeu, seja evidente no mundo civilizado, alguns resquícios ideológicos de seu perfil continuam povoando as cabeças de algumas autoridades, e atrasando, no país, o retorno ao núcleo das oito nações ocidentais mais desenvolvidas. É que, em política tributária, perceberam os europeus, em pleno 2º choque do petróleo e volta ao protecionismo no comércio internacional após o Tóquio Round de 1979, que a melhor forma de afastar investimentos e desestimular a vinda de capitais, é tributar excessivamente o lucro, a renda e o patrimônio. Assim, contra os ideólogos, mas a favor do interesse público, partiram da realidade comprovada de que o Estado é um mau distribuidor de rendas e que, portanto, deve dedicar-se à sua vocação maior, que é administrar justiça, segurança, educação, saúde, previdência e assistência social, deixando à sociedade o direito de aplicar os seus recursos, que melhor sabe fazer do que os governos, reservando-se estes o direito apenas de reprimir o abuso do poder econômico. De monopolista ou concorrencial, passou a intervenção do Estado a ser, fundamentalmente, regulatória, com o que superaram, os países civilizados, a crise da década de 80. Em todas as nações civilizadas, o Estado diminuiu de tamanho e passou a caber dentro do PIB, até porque aprendeu a combater a inflação pela luta contra o déficit público e a expansão monetária, não pelo caminho fácil e inflacionário ao aumento de receitas tributárias, mas pelo caminho inteligente da redução de despesas.

Se a prática demonstrou que, em matéria tributária, a progressividade está em rota descendente, revelando que a pior das desigualdades é acreditar que os desiguais devam ser tratados desigualmente, com o que o Estado em vez de procurar elevar o nível dos menos favorecidos para nivelá-los aos mais favorecidos por cima, pretende retirar dos mais favorecidos sua condição de promotores do desenvolvimento, para nivelá-los por baixo, nem sempre incidiu, o constituinte, em erro de tal magnitude, ao ponto de, sobre o princípio da igualdade, ter vedado o princípio do tratamento desigual para afastar desigualdades.

Com exceção ao disposto no art. 151, inciso I, assim redigido: "É vedado à União: I. instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação ao Estado, ao Distrito Federal ou ao Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento

Se uma empresa tivesse 10% de sua receita bruta decorrente da comercialização incentivada e outra 90%, devendo as duas aplicar 5% sobre o faturamento de 100% em pesquisas, a primeira, sofreria duas espécies de discriminação, a saber:

- 1) teria menos benefícios que a segunda, e seu faturamento, acrescido dos encargos tributários, seria maior;
- 2) teria maior ônus em pesquisas, pois aplicaria o mesmo percentual que a segunda,

com o que estaria contribuindo, a lei, para a possibilidade de abuso do poder econômico, *sob a inacreditável proteção do governo*, com infringência clara ao § 4º do artigo 173 da Constituição Federal, assim redigido:

"A lei reprimirá o abuso do poder econômico que vise à dominação dos mercados, à eliminação da concorrência e ao aumento arbitrário dos lucros"<sup>20</sup>.

---

socio-econômico entre as diferentes regiões do país", em que admitiu o constituinte, em tese, tratamento desigual para permitir o equilíbrio regional - e o dispositivo permite leitura em que o tratamento desigual não se faz necessário -, não é possível tratamento desisonômico para qualquer situação, visto que optou pelo termo "equivalente".

"Equivalente" é um vocábulo de densidade ôntica mais abrangente do que "igual". A igualdade exige absoluta consonância em todas as partes, o que não é da estrutura do princípio da equivalência.

Situações iguais na equipolência, mas diferentes na forma, não podem ser tratadas diversamente. A equivalência estende à similitude de situações a necessidade de tratamento igual pela política impositiva, afastando a tese de que os desiguais devem ser tratados, necessariamente, de forma desigual. Os desiguais, em situação de aproximação, devem ser tratados, pelo princípio da equivalência, de forma igual em matéria tributária, visto que a igualdade absoluta, na equivalência, não existe, mas apenas a igualdade na equiparação de elementos (peso, valor, etc.)" ("Caderno de Pesquisas Tributárias", nº 18, co-edição CEEU/Res. Tributária, 1993, pp. 4/5/6/7).

20 José Cretella Jr. assim comenta o dispositivo: "A regra já constava do art. 157, V, da Constituição de 1967 e do art. 160, V, da EC nº 1, de 1969, assim

Com efeito, a empresa mais incentivada poderia afastar a menos incentivada do mercado, visto que qualquer que fosse o nível de incentivos, as duas deveriam gastar o mesmo em pesquisas. E se, por acaso, a de menor porte para obter incentivos, ou com mais dificuldades em atuar em determinados mercados mais sofisticados, preferisse, para não ter que aplicar 5% de sua receita bruta em pesquisa, partir para a não-recepção de qualquer incentivo, à evidência, teria menos condições de competir e, novamente, o artigo 170, inciso IV (livre concorrência) e o 173, § 4º (abuso do poder econômico) teriam sido violados, o que é pior, sob *incentivo* do governo <sup>21</sup>.

---

redigidos: "Repressão ao abuso do poder econômico, caracterizado pelo domínio dos mercados, a eliminação da concorrência e o aumento arbitrário dos lucros". Em 1988: "A lei reprimirá o abuso do poder econômico, que vise à dominação dos mercados, à eliminação da concorrência e ao aumento arbitrário dos lucros".

A EC nº 1, de 1969, assinala os característicos, que denunciam o abuso do poder econômico: a Constituição de 1988 alude aos objetivos visados pelo abuso do poder econômico, coincidindo, em ambos os casos, os resultados: o domínio dos mercados, a eliminação da concorrência, o aumento arbitrário dos lucros. Nas três hipóteses, a regra jurídica constitucional menciona a repressão do mau uso pelo Estado. O particular abusa, o Estado reprime.

As Constituições de 1946, de 1967, de 1969 e de 1988 mostram os limites, fixam os parâmetros para o uso legal do poder econômico que, ultrapassado, configura o abuso, reprimido por lei" ("Comentários à Constituição Brasileira de 1988", vol. VIII, Ed. Forense Univ., 1993, p. 4025).

21 Pinto Ferreira esclarece: "O princípio da livre concorrência tem equivalência filosófica com o princípio da liberdade de iniciativa; é essencial para o funcionamento do sistema capitalista e da economia de mercado.

Carlo Barbieri ensina: "A concorrência é elemento fundamental para o democrático desenvolvimento da estrutura econômica. É ela a pedra de toque das liberdades públicas no setor econômico.

Concorrência é disputa, em condições de igualdade, de cada espaço com objetivos lícitos e compatíveis com as aspirações nacionais.

Consiste, no setor econômico, na disputa entre todas as empresas para conseguir maior e melhor espaço no mercado. O objetivo da legislação antitruste é proteger e amparar aqueles que participam deste jogo" ("Comentários à Constituição Brasileira", 6º volume, Ed. Saraiva, p. 245).

Provocaria, assim, o governo, se a interpretação fosse gramatical apenas - e não sistemática - uma violação ao princípio da isonomia e promoveria o abuso do poder econômico, inclusive facilitando a dominação de mercados e a eliminação de concorrência por parte de empresas estimuladas.

Em face do absurdo que a interpretação exclusivamente gramatical - mas não sistemática - implicaria, com contradições insuperáveis, é que entendo que o artigo 7º apenas pode ser examinado à luz de todo o diploma dedicado exclusivamente aos incentivos fiscais mencionados, de tal maneira que o faturamento de que cuida é aquele estimulado, de resto, única matéria objeto dos incentivos ofertados, incentivos estes e faturamento incentivado, sujeitos à fiscalização a que se refere *expressamente* o artigo 9º, § 3º<sup>22</sup>.

A interpretação correta, portanto, é a de que a receita bruta a que se refere, implicitamente, o artigo 7º e expressamente o artigo 9º, § 3º do Decreto nº 792/93, sinonimando-a a "faturamento", é sempre aquela receita bruta decorrente dos incentivos fiscais estipulados pelo mencionado diploma.

---

22 Creio que seja esta a interpretação adequada se a questão for levada aos Tribunais. Explicita Hart: "A supreme tribunal has the last word in saying what the law is and, when it has said it, the statement that the court was wrong has no consequences within the system: no one's rights or duties are thereby altered. The decision may, of course, be deprived of legal effect by legislation, but the very fact that resort to this is necessary demonstrates the empty character, so far as the law is concerned, of the statement that the court's decision was wrong. Consideration of these facts makes it seem pedantic to distinguish, in the case of a supreme tribunal's decisions, between their finality and infallibility. This leads to another from of the denial that courts in deciding are ever bound by rules: "The law (or the constitution) is what the court say it is" ("The concept of Law", Ed. Clarendon Law Series, Oxford University Press, New York 1961 London, p. 138).

## Capítulo IX

### EFICÁCIA DE MEDIDA LIMINAR EM AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE SOBRE DIREITO MATERIAL TRIBUTÁRIO

A questão merece reflexão maior para que conclusões apressadas não sejam tiradas das decisões do Supremo Tribunal Federal, que concedam liminar nos processos cautelares de ação direta de inconstitucionalidade, em que seus efeitos são *ex nunc*, não comportando, todavia, tais efeitos, o reconhecimento de que a materialidade do direito declarado inconstitucional passaria a ser dicotômico, isto é, constitucional até à concessão e inconstitucional depois <sup>1</sup>.

- 
- 1 Ana Maria Scartezzini ensina: "Desde a Constituição de 1891 prevê-se o controle da constitucionalidade das leis, embora o projeto de 1823, que não se transformou Constituição pela dissolução da Assembléia Constituinte, já não reconhecesse valor à lei contrária à letra e ao espírito da Constituição. O sistema constitucional atual agasalha dois critérios em que se examina a compatibilidade da lei com o Texto Maior: controle difuso e controle concentrado. O controle difuso, também denominado via de exceção, tem por escopo a subtração do indivíduo dos efeitos de uma lei inconstitucional; qualquer interessado pode suscitar a questão, em qualquer processo, em qualquer Juízo. Revela-se, portanto, um instrumento de garantia dos direitos subjetivos do indivíduo. Ampara-se, porém, de tal forma a lei que só por maioria absoluta dos membros dos tribunais decreta-se sua inconstitucionalidade ou a de ato do Poder Público. Essa regra vem inserida em todas as Constituições, exceção feita às de 1824 e 1891, que foram omissas a respeito" ("Ação Declaratória de Constitucionalidade", Ed. Saraiva, 1994, pp. 1/2).

A reiterada confusão - muitas vezes, a "conveniente" confusão provocada pelo Poder Público atingido na sua atuação inconstitucional - entre efeitos processuais da liminar e materialidade do direito deve ser, de vez, espancado para que não se macule o bom direito.

O aspecto nodal da questão reside no fato de que o controle abstrato de constitucionalidade ou concentrado implica a declaração pela Suprema Corte da constitucionalidade ou inconstitucionalidade de uma norma ou ato administrativo de caráter normativo, norma ou ato estes, cuja vigência e eficácia ficam suspensas, se a declaração decorre da medida liminar, e que são, ao final, afastados do universo jurídico quando da decisão definitiva pelo Pretório Excelso, se reconhece a inconstitucionalidade.

Ao contrário do controle difuso da norma, em que a relação jurídica em questão é examinada pelo Supremo, valendo sua decisão entre as partes do processo, no controle abstrato, a decisão da Suprema Corte, declarando que a inconstitucionalidade de determinada norma nasce com eficácia *erga omnes* e efeito vinculante<sup>2</sup>.

Discutiu-se se, no controle concentrado, tais efeitos seriam peculiares apenas às ações declaratórias de constitucionalidade, tendo em

---

2 Celso Ribeiro Bastos esclarece: "De fato, na construção da sistemática do controle da constitucionalidade das leis, houve, de forma claramente perceptível, a preocupação de dar ênfase à declaração de inconstitucionalidade de atos normativos, porque era este o vício que se urgia repelir, sobretudo em nome dos direitos individuais lesados. E foi por esta forma que surgiu o controle da constitucionalidade nos Estados Unidos, onde existe a necessidade da provocação da própria parte atingida pela lei, tida por inconstitucional.

A evolução posterior levou, como se sabe, o controle da seara do indivíduo para o campo do controle em tese, mas ainda assim a preocupação fundamental era detectar as inconstitucionalidades, embora não se possa negar que em toda propositura de uma ação de declaração de inconstitucionalidade pudesse advir uma confirmação da sua constitucionalidade. Todavia, isto era uma decorrência inevitável da não-possibilidade de detectar-se o vício apontado" ("Ação Declaratória de Constitucionalidade", ob. cit., p. 35).

vista a expressa menção feita pelo constituinte de que neste tipo de ação as decisões proferidas são dotadas de eficácia *erga omnes* e efeito vinculante, mas o exame mais aprofundado do dispositivo revela que o efeito vinculante e a eficácia *erga omnes* são inerentes ao controle concentrado por qualquer uma das formas admitidas pelo texto constitucional<sup>3</sup>.

Com efeito, se no controle difuso se exige - e não entro no mérito da razoabilidade ou não dessa intervenção do Legislativo - a participação do Senado Federal para que dê os respectivos efeitos à decisão judicial proferida pela Suprema Corte no exercício do controle difuso da constitucionalidade, decididamente, não teria sentido que no controle concentrado fosse obrigada a Suprema Corte a submeter-se à resolução do Senado para estender a sua decisão a todos os cidadãos submetidos à imputação normativa atingida<sup>4</sup>.

Em outras palavras, se o controle concentrado em que a Suprema Corte decide *in abstracto*, se provocado por ação direta de inconstitucionalidade, não implicasse a eficácia *erga omnes* e o efeito vinculante, à evidência, teriam a mesma conformação de um controle difuso, sequer declarando a "lei" entre as partes, sempre que o autor fosse entidade não-representativa de segmento da sociedade, mas do próprio Poder Público, como Procurador-Geral da República e até mesmo o Presidente da OAB, que é uma autarquia federal.

Nada obstante a referência constitucional expressa aludir somente a ação declaratória, há de se entender que implicitamente tais efeitos são ínsitos à direta de inconstitucionalidade, até porque as duas ações confi-

- 3 O § 2º do artigo 102 da Constituição Federal tem a seguinte dicção: "As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal, nas ações declaratórias de constitucionalidade de lei ou ato normativo federal, produzirão eficácia contra todos e efeito vinculante, relativamente aos demais órgãos do Poder Judiciário e ao Poder Executivo".
- 4 O inciso X do artigo 52 da Constituição Federal tem a seguinte dicção: "X. suspender a execução, no todo ou em parte, de lei declarada inconstitucional por decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal".

guram facetas complementares do mesmo fenômeno de salvaguarda judicial da lei suprema<sup>5</sup>.

Com efeito, sempre que não provida, a ação direta de inconstitucionalidade implica uma declaração de constitucionalidade, tendo os efeitos desta e não daquela. Por outro lado, sempre que não provida uma ação declaratória de constitucionalidade, ganha ela contornos de ação direta de inconstitucionalidade, porque seus efeitos são idênticos àqueles de uma declaração de inconstitucionalidade.

Desta forma, no controle concentrado, a eficácia é sempre *erga omnes*, assim como o efeito vinculante, não dependendo, tais decisões, de resolução senatorial para ganhar tal perfil cogente.

No controle difuso, não. Vale a decisão da Suprema Corte como sinalizadora para as instâncias inferiores, mas sem o aval do Senado, não ganha a universalidade das decisões em sede de controle abstrato. Vale entre as partes, mas não para todos, sequer vinculando a magistratura das instâncias inferiores a segui-la. Apenas as partes do processo estão vinculadas, de forma definitiva, no teor da decisão ofertada, exceção feita à hipótese de rescisória nos casos legais previstos<sup>6</sup>.

---

5 Gilmar Ferreira Mendes escreve: "Como observado, é possível que o Tribunal reconheça a improcedência da ação declaratória de constitucionalidade. Nesse caso, terá de declarar a inconstitucionalidade da norma, objeto da ação.

Em face dos termos expressos do texto constitucional, não subsiste dúvida de que a decisão de mérito - reconheça ela a constitucionalidade ou a inconstitucionalidade - é dotada de eficácia contra todos. Significa dizer que, declarada a inconstitucionalidade de uma norma, na ação declaratória de constitucionalidade, deve-se reconhecer, *ipso jure*, a sua imediata eliminação do ordenamento jurídico.

Eventual aplicação dessa norma após a declaração de inconstitucionalidade equivaleria à aplicação de cláusula inexistente" ("Ação Declaratória de Constitucionalidade", ob. cit., p. 98).

6 Edvaldo Brito explica: "Diz-se que é difuso o controle exercido por qualquer órgão do Poder Judiciário que, reconhecendo, no caso concreto, a ofensa à

À evidência, uma decisão do S.T.F. em controle difuso representa sólida manifestação do Poder Judiciário. Indiscutível sinalização na interpretação do bom direito, ofertando, tal orientação, mesmo no controle em concreto, a exegese a ser seguida pelos sujeitos à imputação normativa examinada. No controle difuso, agir em desacordo com a interpretação do Supremo Tribunal Federal é correr sérios riscos de insucesso judicial em pleitos apresentados, em face de a Máxima Corte oferecer, em suas decisões, a "segurança" jurídica que é um dos cinco direitos fundamentais do cidadão<sup>7</sup>.

Com eficácia *erga omnes* e efeito vinculante ou sem eles, representa a construção jurídica conformada pelo Supremo Tribunal Federal a correta exegese do bom direito, razão pela qual, sempre que, no controle difuso, decida a Suprema Corte em uma direção, magistrados e Tribunais passam, na grande maioria das vezes, a segui-la, independentemente da resolução senatorial, o mesmo ocorrendo com o Poder Público.

Como diz Hart, a lei é o que a Suprema Corte diz ser. E a decisão, seja no exercício do controle difuso, seja naquele do controle concentrado, é sempre a interpretação da Suprema Corte sobre a estruturalidade

---

Constituição, protege o direito subjetivo sob sua apreciação, afastando os efeitos da lei transgressora de referência a esse direito.

Essa lei, contudo, pode, como *norma origem* de uma outra cadeia de relações jurídicas, ser considerada aplicável" ("Ação Declaratória de Constitucionalidade", ob. cit., p. 46).

- 7 José Cretella Júnior lembra que: "Comentamos, neste livro, o ideal dos constituintes, expresso no Preâmbulo, de "assegurar o exercício dos direitos, sociais e individuais, como a segurança", repetindo-se, agora, no art. 6º, que "a Constituição assegura a inviolabilidade dos direitos concernentes à segurança". Nos dois passos da Constituição, podemos observar os vocábulos "assegurar a segurança", o que reflete a falta de cuidado com a linguagem e o estilo do diploma mais importante e significativo da Nação brasileira. *Garantir a segurança é, de fato, garantir o exercício das demais liberdades, porque a "vis inquietativa" impede o homem de agir*" (grifos meus) ("Comentários à Constituição de 1988", volume I, Ed. Forense Univer., 1989, p. 185).

da norma examinada, desde que decida sobre o direito material e não sobre questões procedimentais ou processuais, visto que estas, o mais das vezes, dizem respeito ao próprio Regimento do Sodalício<sup>8</sup>.

Em outras palavras, em nome da "segurança jurídica", um dos cinco fundamentos maiores dos direitos da cidadania e da ordem legal de um Estado, as decisões do Supremo Tribunal Federal sobre constitucionalidade, em sede de controle concentrado ou difuso, correspondem à correta interpretação do direito aplicável à sociedade, a ser seguida por todos<sup>9</sup>.

O direito material é o que resulta da exegese do Pretório Excelso, tenha a decisão eficácia *erga omnes* e efeito vinculante, em controle concentrado, ou careça desses efeitos porque proveniente do controle difuso. É a correta interpretação da norma vigente para o país, nenhuma outra interpretação sendo melhor.

É que, no direito brasileiro, não prevalece o princípio próprio do direito alemão pelo qual a norma declarada inconstitucional produzirá

---

8 Hart ensina: "A supreme tribunal has the last word in saying what the law is and, when it has said it, the statement that the court was wrong has no consequences within the system: no one's rights or duties are thereby altered. *The decision may, of course, be deprived of legal effect by legislation, but the very fact that resort to this is necessary demonstrates the empty character, so far as the law is concerned, of the statement that the court's decision was wrong. Consideration of these facts makes it seem pedantic to distinguish, in the case of a supreme tribunal's decisions, between their finality and infallibility. This leads to another from of the denial that courts in deciding are ever bound by rules: "The law (or the constitution) is what the court say it is"* (grifos meus) ("The concept of Law", Ed. Clarendon Law Series, Oxford University Press, New York, 1961, p. 138).

9 O artigo 5º, *caput* da Constituição Federal tem a seguinte dicção: "Art. 5º - Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes" (grifos meus).

efeitos de constitucionalidade até sua declaração, podendo mesmo, a Corte Constitucional, prorrogar eficácia de constitucionalidade à norma inconstitucional por tempo determinado, a fim das estruturas jurídicas adaptarem-se à nova exegese superior<sup>10</sup>.

No Brasil, a norma substantiva ou é constitucional ou é inconstitucional. Se inconstitucional, o vício uma vez declarado atinge a norma na própria estruturalidade de origem, isto é, ela é inconstitucional desde seu nascimento. Se um "imposto" for tido por inconstitucional, é como se nunca tivesse tido a conformação de tributo, mesmo que, por variadas razões, aquela quantia integrada ao patrimônio público jamais venha a ser repetida<sup>11</sup>.

---

10 Gilmar Ferreira Mendes lembra que: "A lei orgânica do *Bundesverfassungsgericht* (Corte Constitucional federal alemã) disciplina as decisões para cada tipo de processo. A decisão, todavia, não é determinada pelo tipo do processo, mas pelo objetivo visado. Nos processos de controle de normas propriamente ditos, tem a decisão a mesma natureza, independentemente de se tratar de uma decisão no processo de controle abstrato, concreto ou de processo de recurso constitucional (*Verfassungsbeschwerde*). As decisões proferidas em processo de controle de normas são publicadas no Diário Oficial e têm efeito vinculante (*Bindungswirkung*) força de lei (*Gesetzeskraft*) (Lei de *Bundesverfassungsgericht*, § 31), (1) e (2).

Além da declaração de nulidade, prevista no § 78 da Lei Orgânica da Corte Constitucional, e da interpretação conforme a Constituição, utilizada já no começo de sua judicatura, desenvolveu o Tribunal outras variantes de decisão.

Às vezes, reconhece o Tribunal que a situação é ainda constitucional ou não é "ainda inconstitucional" e vincula essa decisão com o "apelo ao legislador" para que, dentro de um determinado prazo, proceda à correção dessa situação. Em outros casos, limita-se o Tribunal a reconhecer a inconstitucionalidade sem pronunciar a nulidade" ("Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas", nº 4, Ed. Revista dos Tribunais, 1993, p. 7).

11 O artigo 97 do CTN tem a seguinte dicção: "Art. 97. Somente a lei pode estabelecer: I - a instituição de tributos, ou a sua extinção; II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos arts. 21, 26, 39, 57 e 65; III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal,

A estruturalidade da norma, no direito brasileiro, ou tem desde sua origem perfil constitucional ou, desde a origem, possui a mácula do vício maior de uma norma, que é sua desconformidade com a Constituição.

Por esta razão é que o Supremo Tribunal Federal, ao declarar uma norma inconstitucional, por força do princípio da segurança jurídica, no controle difuso ou concentrado, com efeito vinculante e eficácia *erga omnes* ou não, sempre exterioriza a correta interpretação do direito, sinalizando ou obrigando aqueles que estão sujeitos à sua interpretação, a segui-la, visto que, mesmo no controle difuso, indica, a Suprema Corte, que se as questões versando a mesma matéria lá chegaram, sem falhas processuais, será aquela a sua orientação<sup>12</sup>.

---

ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do art. 52, e de seu sujeito passivo; IV - a fixação da alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos arts. 21, 26, 39, 57 e 65; V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas; VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

§ 1º. Equipara-se à majoração do tributo a modificação da sua base de cálculo, que importe em torná-lo mais oneroso.

§ 2º. Não constitui majoração de tributo, para os fins do disposto no inc. II deste artigo, a atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo".

- 12 Hugo de Brito Machado lembra: "Questão tormentosa tem sido a pertinente aos efeitos da decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal, proferida em ação direta declaratória de inconstitucionalidade. Tanto no que diz respeito ao aspecto temporal, como no que concerne à vinculação dos demais órgãos do Judiciário, e em especial, aos órgãos da Administração.

Manifestou-se já o Supremo Tribunal Federal no sentido da produção de efeitos contra todos e para o passado. "A declaração de inconstitucionalidade de uma lei alcança, inclusive, os pretéritos com base nela praticados, eis que o reconhecimento desse supremo vício jurídico, que inquina de total nulidade os atos emanados do Poder Público, desampara as situações constituídas sob sua égide e inibe - ante a sua inaptidão para produzir efeitos jurídicos válidos - a possibilidade de invocação de qualquer direito. A declaração de inconstitucionalidade em tese encerra um juízo de exclusão, que fundado numa competência de rejeição deferida ao Supremo Tribunal Federal, consiste em remover do ordenamento positivo a manifestação estatal válida

Tão longa introdução se fazia necessária para distinguir, no controle difuso ou concentrado, o peso da eficácia *erga omnes* e do efeito vinculante, de um lado, e o da declaração do direito material, de outro, versando sobre a constitucionalidade ou não de uma norma ou ato administrativo de perfil produtor de direito.

Ainda dois outros aspectos relevantes merecem reflexão.

O primeiro diz respeito à liminar concedida no processo cautelar da ação direta de inconstitucionalidade. Por ser da natureza dessa medida garantir os efeitos definitivos da ação - visto que no processo cautelar garante a liminar a utilidade do provimento decorrente de prestação jurisdicional principal, ao contrário da liminar em mandado de segurança, que garante o próprio direito lesado ou ameaçado - tem o S.T.F. entendido desde a Representação 1391/CE, que os efeitos da liminar são *ex nunc* e não *ex tunc*"<sup>13</sup>.

---

e desconforme ao modelo plasmado na Carta Política, com todas as conseqüências daí decorrentes, inclusive a pela restauração de eficácia das leis e das normas afetadas pelo ato declarado inconstitucional" ("Ação Declaratória de Constitucionalidade", ob. cit., p. 113).

13 Escrevi: "No mandado de segurança, a liminar objetiva assegurar um direito violado ou prestes a ser violado por ameaça claramente detectada. É uma garantia processual inscrita na Constituição e, por esta razão, com um poder aplicacional superior, visto que a lei ordinária não pode, a meu ver, impor condições restritivas à sua utilização. Já na ação cautelar, a liminar, embora também relevante, objetiva tão-somente garantir a ação principal, isto é, assegurar àquele que pretende discutir direito de que se julga titular, que corre o risco de perecer, se a tramitação do processo principal, sem outra garantia, tornar de nenhuma eficácia a decisão final.

Protege, pois, a medida liminar, no mandado de segurança o próprio direito violado ou ameaçado, protegendo o direito à ação para resultado eficaz, a liminar em medida cautelar. Por outro lado, o mandado de segurança é garantia de nível hierárquico superior, pois as suas regras básicas estão expostas no próprio texto constitucional.

Em face desta conformação jurídica, entendo que muitos dos efeitos decorrentes da concessão ou cassação de liminares são distintos pela natureza diversa das ações e dos objetivos propostos na concepção de ambos

À primeira vista, poder-se-ia admitir, numa aproximação menos avisada, que tais efeitos permitiriam a existência de uma dupla interpretação, semelhante ao direito alemão, isto é, de que a norma seria constitucional e inconstitucional, sendo constitucional até a decretação de sua suspensão e inconstitucional a partir dela. Seria uma espécie de norma material hermafrodita, com duplo e simultâneo perfil de constitucionalidade e inconstitucionalidade, durante a vigência da liminar<sup>14</sup>.

os institutos.

Assim, entendendo que, em mandado de segurança, a imperatividade constitucional não pode admitir qualquer restrição à garantia que vier a ser outorgada pela concessão da liminar, visto que é claro o constituinte dizer, no inciso LXIX do art. 5º, que: "Conceder-se-á mandado de segurança para proteger direito líquido e certo, não amparado por *habeas corpus* ou *habeas data*, quando o responsável pela ilegalidade ou abuso de poder for autoridade pública ou agente de pessoa jurídica no exercício de atribuições do Poder Público" ("Caderno de Pesquisas Tributárias", nº 19, co-ed. CEEU/Resenha Tributária, 1994, pp. 2/4).

- 14 Gilmar Ferreira Mendes escreve: "No modelo tedesco, as conseqüências da declaração de inconstitucionalidade sem a pronúncia da nulidade não podem ser inferidas diretamente da Lei do *Bundesverfassungsgericht*. Apenas no âmbito do Direito Penal teve o legislador o cuidado de disciplinar expressamente essas conseqüências. Nos termos do § 79, (1), do referido diploma, é admissível a revisão da sentença penal condenatória fundada em lei declarada nula ou compatível com a Lei Fundamental. Essa disposição demonstra que o legislador partiu da idéia de que a lei inconstitucional - mas não-nula - não deve mais ser aplicada, sendo ilegítimos os atos singulares (sentença penal condenatória) praticados com base no diploma inconstitucional.

Pode-se depreender das primeiras decisões que o Tribunal considerava admissível a aplicação provisória da lei que teve a sua inconstitucionalidade declarada. Uma posição definitiva sobre a questão somente foi tomada na decisão relativa à nacionalidade dos filhos provenientes dos chamados "casamentos mistos", na qual *Bundesverfassungsgericht* houve por bem equiparar, no concernente à aplicação subsequente da lei inconstitucional, a declaração de inconstitucionalidade sem a pronunciada nulidade à declaração de nulidade.

Segundo o entendimento firmado nessa decisão, a lei simplesmente inconstitucional (*unvereinbar*), mas que não teve a sua nulidade

Em outras palavras, numa visão mais apressada, aquela decisão tem sido interpretada *como se a norma material - não a processual - fosse constitucional e inconstitucional no tempo, valendo sua constitucionalidade anterior na plenitude até a declaração de sua inconstitucionalidade*<sup>15</sup>.

Meridianamente, não foi isto que a Suprema Corte decidiu naquela ocasião.

O que tem decidido a Suprema Corte, nas liminares concedidas contra o Poder Público no processo cautelar de ações diretas, é que a liminar suspende a eficácia e a vigência da norma, mas não desconstitui ainda as relações jurídicas *constituídas e completadas*. Em outras palavras, as relações jurídicas já constituídas, à luz de um direito tido por constitucional, não serão desconstituídas por força da medida liminar, mas apenas pela decisão definitiva ou pela discussão em sede de controle difuso.

Se a mera suspensão da vigência e eficácia da norma com efeitos *ex nunc* exteriorizasse a constitucionalização desta norma no tempo

---

pronunciada, não mais pode ser aplicada. Uma exceção a esse princípio somente seria admissível se da não-aplicação pudesse resultar vácuo jurídico intolerável para a ordem constitucional" ("Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas", nº 3, Ed. Revista dos Tribunais, 1993, p. 31).

15 A ementa do acórdão é a seguinte: "Representação nº 1.391/CE. (Questão de Ordem). (Tribunal Pleno). (Liminar na RTJ 121/904).

Relator para o acórdão: O Sr. Ministro Moreira Alves.

Representante: Procurador-Geral da República.

Representados: Governador e Assembléia Legislativa do Estado do Ceará.

Representação de inconstitucionalidade. Questão de ordem.

A eficácia da liminar, que, em representação de inconstitucionalidade, suspende a vigência da lei argüida como inconstitucionalidade, é tão-somente *ex nunc*, operando, portanto, a partir do momento em que o Supremo Tribunal Federal a defere.

Questão de ordem que se decide com a declaração de que é *ex nunc* a eficácia de liminar concedida em representação de inconstitucionalidade" ("Revista Trimestral de Jurisprudência", vol. 124, 1988, p. 80).

pretérito, atingido estaria o próprio direito à discussão da relação jurídica conformada pela norma, via controle difuso, visto que ao declarar, o Supremo Tribunal Federal, a norma inconstitucional, para o futuro, *consolidaria* a sua constitucionalização da norma para o tempo pretérito, aberração inadmissível no direito pátrio<sup>16</sup>.

E, à nitidez, fosse correta esta exegese, a eficácia *ex nunc* e o efeito vinculante teriam, de forma absoluta, assegurado a inconstitucionalidade futura, vedando ao Poder atuar de acordo com a norma, e garantindo ao Poder Público a constitucionalidade pretérita, sem qualquer direito do cidadão, seja via controle difuso, seja pela negativa de cumprimento de lei ou ato não-constitucional, de opor-se à norma tida por violadora da lei suprema<sup>17</sup>.

---

16 Nagib Slaibi Filho lembra as diversas formas de controle de constitucionalidade adotadas pelo Direito Brasileiro: "Resta observar, ainda, que o controle judicial poderá ser exercido na instância administrativa, quando realizado por seus órgãos integrantes da Administração Pública; no exercício de tal controle administrativo, estará o órgão submetido aos padrões comuns, sem a autoridade do exercício da função jurisdicional. Em decorrência, temos que o controle judicial da constitucionalidade das leis e dos atos normativos poderá ser realizado nos seguintes planos: a) jurisdicional, e aí de forma incidental, no julgamento das causas contenciosas em que o órgão judicial atua com imparcialidade; b) administrativo, em que o órgão judicial, ou vinculado ao Poder Judiciário, atua com a finalidade de satisfação de interesse público, cuja guarda lhe foi confiada pela ordem jurídica. Distingue-se de a) porque o órgão, aí, atua com impessoalidade, mas não com imparcialidade. Note-se que não se pode confundir os conceitos de "impessoalidade", encontrado no art. 37, com o de "imparcialidade", característica da magistratura, como se depreende do art. 95. A Administração Pública é impessoal e parcial, porque atua com a finalidade de satisfazer o interesse público, exibindo supremacia sobre a outra parte da relação jurídico-administrativa; c) legislativa anômala, como nos casos das ações de constitucionalidade" ("Ação Declaratória de Constitucionalidade", Ed. Forense, 1994, p. 74).

17 Rogério Lauria Tucci e José Rogério Cruz e Tucci ensinam: "Estatuindo a nova Constituição da República, no art. 5º, XXXV, que "a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito", manteve, na

Nada seria tão ilógico quanto ofertar esta visão de hermafroditismo jurídico, com dupla conformação da norma, a de ser e não ser constitucional no tempo.

Há, portanto, que distinguir os dois efeitos da liminar, ou seja, o primeiro de suspender a vigência e eficácia da norma a partir daquele momento e o segundo, o de considerar aquela norma inconstitucional desde o início, não se admitindo existência ou não do vício, à luz do enfoque temporal.

E, à nitidez, se há suspensão da eficácia e vigência *ex nunc*, a desconstituição de situações definitivas só se dará após a decisão definitiva na ação principal.

O que em nenhum momento, em face dos elementos atrás apresentados, pode-se admitir, é a complementação de relação ainda não

---

esteira das precedentes, a assunção, pelo Estado, do monopólio da distribuição de Justiça.

Essa, aliás, é a regra imemorial, como já evidenciavam os romanos, ao asseverar que "não deve ser permitido a um particular fazer justiça a si mesmo, isto é, fazer o que não é permitido senão ao magistrado, pela autoridade pública que seu cargo lhe dá; pois, se assim não fosse, não resultariam senão desordens e violências".

E, assim sendo, proibida a justiça de mão própria, individualmente, pelos membros da comunhão social, assume o Estado, de modo correlato - como explica Hugo Alsina -, a respectiva administração, derivando do correspondente dever a ação (a que se identifica o exercício do direito de pleitear a definição ou a proteção de outro direito - direito subjetivo material) e a jurisdição, "em que se consubstancia o poder conferido a determinados agentes estatais para solucionar os conflitos de interesses que lhes sejam submetidos à apreciação, assim também para fazer cumprir suas próprias resoluções".

Ora, o direito que se exerce mediante a ação (ação da parte) é, como visto, o direito à jurisdição, conferido, no dispositivo transcrito, abstrata, *genérica e incondicionadamente*, a todos os integrantes da coletividade" (grifos meus) ("Constituição de 1988 e Processo", Ed. Saraiva, 1989, pp. 90/91).

definitivamente constituída ou completada, após o julgamento da medida cautelar em sentido contrário<sup>18</sup>.

Neste ponto, há de se considerar uma dupla face do mesmo assunto.

Se, à luz do direito tido por inconstitucional, tiver sido relação jurídica constituída e completada, nem por isto, em sede de controle difuso de constitucionalidade, estará o prejudicado pela constituição impedido de contestar tal situação, correndo o processo judicial seu caminho normal para que se manifeste o Poder Judiciário sobre a materialidade do direito para o que há de se levar em consideração - sem ainda estar obrigado de forma vinculada - a sinalização da Suprema Corte<sup>19</sup>.

---

18 Mesmo que a situação fosse *constituída e completada* caberia ação rescisória, pois se a incidência é inconstitucional não se aplica a Súmula 343 do Pretório Excelso. Theotônio Negrão ensina: "Art. 485:22. Súmula 343: "Não cabe ação rescisória por ofensa à literal disposição de lei, quando a decisão rescindenda se tiver baseado em texto legal de interpretação controvertida nos tribunais".

Inversamente, se a controvérsia jurisprudencial somente se instaurou posteriormente ao acórdão rescindendo, pode a ação ser julgada procedente (RTJ, 97/19).

"A Súm. 343 tem aplicação quando se trata de texto legal de interpretação controvertida nos Tribunais, *não porém, de texto constitucional*" (RTJ 108/1369). Neste sentido: RTJ 114/361, 125/267, JTA 104/374. Menos explícito: RTJ 101/207".

19 Roberto Rosas admite, na linha da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, até uma rescisória para situações definitivamente constituídas e completadas ao dizer sobre a Súmula 343: "Este texto não aplica quando controvérsia for em relação a texto constitucional (RE nº 101.114/DF - DJ. 10.02.84 - Rel. Min. Rafael Mayer). Descabe a rescisória quando a decisão rescindenda foi proferida segundo a jurisprudência dominante na época (AR 957-RTJ 104/944). Se a jurisprudência alterou-se quando do julgamento do Recurso Extraordinário, viável a divergência. Entretanto, se a decisão recorrida foi prolatada em ação rescisória, não será possível o provimento para prevalecer a jurisprudência atual (Ag. 88.486 - Rel. Min.

Se, todavia, a relação jurídica não tiver sido definitivamente constituída e completada, à evidência, não poderá o Poder Público tentar completá-la sob a alegação de que a eficácia da medida vale para o futuro, e que a norma que lastreou seu pedido seria constitucional para o passado.

Nesta hipótese, à evidência, poderá o Poder Público ser tido por litigante de má-fé, visto que pretende completar uma relação jurídica - ainda não-constituída ou completada - lastreada em norma tida por inconstitucional pela Suprema Corte, isto é, pretende exigir o cumprimento de uma norma tida por inconstitucional, no seu aspecto material<sup>20</sup>.

Visualizo, com notável clareza, uma nítida distinção entre a norma tida por inconstitucional *ex tunc* e os efeitos da liminar sobre as relações constituídas e completadas que são *ex nunc*, sem prejuízo de sua contestação, via controle em concreto.

Cristalinamente, todavia, relação jurídica não-constituída ou não-completada à luz do direito pretérito, não poderá, após a decretação da inconstitucionalidade de norma, mesmo em sendo de medida liminar, ser constituída ou completada, como se vigente fosse ainda aquele direito<sup>21</sup>.

---

Aldir Passarinho - RTJ 110/1.072). Recentemente, a Súmula tem sido aplicada (AR 1.124 - Rel. Min. Francisco Rezek - RTJ 110/487)" ("Direito Sumular", 4ª ed., Ed. Revista dos Tribunais, 1989, p. 144).

20 Tércio Sampaio Ferraz Júnior faz menção à: "Dissemos que a efetividade é uma qualidade da norma que exprime uma relação de adequação do seu aspecto-cometimento e do seu aspecto-relato (possibilidade de obediência). Validade, por sua vez, é uma qualidade internormativa que exprime a relação de imunização entre o aspecto-relato da norma imunizante e o aspecto-cometimento da norma imunizada (possibilidade de exigência). Pois bem, a imperatividade é uma qualidade igualmente pragmática da norma, que exprime uma relação entre o aspecto-cometimento de uma norma e o aspecto-cometimento de outra" ("Teoria da Norma Jurídica", Ed. Forense, 1978, p. 127). Ora, exigir o imposto instituído por norma inválida, inefetiva e sem imperatividade é violentar o equilíbrio das relações jurídicas em um Estado Democrático de Direito.

21 Francisco Rezek, ao permitir o direito amplo ao controle difuso e a contestação da materialidade da norma, que é colocada à discussão no

Não há como confundir a estruturalidade da norma, que é ou não constitucional *ex tunc*, com a suspensão de sua vigência e eficácia, que se dá só para estes efeitos *ex nunc*.

O outro aspecto diz respeito ao artigo 166 do CTN e a Súmula 71 e 546. Nada obstante o meu inconformismo com os três enunciados, que consagram o princípio da ilegalidade eficaz, nas ações de restituição de tributos, como princípio tão importante como o da legalidade, pois garante o Erário ficar com o indevido, sempre que não provar ter o contribuinte de direito, tido prejuízo ou estar autorizado a repetir, é fundamental que se diga que apenas vale para ações de repetição<sup>22</sup>.

---

Pretório Excelso por controle concentrado, diz: "No que concerne ao essencial, que é a questão de saber se a entrega pela Constituição emendada, dessa responsabilidade ao Supremo Tribunal Federal causa algum dano ao conceito de função jurisdicional depreensível da carta, tal como originalmente concebida: não compartilho esse ponto de vista. Não acho tampouco - e desde quando estudávamos o tema de advocatária, deixei isso expresso - que se arranhe o princípio do juiz natural senão quando se promove o arrebatamento *ad latus* de determinado feito; nunca na hipótese de ascensão vertical" ("Ação declaratória de Constitucionalidade", ob. cit., pp. 207/208).

22 Escrevi: "Pela lei nacional, portanto, são sujeitos passivos apenas o contribuinte e o responsável. Ora, o artigo 166 é dispositivo que colide com todos os harmônicos princípios acima expostos, na medida em que garante possa exigir o sujeito ativo "tributo ilegal" e dele se apropriar, definitivamente, pela ocorrência de hipótese capaz de albergar-se em dispositivo vedador de sua repetição.

Com efeito, o artigo 166 do CTN consagra o princípio da ilegalidade tributária como fonte de receita do sujeito ativo, gerando - para a maior parte dos tributos - condição de impossível repetição.

De início, cria o dispositivo, a figura inexistente no direito brasileiro do "contribuinte de fato", isto é, aquele contribuinte que teoricamente suportaria encargo indefinível, em violenta contradição com o disposto no artigo 121 do CTN que não o reconhece, nem hospeda.

Tal contribuinte, por outro lado, sobre não ser definido pelo dispositivo em questão, seria um "contribuinte castrado", já que, teoricamente, seria o titular do direito, mas não o poderia exercer diretamente. Vale dizer, seria um

Em nenhum momento, o Supremo Tribunal Federal ou o artigo 166 autorizam o Estado a exigir tributo, considerado indevido pela Suprema Corte, após tal declaração, de contribuinte que não o tenha recolhido, por força dos referidos dispositivos.

Em outras palavras, o contribuinte de direito que assumiu o risco de não pagar um imposto indireto ou real, por entender inconstitucional a sua exigência, não poderá ser obrigado a recolhê-lo, após a decretação de inconstitucionalidade, sob a alegação de que, por ser o tributo indevido, o contribuinte de fato suportou o ônus.

Pelo referido dispositivo e pelas Súmulas do Supremo Tribunal Federal, não pode o contribuinte repetir, mas também não pode o Estado exigir "tributo indevido", porque não é tributo e o princípio da estrita

---

contribuinte capaz de impedir a repetição de indébito, mas não um contribuinte capaz de repetir.

Cria, em decorrência, o princípio da imoralidade tributária, princípio apenas possível de ser vivido pelo Estado. O Estado passa a monopolizar o direito de ser torpe e injurídico, na medida que imponha tributo indevido e se negue a restituí-lo a quem o recolheu, sob a alegação de que não ele, mas o terceiro, que teoricamente o suportou, seria o único que poderia ser titular no direito de iniciar o procedimento, por outorga de autorização.

Alberga, finalmente e de forma pragmática, o efetivo impedimento a que este terceiro possa autorizar, na maior parte das operações, em que o documental tenha sido passado diretamente ao consumidor, sem sua qualificação, como da grande maioria das vendas a varejo, com o que o artigo é materialmente proibitivo de qualquer repetição no concernente a determinados tributos, como o ICM.

Ora, à evidência, tal monumento aos princípios da ilegalidade e torpeza tributária, pela qual o Estado pode ficar com o tributo indevido e pode se opor "presumível enriquecimento ilícito" sob a alegação de que o privilégio de "enriquecer-se ilicitamente é apenas seu", é algo que não se insere no sistema tributário brasileiro regido pelos princípios da estrita legalidade e tipicidade fechada" ("Cadernos de Pesquisas Tributárias", nº 8, Ed. Resenha Tributária, 1983, pp. 160/163).

legalidade impede que alguém seja obrigado a recolher o que não deve por lei<sup>23</sup>.

Se prevalecesse tal exegese, o princípio da ilegalidade eficaz - que prevalece para as ações de restituição - seria muito mais relevante que o da legalidade, visto que poderia, o Poder Público, criar tantas leis inconstitucionais quantas quisesse em matéria tributária, com a certeza de que sempre poderia receber qualquer "tributo indevido" até a decisão final do exame de constitucionalidade pela Suprema Corte, sem qualquer espécie de responsabilidade e com a certeza de que não seria obrigado a repetir!!!<sup>24</sup>

23 As Súmulas 71 e 546 têm a seguinte dicção, respectivamente: "Embora pago indevidamente, não cabe restituição de tributo indireto"; "Cabe a restituição do tributo pago indevidamente, quando reconhecido por decisão, que o contribuinte *de jure* não recuperou do contribuinte de facto o *quantum* respectivo".

24 Tarcísio Neviani ensina: "Como por outro lado, é possível rebelar-se contra a lei iníqua, mas não é possível ignorá-la como se não existisse, parece-me oportuno atentar para o fato de que o artigo 166 do CTN tem sua aplicação condicionada à prova de que o contribuinte repetente do indébito tenha suportado o inerente encargo financeiro. A meu ver, esta prova se esgota com a exibição do recibo ou comprovante de pagamento do tributo indevido. Quem paga, suporta o ônus financeiro do montante pago. Quem paga tributo indevido, obviamente lhe suporta o ônus financeiro. A transferência desse ônus a terceiro é fato estranho à relação jurídico-tributária, fato não considerado pelo artigo 4º do CTN como caracterizador da natureza jurídica do tributo. Assim sendo, se a transferência do ônus financeiro a terceiro se houver de admitir como matéria de defesa do erário, que caiba a este o ônus da prova da transferência desse ônus. Fora daí há quebra de todos os princípios de justiça, há a criação de novo e odioso privilégio para a Fazenda Pública que, devendo provar em sua defesa, pretende, absurdamente, que a prova seja feita por aquele a quem não aproveita... O artigo 166 abandona os pressupostos científicos do Direito Tributário, quando exige que o repetente se faça autorizar pelo terceiro a que o ônus financeiro do tributo teria sido transferido para repetir o indébito. Isto equivale a inserir na relação jurídico-tributária um elemento que ela contém; é quebrar a sistemática do Direito Tributário em um dos seus aspectos estruturais e essenciais" ("Caderno de Pesquisas Tributárias", nº 8, ob. cit., pp. 318/319).

As duas súmulas e o artigo 166 do Código Tributário Nacional, por enquanto, protegem, se não configuradas as hipóteses mencionadas, o Erário de restituir, mas não o autoriza a exigir de quem não pagou aquilo que não é devido, exatamente por não ser devido.

Há que se considerar, finalmente, que desde a vigência da Constituição de 1988, jamais o Supremo Tribunal Federal revogou liminar concedida contra o Poder Público em ação direta de inconstitucionalidade, visto que, ao decidir sobre a liminar, em todas as questões, entra em profundidade na discussão do mérito, hospedando, na exegese, muito mais do que apenas a fumaça do bom direito.

Não se deve esquecer que, ao conceder a medida liminar, como já referiram diversos ministros daquela Casa Suprema, repetidas vezes, têm eles plena consciência de que uma mudança de orientação no julgamento final trará prejuízo irreversível para o Poder Público, de tal forma que apenas a concedem quando estão plenamente convencidos da inconstitucionalidade da norma<sup>25</sup>.

---

25 E em ocorrendo a confirmação no julgamento final, o efeito vinculante seria *ex tunc*, confirmando a materialidade da norma, cuja inteligência na linha da liminar é *ex tunc*, desde sua concessão. Carlos Mário Velloso esclarece: "Em trabalho recente, a respeito do qual tivemos a oportunidade de discutir, o Ministro Rezek e eu, Eduardo Garcia de Enterría, que é considerado um dos maiores constitucionalistas europeus, apesar de ter escrito muito mais sobre Direito Administrativo - Enterría, de uma feita, me disse que assim procedeu porque não podia escrever sobre Direito Constitucional no Governo de Franco, mas que, restaurada a democracia em Espanha, pôde então retomar ao trabalho em torno do Direito Constitucional - em trabalho recente (Controle de Constitucionalidade na Europa, RDP, 84:5) Garcia de Enterría dá notícia de que os Tribunais Constitucionais europeus caminham em direção ao sistema de controle americano, que tem base no princípio da supremacia constitucional, procurando adotar o efeito vinculante para a decisão. O Sr. Ministro Moreira Alves acabou de apontar, em aparte, esse efeito das decisões do Tribunal Constitucional Federal da Alemanha. Essas questões, hoje, não têm sabor de novidade, já que a eficácia *erga omnes* e o efeito vinculante das decisões são procurados como aperfeiçoamento do sistema judicial" ("Ação Declaratória de Constitucionalidade", ob. cit., p. 233).

Isto posto, entendo que, em todas as relações jurídicas não definitivamente constituídas ou completadas, têm os contribuintes o direito de não se submeter a qualquer exigência posta pelos Poderes Públicos. Nas defesas administrativas, judiciais ou nos parcelamentos obtidos, não mais estão obrigados a pagar qualquer tributo, mesmo em havendo parcelamento, sendo, os próprios parcelamentos, indevidos, na medida em que estar-se-ia exigindo a título de tributo o que não é "tributo" e tal inconstitucionalidade, se declarada pelo Supremo Tribunal Federal, cria barreira intransponível pelos diversos Erários. E não pode sequer, o Estado, pelo princípio da moralidade pública, exigir "tributo" indevido, risco de ser tido por litigante de má-fé e praticarem, seus servidores, crime de excesso de exação<sup>26</sup>.

Em relação aos pagamentos já efetuados, embora a eficácia da liminar concedida seja *ex nunc*, nada impede que seja proposta, de imediato, ação de repetição de indébito, na medida em que um dos pressupostos para sua proposição é a demonstração de que suportou o ônus do "tributo", cabendo apenas nesta hipótese a demonstração de prejuízos.

Em face da inconstitucionalidade da exigência, o próprio retardamento do Estado em devolver o que cobrou indevidamente, entendendo ferir o princípio da moralidade pública e as relações de respeito à lei que deve haver entre Fisco e contribuinte, visto que quando o contribuinte não paga o devido, pode ser até criminalizado, não se justificando que nada ocorra quando os agentes do Poder Público não devolvem o que recolheram indevidamente<sup>27</sup>.

---

26 O art. 37, *caput* da Constituição Federal tem a seguinte dicção: "A administração pública direta, indireta ou fundacional, de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, *moralidade*, publicidade e, também, ao seguinte: ..." (grifos meus).

27 Hely Lopes Meirelles lembra que: "O certo é que a moralidade do ato administrativo, juntamente com a sua legalidade e finalidade, constituem pressupostos de validade, sem os quais toda atividade pública será ilegítima. Já disse notável jurista luso - Antônio José Brandão - que "a atividade dos

Sendo, pois, o princípio da "moralidade pública", o mais relevante princípio que rege a Administração Pública, repito não há como justificar qualquer retardamento do Poder Público em devolver o indevidamente arrecadado, posto que, quando não recebe aquilo a que tem direito, em face da legislação vigente, parte, inclusive, para a criminalização do contribuinte<sup>28</sup>.

---

administradores, além de traduzir a vontade de obter o máximo de eficiência administrativa, terá ainda de corresponder à vontade constante de viver honestamente, de não prejudicar outrem e de dar a cada um o que lhe pertence - princípios de direito natural já lapidarmente formulados pelos juristas romanos. À luz dessas idéias, tanto infringe a moralidade administrativa o administrador que, para atuar, foi determinado por fins imorais ou desonestos, como aquele que desprezou a ordem institucional e, embora movido por zelo profissional invade a esfera reservada a outras funções, ou procura obter mera vantagem para o patrimônio confiado à sua guarda. Em ambos os casos, os seus atos são infiéis à idéia que tinha de servir, pois violam o equilíbrio que deve existir entre todas as funções, ou, embora mantendo ou aumentando o patrimônio gerido, desviam-no do fim institucional, que é o de concorrer para a criação do bem-comum" ("Direito Administrativo Brasileiro", 15ª edição, Revista dos Tribunais, 1990, p. 80).

28 José Cretella Jr. escreve: "Os romanos que entrelaçavam o ético e o jurídico (cf. Celso: "Ut eleganter Celsus definit, ius est ars boni et aequi". Digesto, I, 1, pr. e § 1º. Paulo: "Non omne quod licet honestum est". Digesto, 50, 17, 144, 1. Ulpiano: "Iuris praeceptum sunt haec: honeste vivere, alterum non laedere, suum cuique tribuere". Institutas, I, 13 e Digesto, I, 1, 1), sabiam, no entanto, os limites dos dois campos, embora soubessem que na zona cinzenta tangenciavam inúmeras vezes. A mais autorizada doutrina francesa (cf. Maurice Hauriou, Précis de droit administratif et de droit public, 11ª ed., Paris, 1927, Ed. Sirey, p. 376; Georges Vedel, Droit administratif, 5ª ed., Paris, 1973, Presses Universitaires de France, pp. 610-611; Jean Rivero, Droit administratif, 11ª ed., Paris, 1985, Ed. Dalloz, p. 264) coloca em grande evidência a moralidade, como regra que deve orientar o administrador" ("Comentários à Constituição de 1988", IV, Forense Universitária, 1991, 1ª ed., p. 2145).

## Capítulo X

### **AÇÃO CÍVEL PÚBLICA NÃO É VEÍCULO PROCESSUAL PARA CONTESTAR A LEGALIDADE DE TAXAS**

Reza o artigo 129, inciso III da Constituição Federal que, entre as funções institucionais do Ministério Público, encontra-se a de:

"III. promover o inquérito civil e a ação civil pública, para a proteção do patrimônio público e social, do meio ambiente e de outros interesses difusos e coletivos".

Como se percebe, apenas de interesses difusos e coletivos cuidou o constituinte no que toca à propositura de ação civil pelo Ministério Público<sup>1</sup>.

---

1 José Cretella Jr., na mesma linha, comenta o dispositivo: "Além de ser parte legítima para promover, privativamente, a ação penal pública, na forma da lei, a regra jurídica constitucional atribui ao Ministério Público legitimação para a propositura de ações civis, previstas no art. 129, quando credencia, por exemplo, o órgão ministerial a promover a ação civil pública para a proteção do patrimônio público e social, bem como do meio ambiente e de outros interesses difusos e coletivos. Do mesmo modo, o texto reconhece legitimação do Ministério Público para defender, em juízo, os direitos das populações indígenas.

Conforme esclarece o processualista Barbosa Moreira (cf. Ensaios e pareceres de direito processual civil, Rio de Janeiro, Ed. Borsoi, 1971, "Apontamentos para um estudo sistemático da legitimação extraordinária", p. 59), "legitimação é a coincidência entre a situação jurídica de uma pessoa,

O § 1º do referido artigo não inibe que terceiros sejam legitimados para essa espécie de ação, limitados, todavia, às mesmas hipóteses em que se legitima o Ministério Público, o que vale dizer, outros legitimados apenas podem propor ações civis públicas referentes a interesses difusos e coletivos a serem defendidos. Tem, o parágrafo, a seguinte dicção:

"§ 1º. A legitimação do Ministério Público para as ações civis previstas neste artigo não impede a de terceiros, nas mesmas hipóteses, segundo o disposto nesta Constituição e na lei" <sup>2</sup>.

Por fim, no inciso IX do supracitado artigo, há referência ao alargamento, por lei ordinária, das funções do Ministério Público, desde

---

tal como resulta da postulação formulada perante o órgão judicial, e a situação legitimamente prevista na lei para a posição processual que a essa pessoa se atribui, ou que ela mesma pretenda assumir. Diz-se que determinado processo se constitui entre partes legítimas quando as situações jurídicas das partes, sempre consideradas *in statu assertiones* - isto é, independentemente da sua efetiva ocorrência, que só no curso do próprio processo se apurará -, coincidem com as respectivas situações legitimantes" ("Comentários à Constituição de 1988", volume VI, Ed. Forense Univer., 1992, pp. 3332/3333).

- 2 Pinto Ferreira esclarece: "Tem por objetivo a defesa do meio ambiente, do consumidor e do patrimônio cultural, já sendo um campo de atuação do MP ao qual a Constituição deu agasalho. O MP tem assim na ação civil pública um instrumento importante na defesa de interesse difuso ou coletivo, assim como na defesa de interesses sociais e individuais.

Deve-se salientar que em defesa desses interesses a Constituição denegou exclusividade da ação ministerial (art. 129, § 1º), determinando que a legitimação do MP nas ações civis assim previstas no art. 129 não impede a de terceiros, nas mesmas hipóteses, conforme o disposto na Constituição e na lei.

A ação civil pública é um instrumento ágil que permite o amparo aos interesses difusos, de construção doutrinária muito recente no Brasil, mas originária do processo civil romano, no qual se mencionam as *actiones populares*, como os primeiros instrumentos de proteção de interesses difusos" ("Comentários à Constituição Brasileira", 5º volume, Ed. Saraiva, 1992, p. 142).

que compatível com suas finalidades, estando redigido, o dispositivo, com o seguinte discurso:

"exercer outras funções que lhe forem conferidas, desde que compatíveis com sua finalidade, sendo-lhe vedada a representação judicial e a consultoria jurídica de entidades públicas".

Nitidamente, o inciso IX não cuidou de ações civis públicas. Entre as funções do Ministério Público está, no inciso III, a de *promover* ações civis públicas (função determinada) e no inciso IX *exercer* outras funções. Os dois verbos, utilizados corretamente, fazem menção: o primeiro a um elenco fechado no que diz respeito às hipóteses em que a ação civil pública deve ser *promovida* e o segundo ao *exercício* - não-promoção - de outras funções.

Desta forma, pela junção dos 3 dispositivos, conclui-se que:

a) cabe ao Ministério Público *promover* ação civil pública para proteger *quaisquer* interesses difusos e coletivos;<sup>3</sup>

- 
- 3 É ainda Pinto Ferreira que ao buscar o magistério de José Celso de Mello Filho ensina: "Elucida José Celso de Mello Filho: 'Os interesses difusos constituem valores, cuja titularidade transcende a esfera meramente individual das pessoas. São direitos que pertencem a todos, reunidos em comunhão social. Deles, ninguém, isoladamente, é o sujeito. Não se concentram num titular único, simplesmente porque inerem a todos e a cada um de nós, enquanto membros participantes da coletividade. Na real verdade, a complexidade desses múltiplos interesses não permite sejam discriminados e identificados na lei. Os interesses difusos não comportam rol exaustivo. A cada momento, e em função de novas exigências impostas pela sociedade moderna e pós-industrial, evidenciam-se novos valores, pertencentes a todo o grupo social, cuja tutela se impõe como necessária. Os interesses difusos, por isso mesmo, são inominados, embora haja alguns, mais evidentes, como os relacionados aos direitos do consumidor ou concernentes ao patrimônio ambiental, histórico, artístico, estético e cultural. Em todas as formações sociais, com maior ou menor intensidade, a presença desses interesses tem sido marcante: o direito à saúde, o direito à habitação, o direito a um ambiente ecologicamente

- b) lei ordinária pode ampliar o elenco de funções a serem exercidas pelo Ministério Público;
- c) os direitos individuais não podem ser objeto de ação civil pública proposta pelo Ministério Público ou por terceiros;
- d) os direitos individuais indisponíveis podem ser objeto de defesa por outro veículo processual<sup>4</sup>.

---

equilibrado, o direito a uma qualidade superior de vida, o direito ao aproveitamento racional dos recursos naturais, o direito à conservação da natureza, o direito à publicidade comercial honesta, o direito à utilização adequada do solo urbano e rural, o direito à intangibilidade do patrimônio cultural da Nação'.

Conforme a Lei nº 7.347/85, tanto a ação principal como a cautelar para proteção dos interesses relativos ao meio ambiente, ao consumidor, a bens e direitos de valor artístico, estético, histórico, turístico e paisagístico poderão ser ajuizados pelo MP, pela União, pelos Estados e Municípios, assim como pelas respectivas autarquias e entidades paraestaduais (sociedade de economia mista ou empresas públicas), por fundações, ou, afinal, por associações comunitárias. Nestas últimas o direito de ação fica condicionado a dois requisitos: a) que a associação esteja devidamente constituída e personificada há pelo menos um ano, nos termos da lei civil; b) que inclua a proteção e a preservação dos interesses difusos no campo de seus objetivos institucionais" ("Comentários à Constituição Brasileira", ob. cit., pp. 142/143).

- 4 O artigo 127, *caput* tem a seguinte dicção: "O Ministério Público é instituição permanente, essencial à função jurisdicional do Estado, incumbindo-lhe a defesa da ordem jurídica, do regime democrático e dos interesses sociais e individuais indisponíveis". Manoel Gonçalves Ferreira Filho assim comenta as finalidades do Ministério Público: "Tríplice é a finalidade de que é investido o Ministério Público pela Constituição em vigor. Por um lado, cabe-lhe a "defesa da ordem jurídica". Trata-se de seu papel tradicional: o de *custos legis*. Assim, tem ele de zelar, em primeiro lugar, pela fiel observância das normas jurídicas. Por outro, incumbe-lhe, também, a defesa "do regime democrático". Na verdade, isto se subsume na defesa da ordem jurídica, pois esta é, conforme deflui do art. 1º e parágrafo único da Constituição, de índole democrática (v.supra).

É de se notar que o inciso III poderia ter uma dicção mais simples, ou seja:

"promover o inquérito civil e a ação civil pública para proteção de interesses difusos e coletivos",

visto que, ao especificar "outros", acrescentou aos "enunciados" "todos os demais" com o que a referência perdeu vigor, na medida em que tanto os interesses enunciados quanto os demais são *igualmente protegidos*. A dicção mais eloqüente sugerida ganharia em força e não provocaria a sensação de redação descuidada, embora não prejudicada em seu significado.

À evidência, o artigo 25 da Lei 8.625, de 12/2/93, assim redigido:

"Além das funções previstas nas Constituições Federal e Estadual, na Lei Orgânica e em outras leis, incumbe, ainda, ao Ministério Público:

- I. propor ação de inconstitucionalidade de leis ou atos normativos estaduais ou municipais, face à Constituição Estadual;
- II. promover a representação de inconstitucionalidade para efeito de intervenção do Estado nos Municípios;
- III. promover, privativamente, a ação penal pública, na forma da lei;
- IV. promover o inquérito civil e a ação civil pública, na forma da lei:
  - a) para a proteção, prevenção e reparação dos danos causados ao meio ambiente, ao consumidor, aos bens e direitos de valor

---

Atribui-se ao Ministério Público, enfim, a defesa "dos interesses sociais e individuais indisponíveis". Isto quer significar que é dever do Ministério Público zelar por todo interesse indisponível, quer relacionado à coletividade em geral, quer a indivíduo determinado. Deve-se entender por indisponível, genericamente falando, aquele que concerne a um interesse público" ("Comentários à Constituição Brasileira de 1988", volume 3, Ed. Saraiva, 1994, p. 40).

artístico, estético, histórico, turístico e paisagístico, e a outros interesses difusos, coletivos e individuais indisponíveis e homogêneos;

b) para a anulação ou declaração de nulidade de atos lesivos ao patrimônio público ou à moralidade administrativa do Estado ou de Município, de suas administrações indiretas ou fundacionais ou de entidades privadas de que participem;

V. manifestar-se nos processos em que sua presença seja obrigatória por lei e, ainda, sempre que cabível a intervenção, para assegurar o exercício de suas funções institucionais, não importando a fase ou grau de jurisdição em que se encontrem os processos;

VI. exercer a fiscalização dos estabelecimentos prisionais e dos que abriguem idosos, menores, incapazes ou pessoas portadoras de deficiências;

VII. deliberar sobre a participação em organismos estatais de defesa do meio ambiente, neste compreendido o do trabalho, do consumidor, de política penal e penitenciária, e outros afetos à sua área de atuação;

VIII. ingressar em juízo, de ofício, para responsabilizar os gestores do dinheiro público, condenados por tribunais e conselhos de contas;

IX. interpor recursos ao STF e ao STJ;

X. (vetado);

XI. (vetado).

Parágrafo único. É vedado o exercício das funções do Ministério Público a pessoas a ele estranhas, sob pena de nulidade do ato praticado",

fere o texto constitucional por alargar o espectro da ação civil pública para o campo de interesses individuais indisponíveis, que poderiam ser defendidos por outros veículos.

Já anteriormente o Código do Consumidor também alargara o espectro para os direitos ou interesses individuais homogêneos

(Lei nº 8.078/90), a meu ver, em franco conflito com a Constituição, se o veículo processual for a ação civil pública ou inquérito civil, visto que a Constituição apenas os admitiu para a proteção de interesses difusos e coletivos<sup>5</sup>.

Dentro desta linha, não me parece lógico que aquilo que o constituinte deliberadamente não outorgou, ao legislador ordinário não cabe outorgar, alargando a força e o espectro de atuação do Ministério Público muito além de suas funções constitucionais, por veículos processuais inadequados.

Não se trata, no caso, de se adotar a tese de que o que a Constituição não proíbe permitido está, na medida em que, para efeitos de Direito Público, o princípio deve ser examinado de outra forma, ou seja, o que a Constituição não permite para tais efeitos, proibido está<sup>6</sup>.

- 
- 5 O artigo 81 do Código de Defesa do Consumidor tem a seguinte dicção: "A defesa dos interesses e direitos dos consumidores e das vítimas poderá ser exercida em juízo individualmente, ou a título coletivo. Parágrafo único. A defesa coletiva será exercida quando se tratar de: I - interesses ou direitos difusos, assim entendidos, para efeitos deste Código, os transindividuais, de natureza indivisível, de que sejam titulares pessoas indeterminadas e ligadas por circunstâncias de fato; II - interesses ou direitos coletivos, assim entendidos, para efeitos deste Código, os transindividuais de natureza indivisível de que seja titular grupo, categoria ou classe de pessoas ligadas entre si ou parte contrária por uma relação jurídica base; III - interesses ou direitos individuais homogêneos, assim entendidos os decorrentes de origem comum". À evidência, se for outro o veículo processual e os direitos individuais a serem defendidos forem indisponíveis, o Ministério Público poderá agir.
- 6 Yonne Dolácio de Oliveira lembra que: "E do exposto, como se proceder à distinção entre o ato legislativo e os demais (regulamentos e outros atos preceptivos da Administração), de modo a determinar o que se compreende por reserva de lei formal, entendida como ato legislativo? E, a seguir, como precisar se tal reserva é absoluta ou relativa? Neste ponto seguimos a colocação de Reale, de que lei, como fonte de direito, só existe quando a norma escrita é constitutiva de direito. Ou, esclarecendo melhor, quando ela introduz algo de novo com caráter obrigatório no sistema

É que no direito público, em que ao Estado é ofertado um instrumental de interferência sobre a sociedade, os limites de tal poder de coação devem estar estritamente descritos na norma, prevalecendo, no caso, a tipicidade fechada e a estrita constitucionalidade para determinação da reserva absoluta de lei formal<sup>7</sup>.

Se nas relações privadas entre membros da sociedade o que não é proibido, é permitido, visto que as relações são de coordenação, nas relações de direito público, em que o poder de imposição do Estado é absoluto, o princípio é o da permissão exclusiva do que na Constituição está, não podendo o legislador menor ofertar poderes maiores não-concedidos pelo legislador supremo. A própria discricionariedade, que pertence ao Direito Administrativo, na moderna visão de tal segmento, tem limites claros, não se admitindo ação superior às forças da lei. Por esta razão é que não se fala mais em atos discricionários, mas em atos vinculados e Poder Discricionário limitado pela lei. Não sem razão, o

---

jurídico em vigor, disciplinando comportamentos individuais ou atividades públicas. A atribuição dessa função à lei e, principalmente, a estrutura da sua extensão, se ela tem o monopólio de criar direito novo ou se divide a função com atos normativos provenientes de outra esfera de poder, depende do ato decisório do Poder Constituinte" ("Caderno de Pesquisas Tributárias", volume 6, Ed. CEEU/Res. Tributária, 1991, p. 486).

- 7 José de Oliveira Ascensão lembra que: "Esta orientação, se bem que contrária à orientação dos autores anteriormente citados, teve seguidores de relevo, como Henkel, que já referimos. E noutros casos podemos mencionar, para além de uma oposição teórica, uma espécie de concordância prática. Assim, Larenz, ao estabelecer a distinção entre tipos abertos e fechados, fá-lo de molde a fazer corresponder o tipo de ordem ao tipo aberto; os tipos fechados, ou seja, aqueles cujas características estão exaustivamente fixadas, não seriam para o autor, em expressa adesão a H. Wolff, "tipos em sentido estrito", mas sim "classes múltiplas". Apesar desta posição de base, não deixa, todavia, o autor de recorrer seguidamente à tipicidade em sentido semelhante àquele que se nos apresenta: também os tipos fechados lhe interessam, afinal. E cremos que há, na verdade, uma tendência inelutável por parte da ciência jurídica para acolher também um conceito específico do tipo" ("Enciclopédia Saraiva do Direito", n° 73, Saraiva, 1977, p. 297).

princípio da legalidade é um dos quatro princípios fundamentais do direito administrativo.

Desta forma, o alargamento do espectro da ação civil pública por força de lei ordinária fere, violenta, macula a Constituição Federal. Não pode o Ministério Público ter forças superiores àquelas que a própria Constituição lhe ofereceu <sup>8</sup>.

E, no caso, agiu corretamente o constituinte ao não ofertar ao Ministério Público os poderes que o legislador ordinário pretendeu oferecer, na medida em que se o fizesse, o Ministério Público se transformaria no Super-Poder da República. Poderia paralisar qualquer Administração, em seu "legítimo exercício de poder", a partir da assunção da defesa coletiva de todos os direitos individuais, tidos pelo Ministério Público por violados, como no caso presente, em que a mera liminar, felizmente sustada pelo Tribunal de Justiça, se prevalecesse, impediria que grande parte dos serviços públicos de Taubaté fosse prestada, por exclusiva deliberação de dois cidadãos (o membro do Ministério Público e o juiz local).

À nitidez, para a defesa dos interesses difusos e coletivos, *que são de difícil proteção individual*, justificam-se tais poderes, visto que supre o Ministério Público a insuficiência de ação dos titulares de tais direitos.

---

8 Misabel Derzi escreve: "Como vimos anteriormente, as características de flexibilidade e abertura do tipo, segundo a doutrina, propiciam, com mais facilidade, a permeabilidade da estrutura jurídica a formas novas e transitivas, emergentes do tráfego social.

Enquanto os conceitos rígidos e fechados tornam-se, em muitos casos, inadequados, os tipos ensejam ordenação mais fluida, admitindo, por isso, soluções diferentes para situações novas.

No Direito Civil, como lembra Larenz, há campo mais lato para vicejarem os tipos; pode-se falar em uma tipologia dos contratos e das sociedades, não exaustiva do conceito de contrato e negócio jurídico, sendo válidas e eficazes as formas novas, nascidas, espontaneamente, do tráfego jurídico-social.

*À proporção em que cresce a necessidade de segurança jurídica, fecha-se a tipologia em classificação, o tipo, em conceito*" (grifos meus) ("Direito Tributário, Direito Penal e Tipo", Ed. Revista dos Tribunais, 1988, pp. 103/104).

A proteção do patrimônio público e social, do meio ambiente e de outros interesses difusos ou coletivos, via ação civil pública ou inquérito, é indiscutivelmente das mais relevantes funções do Ministério Público, em face de agir como um protetor da sociedade, incapazes seus integrantes de se defenderem individualmente. O mesmo se diga da defesa dos direitos individuais indisponíveis, mas por outro veículo processual<sup>9</sup>.

Não o mesmo em relação aos direitos individuais disponíveis e divisíveis, cuja proteção pode ser realizada através dos próprios interessados por seus advogados, assistência gratuita do Estado, de sua entidade de classe ou de partidos políticos por via de mandado de segurança coletivo, e ainda pela defensoria pública para os necessitados<sup>10</sup>.

Poder-se-ia dizer que há semelhança entre os direitos individuais indisponíveis e aqueles homogêneos e os direitos coletivos, razão pela qual a extensão pretendida da ação civil pública se justificaria.

---

9 Oscar Corrêa após dizer: "A esse propósito, o texto de 1988 é elogiável, porque lhe entrega a missão de defesa do próprio regime democrático e de todos os interesses indisponíveis sociais e individuais.

Onde, pois, houver malversação de direito, postergação de garantias, legitima-se a sua ação. *Direitos ou interesses sociais ou individuais indisponíveis não de ser aqueles dos quais - diz a palavra - não se puder dispor, porque integrados na personalidade humana.* As necessidades sociais transformam-nos em indisponíveis, embora, em princípio, não o fossem", esclarece: "O inciso III põe em cena a atuação social do MP no inquérito civil e na ação civil pública, *buscando a proteção do patrimônio público e social, do meio ambiente, e de outros interesses difusos e coletivos.* Esta a outra área onde sua atuação pode ser inovadora ou restauradora, embora a doutrina e a jurisprudência ainda não hajam bem definido esses interesses" (grifos meus) ("A Constituição de 1988 - Contribuição crítica", Ed. Forense Univer., 1991, pp. 170/171).

10 O artigo 134 da Constituição Federal tem a seguinte dicção: "A Defensoria Pública é instituição essencial à função jurisdicional do Estado, incumbendo-lhe a orientação jurídica e a defesa, em todos os graus, dos necessitados, na forma do art. 5º, LXXIV", estando o inciso LXXIV do artigo 5º, assim descrito: "O Estado prestará assistência jurídica integral e gratuita aos que comprovarem insuficiência de recursos".

O próprio Código do Consumidor alerta que os direitos homogêneos são aqueles que têm origem comum e a Constituição permite que direitos individuais sejam protegidos por mandado de segurança coletivo<sup>11</sup>.

Apenas à primeira vista, tal tipo de consideração se justificaria. Em exame de maior profundidade, tal raciocínio não se justifica.

De início, os mandados de segurança coletivos são utilizados para defesa de direitos individuais disponíveis e divisíveis, mas não para a defesa de interesses coletivos, definidos pelo Código do Consumidor como "os transindividuais de natureza indivisível de que sejam titulares pessoas indeterminadas e ligadas entre si ou com a parte contrária por uma relação jurídica base"<sup>12</sup>.

---

11 Ao comentar tal dispositivo, Rodolfo de Camargo Mancuso, admite dificuldades exegéticas e, sem especificar o tipo de ação, declara: "Por fim, no que concerne à titularidade dos interesses ou direitos "individuais homogêneos" (inc. III do art. 81), já se anotou a singeleza do texto legal. Tudo indica que esses interesses não são coletivos em sua essência, nem no modo como são exercidos, mas, apenas, apresentam certa uniformidade, pela circunstância de que seus titulares encontram-se em certas situações ou enquadrados em certos segmentos sociais, que lhes confere coesão ou aglutinação suficiente para destacá-lo da massa de indivíduos isoladamente considerados. Como exemplo, é pensável a hipótese de um grupo de alunos de certa escola que, em virtude de disposição legal, se beneficiaram de certo desconto em suas mensalidades; negado o benefício, poderia sobrevir uma *ação de tipo coletivo*, tendo por destinatários não apenas o grupo prejudicado, mas tantos quantos se encontrem em igual situação (= homogeneidade decorrente da origem comum dos fatos e de análoga base jurídica)" ("Comentários ao Código de Proteção do Consumidor", Ed. Saraiva, 1991, pp. 278/279). À evidência, tais direitos mencionados pelo autor são disponíveis e divisíveis e, a meu ver, fora do campo de ação do Ministério Público.

12 É ainda Rodolfo de Camargo Mancuso quem esclarece: "Colocando os interesses e direitos coletivos e difusos no gênero dos "transindividuais de natureza indivisível", parece-nos que o Código levou em conta as achegas doutrinárias que, efetivamente, realçam a circunstância de que aqueles

É que o mandado de segurança individual é medida extrema para a defesa de direitos individuais disponíveis, divisíveis, líquidos e certos e o mandado de segurança coletivo é instrumento de idêntica conformação jurídica para proteger os mesmos direitos de pessoas vinculadas a uma entidade de classe ou a um partido político, segundo interpretação do STF sobre os limites de tal medida processual.

---

interesses deparam a esfera de atuação dos indivíduos isoladamente considerados, para surpreendê-los em sua dimensão coletiva. A terminologia é vária - supra-individuais, metaindividuais -, mas o conteúdo do termo preferido pelo Código - transindividuais - é o mesmo desses antes referidos. Quando estudávamos o tema com sede monográfica, e após termos passado em revista os subsídios doutrinários nacionais e estrangeiros, chegamos a oferecer o seguinte conceito para os "interesses difusos": "são interesses metaindividuais que, não tendo atingido o grau de agregação e organização necessário à sua afetação institucional junto a certas entidades ou órgãos representativos dos interesses já socialmente definidos, restam em estado fluido, dispersos pela sociedade civil como um todo (v.g., o interesse à pureza do ar atmosférico), podendo, por vezes, concernir a certas coletividades de conteúdo numérico indefinido (v.g., os consumidores). Caracterizam-se: pela indeterminação dos sujeitos, pela indivisibilidade do objeto, por sua intensa litigiosidade interna e por sua tendência à transição ou mutação no tempo e no espaço". Já com relação aos interesses coletivos, após observarmos que eles podem ser compreendidos sob três acepções ("interesse pessoal do grupo"; ou "como uma soma de interesses individuais"; ou, ainda, como "síntese de interesses individuais"), identificávamos o interesse coletivo com essa última acepção: "trata-se de interesses que deparam esses dois limites (os das duas colocações referidas), ficando afetados a um ente coletivo, nascido a partir do momento em que certos interesses individuais, atraídos por semelhança e harmonizados pelo fim comum, se amalgamam no grupo". Quanto às notas caracterizadoras dos interesses coletivos, indicávamos, no ensaio em questão, as seguintes: "a) um mínimo de organização, a fim de que os interesses ganhem a coesão e a identificação necessárias; b) a afetação desses interesses a grupos determinados (ou, ao menos, determináveis), que serão os seus portadores (*enti esponenziali*); c) um vínculo jurídico básico, comum a todos os participantes, conferindo-lhes situação jurídica diferenciada" ("Comentários ao Código de Proteção do Consumidor", ob. cit., pp. 275/276).

Desta forma, não se confundem tais direitos individuais disponíveis e divisíveis com os individuais, indisponíveis, coletivos ou difusos. Não se confundem, portanto, na definição do inciso II do artigo 81 do Código de Defesa do Consumidor, com os direitos ou interesses transindividuais de natureza indivisível.

Se é verdade que o mandado de segurança coletivo, apesar da expressão, não se presta para a defesa de direitos que não sejam individuais, disponíveis e divisíveis, também é verdade que os direitos individuais homogêneos e indisponíveis não deixam de ser direitos individuais indisponíveis, cuja proteção far-se-á pelos instrumentos processuais próprios, constitucionais ou ordinários. O direito à vida é um direito indisponível e indivisível esculpido no artigo 5º, *caput*, da Constituição Federal, não podendo se assemelhar a um direito coletivo, mesmo que sua proteção deva decorrer de um interesse comum de defesa de uma determinada coletividade<sup>13</sup>. À evidência, se, por exemplo, experiências

---

13 Escrevi: "No caso, todavia, desta singela exposição, interessa-nos apenas discutir o direito fundamental do ser humano à vida, que é lei não criada pelo Estado, mas pelo Estado apenas reconhecida e que pertence ao ser humano, não por evolução histórico-axiológica, mas pelo simples fato de ter nascido. É-lhe inerente e não-concedida.

O artigo 5º da Constituição Brasileira é, fundamentalmente, norma de direito natural, posto que seu *caput* principia com a seguinte afirmação: "Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade".

É evidente que o direito à vida implica outros direitos que lhe permitam ser exercido, que também são de direito natural, como o direito à educação, à liberdade de associação, ao trabalho, à saúde, à dignidade pertinente ao ser humano, à intimidade, a não ser afastado da convivência social, senão se lhe trouxer mal superior, a partir dos indícios de sua atuação progressa.

O principal dos atributos está, todavia, em ser garantido, em suas insuficiências, contra a violência dos mais fortes, posto que a igualdade de todos os seres humanos perante a sociedade coloca-se à luz de suas desigualdades, substituídas pelo poder do Estado, capaz de reconhecer as leis naturais e criar as leis positivas de salvaguarda e segurança.

Com rara precisão, Platão retrata o dilema, através de Cálicles, que entende

nucleares puderem pôr em risco o direito à vida de cada membro de uma determinada comunidade, a eventual ação pública para proteger não só o direito à vida, mas o próprio meio ambiente e os interesses difusos e coletivos da população sobre os meios de auto-sustentação, preservação de suas nascentes, contra terra contaminada, etc., é justificável pela conjunção de outros interesses coletivos e difusos, e não apenas o próprio direito individual indisponível e indivisível<sup>14</sup>.

---

ser de direito natural os fortes dominarem os fracos, posto que cada um teria direito a seus atributos, cabendo aos fracos o direito à fraqueza, e ao forte, o direito à fortaleza. Pela palavra de Cálicles, o Estado não deveria suprir o fraco contra o forte, pois se oporia à natureza das coisas. Sócrates o contraria, ao mostrar que vivendo o homem em sociedade, a sociedade iguala os desníveis e supre as desigualdades, sobre ser mais feliz o forte, adaptado à uma sociedade em que os fracos têm dignidade, que aquela em que o escraviza e domina, mas perde a relação convivencial entre seres humanos. O direito à vida, talvez, mais do que qualquer outro, impõe o reconhecimento do Estado para que seja protegido e, principalmente, o direito à vida do insuficiente. Como os pais protegem a vida de seus filhos após o nascimento, os quais não teriam condições de viver, sem tal proteção à sua fraqueza, e assim agem por imperativo natural, o Estado deve proteger o direito à vida do mais fraco a partir da "teoria do suprimento".

Por esta razão, o aborto e a eutanásia são violações ao direito natural à vida, principalmente porque exercidos contra insuficientes. No primeiro caso, sem que o insuficiente possa se defender e no segundo, mesmo com autorização do insuficiente, que levado pelo sofrimento, não raciocina com a lucidez que seria desejável. É violação ao direito à vida o suicídio, pois o suicida é também um insuficiente levado ao desespero do ato extremo, por redução da sua capacidade inata de proteção, constituída pelo intuito de preservação" ("Fundamentos do Direito Natural à Vida", cortesia da Lex Editora, 1991, pp. 7/8).

- 14 O caminho da ação popular também, nesta hipótese, é admissível, como determina o artigo 5º, inciso LXXIII da Constituição Federal, assim redigido: "qualquer cidadão é parte legítima para propor ação popular que vise a anular ato lesivo ao patrimônio público ou de entidade de que o Estado participe, à moralidade administrativa, ao meio ambiente e ao patrimônio histórico e cultural, ficando o autor, salvo comprovada má-fé, isento de custas judiciais e do ônus da sucumbência".

À evidência, o mesmo não ocorre se determinada comunidade não concordar com o nível da imposição tributária ou sobre a constitucionalidade das leis fiscais, pois nesta hipótese o direito de que se trata não é coletivo ou difuso, mas disponível e divisível, sobre não ser homogêneo, na medida em que níveis diferentes de tributação (tributos progressivos, seletivos ou proporcionais), tornam sempre, em qualquer espaço geográfico ou período histórico a tributação heterogênea, mesmo que à luz apenas da proporcionalidade da imposição.

Tais direitos serão protegíveis individualmente por mandados de segurança, em nível constitucional, ou por mandado de segurança coletivo, se determinada categoria tiver direitos comuns, embora individuais, divisíveis e disponíveis. Não será nunca possível sua proteção através de ação civil pública pela própria dinâmica do suprimento judicial, sempre possível em face dos diversos recursos que, mesmo os mais necessitados, têm com a assistência jurídica gratuita ou as defensorias públicas<sup>15</sup>.

---

15 Os eminentes advogados da Prefeitura de Taubaté, Drs. Benedito Olegário Rezende Nogueira de Sá e Paulo Roberto de Salles Vieira, lembram que: "A disponibilidade na relação jurídica tributária é inegável, bastando atentarmos que é admissível a moratória, a isenção, a compensação, a remissão, a transação e, ainda mais, prescrição e decadência. Já se viu, acaso, prescrição ou decadência (!?) de direito indisponível? Já se viu disponibilidade (transação, isenção, etc.) de direito indisponível?"

Mas diriam alguns que os efeitos patrimoniais de relação jurídica indisponível podem ser objeto de transação e, portanto, a prestação (tributo) seria disponível, mas não a relação, que é indisponível.

Perfeita a premissa e falsa a conclusão.

É que direitos indisponíveis são "aqueles relativamente os quais os titulares não têm qualquer poder de disposição: nascem, desenvolvem-se e extinguem-se independentemente das vontades destes" ("Enciclopédia Saraiva do Direito", volume 28, p. 200).

Ora, a relação fisco-contribuinte surge em razão de lei, se estabelece nos exatos limites dela, em razão do primado constitucional da legalidade.

A possibilidade de tributar surge com a atribuição constitucional de competência, não antes, a Constituição Federal pode estabelecer imunidades, o Estado (*lato sensu*) não é obrigado a editar a lei que irá autorizá-lo a exigir o tributo, pode também não exigi-lo em determinados casos, isentando-os.

Mais do que isto, em matéria de tributação, a ação civil pública, se mal proposta e mal julgada, pode acarretar consideráveis prejuízos à comunidade, que deixa de obter serviços públicos do Poder competente, inviabilizado em obter meios por força de inadequada decisão de efeito vinculatório absoluto<sup>16</sup>.

Não é outra a postura da doutrina e da jurisprudência, como se pode ler, por exemplo, em Hely Lopes Meirelles:

"A ação civil pública, disciplinada pela Lei 7.347, de 24.7.85, é o instrumento processual adequado para reprimir ou impedir danos ao meio ambiente, ao consumidor, a bens e direitos de valor artístico, estético, histórico, turístico e paisagístico (art. 1º), protegendo, assim, os interesses difusos da sociedade. *Não se presta a amparar direitos individuais, nem se destina à reparação de prejuízos causados a particulares pela conduta, comissiva ou omissiva do réu*" (grifos meus) ("Mandado de Segurança", 15ª ed. atualizada por Arnaldo Wald, Malheiros Editores, 1994, pp. 118/119), ou na Apelação Cível 152.203.1:

---

Estas situações, todas relacionadas com a possibilidade do estabelecimento da relação jurídica tributária (que somente se dá, efetivamente, com a implementação da hipótese de incidência), dependem da vontade do Estado e não "nascem", desenvolvem-se e extinguem-se independentemente da vontade "dele".

16 Por esta razão é que as ações diretas de inconstitucionalidade se justificam em nível de Supremo Tribunal Federal para as questões federais e estaduais (lei ou ato) e Tribunais de Justiça em nível de legislações municipais. A eleição do colegiado mais preparado demonstra a preocupação do constituinte federal (ou constituintes estaduais no exame de matéria, capaz de atingir profundamente o Poder Público. Está o art. 102, inc. I da Constituição Federal assim redigido: "Compete ao Supremo Tribunal Federal, precipuamente, a guarda da Constituição, cabendo-lhe: ... I. processar e julgar, originariamente: a) a ação direta de inconstitucionalidade de lei ou ato normativo federal ou estadual e a ação declaratória de constitucionalidade de lei ou ato normativo federal; ...".

"A Constituição da República de 1988, artigo 127, reiterou a qualificação de agir designada ao órgão do Ministério Público em defesa, já agora, dos interesses sociais e individuais indisponíveis. Como já sublinhou, a disponibilidade caracteriza o direito objetivado na espécie. A respeito do dispositivo, ressalta Clóvis Benos, que: "Destarte circunscrita a atuação do Ministério Público, quanto aos interesses sociais, naquilo que tange à metaindividualidade desses interesses somente se pode concluir que ao Ministério Público incumbe ajuizar ação civil pública em relação a interesses coletivos não-difusos, apenas quando estes se revelarem sociais no sentido amplo da expressão "interesses sociais" (Ação Popular e Ação Civil Pública, p. 42). De consignar aliás, que a Carta Magna, artigo 129, inciso III, correlaciona a propositura de referida demanda, pelo Ministério Público, à proteção, dentre outros, bens, "de outros interesses difusos e coletivos", o que permite discernir entre os adnominais, como correspondentes à categorias distintas entre si.

O *parquet* goza de titularidade ativa inerente na tutela de tais interesses ante sua transindividualidade, de modo que, por esta conotação, se faz mister a intervenção de um órgão público que atenda à ordem pública, ínsita em tais valores. Não assim, data vênua, em se cuidando, como aqui, de direitos subjetivos" (RJTJESP 136/38).

Em face do exposto, dizendo ser impróprio o veículo processual em exame, que objetiva defender pretendidos direitos individuais, disponíveis e divisíveis, quando tal veículo apenas é admissível para a defesa de interesses difusos ou coletivos<sup>17</sup>.

---

17 Luís Antonio de Andrade sobre a Lei 7.347/85 escreve: "Distinguindo os interesses coletivos ou difusos de situações em que há interesses com pluralidade de sujeitos, indica, com a autoridade que lhe é peculiar, José Carlos Barbosa Moreira, duas hipóteses que não se confundem com os interesses coletivos ou difusos, e que não suscitam os problemas de que se cogita quando se cuida da proteção jurisdicional destes últimos: "a) a existência de vários titulares do lado ativo ou do lado passivo de uma única relação jurídica (condôminos de determinada coisa, credores de um

devedor comum, devedores de um credor comum, etc.); b) a da existência de titulares de relações jurídicas distintas mas análogas, derivadas de uma relação-base de que todos participam (acionistas de uma sociedade anônima, considerados nas suas relações com a própria sociedade) ("Tutela jurisdicional dos interesses coletivos ou difusos", em *Temas de Direito Processual*, 3ª série, Rio de Janeiro, 1984, pp. 193 e ss., estando na p. 194 o trecho transcrito). Elemento que se reputa essencial, portanto, à configuração do conceito é o fato de tais interesses terem por titular uma pluralidade indeterminada e praticamente indeterminável de pessoas, no tocante às quais os interesses se manifestam, não em virtude da presença de uma relação jurídica de que co-participam, ou de relações jurídicas paralelas ou convergentes, em que estejam engajados, mas de dados contingentes e variáveis, como os que surgem em função da necessidade de proteger a fauna e a flora, a salubridade de um rio que abasteça determinada cidade, ou de atmosfera, os monumentos históricos, e assim sucessivamente.

A pluralidade de titulares dos interesses coletivos ou difusos apresenta, neles, por conseguinte, notas específicas, que permitem distingui-los de outros interesses plurissubjetivos, cuja tutela não se ajusta ao regime da Lei 7.347/85. Não constituem eles, de acordo com lição corrente, que se acaba de reproduzir, a mera soma de interesses individuais, ainda que disseminados por um expressivo conjunto de pessoas, mas uma categoria própria, em que talvez possa identificar-se uma unicidade de interesse, partilhado por uma pluralidade indeterminada e indeterminável de co-titulares, não ligados entre si ou com quem se mostre capaz de lesar ou satisfazer o interesse por qualquer vínculo jurídico.

Não são apenas dados relativos aos sujeitos que ensejam, porém, a caracterização dos interesses coletivos ou difusos. Neles, é específico, também, o respectivo objeto, identificado pela indivisibilidade. Não se trata, em outras palavras, de interesses cuja satisfação ou lesão possa dar-se de modo fracionado, para um ou para alguns interessados, e não para outros.

A indivisibilidade do objeto do interesse, que a doutrina põe em devido destaque, significa que entre os co-titulares se forma, "por assim dizer, uma comunhão indivisível de que participam todos os possíveis interessados, sem que se possa discernir, sequer idealmente, onde acaba a "quota" de um e onde começa a de outro. Por isso mesmo, instaura-se entre os destinos dos interessados tão firme união que a satisfação de um só implica de modo necessário a satisfação de todos; e, reciprocamente, a lesão de um só constitui, *ipso facto*, lesão da inteira coletividade" (José Carlos Barbosa Moreira, *trab. e ob. cit.*, p. 195) (RT-648, outubro de 1989, pp. 8/9).

A fim de ilustrar as conclusões atrás apresentadas, lembro questão que estudei, há algum tempo, cuja interpretação que ofertei foi hospedada pelo Tribunal de Justiça de São Paulo e concernentes ao Município de Taubaté. Na ocasião se discutia, em ação civil pública, a inconstitucionalidade das taxas da Prefeitura.

As quatro taxas contestadas vinham sendo cobradas há quase 30 anos dos munícipes de Taubaté.

A atual Constituição não inovou, se não no vernáculo, a conformação de taxa.

Tem ela sua descrição suprema no inc. II do art. 145 e limitação no § 2º do mesmo artigo, ambos os dispositivos assim redigidos:

"A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: ... II. taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos à sua disposição";

...

§ 2º. As taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos" <sup>18</sup>.

Trata-se de um tributo vinculado, conforme lição da doutrina italiana anterior à 2ª guerra mundial, cobrado na prestação de serviços públicos e exercício do poder de polícia. Escrevi sobre a matéria:

---

18 A Emenda Constitucional nº 1/69 tinha o seu artigo 18, inciso I e § 2º, assim redigidos: "Além dos impostos previstos nesta Constituição, compete à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir:

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

....

§ 2º. Para a cobrança de taxas não se poderá tomar como base de cálculo a que tenha servido para a incidência dos impostos".

"A Emenda Constitucional nº 1/69, em seu artigo 18 item I, esclarece que a espécie tributária "taxa" tem seu fato gerador relacionado ao exercício do poder de polícia ou à utilização efetiva e potencial de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos à sua disposição.

Em visão maior da noção de serviço público, sobre a qual tantos autores no Brasil e em outros países se debruçaram, não há porque excluir o exercício do poder de polícia como serviço público.

O poder tributante não exerce o poder de polícia para justificar a cobrança da taxa pertinente, mas cobra a taxa relacionada porque exerce o poder de polícia. E o poder de polícia é serviço público profilático, objetivando orientar o comportamento social e empresarial, dentro de regras de ordem e coerência.

Não tivesse natureza de serviço público, tal taxa não teria a conformação de tributo, posto que o exercício do poder de polícia, artificialmente criado e desrelacionado com o interesse social, representaria "ficção jurídica", inadmissível para a imposição tributária.

Tal ressarcimento vincula-se ao custo operacional do serviço prestado, em face de cobrança superior ao mesmo, embora de difícil quantificação, implicar imposição de espécie tributária diversa da rotulada de "taxa", eventualmente não-enquadrável na competência residual da União para criar Impostos.

O serviço público, portanto, correspondente ao exercício do poder de polícia, é daqueles que só podem ser remunerados por tributo, o que vale dizer, a sua instituição deve ser revestida de todos os pré-requisitos indicados pelo sistema tributário nacional. Isto porque o tributo se acoberta, no país, das características de norma de rejeição social, impondo a Carta Magna que, pela lei, seja o sujeito passivo de sua relação protegido contra as tentações fiscalistas dos Erários, às voltas permanentemente com "deficits" públicos incontornáveis.

O outro tipo de serviço público remunerado pelas taxas vincula-se a benefício efetivo e potencial para seu usuário, o que vale dizer, vincula-se à natureza de serviços já discrimináveis *stricto sensu* e em relação direta com o contribuinte.

No serviço público de exercício do poder de polícia, seu grande beneficiário não é o sujeito passivo, mas a coletividade, embora, indiretamente, o sujeito passivo também o seja. No serviço público, de oferta de um bem material ou imaterial para utilização efetiva ou potencial pelo sujeito passivo, o grande beneficiário é o sujeito passivo e apenas, decorrencialmente, a comunidade.

Em tal aspecto, talvez, se encontre a mais relevante distinção entre os dois tipos de serviços públicos prestados à coletividade direta ou indiretamente, e remunerados pela espécie tributária "taxa".

Ora, o campo que maiores problemas traz às especulações doutrinárias é exatamente aquele relacionado aos serviços públicos destinados diretamente ao contribuinte e indiretamente à comunidade, posto que, na doutrina e na prática de diversos países, inclusive do Brasil, ora têm sido tratados legalmente como de remuneração possível por taxa, ora como de remuneração possível por preço público.

No país, as infundáveis questões, que se arrastam para dar o contorno definitivo, demonstram que longe está o problema de sua definição "definitiva", tendendo os autores ora para um, ora para outro campo, com argumentos ponderáveis de ambos os lados. Temos, todavia, posição sobre a matéria de maior simplicidade, visto que entendemos ter a E.C. nº 1/69 delimitado as áreas pertinentes a uma e outra províncias do direito (tributário e administrativo).

O constituinte, ao dizer que as taxas remuneram "a utilização efetiva ou potencial de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos à sua disposição", à evidência, reduziu o campo dos serviços públicos abrangidos pelos tentáculos mais rígidos do direito fiscal, considerando que tais serviços só podem ser aqueles que sejam "específicos e divisíveis".

Aqui, cabe uma pequena digressão sobre a noção de serviço público. Se o Estado resolver, como na Itália ou na França, explorar a indústria de cigarros, monopolizando-a, os produtos que vender ou colocar à disposição dos fumantes não constituirão serviço público, visto que explorará área de atuação própria do setor privado, em que as livres regras de mercado comandam e onde o usuário tem farta liberdade na escolha da opção (cigarros

importados ou não), sobre não representar o atendimento a um vício "serviço público relevante".

Normalmente, em direito, as expressões são auto-explicáveis. "Serviço público" como a própria conformação gramatical sugere, é um serviço prestado ao público, de benefício do público e ofertado pelo Estado ou por sua delegação. Sendo "serviço, corresponde a algo que em sua prestação representa atividade destinada a beneficiar. Sendo "público", atinge dupla dimensão, ou seja, aquela relacionada com o ente que presta, necessariamente "público" ou delegado, e aquela outra de natureza comunitária.

Do que se expôs, pode-se tirar uma primeira e elementar conclusão, antes de entrarmos na análise do que seja atividade do Estado, do que seja serviço público e do que seja sua remuneração. A conclusão é de que nas duas formas de serviços públicos específicos e divisíveis remunerados por taxas (poder de polícia e contraprestacional), aquela conformada pelo poder de polícia tende a beneficiar mais a comunidade que ao usuário e a de contraprestação mais ao usuário que à comunidade"<sup>19</sup>.

Como se percebe, já defendi que o próprio exercício do poder de polícia é um serviço público indireto, não-quantificável no benefício mas dimensionável no custo, sendo que, todavia, os dois tipos de taxas devem ter sua fronteira de gastos no custo do próprio serviço. Se cobrado mais do que o necessário para prestá-lo, o diferencial seria imposto, razão pela qual o custo do serviço direto ou indireto é o limite máximo da imposição<sup>20</sup>.

---

19 "Caderno de Pesquisas Tributárias", volume 10, 1991, pp. 155/160.

20 Aires Fernandino Barreto esclarece: "Em si mesmo considerado, o poder de polícia não há de gerar a competência para a instituição de tributo. Mister haja a efetiva manifestação desse poder, através do efetivo exercício de dada atividade, nos limites e condições prefixados pela Constituição. *De outra parte, em exigindo o exercício de atividade estatal, só poderá cogitar-se de imposição em que o método mensurável seja o da mensuração dessa atividade mesma*".

No que pertine à abrangência dessa modalidade ouçamos a límpida e jurídica exposição de Elizabeth Nazar Carrazza: "O substrato da

Por base de cálculo, por outro lado, não pode a taxa ter aquela própria de impostos.

Na Constituição pretérita, a adoção de dicção diversa não foi alterada em seu significado pela lei suprema de 88.

Desta forma, tanto a antiga Constituição, como a atual, dava e dá respaldo à cobrança de taxas que preenchem as condicionantes do inciso II do artigo 145 ou às limitações do seu § 2º.

Ora, pelos critérios constitucionais, as taxas referidas e cobradas há mais de 30 anos não tinham base de cálculo própria de imposto.

As taxas mencionadas preenchem, portanto, e por inteiro, tais requisitos<sup>21</sup>.

---

cobrança desta taxa está nos atos materiais, nas diligências que os agentes públicos praticam, justificadoras da emissão de um juízo, positivo ou negativo. Essas diligências hão de ser necessárias e praticadas no exercício regular do poder de polícia" ("Comentários ao Código Tributário Nacional", Ed. Resenha Tributária, 1979, p. 20).

- 21 Bernardo Ribeiro de Moraes sobre uma delas (a taxa de iluminação pública) escreve: "Examinando a Taxa de Iluminação Pública, tivemos a oportunidade de ressaltar que "a causa jurídica da taxa segundo reformulação constitucional, passou a ser a utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos à sua disposição". E explicamos: "O sistema através do qual se realiza a função elétrica é constituído pelo conjunto de bens, instalações e serviços, utilizados para a produção, transformação, transporte e distribuição da eletricidade (energia transformada em corrente elétrica). São elementos indispensáveis do sistema: a central de geração; a subestação elevadora, que transformará a energia dos alternadores à tensão de transmissão; a linha de transmissão primária; a subestação abaixadora, destinada a transformar a energia transportadora pelas linhas de transmissão e entregá-la à rede primária de distribuição; subestações e redes secundárias de distribuição; cabines de transformação e rede de distribuição, em baixa tensão, que leva a corrente elétrica aos consumidores. Nesse sistema examinado é necessário distinguir a obra pública, os elementos integrantes do patrimônio público, e os serviços

De início, é bom lembrar que tais taxas não tinham base de cálculo própria de nenhum dos 13 impostos da Constituição Federal, nem mesmo do IPTU, que incide sobre o valor venal do imóvel. Incidem, de forma diversa, sobre a metragem correspondente à área frontal do imóvel, cuja adição a todas as áreas frontais do Município servidas pela prestação dos serviços mencionados, é o divisor, descontadas as peculiaridades próprias de cada área, para o custo do serviço total oferecido, gerando, na divisão, o custo de serviço individual prestado ou posto à disposição do contribuinte.

Em outras palavras, o custo total do serviço distribuído pelas áreas adicionadas na sua metragem e servidas pelo Município, gerava o custo individual para todos os contribuintes que tinham tal benefício <sup>22</sup>.

públicos, cuja utilização, tornada compulsória, dá origem à Taxa de Iluminação Pública.

A parte do serviço público relativo à iluminação pública está na geração, transporte e distribuição da eletricidade, que levam a energia elétrica às áreas urbanas, possibilitando, assim, a utilização privada da mesma (para consumidores domiciliares, comerciantes e industriais) ou a utilização pública (iluminação de vias e logradouros públicos). Os serviços públicos que geram a taxa nada têm a ver com a obra pública (instalação do sistema e nem com o consumo privado (gasto particular). O Supremo Tribunal Federal já decidiu que "A taxa de eletricidade criada pela Lei nº 999 do Estado de Goiás, não incide sobre a energia elétrica.

Não podemos duvidar quanto à divisibilidade do serviço público de iluminação tanto técnica como financeiramente. A luz tem uma pontencialidade determinada e, assim uma área de ação determinável fisicamente; a despesa é dirigida a serviços públicos relativamente a espaços iluminados, sejam quadras, bairros ou ruas" ("Doutrina e Prática das Taxas", Ed. Revista dos Tribunais, 1976, pp. 152/153).

- 22 Bernardo Ribeiro de Moraes lembra sobre outras das taxas mencionadas que: "A Taxa de Vias e Logradouros Públicos, também denominada Taxa de Conservação, Taxa de Calçamento, Taxa de Conservação e Calçamento, Taxa de Viação, Taxa de Serviços de Calçamento, é devida em razão da prestação de serviços de conservação de ruas, praças, jardins de vias e logradouros públicos em geral, situados na zona urbana do município. Basta a utilização, efetiva ou potencial, por parte do contribuinte, de um ou de mais serviços, para ser devida a taxa.

Ora, o Código Tributário do Município estava assim redigido quanto às taxas, apenas após tantos anos de cobrança, contestadas:

"Art. 177 - A taxa de limpeza e conservação de vias e logradouros públicos tem como fato gerador a utilização efetiva ou a possibilidade de utilização, pelo contribuinte, de serviços municipais de limpeza e conservação de ruas, praças, jardins, parques, caminhos, e outras vias ou logradouros públicos.

Parágrafo único - A taxa de limpeza e conservação de vias e logradouros públicos incide sobre os imóveis edificados ou não, beneficiados com os serviços efetivamente prestados.

Art. 178 - A base de cálculo da taxa é o custo estimado despendido com a atividade, dividido proporcionalmente à testada de frente dos imóveis abrangidos pelo serviço prestado.

Art. 179 - A taxa de iluminação pública tem como fato gerador a utilização efetiva ou a possibilidade de utilização, pelo contribuinte, dos serviços prestados, por intermédio da Prefeitura, de iluminação nas vias e logradouros públicos.

Parágrafo único. A taxa de iluminação pública incide sobre os imóveis com ou sem edificação, beneficiados com os serviços efetivamente prestados.

Art. 180 - A base de cálculo da taxa é o custo estimado despendido com a atividade, dividido proporcionalmente à testada de frente dos imóveis abrangidos pelo serviço prestado.

---

Os serviços de conservação têm por finalidade a conservação do calçamento de vias e logradouros públicos, a conservação dos leitos não-pavimentados, a reparação e manutenção das vias e logradouros públicos (pavimentados ou não). Tais serviços devem ser prestados na zona urbana do município (na zona rural exige-se a taxa de conservação de estradas).

Os serviços indicados são serviços públicos específicos e divisíveis prestados ou postos à disposição do contribuinte, pessoa proprietária do bem imóvel que recebe o serviço, isto é, pessoa que tem a utilização efetiva ou potencial do mesmo" ("Doutrina e Prática das Taxas", ob. cit., pp. 148/149).

Art. 181 - A taxa de coleta domiciliar de lixo tem como fato gerador a utilização efetiva ou a possibilidade de utilização, pelo contribuinte, dos serviços de coleta e remoção do lixo domiciliar. Parágrafo único. A taxa de coleta domiciliar de lixo incide sobre os imóveis edificados, beneficiados com os serviços efetivamente prestados ou postos à disposição.

Art. 182 - A base de cálculo da taxa é o custo estimado despendido com a atividade, dividido proporcionalmente à área quadrada edificada dos imóveis abrangidos pelo serviço prestado ou posto à disposição".

Como se percebe, os serviços prestados eram específicos, divisíveis e postos à disposição do contribuinte<sup>23</sup>.

Dizer, por exemplo, que a iluminação, remunerada por taxa, beneficiava a todos os municípios e não especificamente ao município que

---

23 Aliomar Baleeiro lembra que: "Taxa é o tributo cobrado de alguém que se utiliza de serviço público especial e divisível, de caráter administrativo ou jurisdicional, ou o tem à sua disposição, e ainda quando provoca em seu benefício, ou por ato seu, despesa especial dos cofres públicos.

Quem paga a taxa recebeu serviço, ou vantagem: goza da segurança decorrente de ter o serviço à sua disposição, ou, enfim, provocou uma despesa do poder público. A casa de negócio, a fábrica ou o proprietário podem não invocar nunca o socorro dos bombeiros mas a existência duma corporação disciplinada e treinada para extinguir incêndios, dotada de veículo e equipamentos adequados e mantida permanentemente de prontidão, constitui serviço e vantagem que especialmente lhe aproveita e reduz a um mínimo inevitável seus prejuízos e riscos. Essa vantagem sobe de vulto para as companhias que exploram o negócio do seguro contra fogo. O proprietário dum veículo força o poder público a melhorar pavimentações, instalar sinalizações elétricas, inspecionar periodicamente máquinas e freios, dirigir o tráfego nos pontos de congestionamento e estabelecer permanente polícia da velocidade e da observância das regras de prudência e perícia no trânsito. A taxa fornece à autoridade o meio de o automobilista indenizar o Estado pelo uso de coisa conveniente a seus interesses, mas que ocasiona riscos para o público e maiores despesas para os serviços governamentais" ("Direito Tributário Brasileiro", 10<sup>a</sup> ed., Ed. Forense, 1981, p. 324).

a tinha, em frente à sua casa, seria o mesmo que sustentar que na Arábia Saudita não há miséria porque a renda *per capita* é elevadíssima, quando se sabe que a distribuição injusta da riqueza naquele país termina por gerar muita miséria e muita riqueza<sup>24</sup>.

O serviço de iluminação pública, que beneficiava principal e diretamente aquele que tinha o imóvel e apenas eventual e indiretamente os demais contribuintes, que por ali passavam e resolviam ficar embaixo dos postes de iluminação, se remunerado por impostos, geraria profunda injustiça, visto que seriam beneficiados alguns munícipes graças ao dinheiro pago por todos. Seria a institucionalização da injustiça tributária. Em outras palavras, as taxas referidas são exigidas de quem tem o efetivo benefício da coleta de lixo, da limpeza das vias perante seus

---

24 Hugo de Brito Machado esclarece, em posição pessoal, que: "Bastante divulgada é a idéia de que a taxa é um tributo contraprestacional, vale dizer, o seu pagamento corresponde a uma contraprestação do contribuinte ao Estado, pelo serviço que lhe presta ou pela vantagem que lhe proporciona. Não nos parece que seja assim. Pelo menos não nos parece que exista, necessariamente, uma correlação entre o valor da taxa cobrada e o valor do serviço prestado, ou posto à disposição do contribuinte, ou ainda da vantagem que o Estado lhe proporcione. Entendemos até que a instituição e cobrança de uma taxa não tem como pressuposto essencial um proveito, ou vantagem, para o contribuinte, individualmente. O essencial, na taxa, é a referibilidade da atividade estatal ao obrigado. A atuação estatal que constitui fato gerador da taxa há de ser relativa ao sujeito passivo desta, e não à coletividade em geral. Por isto mesmo, o serviço público, cuja prestação enseja a cobrança da taxa, há de ser específico e divisível, posto que, somente assim, será possível verificar-se uma relação entre esses serviços e o obrigado ao pagamento da taxa. Não é necessário, porém, que atividade estatal seja vantajosa ou resulte em proveito do obrigado. É esta lição de Giannini (obra e local citados). Preferimos, portanto, excluir do conceito de taxa a idéia de contraprestação, não obstante o maior respeito que temos pelas opiniões divergentes.

Taxa, em síntese, é espécie de tributo cujo fato gerador é o exercício regular do Poder de Polícia, ou o serviço público, prestado ou posto à disposição do contribuinte. Isto é o que se pode extrair do disposto no art. 145, item II, da Constituição Federal, e no art. 77, do Código Tributário Nacional" ("Curso de Direito Tributário", 5ª edição, Editora Forense, 1992, pp. 327/328).

imóveis, da iluminação, sem onerar a totalidade da comunidade através de impostos, em grande parte sem poder se beneficiar de tal tratamento preferencial.

No passado cheguei a entender que justa seria a remuneração de tais serviços por meio de impostos, mas a reflexão profunda determinou que devem eles ser remunerados por quem deles se beneficie diretamente, e não pela totalidade da comunidade que deles só poderá auferir algum proveito eventual<sup>25</sup>.

---

25 Bernardo Ribeiro de Moraes sobre a taxa de limpeza preleciona: "A Taxa de Limpeza Pública também denominada Taxa de Limpeza das Vias Públicas, Taxa de Limpeza e Saneamento, Taxa de Coleta de Lixo; Taxa de Remoção de Lixo, Taxa de Coleta e Remoção de Lixo, Taxa de Remoção de Lixo Domiciliar, Taxa Sanitária, Taxa de Saneamento, é devida em razão da prestação de serviços de limpeza pública, dirigidos ao obrigado. Basta a utilização, efetiva ou potencial, por parte do contribuinte, de um ou de mais serviços que fazem parte do complexo serviço de limpeza pública, para ser devida a taxa.

O serviço de limpeza pública tem por finalidade manter limpa a área do município, protegendo higienicamente a cidade, abrangendo diversas atividades, exercidas em conjunto ou isoladamente, das quais destacamos: coleta de lixo domiciliar (resíduos domiciliares, materiais de varredura domiciliar, etc.) ou de estabelecimentos comerciais, industriais ou de prestação de serviços, sua remoção e destinação final, varrição ou limpeza e lavagem das vias e logradouros públicos; limpeza e desobstrução de bueiros, bocas de lobo, galerias de águas pluviais, córregos, etc.; desinfecção de locais insalubres; capinação do leito das ruas, irrigação de vias e logradouros públicos não-pavimentados; conservação da limpeza pública; destinação final dos resíduos para aterros sanitários (lançamento-aterro), incineradores (incineração-destruição), usinas de tratamento industrial, utilização agrícola (aproveitamento como adubo ou para engorda de suínos), ou para outros fins. Tais serviços podem ser executados em vias ou logradouros, públicos ou particulares.

Certas remoções não estão contidas nos serviços de limpeza pública, *v.g.* de resíduos de estabelecimentos industriais de volume elevado, restos de móveis, sobras de mudanças, restos de limpeza decorrente da podaço de jardim, etc. Tal atividade é custeada através de preço público.

Os serviços acima indicados constituem serviços públicos específicos e

Considerarei, portanto, na ocasião, imprestável o veículo utilizado pelo Ministério Público para combater as taxas, assim como constitucional sua imposição pelo Município de Taubaté.

---

divisíveis, prestados ou postos à disposição do contribuinte, pessoa proprietária do bem imóvel que recebe o serviço, isto é, pessoa que tem a utilização efetiva ou potencial do mesmo" ("Doutrina e Prática das Taxas", ob. cit., pp. 147/148).



Impresso na **GEIAL** GRÁFICA E EDITORA TÁLENTO LTDA.

Rua Conde Prados, 305  
Padre Eustáquio - Belo Horizonte - MG  
Telefax: (031) 464-0680

com filmes fornecidos pelo Editor.

- **O Poder de Reforma Constitucional**  
(3ª edição, de acordo com a Constituição Federal de 1988, revista e atualizada por Uadi Lamêgo Bulos).  
- Nelson de Sousa Sampaio
- **Comentários às novas alterações ao CPC**  
- Cézar Santos
- **Constituição e a Revisão de 1993**  
- Sérgio Novais e Saulo José Casali Bahia
- **Elementos de Direito Constitucional**  
- Uadi Lamêgo Bulos
- **A Política Legislativa do Consumidor no Direito Comparado**  
- Miriam A. Souza
- **O Veranista (Crônicas)**  
- Orlando Gomes
- **Os Fabulistas (Caius Julius Phaedrus, Aesopus, Jean de la Fontaine)**  
- Hugo Rodrigues dos Santos
- **Latim para o Jurista**  
(2ª edição, revista e atualizada)  
- Hugo Rodrigues dos Santos
- **Educação Sexual - Anatomia, Fisiologia e Reprodução – Crises da Adolescência (conceitos e tabus)**  
(2ª edição, revista e ampliada)  
- Jardilina de Santana Oliveira
- **Jurisprudência Fiscal**  
STF, STJ e TRF - Direito Tributário e Processual Tributário.  
(Em convênio com a Fieb/Cieb)  
- Luiz Walter Coelho Filho
- **Jurisprudência Trabalhista**  
TST, STJ e TRT - 5º R. Procedentes do TST - SDI e SDC. Súmulas do STF, STJ e TFR.  
(3ª edição, revista e ampliada )  
- Edilton Meireles

---

## No Prelo

---

- **Curso Prático de Direito Imobiliário**  
(3ª edição, revista e atualizada)  
- Waldomiro Azevedo Silva
- **Curso de Introdução ao Estudo do Direito**  
(3ª edição, revista e atualizada)  
- Rubem Nogueira
- **Prazos Processuais no CPC**  
(Teoria e Prática)  
- Cézar Santos
- **Manual de Direito de Família**  
(Teoria e Legislação)  
- Segismundo Gontijo
- **Legislação Tributária do Estado da Bahia**  
- Edilton Meireles

