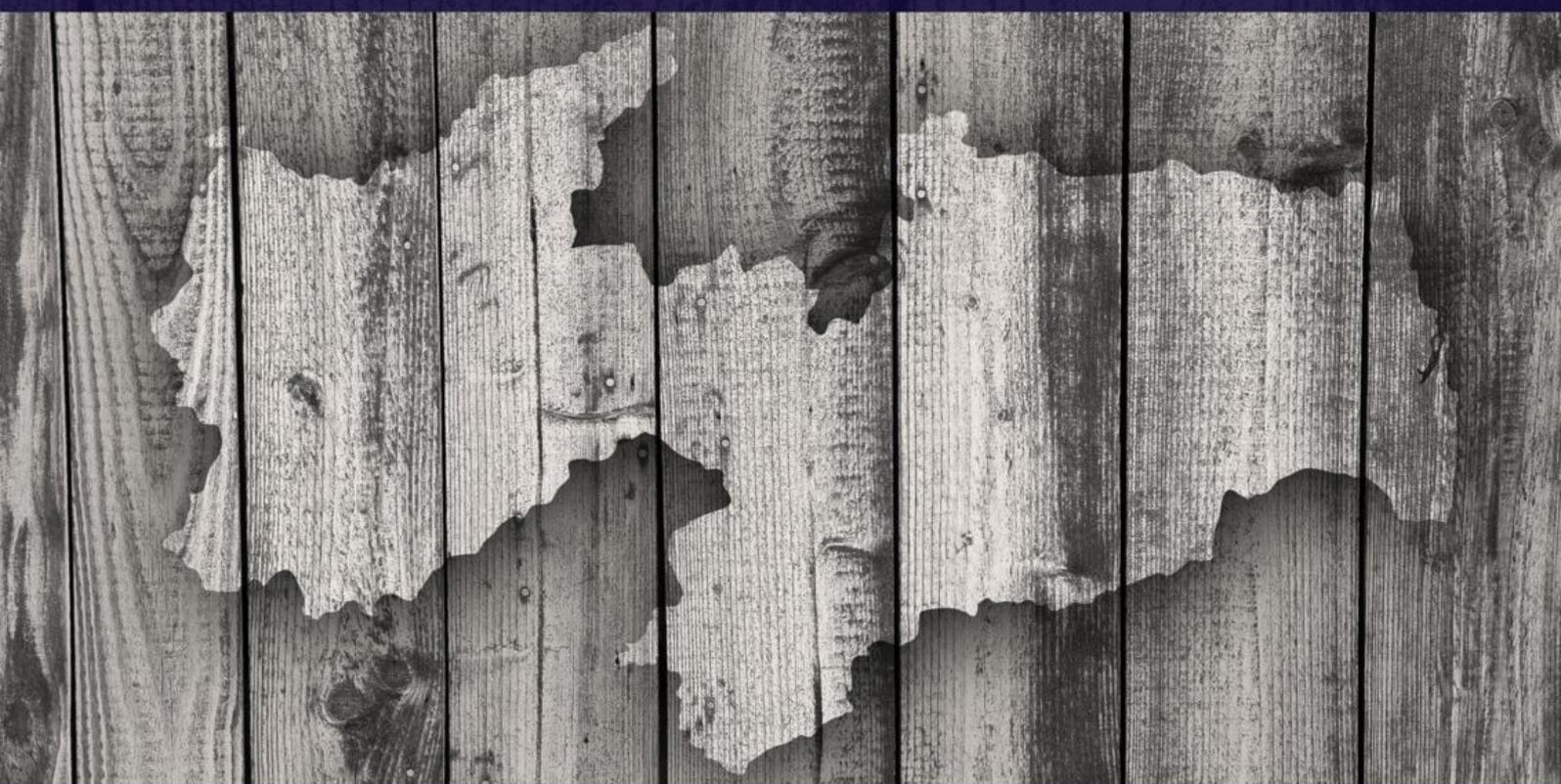


SAULO MEDEIROS DA COSTA SILVA

DIREITO TRIBUTÁRIO

Estudos propedêuticos



Rfb
Editora

**DIREITO TRIBUTÁRIO : ESTUDOS
PROPEDÊUTICOS**

Todo o conteúdo apresentado neste livro é de responsabilidade do(s) autor(es).

Esta publicação está licenciada sob [CC BY-NC-ND 4.0](https://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/)

Conselho Editorial

Prof. Dr. Ednilson Sergio Ramalho de Souza - UFOPA
(Editor-Chefe)

Prof. Dr. Laecio Nobre de Macedo-UFMA

Prof. Dr. Aldrin Vianna de Santana-UNIFAP

Prof.^a. Dr.^a. Raquel Silvano Almeida-Unespar

Prof. Dr. Carlos Erick Brito de Sousa-UFMA

Prof.^a. Dr.^a. Ilka Kassandra Pereira Belfort-Faculdade Laboro

Prof.^a. Dr. Renata Cristina Lopes Andrade-FURG

Prof. Dr. Elias Rocha Gonçalves-IFF

Prof. Dr. Clézio dos Santos-UFRRJ

Prof. Dr. Rodrigo Luiz Fabri-UFJF

Prof. Dr. Manoel dos Santos Costa-IEMA

Prof.^a Dr.^a. Isabella Macário Ferro Cavalcanti-UFPE

Prof. Dr. Rodolfo Maduro Almeida-UFOPA

Prof. Dr. Deivid Alex dos Santos-UEL

Prof.^a Dr.^a. Maria de Fatima Vilhena da Silva-UFPA

Prof.^a Dr.^a. Dayse Marinho Martins-IEMA

Prof. Dr. Daniel Tarciso Martins Pereira-UFAM

Prof.^a Dr.^a. Elane da Silva Barbosa-UERN

Prof. Dr. Piter Anderson Severino de Jesus-Université Aix Marseille

Nossa missão é a difusão do conhecimento gerado no âmbito acadêmico por meio da organização e da publicação de livros científicos de fácil acesso, de baixo custo financeiro e de alta qualidade!

Nossa inspiração é acreditar que a ampla divulgação do conhecimento científico pode mudar para melhor o mundo em que vivemos!

Equipe RFB Editora

Saulo Medeiros da Costa Silva

Doutorando em Direito pela Universidade de Marília (SP). Mestre em Desenvolvimento Regional pela Universidade Estadual da Paraíba (UEPB). Mestre em Contabilidade e Administração pela FUCAPE. Especialista em Direito Tributário pelo IESP. Graduado em Ciências Jurídicas pela UEPB. Jurista, suplente, membro do Tribunal Regional Eleitoral (TRE/PB) (biênio de 2022-2024). Sócio da Advocacia David Diniz - ADD. Professor de Direito Tributário. Membro do Fórum Celso Furtado - FCF, da Confraria dos Bibliófilos da Paraíba e da Academia Paraibana de Letras Jurídicas - APLJ.

DIREITO TRIBUTÁRIO : ESTUDOS PROPEDÊUTICOS

1ª Edição

Belém-PA
RFB Editora
2024

© 2024 Edição brasileira
by RFB Editora
© 2024 Texto
by Autor
Todos os direitos reservados

RFB Editora
CNPJ: 39.242.488/0001-07
91985661194
www.rfbeditora.com
adm@rfbeditora.com
Tv. Quintino Bocaiúva, 2301, Sala 713, Batista Campos,
Belém - PA, CEP: 66045-315

Editor-Chefe

Prof. Dr. Ednilson Ramalho

Diagramação e capa

Worges Editoração

Revisão de texto

Autor

Bibliotecária

Janaina Karina Alves Trigo Ramos-CRB
8/9166

Produtor editorial

Nazareno Da Luz

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)

C637

Direito tributário: estudos propedêuticos / Saulo Medeiros da Costa Silva. – Belém:
RFB, 2024.

Livro em PDF
234p.

ISBN 978-65-5889-737-8
DOI 10.46898/rfb.db0241be-772e-4d5c-896d-61816756b1d9

Direito Tributário. I. Silva, Saulo Medeiros da Costa. II. Título.

CDD 343.04

Índice para catálogo sistemático

I. Direito Tributário.

Agradeço aos mestres Chico Leite (outrora Auditor, agora Advogado e professor), Cidoval Moraes de Sousa, David Diniz, Alexandre Salema, Ives Gandra da Silva Martins, Mayra Andrade, Paulo Caliendo, Ana Paulo Basso e Jonathan Barros Vita.

Aos advogados e companheiros de trincheira de alegrias que fazem parte da Advocacia David Diniz – ADD, incluindo Anna Beatriz Diniz e Marcello Andrade Santos que mesmo ainda na Academia auxiliaram na organização do livro.

Aos meus ex-alunos da UEPB, IESP, UNIPÊ, e CESREI, bem como aos companheiros do Doutorado da Unimar (turma 2023.1) pelos conhecimentos transmitidos e, principalmente, pelo incentivo e amizade.

Sobre a amizade, reconheço ser uma virtude especial do ser humano e cito o Des. Jones Figueirêdo Alves, quando da apresentação da obra “A Retórica Constitucional” de João Maurício Adeodato, que externa ser a amizade:

“[...] celebrada e reverenciada, sobretudo por renomados pensadores clássicos que a consideraram essencial ao aperfeiçoamento dos excelsos valores do bem e da justiça, Cícero, por exemplo, definiu-a como a mais bela e a mais conforme com a natureza, aquela que é um fim em si, que se busca por ela mesma. Já Aristóteles - cuja ética caracteriza-se por um contínuo esforço no sentido de promover uma integração mesótica entre a inteligibilidade e finalidade da ação (teleologia) - considera a amizade como sendo, ou implicando ser, uma virtude que faculta, com base na proporcionalidade entre dessemelhantes, chegar-se a uma igualdade entre eles. Dessa sorte, a amizade é capaz de promover um equilíbrio que preserva e valoriza as relações entre os homens, seja num plano interpessoal privado, seja na sua dimensão pública. Na sua incansável faina de sistematizar e classificar os conceitos. Aristóteles extrai uma importante conclusão sobre a amizade. Diz ele: “a amizade é uma parceria e um homem está em relação a ele mesmo, da mesma forma que está em relação com o seu amigo; para ele a consciência do seu ser é um bem, e o é também, portanto, a consciência do ser do seu amigo” (Ética a Nicômaco, Livros VIII e IX).

“Uma nação que tenta prosperar a base de impostos é como um homem com os pés num balde tentando levantar-se puxando a alça”.

Winston Churchill

“Não percas a esperança quando o arbítrio prevalece. Sua vitória é temporária. Enquanto, fores advogado e lutares para recompor o Direito e a Justiça, cumprirás teu papel e a posteridade será grata à legião de pequenos e grandes heróis, que não cederam às tentações do desânimo”.

Ives Gandra da Silva Martins

“Devemos sempre acreditar na vida, na humanidade e no futuro do planeta! Pois ainda há pessoas que parecem ser estrelas que Deus acendeu no céu, irradiando a esperança e o vigor que necessitamos na terra. Ao lado delas, sentimos que o amor é possível, que dele brota a paz e a comunhão dos povos. Ao lado dessas pessoas especiais, imaginamos ser possível um lugar feito de alegria, recebendo um buquê de carinhos, abraçando um amigo, tocando com os olhos a intimidade dos sentimentos. Ao lado delas, saboreamos a delícia do toque suave que Deus sopra em nossos corações”.

David Diniz

Fundador da Advocacia David Diniz - ADD

Dedico a Deus, aos meus pais - Carlos e Eva, a minha esposa Massillania, aos nossos tesouros Pepe e Fipinho, além dos meus irmãos.

SUMÁRIO

PREFÁCIO.....	10
APRESENTAÇÃO DO LIVRO	12
PARTE I	13
NORMAS GERAIS DO DIREITO TRIBUTÁRIO.....	13
CAPÍTULO 1.....	14
ASPECTOS DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA	14
CAPÍTULO 2.....	30
ANÁLISE DA FIGURA JURÍDICA DO CONTRIBUINTE, NO CASO DE RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA POR SUBSTITUIÇÃO, COM A EXCLUSÃO DA SUA RESPONSABILIDADE	30
CAPÍTULO 3.....	40
ABORDAGEM DOS LIMITES DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA, À LUZ DA JURISPRUDÊNCIA, COM VIÉS NO NEOCONSTITUCIONALISMO	40
CAPÍTULO 4.....	56
ALÍQUOTA ZERO E ISENÇÃO: NATUREZAS JURÍDICAS E CONSEQUÊNCIAS PRÁTICAS QUANTO À COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA	56
PARTE II.....	66
TRIBUTAÇÃO DOS ENTES SUBNACIONAIS	66
CAPÍTULO 5.....	67
ANÁLISE DOS DECRETOS REGULAMENTARES NO CAMPO DE INCIDÊNCIA DO ICMS. REGULAMENTAÇÃO PARA FIEL EXECUÇÃO DA LEI OU LIMITAÇÃO DOS DIREITOS NELA CONFERIDOS?	67
PARTE III	87
CRIMES DE APROPRIAÇÃO INDÉBITA E CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA.....	87
CAPÍTULO 6.....	88
CRIME DE APROPRIAÇÃO INDÉBITA PREVIDENCIÁRIA (ART. 168-A DO CÓDIGO PENAL BRASILEIRO): ANÁLISE DA SUA CONSTITUCIONALIDADE	88
CAPÍTULO 7.....	107
ESTUDO SOBRE A SISTEMATIZAÇÃO DOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA NO BRASIL	107
PARTE IV	121
TRIBUTAÇÃO NO BRASIL.....	121

CAPÍTULO 8.....	122
ESTUDO HISTÓRICO-COMPARATIVO DA TRIBUTAÇÃO GERAL E NO BRASIL.	122
CAPÍTULO 9.....	145
ABORDAGEM CRÍTICA DO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO COM VIÉS NO DIREITO NATURAL	145
CAPÍTULO 10.....	170
BREVES CONSIDERAÇÕES SOBRE A HARMONIZAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA NO MERCOSUL E O IMPOSTO SOBRE VALOR AGREGADO	170
CAPÍTULO 11.....	182
UMA VISÃO REFLEXIVA DA ATUAL TRIBUTAÇÃO NO BRASIL	182
PARTE V	189
ESTUDOS ADICIONAIS.....	189
CAPÍTULO 12.....	190
ÉTICA, MORAL E DIREITO.....	190
CAPÍTULO 13.....	203
ARTIGOS APRESENTADOS E PUBLICADOS, EM COAUTORIA, NA SOCIEDADE BRASILEIRA PARA O PROGRESSO DA CIÊNCIA - SBPC	203
CAPÍTULO 14.....	209
RESUMO PB - COLUNA DIREITO EM ALTA	209
PÓS-FÁCIO	231
SOBRE O AUTOR	233

PREFÁCIO

Compreender o Direito Tributário em sua essência não é tarefa fácil. As intrincadas relações da tributação com a economia, a política, a sociologia e outros ramos do conhecimento humano terminam, muitas vezes, por afastar ou desestimular os estudos e pesquisas sobre o tema.

Nas sociedades contemporâneas, não nos parece prudente desconsiderar a relevância dos tributos, em especial, porque são a principal fonte de financiamento estatal. Se, por um lado, recai sobre o Direito Tributário o estigma da complexidade conceitual e material, de outro, é ele que estabelece as estreitas regras jurídicas autorizativas da intervenção do Estado na riqueza privada destinada a obtenção de receitas públicas.

Por evidente, uma sociedade que não se dedica à compreensão da tributação é uma sociedade cujo exercício da cidadania pelos indivíduos fica prejudicado de forma irremediável.

A questão que emerge da aversão aos estudos tributários, principalmente nos cursos de graduação e pós-graduação em Direito, Brasil afora, nos coloca diante de um dilema: simplesmente poderemos relegar o Direito Tributário a uma disciplina secundária, sem relevância; ou procurar recursos científicos e didáticos destinados à compreensão das especificidades – e porque não dizer, da beleza – dessa disciplina.

O ambiente jurídico brasileiro tem sido pródigo em produzir estudiosos relevantes do Direito Tributário. Além dos clássicos da primeira metade do século XX, como Eliomar Baleeiro, Geraldo Ataliba, Hugo de Brito Machado, Paulo de Barros Carvalho, Ruy Barbosa Nogueira, Souto Maior Borges, dentre tantos outros, vimos emergir desde o terceiro-quarto do século passado, tributaristas do jaez de Heleno Taveira Torres, Luíz Eduardo Schoueri, Roque Antônio Carrazza, Sacha Calmon e outros.

Para sorte nossa, a tradição da emergência de grandes tributaristas não esvaeceu nas décadas subsequentes à virada do milênio. Dentre aqueles juristas vocacionados a cumprir a nobre missão e – o pesado encargo – de dar prosseguimento aos estudos do Direito Tributário em elevadíssimo nível científico, encontra-se o professor Saulo Medeiros, autor da presente obra, intitulada “DIREITO TRIBUTÁRIO: Estudos propedêuticos e primeiras reflexões”.

Aliás, uma obra de vulto, na qual o professor Saulo Medeiros reúne diversos textos resultantes de suas investigações científicas, produzidos nas duas primeiras décadas do

século XX. Mas o autor não apenas reúne textos. Vai muito além, a fim de dar sistematicidade conceitual à sua produção científica.

Visando dar sistematicidade à produção do professor Saulo Medeiros, o livro foi particionado em seis partes em respeito à pertinência dos conteúdos. Na PARTE I, encontra-se reunida a produção científica relacionada ao tema: NORMAS GERAIS DO DIREITO TRIBUTÁRIO. Já na PARTE II, estão reunidos os conteúdos relacionados à TRIBUTAÇÃO DOS ENTES SUBNACIONAIS. Por sua vez, na PARTE III, consta a produção conexa aos CRIMES DE APROPRIAÇÃO INDÉBITA E CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. Na PARTE IV, encontramos relevantes estudos sobre a TRIBUTAÇÃO NO BRASIL. E, por fim, mas não menos relevante, na PARTE V do livro, intitulado de ESTUDOS ADICIONAIS, o autor reúne artigos científicos e colunas publicadas em jornais e outros meios de comunicação social.

Como poderá ser constatado pelos leitores, os conteúdos tratados no livro portam traços germinais de um futuro Manual de Direito Tributário. Vamos aguardar, é só uma questão de tempo!

Sem mais delongas, então, remeto o leitor diretamente ao texto do livro. Boa leitura a todos!

Prof. Alexandre Henrique Salema Ferreira

Professor Efetivo da Universidade Estadual da Paraíba – UEPB

Centro de Ciências Jurídicas – CCJ/UEPB

Doutor em Direito pela Universidade Federal de Pernambuco – UFPE

APRESENTAÇÃO DO LIVRO

O presente livro surgiu da necessidade de organizar os estudos preliminares de Direito Tributário ao longo de quase 20 anos¹, período da graduação, especialização, curso de Teoria Geral do Direito na Argentina, além das aulas e orientações quando no início da docência e da advocacia, além do mestrado em Desenvolvimento Regional pela UEPB.

Alguns artigos, como o trabalho de admissão no Instituto Paraibano de Estudos Tributários - IPBET, foi realizado com pouco material de pesquisa, todavia, a partir de alguns livros (clássicos) adquiridos nos sebos de Campina Grande e João Pessoa, como: Hipótese de Incidência Tributária de Geraldo Ataliba (1983), Teoria da Norma Tributária de Paulo de Barros Carvalho (1980), Curso de Direito Tributária de Ruy Barbosa Nogueira (1989) e o Compêndio de Legislação Tributária de Rubens Gomes de Sousa (1960). Esse artigo foi encontrado digitalizado no arquivo do IPBET.

Outros artigos foram publicados na Revista Científica eletrônica ORBIS, como um importante artigo escrito em coautoria com Massillania Gomes Medeiros sobre Ética, Moral e o Direito: Reflexões sobre a formação Jurídica, inclusive indicado pela PUC Goiás e citado em inúmeros trabalhos acadêmicos. Porém, a Revista ORBIS não está mais disponível na rede mundial de computadores e o artigo pode não estar mais disponível para leitura.

Outros foram publicados em Revistas de circulação nacional e impressos, considerando que na época os livros eletrônicos (ebooks) ainda não eram realidade no mundo jurídico. Dessa forma, esses artigos não se encontram à disposição dos atuais leitores.

Além de micro artigos publicados em coluna jurídica com comentários sobre decisões proferidas na época, bem como artigos publicados sobre temas relevantes que futuramente foram internalizados no sistema jurídico através de Lei.

Esse livro é também um marco, considerando que retrata os estudos realizados até o ingresso no Doutorado em Direito na Universidade de Marília (SP), ou seja, os escritos a partir deste livro serão realizados com rigor metodológico e de acordo com uma matriz epistemológica a ser desenvolvida nesse novo ciclo do conhecimento.

¹ Alguns estudos sobre Direito Constitucional Tributário, realizados durante esse período, serão objeto de outro livro.

PARTE I

NORMAS GERAIS DO DIREITO TRIBUTÁRIO

CAPÍTULO 1

ASPECTOS DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA¹

¹ O presente estudo foi a primeira pesquisa que realizei sobre Direito Tributário e o fiz com o intuito de participar do processo seletivo do Instituto Paraibano de Estudos Tributários - IPBET em meados de 2005. Na época, os livros de tributário nas bibliotecas da faculdade de Direito da UEPB eram escassos, bem como nas livrarias locais quase não tínhamos manuais de tributário, razão pela qual foi realizada uma pesquisa nos "sebos" de Campina Grande e João Pessoa e todos os livros de tributário foram adquiridos, inclusive alguns já esgotados hoje e tidos como clássicos.
É necessário considerar que os escritos são singelos e que foram escritos no início da graduação e há quase vinte anos.

1. CONSIDERAÇÕES INICIAIS

O Direito Tributário é o ramo do Direito Público formado pelo conjunto de normas que regulam o comportamento das pessoas de levar dinheiro aos cofres públicos. Em outras palavras, o direito tributário é o conjunto de princípios e normas jurídicas que regulam a tributação, sendo esta a relação entre o fisco e as pessoas sujeitas às imposições tributárias.

Inicialmente, antes de explanarmos, sinteticamente, sobre a norma tributária propriamente dita, é importante ressaltar que a norma jurídica não se confunde com o direito. Enquanto o direito corresponde a um meio eficaz de organização social e de delimitação de comportamentos humanos, a norma é sua expressão formal.

Contudo, apenas podemos classificar os fatos como jurídicos quando estes estão previstos na norma. As regras contidas na norma apenas incidem quando do acontecimento dos fatos previstos nas hipóteses a que são vinculados. Da mesma forma ocorre com as normas tributárias, como brilhantemente expõe o Prof. Geraldo Ataliba:

A norma tributária, como qualquer outra norma jurídica, tem sua incidência condicionada ao acontecimento de um fato previsto na hipótese legal, fato este cuja verificação acarreta automaticamente a *incidência do mandamento*.¹

A norma tributária corresponde a uma norma de conduta, haja vista que tem como função específica, determinar o dever de pagar tributos. Destarte, a obrigação tributária decorre exatamente do mandamento da norma de tributação, no qual se instala fato jurígeno previsto na hipótese da norma.

Tendo em vista estas considerações iniciais, vislumbramos o desenho normativo do Prof. Barros Carvalho² que desperta para a divisão da norma jurídica tributária em hipótese endonormativa e consequência endonormativa.

As endonormas tributárias dizem respeito ao agrupamento de critérios necessários para a demonstração do fato lícito, não possuindo como característica a autonomia de vontade. Assim, apontamos os critérios material, temporal e espacial. As consequências das normas tributárias, por sua vez, são o conjunto de critérios que tomariam clara a relação jurídica com a ocorrência do fato gerador. Neste caso, teríamos os critérios pessoal e quantitativo.

O tributo ao ser enxergado como obrigação, adquire status de norma, norma dever, podendo se destacar na sua classificação duas importantes secções, as obrigações tributárias

¹ ATALIBA, Geraldo. Hipótese de Incidência Tributária, São Paulo, Ed. Revista dos Tribunais, 1983, p. 41.

² CARVALHO, Paulo de Barros. Teoria da Norma Tributária, São Paulo, Lael, 1980.

unilaterais e as obrigações tributárias bilaterais. As obrigações unilaterais são os impostos, pois não estariam vinculados a alguma contraprestação do Estado, enquanto as obrigações bilaterais são as taxas e as contribuições, já que necessariamente têm como pressuposto uma atuação estatal.

Em suma, a norma possui como características fundamentais o momento que se tem ciência de que existe uma relação jurídica, os sujeitos (ativo e passivo) do vínculo e os meios para determinar o conteúdo do dever jurídico cujo cumprimento o sujeito ativo poderá exigir do sujeito passivo.

2. ASPECTOS DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA

2.1 Conceitos de hipótese de incidência

A hipótese de incidência consiste na fórmula hipotética, prévia (anterior a ocorrência do fato imponible), genérica e abstrata, contida em lei, que descreve os diversos aspectos (subjetivo, material, espacial, temporal, quantitativo) de um fato ou ato tributário, cuja incidência faz nascer a obrigação tributária.

A hipótese de incidência é uma situação prevista em lei a respeito do acontecimento de um fato que faz surgir a obrigação tributária. Para cada um dos tributos, há uma hipótese de incidência típica, que determinará sua natureza tributária.

Nas palavras do douto Hugo de Brito Machado: “A expressão hipótese de incidência designa com maior propriedade a descrição, contida na lei, da situação necessária e suficiente ao nascimento da obrigação tributária. A hipótese é simples descrição, é simples previsão”.³

As hipóteses de incidência (fato previsto como jurígeno) das normas tributárias decorrem de descrições legislativas de fatos lícitos que possuem virtude jurígena, *ex lege*, contendo quatro aspectos: material (fato em si), temporal (condições de tempo), espacial (condições de lugar) e pessoal (condições e qualificações relativas às pessoas envolvidas com o fato).

2.2 Distinção entre Fato Imponível e Hipótese de Incidência

De forma clara e concisa, Ruy Barbosa Nogueira assinala que o “Direito apresenta sempre dois ângulos ou facetas: o puramente abstrato ou normativo e o concretizado ou realizado”⁴. Partindo dessa premissa, como dito alhures, a hipótese de incidência é a

³ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 21ª ed. rev. atual. e ampl., Malheiros: São Paulo: 2002, p. 116.

⁴ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Curso de Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 1989, p. 193.

descrição legislativa do fato gerador, *in abstractu*. A lei descreve a situação em que é devido o tributo. Num segundo momento, temos o fato imponible que é o fato tributário *in concreto*, no tempo e espaço, agora existindo de forma material. Este é a concretização do fato que antes era hipotético; é o acontecimento do que foi previsto pela lei.

Nas palavras de Kiyoshi Harada, “o importante é ter sempre em mente a existência de duas realidades distintas: uma descrevendo a situação em que é devido o tributo e outra referente à concretização daquela situação descrita na lei, que gera a obrigação tributária”⁵. O autor faz menção, respectivamente, à hipótese de incidência e ao fato imponible.

Em suma, temos que: a hipótese de incidência, tida como “fato gerador *in abstractu*”, delimita o campo de incidência do tributo, indicando, especificamente, em que situações poderão incidir o tributo. Ocorrido o fato ou situação previstos, abstratamente, na lei, ou seja, ocorrendo o chamado “fato gerador *in concreto*”, haveria a incidência da norma tributária. É o que se chama de incidência tributária. A lei tributária relativa à incidência de um tributo, somente será aplicada a fatos da vida real que coincidam com as hipóteses previstas na lei.

2.3 Hipótese de incidência e ilicitude

A lei tributária não pode descrever como hipótese de incidência um fato ilícito. Ou seja, não podemos admitir um tributo em cuja hipótese de incidência se inclua a ilicitude.

Sendo assim, o caráter ilícito do ato praticado pelo sujeito passivo nada tem a ver com a relação tributária. Em outras palavras, quando o legislador descreve o fato suficiente e necessário ao surgimento da obrigação tributária, ele não pode incluir a ilicitude. Todavia, a concretização da situação descrita em lei, pode fortuitamente fazer-se revestida de ilicitude.

Para uma melhor visualização do que está sendo exposto podemos transcrever o exemplo utilizado por Hugo de Brito Machado: “Uma coisa é considerar-se, por exemplo, a manutenção de casa de prostituição, hipótese de incidência de um tributo. Outra coisa é admitir a incidência do imposto de renda sobre os rendimentos auferidos na referida atividade. A hipótese de incidência do imposto de renda é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou de proventos de qualquer natureza (CTN, art. 43). É irrelevante que tal aquisição se tenha verificado em decorrência de atividade ilícita ou lícita”.⁶

Até por questão de justiça fiscal e decorrente do princípio da isonomia, os tributos incidem, também, sobre fatos ou atos ilícitos.

⁵ HARADA, Kiyoshi. Direito Financeiro e Tributário. 8º ed. São Paulo: Atlas, 2001, p. 408.

⁶ MACHADO, Hugo de Brito. Ob. Cit. p. 116.

Para o Direito Tributário, basta que o fato descrito na hipótese de incidência ocorra, independente de critérios subjetivos, para que a pessoa passiva deva realizar o pagamento.

2.4 Primeiras linhas acerca dos Aspectos de Incidência

A hipótese de incidência é una, constitui-se numa entidade só, mas pode ser observada e descrita em seus diversos aspectos (material, espacial, temporal, pessoal e quantitativo). Somente quando um fato configurar todos esses aspectos é que será considerado fato jurídico tributário (fato imponible), dando nascimento à obrigação tributária. E esta obrigação, nada mais é do que a relação jurídica em virtude da qual o sujeito passivo tem o dever de prestar dinheiro ao sujeito passivo, ou de fazer, ou de não fazer ou, até mesmo, de tolerar algo no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos, e o Estado (sujeito ativo) tem o direito de constituir contra o particular um crédito.

A fim de facilitar a aplicação dos casos concretos, isto é, de observar se o fato concreto corresponde e se amolda aos preceitos legais, é que a hipótese de incidência e o fato gerador são decompostos em aspectos. Estes, doutrinariamente falando, são o Pessoal ou Subjetivo, Temporal, Espacial, Material e Quantitativo.

2.4.1 Aspecto subjetivo

Sacha Calmon,⁷ ao se debruçar sobre o tema do aspecto pessoal (ou subjetivo) na hipótese de incidência tributária, faz uma crítica ao estudo apresentado pelo Prof. Barros Carvalho, utilizando inicialmente o termo “aspecto” ao invés de “critério”, pois seriam várias as facetas da hipótese e da consequência da norma jurídico-tributária. Ademais, acrescenta o aspecto pessoal, aos critérios material, temporal e espacial, já que considera o fato jurígeno sempre ligado à pessoa.

É importante ressaltar a importância do aspecto pessoal na hipótese de incidência da norma tributária, observando os termos ligados a ele, como a progressividade, a consideração do ilícito pelo fisco, a responsabilidade, entre outros. Nas palavras de Sacha Calmon: “A pessoa envolvida com a hipótese de incidência a “qualifica” em termos pessoal (aspecto pessoal da hipótese) e nada impede que seja diversa da que, no mandamento, na consequência ou no prescriptor da norma (...)”⁸.

Como toda relação jurídica, a relação tributária pressupõe a existência de dois sujeitos, o ativo e o passivo.

⁷ COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário Brasileiro. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 458.

⁸ COELHO, Sacha Calmon Navarro. Ob cit p. 458.

O aspecto pessoal, também dito subjetivo, é, segundo o douto Geraldo Ataliba, “a qualidade - inerente a hipótese de incidência - que determina os sujeitos da obrigação tributária, que o fato imponível fará nascer”.

O sujeito ativo da obrigação tributária, como prescreve o art. 119 do CTN, é a pessoa jurídica de direito público titular de competência para exigir seu cumprimento. Ocorre que tal definição é insuficiente, haja vista que ignora a diferença existente entre competência de legislar sobre as relações jurídico-tributárias e a capacidade de lançar e receber tributo. Ora, um exemplo básico diz respeito às contribuições sociais, no qual compete a União a sua previsão legislativa, enquanto a sua arrecadação é efetuada pela autarquia INSS. O dispositivo legal, ao definir sujeito ativo, tomou seu âmbito bastante restrito, quando se observa que a realidade aponta para outra direção.

Por outro lado, o sujeito passivo da obrigação tributária é a pessoa natural ou jurídica obrigada a seu cumprimento. Em outras palavras, como salientado por Hector Villegas, citado por Ataliba⁹, “o destinatário constitucional tributário”.

O sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária (multa), como elenca o caput do art. 121 do CTN. O sujeito passivo será um contribuinte quando tiver relação pessoal e direta com a situação que constitui o respectivo fato gerador (CTN, art.121, parágrafo único, inc. I), ou será responsável quando, sem ser contribuinte, isto é, sem ter relação processual e direta com o fato gerador, sua obrigação de pagar decorre de dispositivo expresso em lei (CTN, art.121, parágrafo único, inc. II). Em suma, como elenca o douto Kiyoshi Harada, “o contribuinte é o sujeito passivo natural, isto é, a pessoa que praticou o fato típico ensejador da obrigação tributária. Já o responsável tributário é a terceira pessoa que não praticou o fato jurídico tributado, mas se acha vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação”.¹⁰

O sujeito passivo da obrigação acessória é a pessoa à qual a legislação tributária atribui deveres diversos do dever de pagar, podendo ser uma obrigação de fazer, de não fazer ou tolerar alguma coisa, no interesse da arrecadação e da fiscalização dos tributos. Podem sê-lo tanto um contribuinte, como um terceiro (pessoa que não tenha nenhuma relação direta com o fato gerador da obrigação principal). O sujeito passivo da obrigação acessória é a pessoa obrigada às prestações que constitua o seu objeto (CTN, art. 122).

Elenca o art. 123 do CTN: “Salvo disposição de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento e tributos, não podem ser opostas à fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias

⁹ ATALIBA, Geraldo. Hipótese de Incidência tributária. 6ª ed. Malheiros: São Paulo, 2004, p. 90.

¹⁰ MACHADO, Hugo de Brito. Ob. Cit p. 410.

correspondente". Do texto legal, podemos extrair que as pessoas podem ajustar, ou melhor, convencionar por meio de contrato ou de promessa jurídica, a quem cabe a condição de polo passivo da obrigação tributária. As convenções particulares não produzem alteração na sujeição passiva tributária, logo, não obrigam a Fazenda Pública a assegurar a quem não participa da relação tributária o direito de defesa no processo administrativo fiscal de constituição do crédito tributário. Temos que ter em vista que as obrigações decorrentes do contrato fazem obrigação perante o sujeito passivo, não perante a Fazenda. Mesmo assim, em qualquer caso, aquele que assume, contratualmente, a responsabilidade pelo pagamento de tributos, em face do legítimo interesse de que é titular, pode questionar judicialmente a exigência dos tributos que considerar indevidos. Seja preventivamente, mediante ação declaratória, seja mediante ação anulatória do lançamento respectivo.

O art. 124 do CTN prescreve que são solidariamente obrigados (ou responsáveis) as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal, assim como aquelas expressamente designadas por lei, não comportando benefício de ordem. Solidariedade é a ocorrência de mais de um credor, ou mais de um devedor, na mesma relação obrigacional, cada qual com direito ou obrigação à dívida toda. No caso em tela, a solidariedade é passiva. O parágrafo único do artigo em questão, ratifica que esta solidariedade não comporta benefício de ordem, que é o direito à observância de uma ordem, de uma sequência, quanto à execução, operando-se primeiramente esta contra o devedor. Com fulcro no art. 125 do CTN, podemos expor que: não havendo lei que disponha de modo diverso, nas obrigações em que existirem obrigados solidários, o pagamento efetuado por um aproveita aos demais, ou seja, desde que um pague, os demais ficam desobrigados; a isenção ou remissão do crédito tributário respectivo exonera todos os obrigados, a não ser que tenha sido outorgado a um deles em caráter pessoal, pois neste caso subsiste a solidariedade quanto aos demais pelo saldo; e, a interrupção da prescrição, em favor ou contra um dos obrigados, favorece ou prejudica os demais.

Ainda no que concerne à sujeição passiva, observamos que sua expressão no art. 128 do CTN demonstra dois tipos de responsabilidade: a) superveniente de terceira pessoa por fato gerador alheio; e b) por substituição, quando o dever de contribuir é imputado diretamente pela lei a uma pessoa não envolvida no fato gerador (está tendo relação com o substituído a fim de ter restituído o valor pago).

De acordo com Rubens Gomes de Sousa¹¹, a sujeição passiva indireta pode ocorrer de duas formas: por transferência ou por substituição. A transferência ocorre no momento em que a obrigação tributária surge contra o sujeito passivo direto e é transferida para outra

11 SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de Legislação Tributária*, 3ª. ed, Rio de Janeiro, Edições Financeiras S/A. 1960.

pessoa em virtude de um fato posterior. Por outro lado, ocorre a substituição quando, em virtude de uma disposição expressa de lei, a obrigação tributária surge desde logo contra uma pessoa diferente daquela que esteja em relação econômica com o ato, fato jurígeno.

Assim, o autor ao dissertar sobre o tema afirma:

“O tributo deve ser cobrado da pessoa que esteja em relação econômica com o fato, ato ou negócio que dá origem a tributação. Por outras palavras, o tributo deve ser cobrado da pessoa que tira vantagem econômica do fato, ato ou negócio tributado. Entretanto pode acontecer que em certos casos o Estado tenha interesse ou necessidade de cobrar o tributo de pessoa diferente: dá-se sujeição passiva indireta”.¹²

Sacha Calmon¹³ explica que na substituição (sujeição passiva indireta), apenas há o pagamento da dívida alheia, quando ocorre a transferência com alteração de obrigados. Assim, nos demais casos ocorre o pagamento de dívida própria, mesmo sendo decorrente de fato gerador de terceiro.

Retomando-se a leitura do art. 121, temos que este não faz distinção alguma entre sujeito passivo por transferência e por substituição, apenas aponta a diferença entre o contribuinte e o responsável. Contribuinte é aquele que possui relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador, enquanto o responsável corresponde àquele cuja obrigação decorre de disposição expressa em lei, sem se revestir na condição de contribuinte.

No que diz respeito ao substituto processual, verificamos que a lição do Prof. Alfredo Augusto Becker¹⁴ demonstra bem claramente o aspecto econômico da substituição tributária, ao falar da possibilidade do “substituto” recuperar o ônus que lhe é imposto (teoria do regresso).

Analisando a obra do dito autor, diz Sacha Calmon: “O regresso é econômico e deve dar-se de imediato. (...) O tema é tributário. Está no CTN. Petição, ação e processo são desnecessários. O próprio mecanismo dos negócios encarrega-se de recompor a situação”¹⁵.

Contudo, é importante atentar a jurisprudência no âmbito da substituição tributária, se realmente há condições efetivas, através do mecanismo de negócios, de haver o ressarcimento financeiro do ônus tributário.

Não poderíamos olvidar para a lição do douto Baleeiro: “Se o substitutivo é imune, ou isento, se tem direito à redução ou dilação tributária, o substituto exercitará os direitos correspondentes”¹⁶.

12 SOUSA, Rubens Gomes de. Ob. Cit p. 71

13 COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário Brasileiro. 8ª. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 719.

14 BECKER, Augusto A. Teoria Geral do Direito Tributário. São Paulo. Saraiva, 1972.

15 COELHO, Sacha Calmon Navarro. Ob. Cit. p. 723.

16 BALEEIRO, Direito Tributário Brasileiro, Forense, 10ª edição, p. 480.

Sintetizando o demonstrado até o momento, de acordo com Sacha Calmon¹⁷, a sujeição passiva ocorreria de duas formas: direta ou indireta. A direta se encontra-se quando decorre de fato gerador próprio ou alheio. Assim, ter-se-ia a situação do contribuinte e do substituto tributário do contribuinte. Por outro, a indireta se caracteriza pela transferência do dever de pagar em razão de sucessão *causa mortis* ou *inter vivos*, ou por sub-rogação de terceiros.

Quando se trata do aspecto pessoal da hipótese de incidência, não podemos nos olvidar que a capacidade tributária do sujeito passivo da obrigação tributária diverge da capacidade civil. A capacidade civil é aptidão legal para adquirir, exercer direito e contrair obrigações. O CTN adotou o princípio da autonomia da capacidade passiva tributária, tendo em vista que as normas tributárias se orientam sempre no sentido de atingir a realidade econômica das relações que disciplinam e, principalmente, evitar a fraude. O inciso I do art. 126 preceitua que a capacidade tributária independe da capacidade civil das pessoas naturais; o inciso II toma irrelevante o fato da pessoa natural encontrar-se sob manto de medidas privativas ou limitativas do exercício das atividades privadas ou públicas, assim como, toma irrelevante, para efeito de capacidade passiva, a irregularidade da constituição de pessoas jurídicas, ou seja, uma pessoa jurídica irregular, ou de fato, desde que configure uma unidade econômica ou profissional, pode ser sujeito passivo.

No que tange ao domicílio, podemos enunciar que o domicílio civil é o lugar onde a pessoa estabelece sua residência com ânimo definitivo de, neste local, manter suas relações de natureza civil. Contudo, o domicílio tributário é o local escolhido pelo contribuinte para com o fisco manter suas relações. Reza o art. 127 do CTN que: “Na falta de eleição, pelo contribuinte ou responsável, de domicílio tributário, na forma da legislação aplicável, considera-se como tal: quanto às pessoas naturais, a sua residência habitual, ou, sendo esta incerta ou desconhecida, o centro habitual de sua atividade; quanto às pessoas jurídicas de direito público ou às firmas individuais, o lugar da sua sede, ou, em relação aos atos ou fatos que derem origem a obrigação, o de cada estabelecimento; quanto às pessoas jurídicas de direito público, qualquer de suas repartições no território da entidade tributante.” Se, por qualquer motivo, não couber uma das três regras contidas nos incisos do art. 127, considerar-se-á como domicílio tributário do contribuinte ou responsável, o lugar da situação dos bens ou da ocorrência dos atos ou fatos que derem origem à obrigação (CTN, art.127, § 1º). Também será dessa forma na hipótese em que a autoridade administrativa recusar o domicílio eleito, o que é possível se este dificultar a arrecadação ou a fiscalização do tributo (CTN, art.127, § 2º).

¹⁷ COELHO. Sacha Calmon Navarro. Ob. Cit. p. 723.

2.4.2 Aspecto temporal

O aspecto temporal tem a qualidade de remeter, implícita ou explicitamente, ao momento de consumação dos fatos tributáveis e o tempo quantitativo de ocorrência. Isto é relevante para fins de exata apuração da lei aplicável ao caso concreto, assim como para a observância da irretroatividade e anterioridade da lei, além da sua utilidade para a contagem dos prazos de decadência e prescrição. *A priori*, podemos enunciar que a consumação do fato gerador cria um vínculo jurídico entre devedor e credor, ou seja, passa a existir, para o Estado um direito subjetivo, e um dever jurídico para o sujeito passivo.

O art. 116 do CTN elenca que: “Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes seus efeitos: tratando-se de situação de fato, desde o momento em que se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios; e tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos do direito aplicável.” Ademais, o parágrafo único deste artigo enuncia que: a “autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária”.

Nas sábias palavras de Eduardo Marcial Ferreira, citado por Kiyoshi Harada, temos que: “o legislador, às vezes, utiliza a expressão fato gerador com o significado de critério temporal da norma impositiva tributária, como, a saber, no art. 46, II, do CTN, o qual dispõe que o IPI tem como fato gerador a saída do produto do estabelecimento industrial”¹⁸. Sabendo que o aspecto material do fato gerador do IPI é a industrialização, não resta dúvida de que o legislador elegeu como fato gerador do IPI o momento da saída do produto industrializado do estabelecimento industrial, talvez seja pela difícil apreciação do momento exato em que cada produto se tem por industrializado.

É impossível abordar o aspecto temporal da hipótese de incidência, sem mencionar a falta de escrúpulo do legislador ao inserir na nossa Carta Magna, em seu artigo 150, o § 7º, decorrente da Emenda Constitucional Nº 3/93. Este parágrafo enuncia que: “A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deve ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido”. Podemos retirar do texto legal que o legislador instituiu a figura do fato gerador presumido. Contudo, com a sapiência que lhe é peculiar, Roque Carrazza anotou

¹⁸ FERREIRA *apud* HARADA, Kiyoshi. Ob. Cit. p. 412.

que: “colige-se com a segurança jurídica só permitir que o agente fiscal efetue o lançamento se tiver efetivo conhecimento da ocorrência do fato imputável”¹⁹ e, tendo em vista a clássica definição de presunção do douto Clovis Beviláqua, “presunção é a ilação que se tira de um fato conhecido para provar a existência de outro desconhecido”²⁰, podemos concluir que a presunção do fato gerador é um afronte ao princípio da segurança jurídica, até porque o agente fiscal, através dos atos administrativo tributários, deve fazê-los de forma motivada (garantindo ao contribuinte o direito subjetivo de saber por que tais atos foram praticados, isto é, quais motivos os ensejaram), e como poderá fazê-lo se o fato gerador é presumido e ainda não está consumado? Concordo com Kiyoshi.

Harada, em breves palavras, salienta que: “se, por ventura, o fato gerador presumido vir a ser utilizado de forma generalizada, como instrumento para gerar receitas antecipadas, o que não é muito difícil de acontecer, haverá inconstitucionalidade por afrontar aos princípios da segurança jurídica e da capacidade contributiva, em nada amenizando essa agressão à demagógica e ilusória expressão inserida no texto, versando sobre - a imediata e preferencial restituição - do indébito, caso não se realize o fato tipificado na norma”²¹.

Poderíamos tecer as nossas últimas palavras a despeito do aspecto temporal da hipótese de incidência, correlacionando-o com o aspecto subjetivo, especificamente com a substituição tributária. Nas eruditas palavras de Ataliba, temos que: “a lei aplicável, *na substituição tributária*, é a vigente na data das operações sujeitas à substituição e não a vigência na data da operação do substituto”²². Logo, podemos elencar que no caso da substituição tributária, a lei aplicável é a lei do momento da consumação do fato gerador, ocorrido por obra e graça do substituído.

2.4.3 Aspecto espacial

De forma sucinta, podemos elencar que o aspecto espacial da hipótese de incidência é a consignação, explícita ou implícita, na descrição legal, de circunstâncias de lugar relevantes para a configuração do fato imponível. O aspecto espacial refere-se ao lugar da concretização do fato gerador, ou seja, o lugar onde o fato, qualificado como suficiente para desencadear o nascimento da obrigação tributária, ocorreu. Em outras palavras, o aspecto espacial denota o lugar em que será consumado o fato gerador, e este deverá situar-se dentro dos limites territoriais a que a pessoa política tem competência tributária, logo, está preso ao âmbito de competência do legislador ordinário.

19 CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 17ª ed., rev. ampl. e atual. até a Emenda Constitucional n 35/2001. Malheiros: São Paulo, 2002. p. 411.

20 BEVILAQUA *apud* CARRAZZA, Roque Antonio. Ob. Cit. p. 406.

21 HARADA, Kiyoshi. Ob. Cit p. 413.

22 ATALIBA, Geraldo. Ob. Cit p. 93.

Ou seja, a lei municipal terá eficácia, apenas, no território Municipal; assim como, a lei estadual só terá eficácia dentro do próprio Estado; contudo, e por dedução lógica, a lei federal terá eficácia dentro do território nacional, ressalvado os preceitos e exceções legais. Este aspecto decorre do princípio da territorialidade da lei tributária e, normalmente, determina qual a lei aplicável ao caso concreto.

2.4.4 Aspecto quantitativo

Neste aspecto, destacam-se a base de cálculo e a alíquota. A primeira é a expressão de grandeza do aspecto material da hipótese de incidência escolhida pela lei dentre aquelas inerentes ao fato gerador, sobre a qual incidirá a alíquota. Ou seja, é uma perspectiva mensurável do aspecto material da hipótese de incidência, que a lei qualifica para fixar o critério para a determinação, em cada obrigação tributária concreta, do valor devido a título de tributo. De forma sintética, temos que a base de cálculo é o montante sobre o qual recai a tributação, tendo duas funções: a primeira é quantificar a prestação do sujeito passivo, e a segunda é confirmar a natureza jurídica do tributo; e sua modificação, no que importe em torná-la mais onerosa, equipara-se à majoração de tributo (§ 1º do art. 97 do CTN). A alíquota é uma percentagem que incide sobre a base de cálculo, ou um valor prefixado para os chamados tributos fixos. Ou seja, é o critério indicativo de uma parte, uma fração da base de cálculo, a qual o Estado tem direito de exigir, tão logo se consume o fato impositivo. Tanto a base de cálculo quanto a alíquota submetem-se ao princípio da reserva legal, ressalvado as exceções legais.

Na operação de lançamento tributário, após a verificação da ocorrência do fato gerador da identificação do sujeito passivo e da determinação da matéria tributária, há que se calcular o montante do tributo devido, aplicando-se a alíquota sobre a base de cálculo. Esta é, pois, uma ordem de grandeza própria do aspecto quantitativo do fato gerador.

Parece-me oportuno mencionar dois princípios tributários que se amoldam ao aspecto quantitativo da hipótese de incidência, são eles: o princípio da capacidade contributiva e o princípio da seletividade.

O princípio da capacidade contributiva é um dos mecanismos mais eficazes para que se alcance a tão almejada justiça fiscal. Este princípio está expresso na primeira parte do § 1º do art. 145 da CF/88: “ Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte (...)”. Hospeda-se nos contornos do princípio da igualdade e ajuda a realizar, no campo tributário, os ideais republicanos. Por este princípio, e por questão de justiça e de direito, quem, em termos econômicos, for mais

avantajado deve contribuir mais para a manutenção da coisa pública. Para que o princípio da capacidade contributiva surta seus efeitos, é necessário que os impostos sejam progressivos, logo não proporcionais. As leis que criam, *in abstracto* os impostos, devem estruturar-se de tal modo que suas alíquotas variem para mais à medida que forem aumentando suas bases de cálculo. Dessa forma, quanto maior a base de cálculo do imposto, tanto maior deverá ser sua alíquota. A progressividade da alíquota tributária é o melhor meio de se afastarem, no campo dos impostos, as injustiças tributárias, vedadas pela Carta Magna. Impostos cujas alíquotas sejam crescentes em função do aumento das suas bases tributárias, levam corretamente em conta que o sacrifício suportado pelo contribuinte para concorrer às despesas públicas é tanto maior quanto menor a riqueza que possui. Sem impostos progressivos não há como se atingir a igualdade tributária.

No tocante às alíquotas fixas, Roque Carrazza, com a sua brilhante perspicácia, expõe que: “salvo as exceções que a própria Lei Maior alberga, os impostos com alíquota fixa são inconstitucionais, por ofensa ao princípio da capacidade contributiva, que exige que cada contribuinte seja tributado de acordo com suas manifestações objetivas de riqueza.”²³.

A tributação, essencialmente, é o meio utilizado pelo Estado para obtenção de recursos. Contudo, alguns tributos, como o IPI e o ICMS, devem ser instrumentos de extrafiscalidade, cobrados de forma seletiva. A seletividade pode ser alcançada pelo sistema de alíquotas diferenciadas, oscilação de bases de cálculo, criação de incentivos fiscais, etc. Pelo princípio da seletividade, os produtos industrializados de primeira necessidade, as operações mercantis com produtos que compõe a chamada cesta básica do trabalhador e as prestações mais essenciais de serviços de transporte transmunicipal e de comunicação, devem ser, obrigatoriamente, exonerados da incidência, respectivamente, do IPI e do ICMS, ou quando pouco, menos gravados do que os realizados com produtos voluptuários. Este princípio objetiva favorecer os consumidores finais, menos avantajados, de suportarem uma menor carga econômica do IPI e do ICMS.

O Prof. Sacha Calmon²⁴ critica a obra do Prof. Paulo de Barros Carvalho, ao reduzir o aspecto quantitativo, as consequências endonormativas, à base de cálculo e à alíquota, haja vista que na aplicação da alíquota sobre a base de cálculo, muitas vezes, restam adições, deduções e cálculos para se alcançar o real valor devido.

²³ CARRAZA, Roque Antonio. Ob. Cit. p. 76.

²⁴ COELHO, Sacha Calmon Navarro. Ob cit. p. 460-463.

2.4.5 Aspecto material

Geraldo Ataliba, entre outros sapientes doutrinadores, cuidam da base de cálculo e da alíquota dentro do aspecto material, contudo, sem tirar o mérito desses ilustríssimos autores, entendemos melhor tratarmos dessa “qualificação quantitativa” em um tópico específico consignado como aspecto quantitativo.

O aspecto material consiste na descrição que a lei faz do núcleo da hipótese de incidência. É o aspecto mais importante, pois determina o tipo tributário e é comumente representado por um verbo e um complemento. Tem a qualidade de dar especificidade à hipótese de incidência, pois nela estão inscritas suas características, como: peso, volume, largura, valor, preço, custo, capacidade, superfície, ou qualquer outro atributo de tamanho ou grandeza mensuráveis da hipótese de incidência. É no aspecto material que se encontra o critério de classificação dos tributos, ou seja, este aspecto contém o núcleo do fato gerador, que é a descrição abstrata do ato ou fato, de cuja concreção surge a obrigação tributária. Em outras palavras, o aspecto material designa a indicação de todos os dados de ordem objetiva, configuradores da materialidade e da consistência da hipótese de incidência. É a imagem abstrata de um fato jurídico concreto. É através dele que se encontra o núcleo da descrição do fato sobre o qual recai os efeitos da tributação. Trata-se do próprio evento que vai ser alcançado pela incidência da norma, qualificado. Logo, podemos concluir sê-lo, do ponto de vista funcional e operacional do conceito de hipótese de incidência, o mais importante, porque desvela a sua própria essência, permitindo sua caracterização e individualização, em função de todas as demais hipóteses de incidência.

Em suma, podemos elencar que a própria descrição de fato tributável é o aspecto material e que os demais aspectos são os “adjetivadores”.

3. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O Direito Tributário, como dito alhures, é o ramo do direito público que cuida da instituição dos tributos, da sua arrecadação, da sua fiscalização e da sua cobrança. Logo, podemos asseverar que o direito tributário não se preocupa com o destino que os cofres públicos dão ao dinheiro público, sendo este papel realizado pelo Direito Financeiro.

O tributo é uma das formas de receita derivada, instituído em lei e de caráter obrigatório. Consiste na prestação pecuniária, de caráter compulsório, como dito alhures, instituído por lei, que não constitui sanção de ato ilícito (multa), cobrado de forma plenamente vinculada à lei que o instituiu.

O instrumento legislativo válido para instituir tributo é a lei. Lei ordinária como regra geral e lei complementar como regra de exceção, nas hipóteses expressamente estabelecidas na Constituição Federal.

Vale salientar e ratificar que, no mundo fenomênico, existem duas realidades distintas, a descrição hipotética, legal, do fato e a concreta verificação e ocorrência dele. Ademais, eles ocorrem em momentos, lógicos e cronológicos, distintos. *A priori*, a lei descreve, abstratamente, um fato ou um ato necessário e suficiente para originar uma obrigação, ou seja, um ato ou um fato apto (potencialmente) a dar nascimento a uma obrigação, no caso em tela, tributária. Em seguida, temos a realização do fato *in concretu*, com a devida subsunção à hipótese legal, originando a obrigação tributária.

No tangente a importância dos aspectos da hipótese de incidência, podemos enunciar que: em um primeiro momento, temos que os aspectos da hipótese de incidência tributária são decorrentes diretos do princípio da legalidade, pois foram instituídos com respaldo constitucional e infraconstitucional. Em um segundo momento, tais aspectos servem como limites, funcionando como verdadeiras barreiras tributárias para frear a ferocidade da máquina estatal, pois a atuação estará subordinada aos ditames legais.

A tipicidade fechada do ordenamento jurídico tributário, oriundo do princípio da segurança jurídica, é mais uma garantia que o legislador constituinte originário conferiu ao contribuinte. Em decorrência dessa característica, um fato, para ser tributado, deve estar descrito na hipótese de incidência, em conformidade com todos os seus aspectos e obedecidos todos os princípios relativos à tributação.

Dentre os aspectos da hipótese de incidência temos o subjetivo, que delimita os sujeitos da relação obrigacional tributária. Ademais, decorrente da própria constituição, o Estado deve tributar os sujeitos passivos que se encontrarem na mesma situação, de forma igualitária, sempre considerando a capacidade contributiva deles.

Outra forma de delimitação ao poder de tributar reside no princípio da territorialidade das leis. Por este princípio, as pessoas políticas só podem instituir tributos dentro da sua órbita territorial, logo, para que a lei instituidora de um tributo tenha eficácia deve ter sido elaborada e aplicada dentro dos limites da própria pessoa política. Assim, *exempli gratia*, a Lei Municipal que instituir um tributo, apenas terá eficácia dentro do aludido território municipal.

Não podemos nos olvidar que, através da base de cálculo, o contribuinte possui total garantia de que está sendo tributado nos termos da constituição, porque aquela base é índice seguro para identificação do aspecto material da hipótese de incidência.

Mais uma segurança fornecida ao sujeito passivo da relação é saber que a lei aplicada ao caso concreto será a da ocorrência do fato gerador e não a da época do lançamento, admitindo-se, apenas, a retroatividade benéfica, nos casos de interpretação da norma.

Por tudo que foi exposto, podemos reafirmar, com total precisão, o caráter de essencialidade e de suma importância dos aspectos da hipótese de incidência no mundo tributário, seja pela segurança que propicia ao contribuinte, seja pelos limites que impõe ao Estado.

CAPÍTULO 2

**ANÁLISE DA FIGURA JURÍDICA DO CONTRIBUINTE,
NO CASO DE RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA
POR SUBSTITUIÇÃO, COM A EXCLUSÃO DA SUA
RESPONSABILIDADE**

Quando a lei exclui a responsabilidade do contribuinte pelo pagamento do crédito tributário, o está isentando, integralmente, de pagar o tributo. Se a lei está retirando a possibilidade de a pessoa efetuar o pagamento, está, na verdade, subtraindo a figura de contribuinte da pessoa.

A regra matriz de incidência tributária é uma norma jurídica decomposta em hipótese e conseqüente, naquele se encontram os aspectos materiais, espaciais e temporais, enquanto neste estão presentes o critério pessoal e o quantitativo. O aspecto pessoal compreende as pessoas envolvidas na obrigação tributária que surge com a ocorrência do fato gerador. Será contribuinte quando pratique o fato gerador ou responsável quando, sem praticar o fato gerador, seja responsável pelo pagamento do tributo ou da penalidade pecuniária. A responsabilidade poderá ser por transferência ou substituição. Esta se divide em substituição com a exclusão da responsabilidade do contribuinte ou com a sua responsabilidade supletiva. Tratando-se da primeira modalidade, defendemos que a própria figura do contribuinte é excluída da relação jurídica obrigacional e não apenas a sua responsabilidade.

1. INTRODUÇÃO

Toda sociedade exige de seus membros condutas adequadas ao interesse comum e o meio de que se serve para consegui-lo são as normas. Para cada interesse fundamental da sociedade, forma-se uma rede protetora de normas, através de um sistema que regula a satisfação e proteção desse interesse. As normas surgem por imposição de nossas necessidades, que são ilimitadas e dos bens dispostos pela natureza que são limitados. Sem as normas, o homem viveria em guerra constante com o seu semelhante, objetivando satisfazer suas necessidades sem qualquer limitação.

Dentre os sistemas normativos, nos quais se incluem a religião, a moral, a política, a educação e a etiqueta, temos o Direito. Este é o único que possui coercibilidade, o que significa que a norma jurídica deve ser cumprida independente da vontade do agente. Carvalho (2002, p. 30) leciona que:

Só o Direito coage mediante o emprego da força, com a aplicação, em último grau, das penas privativas de liberdade ou por meio da execução forçada. Essa maneira de coagir, de garantir o cumprimento dos deveres estatuídos em suas regras, é que assinala o Direito, apartando-o de outros sistemas de normas.

Fato marcante da coercibilidade do Direito é a imposição tributária. O legislador ordinário, no art. 3 do Código Tributário Nacional, define o tributo como sendo “toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”. (*Declaração inexistente no original*)

Diz-se compulsória porque a lei que institui um tributo não faculta as pessoas, naturais ou jurídicas, ao seu cumprimento, pelo contrário, as obriga a pagá-lo, sob pena de aplicação de multa e outras sanções tributárias impostas.

Por mais que o Estado, através dos entes federados, tenha o direito-dever de tributar a sociedade objetivando arrecadar recursos financeiros para custear os gastos públicos, deverá fazê-lo observando as limitações constitucionais ao poder de tributar, previstas no art. 150 e ss da Constituição Federal de 1988, que instituem os princípios e as imunidades tributárias. Dentre os princípios constitucionais, no inc. I do art. 150 da CF/88, temos o da legalidade que calcifica que: “é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;”.

Percebe-se, pelo dispositivo legal, que os entes políticos apenas poderão exigir tributos devidamente instituídos por lei e esta deverá discriminar, pormenorizadamente, todos os aspectos – subjetivo, material, espacial, temporal, quantitativo, da hipótese de incidência tributária de um fato ou ato tributário, cuja incidência faz nascer a obrigação tributária. Tecnicamente, podemos asseverar que esta norma jurídico-tributária estabelece a regra-matriz de incidência tributária, que é o tributo no plano normativo-abstrato.

O objetivo deste estudo é analisar o aspecto subjetivo, da regra matriz de incidência tributária, nos casos de responsabilidade por substituição.

2. REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA

Antes de adentrarmos nos aspectos da regra matriz de incidência tributária, considerando que se trata de norma jurídica, é de suma importância analisar a estrutura da norma jurídica, como sustentáculo dos argumentos abaixo expendidos. Ressalve-se que utilizaremos como sinônimo de regra matriz de incidência tributária a nomenclatura hipótese de incidência.

2.1 Estrutura da Norma Jurídica

A estrutura lógica da norma jurídica, com base na teoria da dicotomia, pode ser decomposta em hipótese e conseqüente. Carvalho (2002, p. 88), com maestria e profundo conhecimento da essência da norma, conceitua a norma jurídica como sendo “a proposição deôntica mediante a qual se imputa uma conseqüência a um antecedente ou suposto”. Para ele, os critérios para identificação da relação de um fato acontecido no mundo da realidade física encontram-se na hipótese. Por sua vez, na conseqüência encontram-se os critérios

para identificação da relação jurídica que se instala com o acontecimento do suposto ou antecedente.

Aprofundando o estudo no campo do direito tributário, Carvalho (2002, p. 88) expõe que:

Tomemos uma endonorma qualquer que institua o chamado tributo. Veremos que o legislador nada mais faz que prever o acontecimento de um fato, dando-nos critérios para identificá-lo e associando a esse evento a instauração de um vínculo jurídico, mediante o qual nasce para o sujeito ativo, por via de regra o Estado, o direito subjetivo público de exigir de alguma pessoa o cumprimento do dever jurídico de pagar determinada importância em dinheiro.

Tributo, em sua configuração estática, é a endonorma que apresenta como hipótese, um conjunto de critérios para a identificação de fatos da realidade física, que são acordos de vontade considerados, em si mesmos, e, como consequência, um conjunto de critérios que nos permite identificar uma relação jurídica que se instaura entre o Estado (por via de regra), na qualidade de sujeito ativo e alguma pessoa física ou jurídica, na condição de sujeito passivo, mediante a qual haverá do primeiro, o direito subjetivo público de exigir da segunda o cumprimento do dever jurídico consubstanciado numa prestação pecuniária.

Em síntese, para o jurista Paulo de Barros Carvalho, a norma jurídica tributária divide-se em hipótese e consequente, naquele se encontram os aspectos materiais, espaciais e temporais, enquanto neste estão presentes o critério pessoal e o quantitativo.

2.2 Hipótese da Norma Tributária

2.2.1 Aspecto Material

O aspecto material consiste na descrição que a lei faz do núcleo da hipótese de incidência. É o aspecto mais importante, pois determina o tipo tributário, sendo comumente representado por um verbo e complemento. Tem a qualidade de dar especificidade à hipótese de incidência, pois nela estão inscritas suas características, como: peso, volume, largura, valor, preço, custo, capacidade, superfície ou qualquer outro atributo de tamanho ou grandeza mensuráveis da hipótese de incidência. É no aspecto material que se encontra o critério de classificação dos tributos, ou seja, neste aspecto contém o núcleo do fato gerador, que é a descrição abstrata do ato ou fato, de cuja concreção surge a obrigação tributária. É a imagem abstrata de um fato jurídico concreto, sendo através dele que se encontra o núcleo da descrição do fato sobre o qual recai os efeitos da tributação. Trata-se do próprio evento que vai ser alcançado pela incidência da norma, sendo do ponto de vista funcional e

operacional do conceito de hipótese de incidência, o mais importante, porque desvela a sua própria essência, permitindo sua caracterização e individualização.

2.2.2 Aspecto Espacial

O aspecto espacial decorre do princípio da territorialidade da lei tributária e, normalmente, determina qual a lei aplicável ao caso concreto. O aspecto espacial da hipótese de incidência consigna as circunstâncias de lugar relevantes para a configuração do fato gerador, ou seja, o lugar onde o fato, qualificado como suficiente para desencadear o nascimento da obrigação tributária, ocorreu.

2.2.3 Aspecto Temporal

O aspecto temporal define o momento exato da consumação do fato gerador do tributo, passando a existir um liame jurídico entre o sujeito ativo (ente federado) e sujeito passivo, que denominamos de obrigação tributária. Ressalve-se que o átimo a ser considerado como instante da ocorrência do fato gerador é indicado pela legislação. O art. 116 do Código Tributário Nacional elenca que:

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verificarem 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.

A importância da fixação exata do momento da ocorrência do fato gerador deve-se ao fato de que a lei aplicável a obrigação tributária, que nasce juntamente com o fato gerador, é aquela que estiver em vigor no preciso instante em que há a subsunção do fato à norma.

2.3.1 Consequente da Norma Tributária

2.3.1 Aspecto Quantitativo

Neste aspecto, destacam-se a base de cálculo e a alíquota. A primeira é a expressão de grandeza do aspecto material da hipótese de incidência escolhida pela lei dentre aquelas inerentes ao fato gerador, sobre a qual incidirá a alíquota. Em síntese, é o montante sobre o qual recai o tributo. A alíquota, por sua vez, é um percentual ou qualquer outra medida que incide sobre a base de cálculo e determina o *quantum debeatur*.

Conforme nos lembra o professor Coelho (2005, p. 460), o aspecto material não se limita à base de cálculo e à alíquota, haja vista que na aplicação desta sobre a base de cálculo, muitas vezes, restam adições, deduções e cálculos para se alcançar o real valor devido.

2.3.2 Aspecto Subjetivo ou Pessoal

Antes de analisarmos o aspecto pessoal da regra matriz de incidência tributária, mostra-se pertinente introduzirmos, em síntese apertada, a questão da praticabilidade tributária.

2.3.2.1 Princípio da praticabilidade tributária

Hodiernamente, constata-se que o sistema jurídico, “reflexo da complexidade socioeconômica, aliado à descrença da sociedade e à ausência de regras, características da era pré-moderna, acarreta, ao mesmo tempo, a necessidade de simplificação” (COSTA, 2007, p. 18). A simplificação encontra respaldo constitucional nos princípios da razoabilidade, da eficiência e, principalmente, da praticabilidade. Pelo princípio da praticabilidade, no direito tributário, as leis devem ser exequíveis, compreensíveis, praticáveis, transparentes e simples.

A necessidade, no âmbito fiscal, de leis com conteúdo explícito e com clareza surge pelo fenômeno da transferência de atribuições que antes pertenciam ao Estado e que, recentemente, pertencem aos contribuintes. A transferência de atribuições ao sujeito passivo no denominado lançamento por homologação, tendo em vista que o art. 150, § 1º do Código Tributário Nacional dispõe que caberá ao “sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa”, sendo certo que para antecipar o pagamento do tributo é necessário que o sujeito passivo pratique diversos atos de natureza contábil e fiscal, inclusive, atos cuja natureza jurídica e procedimentos são desconhecidos pela complexidade dos atos normativos que regulam a matéria. Borges (apud COSTA, 2007, p. 196,) elenca que:

Hoje as obrigações acessórias assumem um vulto colossal, delegando-se aos administrados, por mera comodidade administrativa, numerosíssimas atribuições no âmbito dessas obrigações, que seriam a rigor próprias do Estado. Assim, por exemplo, o dever de retenção do tributo na fonte, para transferência posterior aos cofres do Estado. Os contribuintes são obrigados a manter uma estrutura administrativa meramente instrumental com relação ao pagamento dos tributos, que acaba por gravemente onerá-los (por exemplo: funcionários contábeis, escrita fiscal complicada etc.)

Conforme Lapatza (apud COSTA, 2007 p. 198):

O fenômeno de imposição de um maior número de deveres ao contribuinte, com vistas à adequada satisfação de suas obrigações tributárias, mediante a transferência de encargos que, originalmente, caberiam ao próprio Estado, tem sido denominado de privatização da gestão tributária.

Pois bem, percebe-se que a “privatização da gestão tributária” é um processo irreversível, sendo certo que o legislador deverá diminuir as formalidades incidentes sobre os contribuintes, bem como simplificar as modalidades de recolhimentos dos tributos e harmonizar o regime de penalidades por infrações fiscais, pois, caso contrário, os complexos deveres fiscais irão inviabilizar a prática de tais atos pelo sujeito passivo, conduzindo ao descumprimento de tais leis, seja pelo seu desconhecimento, seja pela inaplicabilidade empírica da norma.

Dentre os instrumentos de viabilização da praticabilidade, temos as abstrações generalizantes, que se materializam por meio das presunções, das ficções e dos indícios.

A presunção, conforme nos ensina Becker (apud COSTA, 2007, p. 162),a “é o resultado do processo lógico mediante o qual do fato conhecido cuja existência é certa se infere o fato desconhecido cuja existência é possível”.

Noutro giro, as ficções mostram-se como “um artifício técnico criado pelo legislador para transformar uma impossibilidade material numa possibilidade jurídica. Deforma a realidade, considerando verdadeiro o que sabidamente é falso”(CARRAZA, 2002, p. 408).

Partindo destes conceitos, visualiza-se que a diferença primordial entre a presunção e a ficção é que nesta a relação entre o fato conhecido e o desconhecido é improvável, ou até mesmo inexistente, por outro lado, na presunção, o fato conhecido e o desconhecido são prováveis.

Por fim, os indícios são elementos que, através de operação mental de inferência, chegam-se pela via do raciocínio a uma determinada conclusão.

Na hipótese de incidência tributária, tais instrumentos são mais frequentes nos critérios materiais, tendo em vista a dificuldade de prescrever as inúmeras situações que o mundo fático apresenta: critério quantitativo, cujas bases de cálculos, muitas vezes são presumidas; e critério pessoal, no qual constatamos “que a praticabilidade transparece, claramente, nas figuras de substituição tributária” (COSTA, 2007, p. 155). (Destaque inexistente no original).

2.3.2.2 Aspecto pessoal propriamente dito

O aspecto pessoal da hipótese de incidência tributária compreende as pessoas envolvidas na obrigação tributária que surge com a ocorrência do fato gerador. É pelo aspecto pessoal que, concretamente, identificamos quem é a pessoa jurídica que detém a capacidade tributária de cobrar e arrecadar os tributos e quem é a pessoa (física ou jurídica) que tem a obrigação de adimpli-los, capacidade tributária passiva.

Diz-se, conforme definição legal, que o sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público, titular da competência para exigir o seu cumprimento. Por outro lado, o sujeito passivo da obrigação principal, conforme art. 121 do CTN, é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou de penalidade pecuniária, que poderá ser o contribuinte ou um responsável, *in verbis*:

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

[...]

O inc. II do art. supramencionado, interpretado conjuntamente com o caput, elenca que o responsável é aquele que sem revestir a condição de contribuinte, tem sua obrigação de pagar o tributo, ou penalidade pecuniária, decorrente de disposição legal. O responsável, nos termos do art. 128 do CTN, poderá substituir totalmente o contribuinte ou, a depender da dicção legal, poderá permanecer na obrigação tributária com a responsabilidade do crédito tributário em caráter supletivo, *in verbis*:

Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação. (Grifo nosso).

Deste dispositivo legal podemos extrair dois tipos de responsabilidade: a) por transferência, que se caracteriza pelo ingresso de terceira pessoa na obrigação tributária, após a ocorrência do fato gerador, em virtude de fato posterior; e b) por substituição, quando o dever de contribuir é imputado diretamente a uma pessoa, que não pratica o fato gerador, mas que, por expressa previsão legal, deverá adimplir o tributo como sendo débito próprio e não de terceiro, ocorrendo a exclusão da figura abstrata do contribuinte. Neste sentido,

Coelho (2005, p. 719) nos lembra que na substituição “há pagamento de dívida própria, embora decorrendo de fato gerador de terceiro”.

A responsabilidade por substituição tributária, nos exatos termos da parte final do *caput* do art. 128 do CTN se desdobra em duas: a) substituição tributária com a exclusão da responsabilidade do contribuinte; b) substituição tributária com a permanência do contribuinte.

O objeto deste estudo é a hipótese “a”, na qual ocorre a substituição tributária com a exclusão da responsabilidade do contribuinte. Entendemos, *data vêniam*, que neste caso não ocorre à exclusão da responsabilidade do contribuinte, pois, neste ele sequer chegou a existir, por dois motivos, vejamos:

1. O contribuinte, nos termos do art. 121, é a pessoa, física ou jurídica, que pratica o fato gerador, previsto na hipótese de incidência, com a perfeita subsunção do fato a norma, e tem o dever de pagar o tributo ou a penalidade pecuniária. Quando a lei exclui a “responsabilidade do contribuinte pelo pagamento do crédito tributário “está o isentado, integralmente, de pagar o tributo. Sendo assim, se a lei está retirando a possibilidade da pessoa, dito “contribuinte”, de efetuar o pagamento está, na verdade, subtraindo a figura de contribuinte da pessoa, pois, para sê-lo, seria necessário que este pudesse, pelo menos no plano normativo-abstrato, pagar o tributo.

2. O segundo motivo é pelo fato da pessoa que pratica o fato gerador ser excluída da obrigação tributária antes mesmo de praticar o ato e, uma vez consumado o fato gerador, não chegará sequer a participar da obrigação tributária, pois, não existirá nenhum liame jurídico entre ele e o sujeito ativo.

3. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Por ficção jurídica, criação de uma verdade jurídica em face de uma impossibilidade real, o legislador, visualizando a capacidade contributiva do sujeito passivo, bem como a comodidade da fiscalização e arrecadação, substituiu o “contribuinte” do tributo pelo responsável, antes mesmo da ocorrência do fato gerador, dizendo ser o substituto, o sujeito passivo do tributo e não o substituído.

A ocorrência do fato gerador já faz nascer uma obrigação tributária na qual o substituto legal é o devedor principal do tributo e este não paga dívida de outrem, e sim tributo do qual ele é o próprio devedor. Melo (2000, p. 131), abordando o tema, nos ensina que:

Na substituição, num plano “pré-jurídico”, o legislador afasta, por completo, o verdadeiro contribuinte, que realiza o fato imponible, prevendo a lei, desde logo, o encargo da obrigação a uma outra pessoa (substituto), que fica compelida a pagar a dívida própria, eis que a norma não contempla dívida de terceiro (substituto). (Grifo nosso).

Becker (1998, p. 562-563), por sua vez destaca que:

Não existe qualquer relação jurídica entre substituído e o Estado. O substituído não é sujeito passivo da relação jurídica tributária, nem mesmo quando sofre a repercussão jurídica do tributo em virtude do substituto legal tributário exercer o direito de reembolso do tributo ou de sua retenção na fonte.

Em todos os casos de substituição legal tributária, mesmo naqueles em que o substituto tem perante o substituído, o direito de reembolso do tributo ou de sua retenção na fonte, o único sujeito passivo da relação jurídica tributária (o único cuja prestação jurídica reveste-se de natureza tributária) é o substituto (nunca o substituído).

O substituído não paga “tributo” ao substituto. A prestação jurídica do substituído que satisfaz o direito (de reembolso ou de retenção na fonte) do substituto, não é de natureza tributária, mas sim, de natureza privada.

Percebe-se a exclusão do contribuinte, tanto pelo dispositivo legal (art. 128 do CTN), como pelo fato do substituto legal, pagando um tributo indevido, não poder exercer o direito regressivo sobre o contribuinte, já que este não integra a obrigação tributária em seque.

Por todo o exposto, podemos afirmar que se tratando de substituição tributária com a exclusão da responsabilidade do dito contribuinte, não ocorre a exclusão da responsabilidade deste, pois ele sequer chegou a existir, tendo em vista que o contribuinte, nos termos do art. 121, é a pessoa, física ou jurídica, que pratica fato gerador, previsto na hipótese de incidência, com a perfeita subsunção do fato a norma, e tem o dever de pagar o tributo ou a penalidade pecuniária. E, quando a lei excluiu a “responsabilidade do contribuinte pelo pagamento do crédito tributário” está o isentado, integralmente, de pagar o tributo. Sendo assim, se a lei está retirando a possibilidade da pessoa, dita “contribuinte”, de efetuar o pagamento está, na verdade, subtraindo a figura de contribuinte da pessoa, pois, para sê-lo seria necessário que este pudesse, pelo menos no plano normativo-abstrato, pagar o tributo. Além deste fato, trazemos à tona que a pessoa que pratica o fato gerador será excluída da obrigação tributária, antes mesmo de praticar o ato e, uma vez consumado o fato gerador, não chegará sequer a participar da obrigação tributária, pois, não existirá nenhum liame jurídico entre ele e o sujeito ativo.

CAPÍTULO 3

ABORDAGEM DOS LIMITES DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA, À LUZ DA JURISPRUDÊNCIA, COM VIÉS NO NEOCONSTITUCIONALISMO¹

¹ Esse artigo foi escrito em coautoria, em 2015, com Ítalo Dominique da Rocha Juvino e é fruto de uma defesa em processo judicial.

Todo e qualquer dispositivo legal deve ser analisado e aplicado considerando o Direito como um sistema em que os seus comandos prescritivos se encontram entrelaçados, e sob a égide de uma norma fundamental. A sociedade responde com o seu patrimônio pelas obrigações que assumir. A tipicidade tributária deve ser respeitada, não permitindo dúvidas ou interpretações ampliativas. Apesar dos esforços da Fazenda Pública para generalizar a responsabilidade tributária dos sócios, esta só resta configurada nos estreitos limites traçados pela legislação. Não conseguir obter baixa na repartição fiscal, motivada por crédito tributário em aberto, não configura, nem pode configurar, infração de lei, contrato ou estatuto, não havendo como se conceber sequer que o ato de dissolução possa ser reputado como praticado com excesso de poderes. A responsabilização prevista no art. 135, inciso III do Código Tributário Nacional não pode ser presumida. Em decorrência do neoconstitucionalismo, devem-se efetivar os direitos fundamentais, entre eles o da tributação justa, colocando o contribuinte no centro da tributação e não a arrecadação como núcleo daquela.

1. INTRODUÇÃO

O presente estudo não pretende esmiuçar o tema da responsabilidade tributária, previsto no art. 128 e seguintes do Código Tributário Nacional - CTN, tendo em vista a sua complexidade e diversidade, já que aborda: desde a obrigação tributária do responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, o seu dever de recolher o tributo decorre de disposição expressa da lei; passando pela responsabilidade dos sucessores, de terceiros (pais - pelos tributos devidos pelos filhos menores, tutores - pelos tributos devidos por seus tutelados etc), pela responsabilidade por infrações; até alcançar a responsabilidade pessoal dos diretores de pessoas jurídicas de direito privado, em relação aos créditos tributários constituídos pela prática de atos com excesso de poderes ou infração da lei, contrato social ou estatuto, insculpida no art. 135, inc. III do diploma legal supramencionado.

O objeto deste artigo, por questão de recorte metodológico, é a banalização, decorrente de uma interpretação equivocada do art. 135, inc. III do CTN, que atribui a responsabilidade pessoal dos débitos (leia-se créditos tributários) da pessoa jurídica aos seus diretores, desconstruindo, sistematicamente, o instituto da personalidade da pessoa jurídica.

Todo e qualquer dispositivo legal deve ser analisado e aplicado, considerando o Direito como um sistema em que os seus comandos prescritivos encontram-se entrelaçados e sob a égide de uma norma fundamental que, no caso do Brasil, é a Constituição Federal de 1988. Razão pela qual, a responsabilidade tributária, prevista no art. 135, inc. III do

CTN deve ser analisada em conjunto com o art. 45 do Código Civil e demais dispositivos aplicáveis à matéria, bem como com viés no neoconstitucionalismo. Frise-se que o neoconstitucionalismo, com a busca pela efetivação dos direitos humanos, tendo a pessoa humana como centro do ordenamento jurídico e a supremacia da Constituição, em detrimento dos demais atos normativos, não vem sendo considerado nas decisões judiciais sobre o tema em escopo, fortalecendo, assim, a pertinência do presente estudo.

2. A AUTONOMIA DA PERSONALIDADE JURÍDICA E A EXISTÊNCIA DISASSOCIADA DAS PESSOAS (FÍSICAS E/OU JURÍDICAS) QUE A COMPOÊM

Inúmeras são as teorias que explicam o fenômeno da atribuição da personalidade à pessoa jurídica, mas para evitar longas discussões teóricas, visto não ser este o objeto principal deste trabalho, traz-se apenas o entendimento de Monteiro (2005, p. 131-132), que ensina:

“A personalidade jurídica não é, pois, ficção, mas uma forma, uma investidura, um atributo, que o Estado defere a certos entes, havidos como merecedores dessa situação [...] a pessoa jurídica tem assim realidade, não a realidade física (peculiar às ciências naturais), mas a realidade jurídica ideal, a realidade das instituições jurídicas.”

A pessoa jurídica é uma verdadeira “unidade de pessoas naturais ou patrimônios, que visa a consecução de certos fins, reconhecida essa unidade como sujeito de direitos e obrigações” (DINIZ, 2002, p. 206). É, por conseguinte, um todo, um organismo, formado pelos ideais de pessoas naturais, tendente a realizar funções específicas.

Dentre as teorias que tentam explicar a natureza da pessoa jurídica, a recepcionada pelo Código Civil - CC de 2002, no art. 45, foi a teoria da realidade técnica que, por um lado, reconhece a atuação social da pessoa jurídica e, por outro, admite que a mesma seja fruto da técnica jurídica, ao dispor que a existência legal das pessoas jurídicas de direito privado começa com a inscrição do ato constitutivo no respectivo registro, precedida, quando necessário, de autorização ou aprovação do Poder Executivo, averbando-se no registro, todas as alterações por que passar o ato constitutivo. Ou seja, as pessoas jurídicas de direito privado, nas quais se incluem as sociedades empresárias, nascem com o registro do seu contrato social, ou estatuto social, na Junta Comercial do Estado, ou nos Cartórios de Registro de Pessoas Jurídicas, de acordo com a natureza jurídica da sociedade.

O artigo seguinte do CC/02, calcifica que o registro declarará: a denominação; os fins; a sede; o tempo de duração; o fundo social, quando houver; o nome e a individualização dos fundadores ou instituidores e dos diretores; o modo pelo qual se administra

e representa, ativa e passivamente, judicial e extrajudicialmente; se o ato constitutivo é reformável no tocante à administração, e de que modo; se os membros respondem, ou não, subsidiariamente, pelas obrigações sociais; as condições de extinção da pessoa jurídica; e o destino do seu patrimônio, nesse caso.

Neste ínterim, não há dúvida de que as pessoas jurídicas, regularmente constituídas, têm existência própria e distinta da dos seus membros, bem como que os seus débitos não podem ser atribuídos, em regra geral, às pessoas que a compõem. De acordo com Coelho (2011, p. 140), a personalização das sociedades gera, precisamente, uma série de direitos e de prerrogativas na formação regular da pessoa jurídica, quais sejam: titularidade negocial, titularidade processual e, principalmente, a responsabilidade patrimonial já que possui patrimônio próprio, sendo inconfundível e incomunicável com o patrimônio individual de cada um de seus sócios, respondendo a sociedade, com o seu patrimônio, pelas obrigações que assumir.

Ainda quanto à autonomia patrimonial da pessoa jurídica, Campinho (2008, p. 68) lembra que o patrimônio da sociedade tem formação inicial resultante da contribuição dos sócios, assim, o capital social representa o núcleo inicial do patrimônio da sociedade. Esse patrimônio pertencerá à sociedade e não aos sócios e, é justamente a totalidade deste patrimônio que vai responder, perante terceiros, pelas obrigações assumidas pela sociedade. Assim, qualquer tipo de sociedade responde ilimitadamente, ou seja, com todo o seus ativos, aí compreendidos seus bens e direitos, pelas obrigações contraídas. Todavia, os sócios, por sua vez, é que, de acordo com o tipo societário, podem limitar suas responsabilidades perante terceiros.

Fixada esta primeira premissa, é possível avançar no tema da responsabilidade tributária.

3. ASPECTOS DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA. SUJEIÇÃO PASSIVA

A sujeição passiva tributária encontra-se alocada no aspecto pessoal da hipótese de incidência tributária e, de acordo com o art. 121 do CTN, o sujeito passivo da obrigação principal será a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária que, será o contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador; ou o responsável, quando, sem se revestir na condição de contribuinte, sua obrigação decorre de disposição expressa de lei.

3.1 A Indevida e Ilegal Generalização da Responsabilidade Tributária

A partir de uma análise jurisprudencial, constata-se que as Fazendas Públicas tentam, por meio de deturpações interpretativas do texto legal e com intuito meramente arrecadatório, responsabilizar sócios e administradores das pessoas jurídicas por dívidas tributárias, cujos verdadeiros sujeitos passivos são as empresas, enquanto pessoas jurídicas. Fundamentam-se nos artigos 124, 134 e 135 do Código Tributário Nacional, aos dispõem:

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

(...)

Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.

Art. 134. Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis:

(...)

VII - os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas.

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

I - as pessoas referidas no artigo anterior; (...)

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

É de extrema necessidade uma adequada interpretação destas normas, não devendo serem entendidas de forma arbitrária e genérica. À primeira vista, poder-se-ia pensar não haver importância uma análise aprofundada do assunto, posto que seria indubitável a necessidade de respeito ao princípio da tipicidade cerrada, que rege o direito tributário. Tal princípio consubstancia-se na aceção de que a lei não pode definir genericamente os aspectos típicos do tributo, de forma que se possa tentar dar uma interpretação extensiva e diferenciada, tentando adaptar o fato descrito ao caso concreto, pois, esta prerrogativa dada ao administrador, ao magistrado, ou ao intérprete, seria uma forma de burlar a lei e gerar insegurança jurídica. Assim, a tipicidade tributária deve ser descrita de forma precisa, taxativa, que não permita dúvidas ou interpretações ampliativas.

Contudo, há julgados recentes que, a título exemplificativo, podem ilustrar o fato de haver, constantemente, interpretações inadequadas da norma tributária.

Com relação ao art. 135, III, do CTN, a jurisprudência tem, por vezes, adotado entendimento totalmente equivocado, no qual o não pagamento do tributo pela empresa, seria capaz de originar a responsabilidade dos sócios por violar a lei:

“EXECUÇÃO FISCAL - INCLUSÃO DO NOME DE SÓCIO GERENTE NO PÓLO PASSIVO DA EXECUÇÃO - RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA - POSSIBILIDADE - ART. 135, III, DO CTN - Nos termos do art. 135, III, do CTN os sócios-gerentes respondem pessoalmente pelas obrigações tributárias da sociedade resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei; assim, também, o não pagamento de tributo constitui violação à lei, que origina a responsabilidade dos sócios. (TJMG proc. 1.0596.06.034597-9/001(1) Num. Única: 0345979-23.2006.8.13.0596 Rel. Schalcher Ventura Julg. 30/08/07 Public: 21/09/07.”

Felizmente, o Superior Tribunal de Justiça, se posicionou sobre o assunto, de maneira mais acertada, de forma que temos a esperança que seja dada uma orientação à jurisprudência nacional, a partir da Súmula nº 430/STJ, aprovada na sessão de 24/03/2010, a qual direciona que: “O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente.”.

Constata-se interpretação e aplicação equivocada ainda, no que diz respeito ao art. 124 do CTN, eis que é possível encontrar na jurisprudência casos nos quais foi imputado aos sócios responsabilidade por dívidas tributárias, respaldada a Fazenda Pública, na alegação (acatada por alguns tribunais), de que tais sócios possuem interesse comum ao fato gerador da obrigação tributária. Vejamos:

“TJ-MG - 107020741308740011 MG 1.0702.07.413087-4/001(1) (TJ-MG) Data de publicação: 28/08/2009”

Ementa: EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - REDIRECIONAMENTO DA AÇÃO À COOBRIGADA-POSSIBILIDADE-ALEGADA PRESCRIÇÃO-INOCORRÊNCIA - IMPENHORABILIDADE DE PEQUENO IMÓVEL RURAL.

Lançar na CDA a relação dos sócios gerentes, coobrigados é direito assegurado ao exeqüente, nos termos do art. 2º, § 5º, I e § 6º, da Lei de Execução Fiscal, constituindo, inclusive, requisito essencial à formação título executivo, à constatação da solidariedade, por interesse comum com os negócios da sociedade empresarial, sobretudo porque expressamente designados como tais por lei (art. 124, I, do CTN), conforme responsabilidade que lhes é atribuída pelo art. 134, III, do CTN. Constando o nome da sócia gerente em Certidão de Dívida Ativa assegura-se à Fazenda condições de viabilidade para lhe redirecionar ação, porquanto, como tal, está legitimada passiva para a relação processual executiva - CPC art. 568, I - muito embora não se lhe confirma a sua responsabilidade tributária, a não ser por presunção relativa (CTN, art. 204), matéria de direito material - art. 135 do CTN - a ser decidida pelas vias cognitivas próprias. A causa interruptiva da prescrição tributária (art. 174, parágrafo único, I, do CTN), válida para a principal obrigada, aplica-se, também, para todo o conjunto de co-devedores da indivisível dívida fiscal exeqüenda, conforme regra da ‘solidariedade’ prevista no art. 125, III, do CTN. Pela norma processual do art. 649, X, CPC é impenhorável a pequena propriedade rural, de até quatro módulos fiscais, desde que seja o único bem de que disponha o devedor, qualquer que seja a dívida, e seja ele explorado pela família, ressalvando-se apenas a hipoteca para fins de financiamento agropecuário.”

Todavia, a melhor interpretação do texto legal é a de que o sócio não poderia ser responsabilizado tributariamente pelas dívidas da sociedade, posto que não possui interesse jurídico em comum com a sociedade, apenas econômico.

3.2 Responsabilidade Tributária – Artigo 135 do Código Tributário Nacional

Acerca deste dispositivo legal, os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de Direito Privado são pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes às obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

Todavia, poder-se-ia, assim, sustentar que a obrigação, pela qual respondem, há de ser resultante de atos irregularmente praticados. O próprio nascimento da obrigação tributária já teria de ser em decorrência de atos irregulares. Mas tal posição levaria a excluir-se a responsabilidade em exame toda vez que os atos irregulares, violadores da lei ou do estatuto, fossem posteriores à ocorrência do fato gerador do tributo. Operar-se-ia, assim, injustificável redução no alcance da regra jurídica em estudo. “[...] Em síntese, os atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, aos quais se reporta o art. 135, III, do CTN, são aqueles atos em virtude dos quais a pessoa jurídica tornou-se insolvente.” (MACHADO, 2002, p. 140-141).

Frise-se ainda que, em tese, a pessoa jurídica ficaria excluída da responsabilidade pelos atos que, comprovadamente, em seu nome, mas com excesso de poderes ou infração a lei, contrato social ou estatutos, foram praticados.

Contudo, constata-se nas execuções fiscais ajuizadas contra pessoas jurídicas, que a Fazenda Pública tenta responsabilizar os sócios das empresas, seja já incluindo seus nomes na Certidão de Dívida Ativa, ajuizando ação em litisconsórcio passivo, seja requerendo o redirecionamento da execução fiscal contra estes sócios, ou ainda requerendo a inclusão destes no polo passivo da lide durante o curso do processo, sob o fundamento de que o não pagamento de um tributo, por si só, caracteriza infração à lei e ao contrato social, o que autorizaria a responsabilidade tributária dos sócios das empresas.

Tal entendimento mostra-se completamente equivocado e em desarmonia com o vetor teleológico do legislados, pois se assim não o fosse, não se trataria de hipótese de exceção, pois sempre o sócio seria responsável pelas dívidas fiscais. Corrobora com este entendimento a Súmula nº 430/STJ:

“O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio.”

Frise-se que a “lei” de que trata o artigo 135, não se refere à norma tributária, mas sim à norma civil e comercial. Neste sentido, “ressalte-se, ainda, que a palavra ‘lei’ utilizada no art. 135 está ao lado das expressões ‘excesso de poderes’ e ‘infração do contrato social

ou estatutos', expressões típicas do direito societário, regulado pelas legislações civil e comercial. Nestes termos, entendemos que a 'infração de lei' em comento, diz respeito não à lei tributária - de resto, tratada de forma ampla nos arts. 136 e 137 - mas à infração da legislação civil e comercial." (VAZ, 2003, p. 137.).

Ademais, não basta simplesmente ser sócio, visto que o dispositivo legal em questão prevê tão somente a responsabilidade dos sócios que tenham poderes de gerência ou direção da sociedade, visto que é destas qualidades que decorre a responsabilidade. Em suma, o sócio não gerente, não pode arcar com a responsabilidade tributária, visto que não tem poder para praticar atos geradores de responsabilidade.

Com relação às pessoas jurídicas cuja responsabilidade dos sócios tem limitação, a exemplo das sociedades por cotas de responsabilidade limitada e as sociedades anônimas, só haverá a responsabilidade dos sócios por as dívidas fiscais, nos moldes do art. 135, CTN, ou no limite da integralização do capital social ou do valor das ações.

No que concerne ao redirecionamento de execução fiscal contra o sócio, ou ainda quando esta se der em litisconsórcio passivo com as empresas, se mostra mais acertado o entendimento de que tem o Exequente, o ônus probatório acerca do cometimento de circunstâncias autorizadas de responsabilidade pessoal. Neste mesmo raciocínio, "(...) Compete ao exequente produzir as provas neste sentido, porquanto não merece vingar o pedido com base em mera imputação de responsabilidade objetiva do sócio-gerente. Somente após o cumprimento destes requisitos, verificará o MM. Juízo a quo a possibilidade de redirecionamento da execução." (TRF4, 1ª T., AC 2002.04.01.035584-1/SC, excerto do voto do rel. Des. Fed. Wellington Mendes de Almeida, 17. 10.2002).

Pois bem, em hipótese de execução fiscal diretamente contra o sócio, em virtude de seu nome já estar na Certidão de dívida Ativa, entendemos que tal só pode ser admitido se houver prévia apuração de responsabilidade no processo administrativo, pois em que pese a CDA ter presunção de veracidade, esta presunção somente subsiste em virtude desta estar apoiada em um prévio processo administrativo.

Não constando do título o nome dos sócios contra os quais é pretendido o redirecionamento, faz-se indispensável que o Exequente demonstre os fundamentos, de fato e de direito, para a execução pessoal do sócio, na medida em que este não estará sendo demandado com suporte exclusivo no título. Assim, nesse caso, em se tratando de redirecionamento com suporte na responsabilidade de que trata o art. 135, III, do CTN, o magistrado deve exigir que o Exequente demonstre que o sócio exerceu a gerência na época da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária e que a obrigação decorre de atos

praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos. Contudo, não se mostra necessária uma comprovação exaustiva, visto que neste momento, estará o juiz simplesmente verificando a legitimidade passiva, o que lhe cabe fazer de ofício, de forma que eventual dilação probatória dependerá de provocação do executado em sede de Embargos. Sendo deferido o redirecionamento, será o sócio citado em nome próprio.

Em conclusão, apesar dos esforços da Fazenda Pública para generalizar a responsabilidade tributária dos sócios, esta só resta configurada nos estreitos limites traçados pela legislação, em observância, principalmente, ao princípio da legalidade estrita, que rege o Direito Tributário.

3.3 Restrições Legais ao Encerramento das Atividades Empresariais e os Entraves burocráticos do Estado Brasileiro

Sabe-se que dar baixa do Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica - CNPJ é uma tarefa árdua para uma sociedade dissolvida por razões de inviabilidade financeira, visto que se houver qualquer pendência tributária não será possível obter a baixa na Receita Federal.

Se é difícil a abertura de firma, mais ainda o é o seu encerramento. São diversas as exigências burocráticas que devem ser satisfeitas para lograr a baixa do CNPJ. As exigências fiscais, no caso, equivalem à obrigatoriedade de prévio pagamento de todos os débitos como condição para pleitear a recuperação judicial ou extrajudicial de empresa em dificuldade financeira.

Pois bem, corriqueiramente, o Superior Tribunal de Justiça tem se posicionado no sentido de combinar a hipótese de responsabilidade solidária do art. 134, VII do CTN com a hipótese prevista no art. 135, inciso III do mesmo diploma legal, concernente à responsabilidade pessoal dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado prevista no inciso III, do art. 135 do CTN. Contudo, nem sempre mostra-se arrazoada tal combinação.

Com relação à primeira hipótese, é consabido que a responsabilidade solidária decorre da própria condição de sócio da sociedade de pessoas, observados os requisitos do caput do art. 134, enquanto que no segundo caso, a responsabilidade, que é pessoal, decorre da prática de atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto, e não da condição de sócio.

Ademais, frise-se que neste último caso, para que haja responsabilidade não é imprescindível sequer que seja sócio, pois a responsabilidade decorre, diretamente, dos atos praticados com excesso de poderes ou com infração de lei, contratos ou estatutos. Por isso,

configura-se a responsabilização pessoal por substituição. Daí porque não se concebe incluir a dissolução irregular de sociedade no rol de infrações a lei, porque o ato de dissolução de sociedade não pode ser consumado senão pelos seus respectivos sócios.

Ora, um dirigente, um administrador ou um representante contratado da pessoa jurídica, inequivocamente, não tem poder para dissolver a sociedade.

Contudo, em flagrante criação de hipótese de dissolução irregular de sociedade, ao arrepio do princípio da legalidade estrita que rege o Direito Tributário, a tendência da jurisprudência do STJ é a da aplicação conjugada das hipóteses do art. 134, VIII e do art. 135, III, do CTN, senão vejamos:

“EMENTA: PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO - EXECUÇÃO FISCAL - REDIRECIONAMENTO - CITAÇÃO NA PESSOA DO SÓCIO-GERENTE RESPONSABILIDADE PESSOAL PELO INADIMPLEMENTO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA DA SOCIEDADE - ART. 135, III DO CTN.1. Em se tratando de sociedade que se extingue irregularmente, cabe a responsabilidade dos sócios, os quais podem provar não terem agido com dolo, culpa, fraude ou excesso de poder.2. Não demonstrada a dissolução irregular da sociedade, a prova em desfavor do sócio passa a ser do exequente (inúmeros precedentes).3. Nesse caso, é pacífica a jurisprudência desta Corte no sentido de que o sócio somente pode ser pessoalmente responsabilizado pelo inadimplemento da obrigação tributária da sociedade se agiu dolosamente, com fraude ou excesso de poderes.4. Prevalece, também, nesta Corte, o entendimento de que o simples inadimplemento da obrigação tributária não constitui infração à lei.5. Agravo regimental não provido” (AgRg no Ag nº 1032831/SP, Rel. Min. Eliana Calmon, DJe de 06-08- 2002). “EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. DISSOLUÇÃO DA SOCIEDADE. FATO GERADOR ANTERIOR AO INGRESSO DO SÓCIO NA SOCIEDADE. REDIRECIONAMENTO. INCABIMENTO. AGRAVO IMPROVIDO.1. A responsabilidade do sócio, que autoriza o redirecionamento da execução fiscal, ante a dissolução irregular da empresa, não alcança os créditos tributários cujos fatos geradores precedem o seu ingresso na sociedade, como é próprio da responsabilidade meramente objetiva. Precedentes de ambas as Turmas da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça.2. Agravo regimental improvido” (AgRg no Resp nº 1140372/SP, Rel. Min. Hamilton Carvalhido, DJe de 17-05-2010 – RDDT vol. 179, p. 173). No mesmo sentido: AgRg no Resp nº 1034238/SP, Rel. Min. Denise Arruda, DJe de 4-5-2009 e AgRg no Resp nº 1153339/SP, Rel. Min. Benedito Gonçalves, DJe de 2-2-2010.

Ora, sociedade de pessoas não se confunde com a sociedade por cotas de responsabilidade limitada, não se podendo utilizar da analogia em relação aos elementos constitutivos da obrigação tributária, conforme art. 108, §1º do Código Tributário Nacional. Assim, a aplicação do preceito do inciso III, do art. 135 do Código Tributário Nacional aos casos de liquidação de sociedades por cota de responsabilidade limitada, como vem sendo feita, viola o princípio da legalidade tributária.

Lado outro, parece-nos que um terceiro, que não seja sócio, não tem poderes para dissolver a sociedade. É ato privativo dos sócios. Logo, no que concerne à dissolução

irregular de sociedade, não nos parece acertado a aplicação do inciso III do artigo 135 do CTN a um administrador que não seja sócio.

Assim, se fosse interpretada a falta de baixa na repartição fiscal como dissolução irregular, a acarretar responsabilidade pessoal do sócio, como tem entendido a jurisprudência, o que nos resta seria uma nova hipótese de responsabilização pessoal de sócio, sem respaldo no citado art. 135, III, do CTN.

Afinal, não conseguir obter baixa na repartição fiscal, motivado por crédito tributário em aberto, não configura, nem pode configurar, infração de lei, contrato ou estatuto, não havendo como se conceber sequer que o ato de dissolução possa ser reputado como praticado com excesso de poderes.

As enumerações da lei para responsabilização de terceiros são taxativas!

Ademais, nos termos do art. 112 do CTN, ainda que essa situação fática ensejasse dúvida quanto ao enquadramento no art. 135, III, do CTN, a interpretação deveria favorecer o contribuinte, senão vejamos:

“A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

I- à capitulação legal do fato;

II- à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

III- à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

IV- à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.”

Desta feita, ante a conjectura atual, na qual uma sociedade dissolvida por inviabilidade econômica não consegue obter baixa na repartição fiscal, faz mister que seja revisto o atual entendimento jurisprudencial. Nestes casos, deve-se afastar a aplicação do art. 135, III, do CTN, que cuida dos casos de infrações praticadas por diretores, gerentes e representantes de sociedades empresárias, sócios ou não, aplicando-se apenas o art. 134 do CTN, de forma que sejam responsabilizados solidariamente os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas, mas tão somente naquelas hipóteses em que os referidos sócios, por ato omissivo ou comissivo, tenham contribuído para a concretização do fato gerador da obrigação tributária. Nesse caso, não há que se falar em infração, bastando o estado de liquidação da sociedade, além dos requisitos do caput.

Ademais, ainda no que diz respeito à dissolução irregular de empresas, merece análise e crítica, a Súmula nº 435 do Superior Tribunal de Justiça, cujo teor é:

“Presume-se dissolvida irregularmente a empresa que deixar de funcionar no seu domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competentes, legitimando o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente”.

Em outras palavras, posicionou-se o STJ no sentido de que, uma vez não encontrada a empresa, no endereço cadastrado junto aos órgãos de fiscalização, estabelecer-se-ia presunção de dissolução irregular, o que poderia dar azo a, de imediato, ser redirecionada a Execução Fiscal ao sócio-administrador da Pessoa Jurídica.

Contudo, nos parece mais acertado o entendimento de que a dissolução irregular, que reclama a responsabilização direta do administrador por ofensa à lei, é aquela na qual resta totalmente comprovada a ocorrência fática do pressuposto subjetivo associada, diretamente, ao nascimento da obrigação (dolo em fraudar o fisco).

Assim, o simples fato de a sociedade não possuir bens para arcar com seu passivo tributário, ainda que neste caso tenha ela fechado suas portas, não configura dissolução irregular capaz de ensejar hipótese de infração à lei.

Em face de sua carga sancionatória, esta modalidade de responsabilização prevista no art. 135, inciso III do Código Tributário Nacional, a nosso ver, não poderia ser presumida, ou seja, dependeria sempre da comprovação prévia do ilícito, à exemplo da hipótese de dilapidação do patrimônio societário em desfavor do débito tributário para com o Fisco.

Contudo, não obstante a validade dos argumentos aduzidos, a tese acima exposta era constantemente rechaçada pelos Tribunais que se manifestavam pela validade integral da súmula n. 435, do STJ, chancelando assim, interpretações equivocadas e tendenciosas para a Fazenda Pública, em prol de uma arrecadação menos dificultosa e mais rentável.

Contudo, foi publicado recentemente o Acórdão do Recurso Especial n. 1.268.993, de Relatoria do Ministro Napoleão Nunes, que acolhera os argumentos expostos pelo contribuinte, afastando a presunção estabelecida na já citada súmula, estabelecendo assim, um acertado precedente jurisprudencial que acolhera a tese ora defendida, senão vejamos:

“todavia, a inteligência que se deve ter desse enunciado (súmula 435) é de que a não localização da empresa no endereço fiscal é **indício de sua dissolução irregular**, mas, **por si só**, e independente de qualquer outro elemento, é **insuficiente para o pronto redirecionamento** que depende de prévia apuração das razões pelas quais tal fato ocorreu, bem como, da comprovação do elemento subjetivo na conduta ilícita do sócio.” [Grifo nosso].

Desta feita, pode-se inferir que deverá o Fisco, na hipótese de não localização da empresa, apurar e comprovar a ocorrência do ilícito para, só então, direcionar a Execução Fiscal ao sócio-gerente. Assim, tal precedente judicial configura importante conquista do contribuinte que, a partir de então, vê-se em situação mais protegida das arbitrariedades das Fazendas Públicas, encontrando-se mais próximo da garantia que lhe assiste o Princípio da Legalidade estrita.

4. DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA E O DIREITO TRIBUTÁRIO

Há que se ter cautela para que não se confunda os institutos da responsabilidade tributária do sócio com a teoria da desconsideração da personalidade jurídica, visto que, em que pese terem resultados semelhantes, são institutos completamente diferentes, inclusive regulados por legislações distintas.

Enquanto que na responsabilidade por dívidas tributárias, em síntese, os sócios responderão por atos próprios, quando houver excesso de poder, ou ainda quando houver contrariedade à dispositivos legais, contratuais ou estatutários, a teoria da desconsideração da personalidade jurídica aplica-se quando o sócio utiliza-se da empresa, manipulando-a a fim de obter propósitos ilícitos, por meio de fraude, estando tal teoria positivada no artigo 50 do Código Civil. Todavia, é requisito para a aplicação desta teoria, a prévia demonstração de ocorrência de alguns fatores, quais sejam o desvio de finalidade da pessoa jurídica ou o abuso de sua utilização, ou ainda que seja constatada confusão patrimonial entre ela e seus sócios. Neste caso, a responsabilidade pelos atos ilícitos será tanto do sócio quanto da sociedade.

Contudo, no que concerne à teoria em questão, em que pese haver divergências doutrinárias, temos por escorreito o entendimento de que não se aplica às questões tributárias, visto que o Direito Tributário é pautado pelo princípio da legalidade estrita.

Neste mesmo raciocínio, se posicionam autores como Luciano Amaro, Mary Elbe Queiroz, Hugo de Brito Machado, dentre outros, os quais defendem a não aplicação da desconsideração da personalidade jurídica nas relações tributárias, por não haver previsão expressa em lei complementar.

Para os adeptos dessa corrente, o Direito Tributário é ramo da Ciência Jurídica que possui determinadas especificidades que devem ser observadas, a fim de garantir segurança aos sujeitos da relação tributária, em especial ao particular, sendo uma dessas garantias a observância de adequação entre a matéria tributária e o instrumento legislativo utilizado para discipliná-la. Dessa forma, a responsabilidade do sócio por abuso de personalidade da pessoa jurídica deverá estar disciplinada em lei complementar, uma vez que se trata de matéria relativa à regra geral.

5. CONCLUSÃO

Por meio de uma análise crítica dos vetores teleológicos e axiológicos dos dispositivos legais que tratam da responsabilidade dos sócios por dívidas fiscais, relacionada à jurisprudência pátria, constata-se que, em sede de Execuções Fiscais, as Fazendas Públicas tentam imputar aos sócios e administradores das sociedades, responsabilidade pelas obrigações tributárias, respaldada em uma interpretação equivocadamente permissiva, dos artigos 124, 134 e 135 do CTN, tendo por vezes, a chancela de parte da magistratura.

A consequência é uma responsabilização genérica e até indiscriminada de sócios pelos débitos tributários das sociedades das quais participam, em grave violação aos ditames e limites constitucionais e infraconstitucionais.

Todavia, em decorrência do neoconstitucionalismo, deve-se efetivar os direitos fundamentais, dentre eles o da tributação justa, que insere o contribuinte no centro da tributação e não a arrecadação como núcleo daquela.

Enfim, uma interpretação mais adequada da legislação tributária por parte do Fisco, um processo legislativo mais humanizado, bem como um exercício mais humanizado da atividade jurisdicional, respaldado no princípio da legalidade estrita, é de suma necessidade na conjectura atual do país, para que não haja uma indevida responsabilização dos sócios, a qual macula, por consequência, o princípio da preservação das empresas, aumentando os riscos na atividade econômica, o decréscimo das fontes de emprego, bem como prejudica o equilíbrio da sociedade capitalista como um todo.

Inequivocamente, mostra-se pertinente toda e qualquer produção científica concernente ao estudo da “Horizontalização” da Justiça e a Humanização do Direito, aqui estudados sob o viés do neoconstitucionalismo. Contudo, neste trabalho, pretende-se uma análise de tais temas, com ênfase na relação jurídica tributária entre o sujeito ativo (fisco) e o sujeito passivo (contribuinte ou responsável), quando a este é indevidamente atribuída responsabilidade por débitos fiscais da pessoa jurídica, sob o respaldo de interpretações equivocadas ou tendenciosas das Fazendas Públicas.

Nesta senda, há uma pertinente teoria – a dos deveres de proteção – defendida pelo doutrinador Claus-Wilhelm Canaris, em sua obra *A Influência dos Direitos Fundamentais Sobre o Direito Privado na Alemanha*, na qual, em sucintas palavras, defende-se que somente o Estado é destinatário dos direitos fundamentais, não obstante ela também produza efeitos sobre as relações entre sujeitos jusprivatistas, embora apenas “mediatamente”.

Assim, a defesa dos direitos fundamentais, dentre eles o da capacidade contributiva, da legalidade, do não confisco, da segurança jurídica, da anterioridade, dentre tantos outros concernentes ao Direito Tributário, cabe, em última análise, ao Estado.

Contudo, mostra-se insuficiente a teoria, no que diz respeito à proteção, que, em caso de violação de direitos fundamentais, seja entre particulares ou entre o Estado e os particulares, não cabe tão somente no âmbito legislativo, mas também ao poder Executivo e Judiciário, sobretudo no que concerne ao Direito Tributário e sua arrecadação.

No que diz respeito à humanização do direito, verifica-se o seu desdobramento em duas vertentes, quais sejam: (i) a humanização do próprio direito, sob a acepção da lei, por um processo legislativo mais justo e humanizado; (ii) a humanização da justiça, consubstanciado no “agir como ser humano” no exercício da prestação jurisdicional.

Ademais, é imprescindível que se garanta os direitos naturais do indivíduo frente a um poder a ele externo, seja um outro particular ou o Estado. O ordenamento jurídico não pode ser considerado justo se não protege os fracos dos fortes, os pobres dos ricos, se não estabelece, com as próprias regras, uma medida, ou uma série de medidas, com as quais seja impedida a prevaricação e todos os membros de uma sociedade recebam igual tratamento com base em certos critérios fundamentais (BOBBIO, 1997, p.73).

Enfim, vislumbra-se assim, que se modifica toda a maneira de analisarmos a lide processual e as relações jurídicas como um todo, pois o juiz, para julgar visando à justiça, deverá adentrar o íntimo da relação jurídica e averiguar quais são os reais elementos e as razões que fundamentam a lide, e, dessa forma, decidir objetivando também o desenvolvimento moral e social das pessoas ali envolvidas e não unicamente a solução da controvérsia a partir da mera subsunção, ou seja, da mecânica aplicação da norma jurídica vigente ao caso concreto.

Felizmente, nessa linha de pensamento humanista, já se conduzem alguns conceituados e respeitados ícones de grande destaque no âmbito do judiciário brasileiro, a exemplo da Ministra Fátima Nancy Andriighi, que, em uma de suas brilhantes palestras, asseverou com acerto: “[...] A complexidade do processo da senda evolucionar exige medida que deve ser entendida com a harmonização de todos os campos da vivência em sociedade. [...] Podemos dar impulso a uma verdadeira reengenharia nos modelos que até hoje utilizamos, com o objetivo de modernizar a máquina administrativa do Poder Judiciário, oferecendo aos nossos irmãos uma justiça mais humanizada.”¹

Neste ínterim, se outrora prevaleceu no Direito Pátrio o legalismo e o constitucionalismo, atrelados ao positivismo exacerbado de Hans Kelsen, hoje, prepondera o pós-positivismo e o neoconstitucionalismo, devendo todas as normas serem analisadas sob a luz da Constituição Federal. Frise-se que os princípios constitucionais (capacidade contributiva, legalidade, não confisco, segurança jurídica, etc) deixaram de ser normas pragmáticas para serem princípios constitucionais com força normativa e de observância obrigatória por todos os representantes dos três Poderes do Estado.

¹ Em palestra proferida na Federação Espírita do Estado do Rio de Janeiro - Niterói, 29 de agosto de 2004 - Juizados Especiais de Família e o Espiritismo.

Em decorrência do neoconstitucionalismo, devem-se efetivar os direitos fundamentais, entre eles o da tributação justa, colocando o contribuinte no centro da tributação e não a arrecadação como núcleo daquela. Corroborando com esta tônica, colacionamos as preciosas lições de Becho (2009), que dispõe que, a simples arrecadação não é mais o fim último do direito tributário. A finalidade do direito tributário é fazer da arrecadação um ato de justiça social, com limites, com proteções ao contribuinte diante da força e da voracidade do Estado. O contribuinte, posto no centro do direito tributário, exige que a tributação não seja uma mera técnica, mas que seja um ato do Estado que respeite os valores que dão dignidade ao homem. Exige, também, um fim mais elevado: a arrecadação com respeito ao ser humano, não um simples ato de força estatal, em benefício, apenas, dos detentores do poder.

CAPÍTULO 4

ALÍQUOTA ZERO E ISENÇÃO: NATUREZAS JURÍDICAS E CONSEQUÊNCIAS PRÁTICAS QUANTO À COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA¹

¹ Esse artigo, sem dúvida, foi um dos principais escritos na época da graduação tendo sido publicado na Revista de Estudos Tributários, editora nacional, e foi citado no livro de Leandro Paulsen, um dos principais Cursos de Direito Tributário do país. O artigo foi escrito em coautoria com Rachel Nogueira de Souza em 2006.

Erigindo como premissa maior que, no âmbito da extrafiscalidade, os entes tributantes podem, de acordo com a oportunidade e conveniência, conceder benefícios fiscais como isentar ou reduzir a alíquota a zero, e como premissa menor que algumas pessoas, coisas ou situações são beneficiadas ou até desoneradas, pode-se concluir que havendo menos pessoas submetidas à tributação, em tese, o legislador irá agravar a carga tributária dos contribuintes.

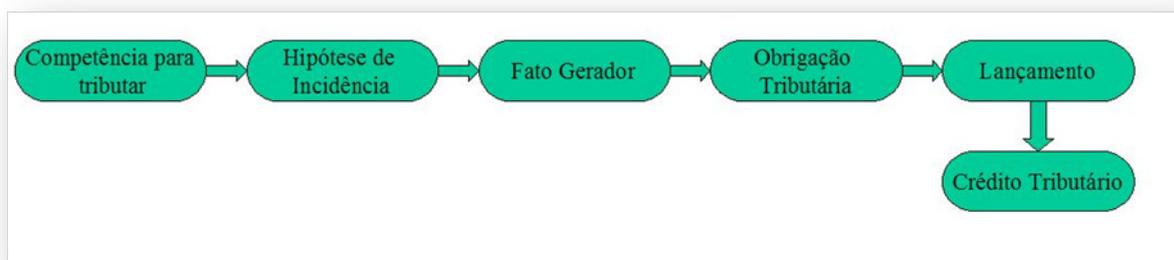
A competência constitucional para tributar supõe a opção entre criar ou não tributos, e implica, por igual, na faculdade de isentar a incidência tributária de determinadas pessoas, coisas ou situações. Logo, a pessoa política que possui capacidade para tributar, por questão política, financeira ou social, pode reduzir a alíquota de determinado imposto a zero, como também pode isentar. Assim, aplica-se o conhecimento popular de que “quem pode o mais, pode o menos”, dentro dos limites legais.

Por isso que se faz mister estudar os institutos da isenção e da alíquota zero, com a necessária observância dos princípios constitucionais, perfazendo uma distinção entre eles, para garantir maior lisura e segurança aos contribuintes, sobretudo aos que não estão sujeitos nem a isenção nem a alíquota zero.

A doutrina, corriqueiramente, não conseguiu traçar uma linha divisória nítida entre os dois referidos institutos, chegando a confundi-los ou igualá-los. Contudo, observa-se que possuem naturezas jurídicas e aplicações práticas distintas.

Para melhor visualizar esta diferenciação, importante se faz entender a cadeia da constituição do crédito tributário que se inicia com a competência tributária positiva e os respectivos princípios e imunidades. A partir daí, caso o ente político tenha competência para tributar, criará uma lei descrevendo a hipótese de incidência (com os seus aspectos materiais, pessoais, quantitativos etc). Com a ocorrência do fato imponible, surge a obrigação tributária que, com o lançamento, constituirá o crédito tributário e, conseqüentemente, a exigibilidade do tributo.

Vejamos a seguir a cadeia de constituição do crédito tributário:

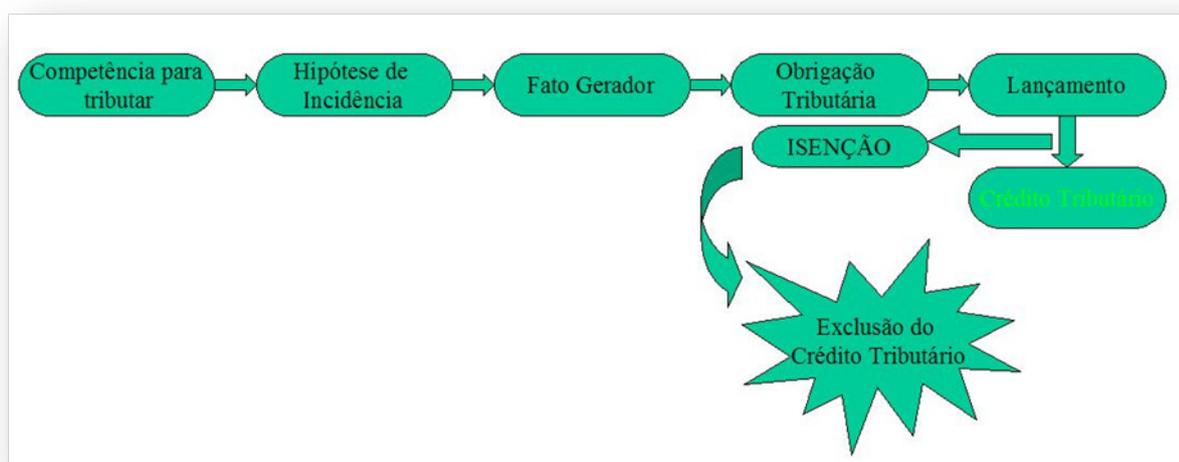


2. TEORIAS QUE BUSCAM EXPLICAR O FENÔMENO DA ISENÇÃO

A doutrina, mais especificamente a de Aliomar Baleiro (2003), aponta duas teorias que buscam desenvolver o conceito de isenção: a Teoria Dualista e a Teoria Unitária.

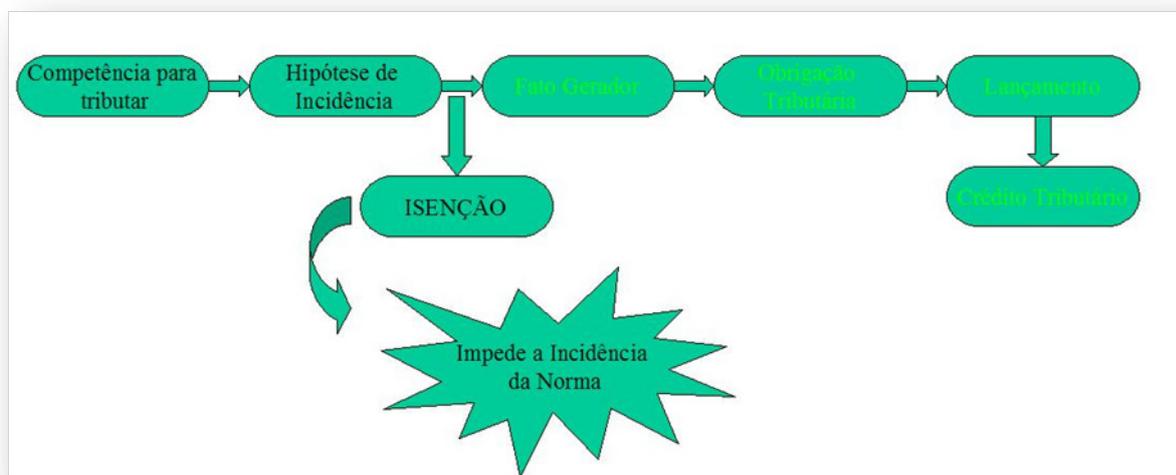
De acordo com a Teoria Dualista, o tributo é composto por dois fatores: fato gerador e tributabilidade. O fato gerador compreenderia os aspectos objetivos, subjetivo e quantitativo que se encontram descritos na lei, enquanto a tributabilidade seria o “juízo do valor prescritivo, segundo o qual, efetivamente, a norma obriga ao cumprimento da prestação tributária” (BALEIRO, 2003, p. 922). Para esta teoria, a isenção não excluiria a existência do fator gerador, mas haveria apenas a exclusão, o impedimento, a dispensa do dever de pagar. Assim, a isenção excluiria apenas o crédito tributário.

Vejamos a cadeia tributária ocorrendo o fenômeno da isenção de acordo com a concepção dualista:



A Teoria Unitária, por sua vez, adota a visão de que a essência do tributo está na produção de efeitos, não sendo a tributabilidade e o fato gerador coisas distintas, mas efetivamente a mesma coisa. Esta corrente acredita que com a isenção não há a ocorrência do tributo, visto que sua atuação ocorre na própria hipótese de incidência, excluindo alguns fatos, coisas ou pessoas do campo deste campo, não sendo criada a cadeia de constituição do crédito tributário, em relação a eles.

Vejamos a cadeia tributária ocorrendo o fenômeno da isenção de acordo com a concepção unitária:



Em síntese apertada, anotamos o posicionamento do Código Tributário Nacional (CTN), bem como do Supremo Tribunal Federal, para visualizarmos a complexidade e a desarmonia sobre o conceito de isenção, respectivamente:

Art. 175. Excluem o crédito tributário:
I - a isenção;
(...)

EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO: ISENÇÃO DO IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES FINANCEIRAS NAS IMPORTAÇÕES. LIMITAÇÃO À DATA DA EXPEDIÇÃO DA GUIA DE IMPORTAÇÃO. DESLOCAMENTO DA DATA DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR. INEXISTÊNCIA. DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DA PARTE FINAL DO ART. 6º DO DECRETO-LEI Nº 2.434/88. IMPOSSIBILIDADE. 1. **A isenção fiscal decorre do implemento da política fiscal e econômica, pelo Estado, tendo em vista o interesse social. É ato discricionário que escapa ao controle do Poder Judiciário e envolve o juízo de conveniência e oportunidade do Poder Executivo. O termo inicial de vigência da isenção, fixada a partir da data da expedição da guia de importação, não infringe o princípio da isonomia tributária, nem desloca a data da ocorrência do fato gerador do tributo, porque a isenção diz respeito à exclusão do crédito tributário, enquanto o fato gerador tem pertinência com o nascimento da obrigação tributária** (...). Precedente. Recurso extraordinário conhecido e provido (grifo nosso) (Relator (a): Min. MAURICIO CORRÊA, Julgamento: 16/05/1995, Órgão Julgador: SEGUNDA TURMA, Publicação: DJ 15-09-1995 PP-29585 EMENT VOL-01800-19 PP-03844).

Corroborando com estes posicionamentos, temos a definição de isenção pelo nosso ilustre jurista Rubens Gomes de Sousa, apontado por Carrazza (1975 *apud* 2002), que a define como “favor fiscal concedido por lei, que consiste em dispensar o pagamento de um tributo devido”.

Ademais, registre-se as palavras de Amílcar de Araújo Falcão que afirma que na isenção, “há incidência, ocorre o fato gerador. O legislador, todavia, seja por motivos relacionados com a apreciação da capacidade econômica do contribuinte, seja por considerações extrafiscais, determina a inexigibilidade do débito tributário” (1964 *apud* CARRAZZA, 2002, pág. 730 e 731).

Os saudosos Aliomar Baleeiro e Ruy Barbosa Nogueira, entre outros renomados juristas, ratificam essa conceituação da isenção como sendo a dispensa legal do pagamento de tributo devido.

Por outro lado, surgindo-se contra fundamentos da postura clássica, temos a visão de Alfredo Augusto Becker, que define a isenção como sendo uma “hipótese de não-incidência tributária, legalmente qualificada” (1972 *apud* CARRAZZA, 2002, p. 733). Não poderíamos deixar de registrar a opinião de Pontes de Miranda que afirma: “a regra jurídica de isenção é de direito excepcional, que põe fora do alcance da lei a pessoa (isenção subjetiva) ou o bem (isenção objetiva) que – sem essa regra jurídica – estaria atingido” (1973 *apud* CARRAZZA, 2002, p. 734).

No mesmo sentido, registre-se a opinião de Sacha Calmon Navarro Coelho (2005, p. 533): “a isenção, como também a imunidade, não exclui o crédito, obsta a própria incidência, impedindo que se instaure a obrigação”.

Tendo a mesma ideia de que há um obstáculo à incidência da norma, se posiciona Souto Maior (1969 *apud* COELHO, 2005, p. 534):

a norma que isenta é assim, uma norma limitadora ou modificadora: restringe o alcance das normas jurídicas de tributação; delimita o âmbito material ou pessoal a que deverá estender-se ao tributo ou altera a estrutura do próprio pressuposto da incidência.

Há autores, contudo, que, em virtude da grande controvérsia sobre o tema, como Luciano Amaro (2006), se restringem apenas a citar o que seja isenção, sem se alongar muito em uma discussão mais aprofundada.

Em síntese, a doutrina moderna (isenção como obstáculo à incidência da norma tributária) critica a tradicional (a isenção como dispensa de pagamento de tributo), oferecendo um conceito bem mais lógico. Embora o CTN e o STF se posicionem no sentido contrário, a teoria moderna considera que a norma que isenta não exclui o crédito tributário, pois o fato gerador não chegou nem a ocorrer, visto que aquela norma exclui do campo de incidência determinadas pessoas ou coisas, impossibilitando o surgimento de um crédito fiscal. “A norma de tributação, frente à lei isentiva, não incidiu sobre as pessoas isentas por

faltar-lhe tipicidade” (COELHO, 2005, p. 182). Logo, não se pode dispensar aquilo que nem chegou a nascer, o que não existe.

Não poderíamos deixar de registrar a visão do ilustre Paulo de Barros Carvalho, que acredita que a regra isentiva investe contra um ou mais critérios da norma jurídica tributária, mutilando-os parcialmente, em suma, considera a isenção como sendo: “uma limitação ao âmbito de abrangência de critério do antecedente ou do conseqüente da norma jurídica tributária, que impede que o tributo nasça (naquele caso abrangido pela norma jurídica isentiva)” (CARRAZZA, 2002, p. 737).

3. ISENÇÃO TOTAL E PARCIAL

Na nossa ótica, o que caracteriza a natureza jurídica da isenção é a forma como ela é concedida: se total ou parcialmente.

Se a isenção for concedida de forma total, a sua natureza jurídica não será de exclusão do crédito tributário, como entendem o CTN e o STF e a doutrina dualista, pois não existirá cadeia para a constituição do crédito tributário. Explicando melhor, a lei isentiva de forma total exclui fatos, atos ou pessoas, do campo da incidência ou da “tributabilidade”¹ sobre eles. Logo, não chega a haver um fato gerador, não nascendo obrigação tributária alguma e, muito menos, crédito tributário.

Isto porque, ao se considerar que a isenção atua meramente como exclusão do crédito, estaria se equiparando ao instituto da remissão, ou seja, ao mero perdão da dívida tributária, o que não é o caso. A isenção deve atuar concomitantemente com a incidência da norma tributária e não como simplesmente excludente da sua exigibilidade.

Na isenção total, efeito prático é o mesmo que ocorre na imunidade, embora tenham naturezas jurídicas distintas, como, v. g., a precariedade da isenção que corresponde apenas à suspensão, não da exigibilidade ou do crédito, e sim, de determinados fatos, atos e pessoas na composição da incidência do fato *in abstracto*. Já na imunidade, não há uma suspensão, mas um total impedimento de que alguns fatos, atos ou pessoas sejam tributados.

Por sua vez, no caso da isenção concedida parcialmente, há o surgimento da cadeia constitutiva do crédito tributário, existindo fato gerador, obrigação tributária, crédito tributário. Nessa hipótese, há a incidência, contudo, quando da exigibilidade do crédito, o que ocorre é um pagamento a menor, uma verdadeira dispensa parcial. Neste ponto, concordamos com a doutrina clássica, pois, aqui, há realmente a exclusão de parte do crédito tributário.

¹ Termo utilizado por Aliomar Baleeiro ao explicar a teoria dualista, denotando exigibilidade.

Ratificando nossa posição, observamos que o próprio CTN se contradiz a respeito da isenção no seu art. 111 quando elenca as hipóteses de interpretação literal da legislação tributária. O referido artigo distingue “suspensão ou exclusão do crédito tributário” (inciso I) da “outorga de isenção” (inciso II), o que de acordo com o seu art. 175, I aparenta ser mera redundância.

Em outras palavras, acreditamos que ambas as doutrinas possuem razão em parte, devendo ser considerada a doutrina unitária quanto às hipóteses de isenção total, e a doutrina dualista quanto às hipóteses isenção parcial.

4. ISENÇÃO E ALÍQUOTA ZERO

Ratificando afirmações anteriores, costumeiramente, de forma errônea, a alíquota zero e a isenção são confundidas e algumas vezes chegam a ser equiparadas.

Realmente, estes dois institutos possuem alguns pontos em comum, como:

- A) são institutos previstos pela Constituição Federal, a alíquota zero presente no art. 153, §1º² e a isenção no art. 150, §6º³ e;
- B) possuem a mesma finalidade desonerativa, contudo, essa semelhança para por aí.

Por outro lado, possuem inúmeras distinções tanto práticas como teóricas.

Quando tratamos de alíquota zero, visualizamos a realização de toda cadeia constitutiva do crédito, contudo, na hipótese de incidência, um dos seus aspectos - a alíquota - é igual a zero, o que resulta numa exigibilidade nula.

A norma de incidência permanece íntegra, porém, um dos elementos - o quantitativo - é reduzido a zero. Assim, elenca o prof. Ives Gandra Martins: “a alíquota zero existe enquanto alíquota, mas os reflexos da imposição do ponto de vista quantitativa são nenhum” (*apud* CASSONE, 2004, p. 203).

Como visto, na isenção total, diferentemente, não há a formação da cadeia de construção do crédito. A alíquota zero é uma desoneração, é uma forma de regular certos impostos. Por outro lado, a isenção é um benefício fiscal.

A alíquota zero pode ser estabelecida pelo Poder Executivo, nas condições e nos limites estabelecidos em lei, em face de uma política econômica governamental (art. 4º do DL 1.199/71).

² 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](#)

³ Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no [art. 155, § 2º, XII, g](#)

A isenção, por sua vez, se submete ao princípio da legalidade estrita (art. 150, §6º), só podendo ser concedida através de lei ordinária (regra geral), lei complementar, ou decreto legislativo do Congresso Nacional. Logo, conclui-se que apenas o legislador pode elencar quais fatos ou aspectos factuais são ou não tributáveis, como ratifica o art. 178 c/c art. 104, III do CTN.

Nos impostos em que o Poder Executivo pode alterar livremente as alíquotas⁴, conforme previsão constitucional, o instituto da alíquota zero se torna bem mais visível que a isenção, pois aquele é mais célere e flexível, requisitos essenciais para regular situações que demandem uma maior agilidade pelo poder público, como questões cambiais, por exemplo.

4.1 Princípio da não-cumulatividade, isenção e alíquota zero

Focando o princípio da não-cumulatividade, a distinção entre alíquota zero e isenção se torna imprescindível.

O princípio da não-cumulatividade foi constitucionalizado no ordenamento jurídico brasileiro como princípio basilar e obrigatório através da Emenda Constitucional n 18/65, que alterou a Constituição de 1967. Ele obrigava que o tributo, plurifásico, incidente em sucessivas operações fosse compensado com o que tenha incidido nas operações anteriores.

Obrigatoriamente, por disposição constitucional atual, submetem-se ao princípio da não-cumulatividade o IPI e o ICMS. Verifica-se um tratamento de substância idêntica aos dois tributos mencionados, contudo a Constituição trouxe um ponto de diferenciação na utilização do princípio no que diz respeito ao ICMS (art. 155, §2º, II da CF/88).

Não haverá incidência do princípio da não-cumulatividade quando houver isenção ou não incidência do ICMS, exceto disposição legal em contrário. O legislador constituinte é claro ao erigir como exceções ao princípio da não-cumulatividade, apenas, a isenção e a não incidência.

Conclusivamente, por possuir natureza distinta da isenção e da não-incidência, a alíquota zero não configura exceção ao princípio em tela. Por não ser exceção ao princípio da não-cumulatividade, implica crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes, não acarretando a anulação do crédito relativo às operações anteriores.

Nas lições do prof. Ives Gandra Martins (*apud* CASSONE, 2004, p. 203) temos que:

na alíquota zero não só vê o nascimento da obrigação tributária, como do próprio crédito fiscal, inconcebível sendo, pois, a negação de direito a crédito escritural das

⁴ Imposto de Importação (II), Imposto de Exportação (IE), Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), Imposto sobre Operações Financeiras (IOF)

operações anteriores, nos períodos correspondentes, mesmo que a lei ordinária diga o contrário, posto que o princípio é de hierarquia superior; (...) A evidência, a alíquota zero, pelo princípio da não-cumulatividade, não pode ser onerada pelas incidências anteriores, visto que na alíquota zero surgem a obrigação e o crédito tributário. A alíquota zero, distingue-se da imunidade, da não-incidência e da isenção, **porque representa forma de incidência reduzida a sua expressão nenhuma** (grifos nossos).

O plenário do STF, já teve oportunidade para analisar a diversidade existente entre a alíquota zero e a isenção. Ao julgar o Recurso Extraordinário nº 81.074, decidiu que a alíquota zero não é fenômeno de isenção, conforme se pode inferir da respectiva ementa:

ICM. NÃO IMPORTANDO ISENÇÃO DO IMPORTO DE IMPORTAÇÃO A ATRIBUIÇÃO, A DETERMINADA MERCADORIA, NA TARIFA ADUANEIRA, DA ALIQUOTA 'ZERO', DELA NÃO RESULTA ISENÇÃO DO TRIBUTO ESTADUAL. REEXAME DA QUESTÃO PELO PLENÁRIO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. RECURSO CONHECIDO, MAS NÃO PROVIDO.

Mesmo corroborando com a posição da melhor doutrina, não poderíamos deixar de registrar a opinião contrária de dois grandes juristas.

Para o professor Ricardo Lobos Torres, a isenção e a alíquota zero possuem o mesmo efeito, qual seja, a anulação do crédito relativo às operações anteriores. Senão vejamos suas palavras:

A solução deve ser a mesma da isenção. Os impostos sobre valor acrescido são dotados do efeito de recuperação, que faz com que o Estado recupere nas etapas ulteriores o valor do imposto correspondente à desgravação ocorrida parcialmente na fase inicial, tenha ela o nome de isenção ou alíquota zero (1993 apud CARRAZA, 2002, p.307).

Paulo de Barros Carvalho, em síntese apertada, equipara a alíquota zero ao fenômeno da isenção, justificando tal tese, por entender que tal alíquota anula uma parte da regra-matriz de incidência, qual seja, o critério quantitativo (base de cálculo + alíquota), localizada na consequência da norma.

Não concordamos com o posicionamento dos referidos autores que equiparam os efeitos da isenção aos da alíquota zero como regra geral para todos os tributos, visto que, se assim considerarmos, estaremos suprimindo o direito de vários contribuintes e implicando na quebra da série não cumulativa do ICMS e do IPI.

5. CONCLUSÃO

De tudo mais o que foi exposto, tem-se as seguintes conclusões:

- A) A caracterização da isenção como sendo de natureza exclusiva do crédito tributário ou de natureza suspensiva da incidência da norma tributária, ocorre com a observância de como ele é concedida: total ou parcialmente.
- B) Possuem razão as duas teorias que definem o tributo. A natureza de exclusão do crédito tributário se estabelece com a isenção parcial, de acordo com a teoria

dualista. A suspensão da incidência da norma tributária ocorre quando da isenção total, de acordo com a teoria unitária.

- C) A alíquota zero constitui instituto utilizado para o desenvolvimento de uma política governamental, ligado à extrafiscalidade tributária, ou seja, com impostos em que o governo pode alterar livremente suas alíquotas sem observar a estrita legalidade (II, IE, IPI, IOF etc). Por outro lado, a isenção deve obedecer à estrita legalidade tributária, devendo sempre ser instituída através de lei.
- D) Ademais, constata-se a distinção entre os institutos da isenção, alíquota zero e não incidência, sendo de extrema relevância, tendo em vista o princípio da não-cumulatividade no que diz respeito ao IPI, não devendo a alíquota zero ser considerado como instituto desconstitutivo da cadeia não-cumulativa.

Por oportuno é de se concluir que, se equipararmos a alíquota zero à isenção, os contribuintes serão lesados já que não terão direito de compensar o crédito pago nas operações anteriores, direito este calcificado na Constituição Federal, o que, conseqüentemente, acarretará um enriquecimento ilícito por parte do fisco.

PARTE II

TRIBUTAÇÃO DOS ENTES SUBNACIONAIS

CAPÍTULO 5

**ANÁLISE DOS DECRETOS REGULAMENTARES
NO CAMPO DE INCIDÊNCIA DO ICMS.
REGULAMENTAÇÃO PARA FIEL EXECUÇÃO DA LEI
OU LIMITAÇÃO DOS DIREITOS NELA CONFERIDOS?**

A edição dos decretos regulamentares vem vilipendiando os direitos conferidos na lei e na Constituição, confirmando que a tributação atual possui como norte a maximização da arrecadação e não a colocação do contribuinte no centro do sistema, em descompasso com o neoconstitucionalismo.

Nesse sentido, a presente pesquisa possui como objetivo geral analisar os Decretos Regulamentares e os seus limites, no âmbito da tributação do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS e, objetivamente, estudar a tripartição dos poderes, desde a sua origem até o presente momento; a figura dos Decretos e as delegações de competências de acordo com a CF/88, bem como as suas espécies; dissecar o ICMS, buscando os aspectos da sua hipótese de incidência e respectivo fato gerador; e por fim, de forma pontual, observar como o Estado da Paraíba, utilizando-se dos Decretos, tem legislado em matéria de ICMS. Dentre as considerações finais, percebeu-se que o princípio constitucional da separação dos poderes, previsto no art. 2º da CF/88, encontra-se em crise com a supremacia do Poder Executivo que: legisla, no âmbito tributário, através de Decretos Regulamentares (usurpando a competência do Legislativo). O Decreto Regulamentar trata-se de ato normativo secundário, cuja norma primária é a lei que o vincula e impõe os seus limites. Todavia, não poderíamos deixar de reconhecer que este instrumento legal inova no ordenamento jurídico na medida em que constitui procedimentos novos, com a ressalva de que não pode o Executivo, a pretexto de estar regulamentando a lei, criar obrigações para o contribuinte não previstas nela. Se o Decreto executivo divergir do sentido e do conteúdo da norma legal que o ato secundário pretendeu regulamentar, ter-se-á crise de legalidade, com possível inconstitucionalidade reflexa ou oblíqua, cuja apreciação não se revela possível em sede jurisdicional concentrada. Conclui-se pela ilegalidade praticada pelo Executivo, em editar Decretos Regulamentares, vilipendiando os direitos conferidos na lei e na própria Constituição, reforçando a tese de que a tributação atual possui como norte a maximização da arrecadação e não a inclusão do contribuinte no centro da tributação, o que demonstra o seu congelamento no tempo e o descumprimento ao neoconstitucionalismo.

1. CONSIDERAÇÕES INICIAIS

Para analisar os Decretos Regulamentares e os seus limites, no âmbito da tributação do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS, faz-se mister retroagir no tempo, buscando a origem e a separação das funções primordiais do Estado, para compreender o atual estágio de (des)harmonia e (in)dependência dos Poderes, pois “não é possível desvincular o direito atual das causas que determinaram a sua juridicidade” (AZEVEDO, 2010, p. 23), até porque o direito não surgiu espontaneamente, pelo

contrário, sempre esteve condicionado a incontáveis ordens de realidade, nunca estáveis, mas dinâmicas e que se alternam conforme igualmente se modificam outros inumeráveis fatores que a vida continuamente proporciona.

Sendo assim, nos reportaremos ao passado para tentar compreender os traços atuais dos Decretos Regulamentares e os seus limites, bem como analisar, no presente, a (in) observância ao princípio constitucional da separação dos Poderes e as consequências advindas destas condutas.

A presente pesquisa possui como objetivo geral analisar os Decretos Regulamentares e os seus limites, no âmbito da tributação do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços -ICMS e, objetivamente, estudar a tripartição dos poderes, desde a sua origem até o presente momento; a figura dos Decretos e as delegações de competências de acordo com a CF/88, bem como as suas espécies; dissecar o ICMS, buscando os aspectos da sua hipótese de incidência e respectivo fato gerador; e por fim, de forma pontual, observar como o Estado da Paraíba, utilizando-se dos Decretos, tem legislado em matéria de ICMS.

O método de abordagem utilizado foi o indutivo. Partimos de uma premissa particular que é a usurpação das funções do Legislativo pelo Executivo, que utiliza os Decretos para regulamentar o ICMS, para chegarmos às conclusões expostas neste estudo. Os métodos de procedimento utilizados foram o histórico e o comparativo. A técnica de pesquisa utilizada foi a investigação bibliográfica. Exploramos os contornos da literatura através dos mais variados materiais publicados em livros, jornais, revistas, bem como na Internet.

2. TRIPARTIÇÃO DOS PODERES

2.1 Contornos Históricos da Tripartição dos Poderes

Remonta à Antiguidade a noção de que o Soberano editava regras, administrava a coisa pública (*res publica*) e protegia o seu território, além de executar as leis já existentes e, por fim, decidia as questões controvertidas, solucionando os conflitos.

Quanto à questão do exercício dos poderes, desde os filósofos antigos já se cogitava a necessidade de limitação do poder dos governantes. Platão, no Diálogo das leis, já doutrinava que não se deveria estabelecer uma autoridade demasiadamente poderosa e sem freio nem paliativos.

Ainda na Grécia Antiga, Aristóteles, discípulo de Platão e fundador do Liceu, na obra A Política, percebeu que o governo exercia três funções: a legislativa, a executiva e a

administrativa, bem como, “considerava injusto e perigoso atribuir-se a um só indivíduo o exercício do poder” (DALLARI, 2000, p. 218).

Ressalve-se que, nesse momento histórico, não se cogitava a separação destas funções, pois a fragmentação do poder retardaria o processo de tomada de decisões, além de enfraquecer a defesa do Império e fragilizar o processo de ampliação dos seus domínios.

Em que pesem as contribuições de Aristóteles, a teoria do sistema de freios e contrapesos – na qual os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário exerciam as suas funções e eram reciprocamente controlados uns pelos outros; na medida em que o Legislativo editava atos normativos gerais e abstratos, estes seriam, por sua vez, executados pelo Executivo, observando os limites legais, e, existindo extrapolação desses poderes, o Judiciário atuaria fiscalizando-os e julgando os seus excessos – não possui suas raízes no pensamento aristotélico.

A história noticia que foi o filósofo inglês John Locke, de forma pioneira, que buscou sistematizar a separação dos poderes – certamente com base no Estado Inglês do Séc. XVII – identificando quatro funções (legislativa, judiciária, executiva e federativa) exercidas pelos dois órgãos do poder (Legislativo e Executivo), sendo as funções legislativa e judiciária atribuídas ao parlamento e a executiva e federativa ao Rei. Percebe-se, neste contexto histórico, de forma mais nítida, a preocupação quanto à concentração das funções de legislar e aplicar as leis na mesma pessoa ou entidade. Locke, como defensor da tese supramencionada, afirmava que a lei, para ser subsumida imparcialmente, não poderia ser aplicada pelos mesmos homens que a construía, logo, seria necessária a separação entre o Legislativo e o Executivo.

Para Locke, o Poder Legislativo, com a função precípua de legislar, era o principal dos poderes, sendo, inclusive, a função jurisdicional a ele atrelada. Noutro giro, a função perene de aplicação das leis era do Executivo e a incumbência de se relacionar com os estrangeiros, seja formando alianças seja decidindo sobre a guerra ou paz, caberia ao Federativo.

Mesmo sendo de John Locke a noção de separação dos poderes, foi apenas com Montesquieu, na sua obra *O Espírito das Leis*, que tal separação ganha sistematização e força. A teoria da separação dos poderes “apresentava a figura dos três poderes, o legislativo, o executivo e o judiciário, exercendo seus papéis harmonicamente e independentes entre si, separação esta que hoje é prevista em quase totalidade das constituições” (SILVA, 2007, p. 04).

Frise-se que a teoria originária da separação dos poderes de Montesquieu – que surgiu para se contrapor e frear o Absolutismo vigente naquela época (século XVII) – apresentava a separação das funções do Estado em órgãos que, mesmo harmônicos, exerciam a sua função típica sem interferência dos demais poderes. Neste ínterim, caberia ao legislativo instituir as normas gerais e abstratas, ao executivo aplicá-las e punir, e ao judiciário julgar os litígios postos à sua apreciação.

Destacando a limitação das atribuições do Executivo, na visão de Montesquieu, Dallari (2000, p. 218) elenca que “as leis, elaboradas pelo legislativo, deveriam ser cumpridas pelos indivíduos, e só haveria interferência do executivo para punir quem não as cumprisse”.

Pela redução das funções do Executivo, a teoria da separação dos poderes, da forma como externada por Montesquieu, nos tempos modernos, foi flexibilizada, superando a rígida separação formal e reorganizando o Estado, de modo a conciliar a necessidade de eficiência administrativa com os princípios democráticos. Ademais, passou a delegação de poderes, com as devidas ressalvas, a ser admitida pelo constitucionalismo moderno, considerando a própria dinâmica da sociedade e do Direito.

2.2 Breve Análise da Tripartição dos Poderes no Ordenamento Jurídico Brasileiro

Para analisar a tripartição dos poderes no ordenamento jurídico brasileiro atual, utilizaremos a Constituição Imperial de 1824 como ponto de partida.

Após a independência do Brasil, que ocorreu em 1822, o Imperador Dom Pedro I outorgou a 1ª Constituição do país e a única durante o período Imperial. Diz-se outorgada, porque ele dissolveu a Assembleia Constituinte brasileira em 1823 e, no ano seguinte, impôs o texto constitucional, cuja elaboração não teve a participação popular, prevalecendo o autoritarismo e a imposição pela força.

A Constituição Imperial de 1824 previa a existência de 04 (quatro) poderes: o Moderador, o Judiciário, o Executivo e o Legislativo. O Poder Moderador era exercido exclusivamente por D. Pedro I, que fiscalizava os demais e tinha autonomia de anular as decisões dos outros três poderes, bem como chefiava o Poder Executivo, com a participação dos ministros de Estado nomeados por ele. Quanto aos Poderes Legislativo e Judiciário, noticia a história, que eram acessórios, servindo aos interesses do Imperador e sem possuir autonomia nem independência.

Com a Proclamação da República e o surgimento das Constituições Federais de 1891, 1934, 1937, 1946, 1967 e a atual de 1988, percebe-se, quanto à separação dos poderes,

que essas constituições aboliram o Poder Moderador, permanecendo apenas os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário.

A Carta Magna de 1988, no seu art. 2º, dispõe que: “São Poderes da União, independentes e harmônicos entre si, o Legislativo, o Executivo e o Judiciário.”. Harada (2007, p. 01), de maneira circunstanciada, abordando a função típica desses poderes, bem como a fiscalização recíproca existente entre eles, leciona que:

O Poder Legislativo, preponderantemente, exerce a função de criar normas jurídicas gerais e abstratas. Porém, existe um processo para sua formação no qual o Executivo participa, quer tomando a iniciativa de lei, quer sancionando ou vetando a proposta legislativa aprovada pelo Parlamento.

O Poder Executivo é aquele incumbido de, preponderantemente, aplicar as leis e administrar os negócios públicos, isto é, governar.

O Poder Judiciário é aquele voltado, fundamentalmente, para a administração da justiça, mediante aplicação da lei às hipóteses de conflitos de interesses, objetivando a sua composição de forma imparcial. Não participa do processo legislativo, mas cabe-lhe a prerrogativa de declarar a inconstitucionalidade das leis, não as aplicando nestes casos.

Ressalve-se que o art. 60, §4º, inc. III da CF/88 assevera que não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir a separação dos poderes, garantindo o status de cláusula pétrea ao princípio em tela.

É cristalina a importância da separação dos poderes, com a sua fiscalização recíproca - teoria dos freios e contrapesos - para garantir os direitos fundamentais dos cidadãos e contribuintes, impondo limites à atuação Estatal.

Todavia, ultrapassando o plano teórico e abstrato desse princípio e alcançando a realidade fática, percebe-se que a teoria não se subsume à prática, pois a independência dos poderes no Brasil sempre foi alvo de severas críticas quanto às interferências exercidas entre eles, chegando ao ponto de hoje deflagrar uma verdadeira crise de identidade dos poderes.

O atual Poder Executivo, em muito se assemelha ao Poder Moderador, previsto na Constituição de 1824, pois aquele busca, incessantemente: 1) legislar, principalmente em matéria tributária, através de Medidas Provisórias e Decretos Regulamentares; 2) burlar os entendimentos consolidados da Suprema Corte, como criar uma contribuição sobre iluminação pública para mascarar a inconstitucionalidade da taxa de iluminação pública que, segundo orientação do STF, não podia ser custeada senão por meio do produto da arrecadação dos impostos gerais(nos quais não se inclui as contribuições!); 3) nomear como

Ministro da Corte Suprema advogado com notável saber jurídico questionado pelo Senado e com estreitos laços com o Partido dos Trabalhadores – PT, o que compromete a parcialidade dos seus julgamentos quando envolvam os interesses da União e do PT e, consequentemente, a independência do Poder Judiciário frente ao Poder Moderador, digo, Executivo;

4) interferir na autonomia financeira do Poder Judiciário, realizando corte indevido no seu orçamento para 2012, quando constitucionalmente cabe, exclusivamente, ao Poder Legislativo deliberar sobre as propostas orçamentárias encaminhadas pelos tribunais.

Infelizmente, essa triste realidade da supremacia do Poder Executivo se reflete não apenas na esfera federal, como também na estadual, distrital e municipal, gerando, indubitavelmente, desequilíbrio dos poderes com consequências drásticas para a Democracia e para a sociedade.

3. DELEGAÇÃO DE PODERES NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988

Pois bem, se outrora a delegação legislativa era proibida, sendo a atividade de legislar privativa do Poder Legislativo, hodiernamente tal assertiva não poderá prosperar, pois, pela dinâmica da sociedade e do Direito, e considerando que a lei, pelo seu caráter geral e abstrato, não consegue exaurir as matérias legisladas a ponto de serem autoaplicáveis, faz surgir a necessidade da delegação legislativa para que o Executivo, como executor da norma, possa aplicá-la, observando determinados procedimentos.

Para exercitar a sua função típica, que é administrar, o Poder Executivo precisa legislar (função atípica) regulamentando a forma como a lei será cumprida pelos particulares e pelos próprios funcionários públicos.

E é neste viés que surge a possibilidade do chefe do Poder Executivo editar Medidas Provisórias e Decretos.

Considerando que o objeto do presente estudo são os Decretos Regulamentares no âmbito tributário, não iremos nos ater à inconstitucionalidade/imoralidade da utilização desenfreada das Medidas Provisórias pelo Chefe do Executivo para alterar os aspectos da hipótese de incidência dos tributos, que é matéria constitucionalmente atribuída ao Poder Legislativo.

4. DOS DECRETOS

Conforme leciona Di Pietro (2006, p. 240), o “decreto é a forma de que se revestem os atos individuais ou gerais, emanados do Chefe do Poder Executivo (Presidente da República, Governador e Prefeito)”. Antes da Emenda Constitucional nº. 32/2000, os decretos eram

definidos como atos administrativos de competência exclusiva do Chefe do Poder Executivo, destinados a efetivar situações gerais ou individuais, abstratamente previstas em lei. Todavia, a partir da supramencionada EC nº. 32, o conceito de decreto sofreu alteração em virtude do ingresso, no ordenamento jurídico pátrio, do decreto autônomo, cujas premissas iniciais serão expostas abaixo.

5. ESPÉCIES DE DECRETOS

No ordenamento jurídico brasileiro existem, salvo melhor juízo, três espécies de decretos: o autônomo, o legislativo e o regulamentar.

O Decreto autônomo, com previsão no art. 84, inc. VI da CF/88, permite ao Presidente da República organizar e determinar o funcionamento da administração federal – quando não implicar aumento de despesas nem criação ou extinção de órgãos públicos – e extinguir funções ou cargos públicos, quando vagos.

O Decreto legislativo, insculpido no art. 59, inc. VI da CF/88 – que é o instrumento normativo utilizado para materializar as competências exclusivas do Congresso Nacional, previstas nos inc. I a XVII, do art. 49, da Carta Magna – retira sua validade diretamente da Constituição, sem a existência de qualquer norma intermediária, inovando no ordenamento jurídico, criando direitos e/ou obrigações em caráter geral e abstrato. Em face da ausência de regulamentação constitucional dessa matéria, cabe ao próprio Congresso Nacional discipliná-lo (MORAES, 2004, p. 589).

E, por fim, o Decreto Regulamentar, com previsão no art. 84, inc. IV da CF/88, através do qual o chefe do poder Executivo pode expedir decretos e regulamentos para a fiel execução da lei.

5.1 Do Decreto Regulamentar

O Decreto Regulamentar, no âmbito tributário, possui fundamento no art. 84, inc. IV da CF/88, bem como nos arts. 96 e 99 do CTN, que dispõem, respectivamente, que:

Art. 84. Compete privativamente ao Presidente da República:

[...]

IV - sancionar, promulgar e fazer publicar as leis, bem como **expedir decretos e regulamentos para sua fiel execução;**

Art. 96. A expressão “legislação tributária” compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os **decretos** e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.

Art. 99. O conteúdo e o alcance dos decretos restringem-se aos das leis em função das quais sejam expedidos, determinados com observância das regras de interpretação estabelecidas nesta Lei. (Grifo nosso).

Neste sentido, podemos conceituar o Decreto Regulamentar como ato normativo oriundo do chefe do Poder Executivo, que dissecar a lei buscando a sua fiel execução pela administração pública e pelos administrados. De forma técnica, Geraldo Ataliba (apud Mussi, 2009, p. 2) calcifica que:

Consiste o chamado poder regulamentar, na faculdade que ao Presidente da República - ou chefe do Poder Executivo, em geral, Governador e Prefeito - a Constituição confere, para dispor sobre medidas necessárias ao fiel cumprimento da vontade legal, dando providências que estabeleçam condições para tanto. Sua função é facilitar a execução da lei, especificá-la de modo praticável e, sobretudo, acomodar o aparelho administrativo, para bem observá-la.

Ressalve-se que este Decreto não é da competência do Legislativo, porque é o Executivo que administra os efeitos oriundos da lei, sendo, por esta razão, o mais indicado para dispor sobre as peculiaridades operacionais do comando legal, bem como regulamentar a sua materialização. Por esta razão, Canotilho (1993, p. 909) afirma que “os regulamentos não constituem uma manifestação da função legislativa, antes se revelam produtos da função administrativa”. Quanto à sua posição no ordenamento jurídico brasileiro, Cretella Júnior (apud Mussi, 2009, p. 2) assevera que:

[...]representam os regulamentos o grau mais alto na esfera administrativa, logo abaixo das normas legais, sendo a complementação destas. Pelo nosso sistema constitucional são os regulamentos aprovados por decreto executivo e a sua amplitude só encontra limites nos textos legais regulamentados.

Na esfera tributária, o Decreto Regulamentar disciplina os procedimentos que serão realizados pelos contribuintes junto à administração pública, bem como os praticados pelos agentes públicos para que os comandos legais sejam concretizados.

Neste íterim, podemos afirmar que o Decreto Regulamentar se trata de ato normativo secundário cuja norma primária é a lei que o vincula e impõe os seus limites. Todavia, não poderíamos deixar de reconhecer que este ato inova no ordenamento jurídico, na medida em que constitui procedimentos novos, com a ressalva de que não pode o Executivo, a pretexto de estar regulamentando a lei, criar obrigações para o contribuinte não previstas nela. Ou seja, este Decreto não pode ser contra *legem*, nem *praeter legem*, nem *ultra legem*, nem *extra legem*, mas exclusivamente, *intra legem* e *secundum legem* (CARRAZZA, 2002, p. 323).

E é com base nesta última assertiva que iremos tecer as devidas considerações sobre os limites do Decreto Regulamentar no campo do ICMS.

5. CONSIDERAÇÕES INTRODUTÓRIAS SOBRE O ICMS.

Inicialmente, cumpre esclarecer que o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, de competência dos Estados e do Distrito Federal, não foi idealização do constituinte de 1988, mas fruto do imposto sobre vendas e consignações - IVC, que passou a ser imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias - ICM, evoluindo para o ICMS, com a feição atual.

O ICMS é o imposto mais complexo do sistema tributário brasileiro. A Constituição Federal de 1988 o detalha com inúmeras peculiaridades que, por sua vez, são ampliadas pela Lei Complementar nº. 87/96, denominada "Lei Kandir", que substituiu o Decreto-Lei nº. 406/68 e o Convênio ICMS 66/88.

Considerando que o ICMS possui vários fatos geradores, sem interdependência, iremos nos ater ao ICMS sobre a circulação de mercadorias, mesmo ciente de que incide também sobre as prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, além da prestação de serviços de comunicação.

O art. 155, inc. II, da CF/88 atribui aos Estados e Distrito Federal a competência para instituir imposto sobre "operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior". Logo, dentre os fatos geradores do ICMS, previstos na própria Constituição Federal, temos a circulação de mercadorias.

Por sua vez, a LC nº. 87/96, no art. 2, inc. I, além de outras incidências, dispõe que as operações relativas à circulação de mercadorias são fatos geradores do ICMS.

Na mesma linha, a Constituição Estadual da Paraíba, no art. 159, inc. II, elenca que compete ao Estado instituir tributo sobre as operações relativas à circulação de mercadorias; no mesmo sentido, a Lei Estadual da Paraíba nº. 6.379/96, no art. 2º, calcifica que o ICMS tem como fato gerador as operações relativas à circulação de mercadorias entre outros. Sendo assim, não pairam dúvidas de que a operação relativa à circulação de mercadorias é fato gerador do ICMS.

A base de cálculo do ICMS é o valor da operação relativo à circulação de mercadoria sendo: o preço do serviço, em se tratando de transporte interurbano e interestadual, e de

comunicação; e o valor da mercadoria quando se trate de importação, com as inclusões previstas em lei. Ressalve-se que o IPI não será incluído na base de cálculo do ICMS quando a operação, realizada entre contribuintes e relativa a produto destinado à industrialização ou comercialização, configure fato gerador dos dois impostos (art. 155, §2, inc. XI, da CF).

As alíquotas são fixadas por lei estadual, observando as disposições constitucionais aplicáveis à matéria, dentre elas, que é da competência do Senado Federal, através de Resolução: estabelecer as alíquotas aplicáveis às operações e prestações, interestaduais e de exportação (art. 155, §2º, inc. IV, CF); bem como, facultativamente, estabelecer alíquotas mínimas nas operações internas e fixar alíquotas máximas, nas mesmas operações, para resolver conflito específico que envolva interesse de Estados (art. 155, §2º, inc. V, CF).

Quanto ao recolhimento do ICMS, será devido, entre outras regras, conforme dispõem os incisos VII e VIII, do §2º, do art. 155 da CF:

- 1) Nas operações intra-estaduais, ao Estado ou DF em que se realizou a operação;
- 2) Nas importações, ao Estado onde estiver localizado o estabelecimento do destinatário da mercadoria ou serviço, independente do estado do Brasil que tenha efetivado a entrada de mercadoria;
- 3) Nas operações interestaduais cujo destinatário final é o consumidor não contribuinte do ICMS (normalmente pessoa física), o imposto será devido ao estado de origem, que aplicará a sua alíquota interna;
- 4) Nas operações interestaduais cujo destinatário final é o contribuinte do imposto, este será devido ao Estado de origem que aplicará a alíquota interestadual, e ao Estado de destino, pela diferença entre a alíquota interestadual e a alíquota interna.

Acrescente-se que o ICMS incide sobre o consumo e será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias, ou prestação de serviços, com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado, ou pelo Distrito Federal. De acordo com a CF/88, a isenção, ou não-incidência, salvo determinação em contrário na legislação, não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes e acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores (art.155, §2, inc. II da CF).

O ICMS poderá ser seletivo em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços, ou seja, os produtos supérfluos, bem como os que causem males à saúde, devem ser tributados pesadamente, em detrimento de outros produtos tidos como essenciais, que devem ser desonerados objetivando diminuir o preço final do produto essencial ao consumidor.

Ainda quanto ao ICMS, é importante lembrar que a LC nº. 87/96 estabelece que cada estabelecimento do mesmo titular será autônomo, considerando-se também como tal,

o veículo usado no comércio ambulante e na captura de pescado (art. 11, §3, incs. I e II da Lei complementar nº. 87/96).

Por fim, geralmente, o lançamento do ICMS será por homologação, ou seja, o sujeito passivo tem o dever de calcular e antecipar o pagamento do imposto sem o prévio exame da autoridade administrativa.

6. DECRETO REGULAMENTAR DO ICMS NO ESTADO DA PARAÍBA

Dentro da tripartição dos poderes, ou melhor, da tripartição das funções estatais – considerando que o Poder é uno e indivisível – cabe ao Executivo, na sua função típica, executar os comandos normativos abstratos editados pelo Poder Legislativo e, para tanto, pode expedir decretos regulamentares objetivando traçar o caminho para o fiel cumprimento da lei pelos servidores públicos, bem como pelos sujeitos passivos da relação jurídica tributária. Neste ínterim, o Chefe do Poder Executivo do Estado da Paraíba, objetivando regulamentar o ICMS, instituiu o seu Regulamento através do Decreto nº. 14.100/91, consubstanciado em 826 artigos, que visam dar “praticabilidade” às legislações supramencionadas sobre o dito imposto.

Considerando que tal Regulamento possui quase mil artigos, com inúmeros incisos, alíneas, parágrafos etc., iremos centralizar este estudo em apenas alguns pontos, considerando a impossibilidade de exaurir a matéria nesta monografia.

6.1 Da Definição de Mercadoria para Fins Tributários Pelo regulamento do Estado da Paraíba.

O art. 1º do Regulamento do ICMS dispõe que:

Art. 1º. O Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS tem como **fato gerador as operações relativas à circulação de mercadorias** e as prestações de serviços de transporte interestadual intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

§ 5º Para os efeitos deste Regulamento, considera-se:

[...]

V - mercadoria, **qualquer bem** móvel, novo ou usado, inclusive semovente.

(Destaque nosso)

Considerando que o art. 110 do CTN dispõe que a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado – utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou ainda dos Municípios – o conceito

de mercadoria, para fins de incidência tributária, não pode ser definido pelo legislador estadual, muito menos erigido pelo Chefe do Poder Executivo, através de um Decreto Regulamentar.

Sendo assim, podemos afirmar que mercadoria não é qualquer bem, como calcifica o Executivo, mas apenas aquele bem móvel, objeto de negócio jurídico, em que se transfere a titularidade do comerciante, industrial ou produtor. Percebe-se que é necessária a destinação comercial para caracterizar o bem como mercadoria. Nesse sentido, leciona Ataliba (apud MELO, 2003, p. 18) que: “não é qualquer bem que pode ser juridicamente qualificado como mercadoria. Essa qualificação depende de dois fatores, a saber: (1) a natureza do promotor da operação que tem por objeto e (2) a destinação comercial que a ela dá o seu titular”.

Ademais, a própria origem da palavra mercadoria, derivada do latim “*mercatóre*” (mercador) que, segundo o dicionário *Priberam*, é “aquele que compra para revender”, demonstra, cabalmente, que não é qualquer bem que será tido como mercadoria, e sim apenas aqueles com destinação comercial específica.

Em suma, a incidência do ICMS se perfaz quando ocorrem operações jurídicas que levam mercadorias da produção para o consumo, com fins lucrativos. Alcançado o consumo, o bem perde o status de mercadoria e o ICMS não mais pode ser cobrado, salvo o reinício do ciclo econômico, quando o bem móvel, readquirindo a qualidade de mercadoria, passa a ser vendido como mercadoria usada, sucata e etc.

6.2 Da Incidência de ICMS sobre Operações Entre estabelecimentos do Mesmo Titular

O art. 2º, §7º e o art. 3º do Regulamento do ICMS, respectivamente, elencam que:

Art. 2. Omissis.

§7º. É irrelevante, para a caracterização da incidência:

[...]

IV – o fato de a operação realizar-se entre estabelecimentos do mesmo titular.

Art. 3º Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;

Partindo do pressuposto de que o Regulamento objetiva facilitar a execução da lei, especificando-a de modo praticável e, sobretudo, delimitando o campo de atuação do aparelho administrativo para o seu fiel cumprimento, perquire-se: Qual é a operação que, realizada entre estabelecimentos do mesmo titular, é tributada pelo ICMS? Seria o desloca-

mento e/ou a comercialização de mercadorias entre os ditos estabelecimentos do mesmo titular?

Percebe-se que o Regulamento, ao invés de esclarecer os pontos que a norma, pelo seu caráter geral e abstrato, não consegue alcançar, toma caminho diverso, criando dispositivo tão abstrato quanto a lei, dispondo que a simples saída de mercadoria do estabelecimento do contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular, é fato gerador do ICMS.

Ressalve-se que o simples deslocamento de coisas de um estabelecimento para outro, sem transferência de propriedade, não gera direito à cobrança de ICMS. Isto porque os termos empregados pela CF/88, “operações” e “circulação”, como fato gerador do ICMS, exigem a necessidade de negócios hábeis para provocar a circulação de mercadoria que nada mais é do que a transferência de titularidade do bem.

Logo, diversamente do que dispõe o Regulamento em xeque, é relevante o fato de a operação realizar-se-á entre estabelecimentos do mesmo titular, pois, sendo mero deslocamento de coisas, sem alteração de titularidade, não acarretará a incidência do ICMS. Ressalve-se que esta matéria já se encontra pacificada no STJ e STF, in verbis:

AgRgnoREsp751547RJ2005/0082385-7.Relator(a):MinistroHUMBERTOMARTINS. Julgamento: 17/12/2009 Órgão Julgador:T2 - SEGUNDA TURMA. Publicação: DJe 18/02/2010 Ementa TRIBUTÁRIO -ICMS -DESLOCAMENTO DEMERCADORIA DE UM ESTABELECIMENTO PARA OUTRO -MESMOCONTRIBUINTE -NÃO-INCIDÊNCIA -SÚMULA 166/STJ. “**Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte**”. Incidência da Súmula166/STJ. Agravo regimental improvido.

O STF fixou entendimento no sentido de que o simples deslocamento da mercadoria de um estabelecimento para outro da mesma empresa, sem a transferência de propriedade, não caracteriza a hipótese de incidência do ICMS. Precedentes. (RE 596.983-AgR, Rel. Min. Eros Grau, julgamento em 12-5-2009, Segunda Turma, DJE de 29-5-2009.) No mesmo sentido: AI 618.947-AgR, Rel. Min. Celso de Mello, julgamento em 2-3-2010, Segunda Turma, DJE de 26-3-2010; RE 267.599-AgR, Rel. Min. Ellen Gracie, julgamento em 24-11-2009, Segunda Turma, DJE de 11-12-2009; AI 693.714-AgR, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, julgamento em 30-6-2009, Primeira Turma, DJE de 21-8-2009; AI 481.584-AgR, Rel. Min. Cármen Lúcia, julgamento em 30-6-2009, Primeira Turma, DJE de 21-8-2009. (Grifo nosso).

Ademais, o Ministro Joaquim Barbosa, em recente julgado, calcificou que “o perfil constitucional do ICMS exige a ocorrência de operação de circulação de mercadorias (ou serviços) para que ocorra a incidência e, portanto, o tributo não pode ser cobrado sobre operações apenas porque elas têm por objeto ‘bens’, ou nas quais fique descaracterizada atividade mercantil-comercial.” (ADI 4.565-MC, Rel. Min. Joaquim Barbosa, julgamento em 7-4-2011, Plenário, DJE de 27-6-2011).

6.3 Da Restrição da Isenção do ICMS para Portadores de deficiência pelo Decreto Estadual da Paraíba

O Decreto do Poder Executivo do Estado da Paraíba, tombado sob o nº. 30.363/09, visa regulamentar os Convênios ICMS 03/07 e 158/08, que tratam da concessão de isenção do ICMS nas saídas de veículos destinados a pessoas portadoras de deficiência física. Os arts. 1º e 2º, do Decreto supracitado, dispõem que:

Art. 1º Ficam isentas do ICMS as saídas internas e interestaduais de veículo automotor novo com características específicas para ser dirigido por motorista portador de deficiência física, desde que as respectivas operações de saída sejam amparadas por isenção do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, nos termos da legislação federal vigente.

Art. 2º Para aplicação das disposições de que trata este Decreto, são considerados:

I - pessoa portadora de deficiência física, aquela que apresenta alteração completa ou parcial de um ou mais segmentos do corpo humano, cujo CID esteja relacionado no Anexo II deste Decreto, acarretando o comprometimento da função física, exceto as deformidades estéticas e as que não produzam dificuldade para o desempenho de funções de dirigir veículo; (Grifo nosso).

Pela dicção do inc. I, do art. 2º, do Decreto Regulamentar do Estado da Paraíba, percebe-se que o mesmo definiu quem são as pessoas portadoras de deficiência aptas a usufruir da isenção, exaurindo-as no anexo do aludido decreto.

Perquire-se: cabe ao Executivo legislar, inovando na órbita jurídica, definindo e limitando quem são os portadores de deficiência que poderão usufruir do benefício fiscal em tela? A resposta é não! Neste sentido, o Tribunal de Justiça do Estado da Paraíba - TJPB vê rechaçando, reiteradamente, o Decreto em comento, concedendo aos impetrantes, em sede de Mandado de Segurança, o direito à isenção tributária para a aquisição de veículos, adaptados às necessidades especiais, para portadores de deficiência física, mesmo sem as patologias estarem previstas no rol do anexo II do Decreto Estadual nº 30.363/09.

É inadmissível que um decreto, que visa apenas efetivar fielmente os termos da lei/convênio, possa restringir os comandos legais, excluindo do campo de incidência da isenção determinados deficientes físicos, por considerá-los aptos a conduzir veículos automotores da forma tradicional.

É patente que os contornos legais do Decreto Regulamentar foram excedidos pelo Chefe do Poder Executivo da Paraíba ao limitar a isenção do ICMS aos deficientes cuja patologia encontra-se no anexo do referido decreto.

Além de extrapolar os limites legais, este Decreto feriu o art. 2º da Lei nº. 7.853/89, que determina que:

Ao Poder Público e seus órgãos cabe assegurar às pessoas portadoras de deficiência o pleno exercício de seus direitos básicos [no qual incluímos o direito ao transporte condigno], inclusive dos direitos à educação, à saúde, ao trabalho, ao lazer, à previdência social, ao amparo à infância e à maternidade, e de outros que, decorrentes da Constituição e das leis, propiciem seu bem-estar pessoal, social e econômico. (Grifo nosso).

Do mesmo modo, vilipendia o art. 23, inc. II, da CF/88, que estabelece a competência comum da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, em proteger e garantir os direitos básicos das pessoas portadoras de deficiência, in verbis:

Art. 23. É competência comum da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios:

[...]

II - cuidar da saúde e assistência pública, da proteção e garantia das pessoas portadoras de deficiência;

Frise-se que o aludido dispositivo não se trata de mera norma programática, que poderá, pela discricionariedade do ente federado, ser aplicada ou não; e sim de dispositivo constitucional com eficácia normativa de aplicação imediata e obrigatória pelos entes supracitados, sob pena de, conforme leciona Barroso (2009, p. 107) “converter-se em promessa constitucional inconsequente, fraudando justas expectativas nele [Poder Público] depositadas pela coletividade, substituir, de maneira ilegítima, o cumprimento de seu dever, por um gesto irresponsável de infidelidade governamental ao que determina a própria Lei Fundamental”.

Frise-se ainda que esse Decreto demonstra a voracidade do Estado em arrecadar, e o faz não apenas despido das premissas elementares do conceito de Justiça, mas agredindo a dignidade da pessoa humana.

Em decorrência do neoconstitucionalismo, deve-se efetivar os direitos fundamentais, entre eles o da tributação justa e isonômica, colocando o contribuinte (no presente caso, as pessoas portadoras de deficiência física), no centro da tributação e não a arrecadação como núcleo desta, como pretendeu fazer o Governo do Estado da Paraíba. Corroborando com esta tônica, colacionamos as preciosas lições de Becho (2009, 342/343), ao afirmar que:

Colocar o homem no centro do direito tributário implica afirmar que a simples arrecadação não é mais o fim último do direito tributário. A finalidade do direito tributário é fazer da arrecadação um ato de justiça social, com limites, com proteções ao contribuinte diante da força e da voracidade do Estado. [...]

O contribuinte, posto no centro do direito tributário, exige que a tributação não seja uma mera técnica, mas que seja um ato do Estado que respeite os valores que dão dignidade ao homem. Exige, também, um fim mais elevado: a arrecadação com respeito ao ser humano, não um simples ato de força estatal, bem benefício apenas dos detentores do poder. (Grifo nosso).

Sendo assim, percebe-se que o Decreto em comento, ou parte dele, é inconstitucional, em razão da matéria e dos valores, considerando que agride os princípios constitucionais da isonomia, da dignidade da pessoa humana e afronta os ditames do neoconstitucionalismo que prega a efetividade das normas constitucionais e a inclusão do contribuinte no centro da tributação, em detrimento da antiga posição de incluir a arrecadação como núcleo da tributação.

7. DECRETO DA PARAÍBA SOBRE COBRANÇA DE ICMS NAS COMPRAS ON-LINE

O ministro Joaquim Barbosa, do Supremo Tribunal Federal (STF), suspendeu, com efeitos retroativos, a aplicação da Lei nº 9582, de 12 de dezembro de 2011, do Estado da Paraíba.

Essa norma estabeleceu a exigência de parcela do ICMS [Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços] nas operações interestaduais que destinem mercadorias ou bens ao consumidor final, quando a aquisição ocorrer de forma não presencial, ou seja, por meio de internet, telemarketing ou showroom. Cabe ao Plenário do STF referendar ou não esta decisão.

A medida cautelar foi solicitada na Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) 4705, proposta pelo Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil. A entidade argumenta a incompatibilidade do texto questionado com a Constituição Federal e, no mérito, pede a declaração de inconstitucionalidade da norma questionada.

Alega violação do princípio da isonomia, na medida em que o cálculo do tributo devido passou a ser discriminado conforme a origem dos bens (artigos 150, inciso V, e 152). Sustenta contrariedade à partilha de competência tributária, “porquanto é o estado de origem o sujeito ativo do ICMS nas operações interestaduais que destinem mercadorias a não contribuinte do imposto, e o respectivo cálculo deve utilizar a alíquota interna” (artigo 155, parágrafo 2º, inciso VII, alínea “b”).

O Conselho também argumenta quebra do princípio federativo, em razão de o Estado da Paraíba ter criado paradoxalmente “imposto de importação doméstico”, incompatível com o pacto político exposto na Constituição (artigos 150, inciso “I” e 155, inciso “II”). Afirma a caracterização do uso de tributo com efeito confiscatório, causado pelo aumento imprevisível da carga tributária (artigo 150, inciso IV). E, por fim, falta de competência para tributar simples operações de circulação de bens, classe que compreende as mercadorias, mas a elas não se limita (artigo 155, inciso II).

Em caráter excepcional, o relator do processo, ministro Joaquim Barbosa, examinou o pedido de medida cautelar tendo em vista a “gravidade do quadro narrado e da proximidade do recesso nesta Suprema Corte”. Segundo ele, a matéria exposta na presente ação direta é análoga à medida cautelar pleiteada e concedida nos autos da ADI 4565.

“É impossível alcançar integração nacional sem harmonia tributária”, ressaltou o ministro. “Adequado ou não, o modelo escolhido pelo Constituinte de 1988 para prover essa harmonia e a indispensável segurança jurídica se fixou na ‘regra da origem’ (artigo 155, parágrafo 2º, inciso II, alínea “b”, da Constituição Federal)”, completou.

De acordo com o relator, “o Confaz ou cada um dos estados-membros singelamente considerados não podem substituir a legitimidade democrática da Assembleia Constituinte, nem do constituinte derivado, na fixação dessa regra”. “Por outro lado, além da segurança jurídica institucional, a retaliação unilateral prejudica o elemento mais fraco da cadeia de tributação, que é o consumidor”, afirmou.

O ministro salientou que, em princípio, os comerciantes têm alguma flexibilidade para repassar o aumento da carga tributária aos consumidores, mediante composição de preços. Porém, nem todos os consumidores serão capazes de absorver esses aumentos. “Aqueles que o fizerem terão ainda de enfrentar um obstáculo com cuja validade não me comprometo, imposto pela conjugação da regra do art. 166 do CTN com a legitimidade ativa para pedir a restituição dos valores pagos indevidamente”, disse. “Como a pessoa que suportou a carga econômica do tributo não tem legitimidade para pleitear a restituição, e se costuma exigir dos vendedores a obtenção de autorizações individuais dos consumidores para formulação desse pedido, a tendência é que o recolhimento indevido se torne fato consumado de difícil reversão”, ressaltou o relator.

Ao considerar que o caso apresenta de forma evidente os requisitos que autorizam a concessão de medida cautelar [fumaça do bom direito e perigo na demora], o ministro Joaquim Barbosa deferiu o pedido, a ser referendado pelo Plenário, para suspender *ex tunc* [com efeitos retroativos] a aplicação da Lei 9.582/2011, do Estado da Paraíba, com base no artigo 10, parágrafo 3º, da Lei 9.868/99 [Lei das ADIs].

A medida liminar concedida, conforme o ministro, não impede que o Estado da Paraíba exerça seu poder de fiscalização, “destinado a apurar os créditos tributários que julga serem válidos, para evitar suposta decadência”. “Esse exercício deverá ocorrer em prazo módico e com instrumentos razoáveis e proporcionais, de modo a não caracterizar sanção política”, finalizou o relator. STF - 19.12.2011 - ADI 4705.

Percebe-se nitidamente, a violação aos princípios: da separação dos poderes, considerando que o Executivo está usurpando a função do legislativo em inovar na ordem jurídica; da legalidade, pois apenas a lei poderá alterar os aspectos da hipótese de incidência do ICMS; e do pacto federativo, pois visa tributar, buscando impedir ou dificultar o ingresso, no estado, de mercadorias ou bens oriundos de outras unidades da Federação.

Nas operações interestaduais cujo destinatário final é o consumidor não contribuinte do ICMS (normalmente pessoa física), o imposto será devido ao estado de origem, que aplicará a sua alíquota interna. Logo, não poderá um simples Decreto alterar a estrutura da regra matriz de incidência do imposto para fins de incluir no campo de incidência do ICMS a entrada de mercadorias ou bens de outras unidades da Federação, destinados a pessoas físicas, por ausência de previsão legal.

8 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Finalizamos esta perfunctória análise dos Decretos Regulamentares no campo de incidência do ICMS ratificando que:

- 1) O princípio constitucional da separação dos poderes, previsto no art. 2º da CF/88, encontra-se em crise com a supremacia do Poder Executivo que: legisla, no âmbito tributário, através de Medidas Provisórias e Decretos Regulamentares (usurpando a competência do Legislativo); “interfere” na composição dos Tribunais Superiores, retirando, de certa forma, a independência do Judiciário, além de burlar as decisões judiciais. Ou seja, o Poder Executivo, no Brasil, distancia-se da separação dos poderes na forma como proposta por Montesquieu e aproxima-se, cada vez mais, do Poder Moderador, previsto na Constituição Imperial de 1824;
- 2) O Decreto Regulamentar trata-se de ato normativo secundário, cuja norma primária é a lei que o vincula e impõe os seus limites. Todavia, não poderíamos deixar de reconhecer que este instrumento legal inova no ordenamento jurídico na medida em que constitui procedimentos novos, com a ressalva de que não pode o Executivo, a pretexto de estar regulamentando a lei, criar obrigações para o contribuinte não previstas nela;
- 3) Se o Decreto executivo divergir do sentido e do conteúdo da norma legal que o ato secundário pretendeu regulamentar, ter-se-á crise de legalidade, com possível inconstitucionalidade reflexa ou oblíqua, cuja apreciação não se revela possível em sede jurisdicional concentrada;
- 4) O conceito de mercadoria, para fins de incidência tributária do ICMS, não pode ser definido pelo legislador estadual, muito menos pelo Chefe do Poder Executivo através de um Decreto Regulamentar. Sendo assim, podemos afirmar que mercadoria não é qualquer bem, como calcifica o executivo, mas apenas aquele bem móvel objeto de negócio jurídico em que se transfere a titularidade do comerciante, industrial ou produtor;
- 5) Contrário ao que dispõe o Regulamento do ICMS/PB, a Súmula 166 do Superior Tribunal de Justiça, sedimentou que “Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte”. Logo, o aludido regulamento, mesmo contrariando expressa súmula do STJ, vem sendo aplicado pelos agentes da administração fazendária, em nítida afronta aos direitos dos contribuintes e causando prejuízos inestimáveis;

6) É inadmissível que um decreto regulamentar, que visa apenas efetivar, fielmente, os termos da lei/convênio, possa restringir os comandos legais, excluindo do campo de incidência da isenção determinados deficientes físicos por considerá-los aptos a conduzir veículos automotores da forma tradicional.

Neste caso, o Executivo burla o art. 23 da CF/88, que calcifica ser da competência dos entes federados, a proteção e garantia das pessoas portadoras de deficiências, bem como fraudada justas expectativas no Poder Público. Leia-se “proteção e garantia” e não “restrição e limitação” dos direitos dos portadores de deficiência, como tentou fazer o Decreto Regulamentar que restringiu o campo de incidência da isenção de IPVA aos portadores de deficiência física no Estado da Paraíba.

O Decreto em comento, ou parte deste, é inconstitucional em razão da matéria e dos valores, considerando que agride os princípios constitucionais da isonomia, da dignidade da pessoa humana e afronta os ditames do neoconstitucionalismo, que prega a efetividade das normas constitucionais e a inclusão do contribuinte no centro da tributação, em detrimento da antiga posição de incluir a arrecadação como núcleo da tributação.

Neste caso, o STF entende que a inconstitucionalidade é reflexa ou oblíqua. Logo, não é caso de controle de constitucionalidade, mas de controle de legalidade:

7) Os decretos que determinam a cobrança de um adicional de ICMS - nas operações de aquisição de produtos vindos de outros estados, apesar de a compra ser realizada pelo consumidor final - violam o pacto federativo, conforme já assentou o Ministro do STF, Joaquim Barbosa, bem como ferem o princípio da legalidade, considerando que criam incidência do ICMS sem previsão legal, o que é vedado pela Constituição Federal de 1988.

Diante do exposto, percebe-se a ilegalidade praticada pelo Executivo, em editar Decretos Regulamentares, vilipendiando os direitos conferidos na lei e na própria Constituição, reforçando a tese de que a tributação atual possui como norte a maximização da arrecadação e não a inclusão do contribuinte no centro da tributação, o que demonstra o seu congelamento no tempo e o descumprimento do neoconstitucionalismo.

PARTE III

CRIMES DE APROPRIAÇÃO INDÉBITA E CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA

CAPÍTULO 6

CRIME DE APROPRIAÇÃO INDÉBITA PREVIDENCIÁRIA (ART. 168-A DO CÓDIGO PENAL BRASILEIRO): ANÁLISE DA SUA CONSTITUCIONALIDADE¹

¹ Esse ensaio também foi fruto de uma reunião de estudos do Instituto Paraibano de Estudos Tributários - IPBET realizado em meados de 2009 e de um evento da Faculdade UNESC em que tive o privilégio de participar de uma mesa de debate com Félix Araújo Filho, que é, na minha modesta opinião, o jurista (e criminalista) de maior representatividade no meio jurídico paraibano.

1. INCONSTITUCIONALIDADE DO ART. 168-A DO CÓDIGO PENAL

Trata-se de inconstitucionalidade material (intrínseca), na qual o tipo penal contraria o caráter deontológico de inúmeros dispositivos constitucionais, entre eles: o princípio da dignidade da pessoa humana; os princípios da razoabilidade e proporcionalidade; a proibição de prisão civil por dívida; entre outros. O vício está presente não no processo de produção legislativo e sim no conteúdo da norma.

1.1 Inconstitucionalidade por violação a cláusula pétrea da proibição de prisão civil por dívida

Qualquer exame de norma jurídica /infraconstitucional, no qual se inclui o art. 168-A do CP, deve se iniciar pela Carta Magna, pois é esta quem “ilumina todo o sistema normativo” (NUNES, 2007, p. 29).

Neste cenário, realizando uma análise vertical, partindo do ápice do ordenamento jurídico (Carta Magna) para atingir o aludido dispositivo normativo e sua subsunção aos preceitos constitucionais, nos deparamos com o art. 5º, inc. LXVII da Constituição Federal do Brasil que dispõe que:

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza garantindo-se I aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e propriedade, nos termos seguintes:

[...]

LXVII - não haverá prisão civil por dívida, salvo a do responsável por inadimplemento voluntário e inescusável de obrigação alimentícia e a depositário infiel; (Destaque inexistente no original)

Ressalve-se que o art. 5º, inc. LXVII encontra-se protegido pelo manto da cláusula pétrea, não podendo o seu conteúdo, ser limitado por nenhuma outra norma, sendo a vedação extensiva às próprias emendas constitucionais. Senão vejamos o que dispõe o art. 60, §4º. inc. IV da Constituição Federal de 1988:

“Art. 60. A Constituição poderá ser emendada mediante proposta:

(...)

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

[...]

IV - os direitos e 1garantias individuais”.

Pois bem, o constituinte originário de 1988 calcificou que não haverá prisão civil por dívida. E, no próprio dispositivo, já restam materializadas quais são as exceções à regra: inadimplemento voluntário e inescusável de obrigação alimentícia e a do depositário infiel.

Percebe-se, cristalinamente, que o constituinte originário não deixou margem para o legislador derivado limitar esse preceito legal, ele mesmo já dispõe quais eram as exceções à regra. E, não percebemos a inclusão do não-recolhimento de contribuição social, no prazo oportuno, como exceção ao disposto no artigo acima citado.

Neste ínterim, não poderíamos nos olvidar do princípio da máxima efetividade postulado, que indica que, existindo conflito entre direitos fundamentais e liberdades públicas, deve ser dada maior proteção àqueles direitos. Bem como, por este princípio, as leis não podem restringir os direitos fundamentais além do que a própria Constituição já faz, de modo que as interferências ou restrições devem ser mínimas ou excepcionais.

Sendo assim, com fulcro no postulado acima exposto, podemos ratificar que não poderá o legislador restringir os direitos fundamentais, no qual se inclui o inc. LXVII do art. 5 da CF/88 [não haverá prisão civil por dívida], além do que a própria Carta Magna já o fez. Logo, não poderá incluir o não recolhimento de contribuição social, no prazo oportuno, como exceção à regra da prisão civil por dívida.

É latente a incompatibilidade entre a vedação constitucional de prisão civil por dívida e o art. 168-A, § 1, inc. I do Código Penal, que tipifica como conduta criminosa, suscetível a pena privativa de liberdade, “deixar de recolher, no prazo legal, contribuição ou outra importância destinada à previdência social [...]”.

Conforme Tourinho Filho (2008: 79):

A única forma de justificar o tipo penal em questão é admitir que a garantia constitucional de que não haverá prisão civil não impede a definição da dívida como crime, vale dizer, aquela garantia constitucional não impede que o legislador defina a dívida como crime e, assim, por via oblíqua, estabelece a prisão por dívida, pela simples utilização de um artifício no uso da terminologia jurídica.

Interpretação esta que não encontra amparo no ordenamento jurídico pátrio.

O legislador está proibido de tipificar como crime a dívida (seja ela civil ou fiscal), pois, o direito à liberdade é infinitamente superior ao direito de receber um crédito.

Há uma antinomia entre o preceito constitucional que proíbe a prisão por dívida e a lei que instituiu o simples deixar de recolher como crime passível de pena prisional. Portanto, a última deverá ser extirpada do ordenamento jurídico brasileiro por ser norma inconstitucional e em desconformidade com os princípios constitucionais.

O que torna tal fato ainda mais repudiável, é saber que a penalidade imposta ao substituto tributário pelo inadimplemento da Contribuição Social destinada a Seguridade Social, tem o exclusivo objetivo de compelir o contribuinte a fazer o recolhimento a que está

obrigado. É tanto que a punibilidade do delito se extingue com o pagamento integral do débito.

De grande valia os comentários de Machado (2008: 399) ao dispor que:

A cominação de pena para os que não pagam tributo é na verdade uma atitude extrema de um Estado que não se faz aceitar, que já não consegue o cumprimento espontâneo da lei tributária porque não cumpre sequer o seu papel de garantir a segurança pública, o mínimo que se pode dele esperar, vendo-se que a violência domina e assusta a todos em todos os lugares, e não poupa as próprias instituições policiais incumbidas da sua prevenção e repressão.

Por fim, não poderíamos nos olvidar das lições de Pimentel (apud Slomp 2003, 116), que constatou a **fraude constitucional** praticada pelo judiciário ao dispor que o crime de apropriação indébita previdenciária é constitucional, porque a lei prevê prisão por crime e não por dívida.

1.2 O Pacto de São José da Costa Rica e a Prisão por Dívida

A Convenção Americana de Direitos Humanos, vulgarmente conhecida por Pacto de São José da Costa Rica, trata-se de um Tratado Internacional que estipulou direitos essenciais à pessoa humana, concernentes à vida, integridade física, liberdade e temas correlatos.

O Brasil é signatário da Convenção Americana sobre Direitos Humanos, desde meados do ano de 1992, por decreto presidencial (Decreto 678/92).

O Art. 7º, 7, da Convenção veda a prisão/ civil por dívida, somente permitindo-a na hipótese de dívida alimentar, *in verbis*:

Artigo 7º - Direito à liberdade pessoal.

7. Ninguém deve ser detido por dívidas. Este princípio não limita os mandados de autoridade judiciária competente expedidos em virtude de inadimplemento de obrigação alimentar.

Quanto à aplicação do Tratado Internacional que versa sobre direitos humanos, colacionamos recente decisão do Pleno do Supremo Tribunal Federal, cujo relator foi o Ministro Ricardo Lewandowski, nestes termos:

HC 91676 / RJ RIO DE JANEIRO. HABEAS CORPUS Relator (a): Min. RICARDO LEWANDOWSKI. Julgamento: 12/02/2009 Órgão Julgador: Tribunal Pleno “**Desde a adesão do Brasil, sem qualquer reserva, ao Pacto Internacional dos Direitos Civis e Políticos (art. 11) e à Convenção Americana sobre direitos Humanos - Pacto de San José da Costa Rica (art. 7º, 7), ambos no ano de 1992, não há mais base legal para a prisão do depositário infiel, pois o caráter especial desses diplomas internacionais sobre direitos humanos lhes reserva lugar específico no ordenamento jurídico, estando abaixo da Constituição, porém acima da legislação interna. O status normativo supralegal dos tratados internacionais de direitos humanos subscritos pelo Brasil, dessa forma, torna inaplicável a legislação infraconstitucional com ele conflitante, seja ela anterior ou posterior ao ato de adesão. Assim ocorreu com o art. 1.287 do Código Civil de 1916 e com o Decreto-Lei nº 911/69, assim como em relação**

ao art. 652 do Novo Código Civil (Lei nº 10.406/2002).” (RE 466.343, Rei. Min. Cezar Peluso, voto do Min. Gilmar Mendes, julgamento em 3-12-08, DJE de 5-6-09). No mesmo sentido: RE 3-19.703, Rel p/o élc. Min. Gilmar Mendes, julgamento em 3-12-08, Plenário, DJE de 5-6-09.

Sendo assim, através de interpretação judicial, o Plenário do STF, reconheceu que desde a adesão do Brasil à Convenção Americana sobre Direitos Humanos – Pacto de São José da Costa Rica (art. 7º, 7), em meados de 1992 – não há mais base legal para a prisão do depositário infiel, pois o caráter especial desses diplomas internacionais sobre direitos humanos lhes reserva lugar específico no ordenamento jurídico, estando abaixo da Constituição, porém acima da legislação interna. O status normativo supralegal dos tratados internacionais de direitos humanos subscritos pelo Brasil, dessa forma, torna inaplicável a legislação infraconstitucional com ele conflitante, seja ela anterior ou posterior ao ato de adesão.

Sendo assim, além da vedação expressa da Constituição Federal de 1988, a Convenção Americana sobre Direitos Humanos proíbe a prisão civil por dívida, salvo em caso de inadimplemento voluntário e inescusável de obrigação alimentícia, logo, resta demonstrado a inconstitucionalidade e ilegalidade da prisão civil por dívida, ou, a prisão pelo não recolhimento de contribuição previdenciário à Previdência Social no Brasil.

1.3 Inconstitucionalidade por violação ao princípio da dignidade da pessoa humana

Neste cenário, visualizamos o princípio da dignidade da pessoa humana, princípio este erigido pela Carta Magna como fundamento da República brasileira, vejamos o teor do seu art. 1, *in verbis*:

TÍTULO I

Dos Princípios Fundamentais

Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos:

I - a soberania;

II - a cidadania;

III - a **dignidade da pessoa humana**;

IV - os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa;

V - o pluralismo político.

Parágrafo único. Todo o poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente, nos termos desta Constituição". (*Destaque inexistente no original*)

Não estamos diante um princípio de menor importância para a ordem jurídica e sim de um fundamento da própria República Federativa do Brasil.

Pela sua magnitude não poderá ser desconsiderado pelo operador do Direito, quiçá pelo legislador das normas infraconstitucionais.

Quanto à importância do aludido princípio no sistema jurídico brasileiro, Bonfim (2008, p. 70) no lembra que:

Este é, sem dúvida, um dos princípios que vem despontando no Brasil, e no mundo, como um dos vetores das transformações por que vem passando o sistema Jurídico e, conseqüentemente, um dos principais exemplos da moderna perspectiva principiológica que vem orientando a hermenêutica constitucional. Constituição de 1988 mostra uma preocupação efetiva com as condições materiais de existência dos indivíduos, pressupostos de sua dignidade, dedicando-lhe considerável espaço no texto constitucional e impondo a todos os entes da Federação a responsabilidade comum em alcançar os objetivos a respeito do tema

É cristalino que o legislador ordinário, ao tipificar a conduta de não repassar as contribuições devidas à previdência, descontadas do empregado, no art. 168-A do Código Penal, cominando para tanto, em pena prisional de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, violou frontalmente o princípio da dignidade humana, conseqüentemente a própria Constituição.

Fere a dignidade humana, punir com pena prisional de dois a cinco anos o empresário que não logrou êxito no seu empreendimento. O empresário, além de ter fracassado no seu negócio, perdendo o seu patrimônio inicialmente investido, bem como os seus bens pessoais que serão expropriados em execução fiscal, muitas vezes, por motivos alheios a sua gestão e sim pela alta carga tributária do país, altas taxas de juros, obrigações trabalhistas em demasia, ainda terá a sua liberdade privada pelo simples fato de não ter repassado, no prazo legal, as contribuições previdenciárias descontadas do empregado.

A dignidade humana é combatida no momento em que o legislador altera a nomenclatura de inadimplente para delinquente, igualando a conta do empresário em não repassar as contribuições um momento oportuno com condutas de criminosos de maior potencial ofensivo.

A dignidade da pessoa humana, fundamento da República federativa do Brasil, é violada quando o patriarca de uma família, instituição de suma importância para a

sociedade, será preso por dívida tributária, deixando a sua prole desamparada, como dito alhures, pelo simples fato de não ter repassado a contribuição no prazo estipulado em lei.

Não paira dúvida quanto à inconstitucionalidade do art. 168-A do Código Penal por violação direta a um princípio e fundamento da República, constante na Carta Magna do Brasil.

1.4 Inconstitucionalidade pela violação do princípio da proporcionalidade e razoabilidade

O princípio da proporcionalidade não está calcificado expressamente na Constituição Federal de 1988, todavia, faz parte do bloco de constitucionalidade.

O bloco de constitucionalidade, conforme nos ensina Agra (2008, p. 171):

São princípios, contidos ou não na Carta Magna, que compartilham a mesma ideia de Constituição material, unidos por um mesmo núcleo valorativo, agasalhando a percepção de ordem constitucional global.

Esta concepção de bloco de constitucionalidade, parte da premissa de que existem princípios que, mesmo não se fazendo presente, expressamente, na Carta Magna, são materialmente constitucionais pois ostentam valores fundamentais para o convívio da sociedade.

Neste cenário, incluímos a proporcionalidade no bloco de constitucionalidade, sendo, portanto, norma superior as leis infraconstitucionais.

O princípio da proporcionalidade limita o poder estatal, determinando que as condutas do Estado devam ser proporcionais, adequadas e exigíveis aos fins desejados, devendo as vantagens superarem as desvantagens de tal conduta.

Sendo assim, uma lei será inconstitucional, por violação do princípio da proporcionalidade, quando constatado, inequivocamente, que existem medidas menos lesivas aos direitos fundamentais, que a escolhida pelo legislador.

Quanto ao princípio da razoabilidade, este se encontra entrelaçado com a proporcionalidade e, na concepção de Barroso (2003, p. 334), “é um mecanismo para controlar a discricionariedade legislativa e administrativa”.

O legislador ordinário, na sua função típica de legislar, não pode se olvidar de que o princípio da razoabilidade faz parte do bloco de constitucionalidade, devendo, portanto, ser observado inevitavelmente no procedimento de elaboração normativa, sob pena de padecer de inconstitucionalidade.

Sendo assim, o Poder Judiciário poderá invalidar atos legislativos quando não haja adequação entre o fim perseguido e o meio empregado; quando a medida não seja exigível ou necessária, havendo caminho alternativo para chegar ao mesmo resultado com menor ônus a um direito individual; quando não haja proporcionalidade em sentido estrito, ou seja, o que se perde com a medida tem maior relevo do que aquilo que se ganha (BONFIM 2008, p. 70).

Trazendo o princípio da proporcionalidade para o campo do direito tributário/penal, faz mister transcrevermos as palavras de ZIPPELIUS (apud. FILHO, p. 95, 2003) ao dispor que:

O princípio da proporcionalidade é um dos componentes materiais do Estado de Direito

e que tem a função de otimizar o uso da liberdade e a satisfação dos interesses coletivos. Esse princípio requer que o poder jurídico tributário e o *jus puniendi*, quando exercidos, produzam medidas legislativas sejam razoáveis, necessárias e adequadas

Nos termos acima delineados, ratificamos a inconstitucionalidade do art. 168-A do Código Penal pela inobservância dos princípios da proporcionalidade e razoabilidade.

Não é razoável o legislador exigir que o administrador, em situação financeira precária, adimplir a contribuição previdenciária do empregado, todavia, diga-se de passagem, dívida própria e não de terceiros, sob pena de ser transfigurado de inadimplente para delinquente.

Também não se mostra razoável exigir que o empresário priorize o pagamento de um tributo, como é a contribuição em comento, em detrimento do salário do obreiro, do seu pró-labore (estes de caráter alimentar) e de credores prioritários como os fornecedores de matéria-prima necessária ao funcionamento da empresa.

Não é razoável o legislador tipificar o “não pagamento de dívida civil (ou tributária)” como crime e impor uma pena de até cinco anos ao seu agente, cumulado com multa e ainda assim permanecer a existência do débito do tributo.

O art. 168-A do Código Penal viola frontalmente o princípio da razoabilidade quando, em nítido caráter de instrumento arrecadatório de tributos, utiliza-se de pena prisional para coagir o sujeito passivo da relação jurídico-tributária a pagar tributo, quando poderia impor pena pecuniária, sem pôr em xeque a liberdade do cidadão, bem jurídico de valor imensurável para a Constituição.

Logo, tal medida se mostra desnecessária, havendo caminho alternativo para chegar ao mesmo resultado com menor ônus a um direito individual.

É desproporcional a aplicação da sanção penal (pena prisional) pelo simples não recolhimento de contribuição, quando, o sujeito ativo desse “crime” já responde pessoalmente com os seus bens pelo adimplemento da dívida, *in verbis*:

Art. 137. A responsabilidade será pessoal ao agente:

I - quanto às infrações conceituadas por lei como crimes ou contravenções, salvo quando praticadas no exercício regular de administração, mandato, função, cargo ou emprego, ou no cumprimento de ordem expressa emitida por quem de direito; [...]

Também se mostra desproporcional a aplicação da pena prisional, quando, nos termos do art. 195 da Carta Magna, a pessoa jurídica em débito com o sistema da seguridade social não poderá contratar com o Poder Público nem dele receber benefícios ou incentivos fiscais ou creditícios.

Há nítida tentativa do legislador de emprestar função instrumental ao regramento penal como meio coercitivo de arrecadação. Ressalve-se que não existe qualquer intenção de garantir uma política adequada nesse campo em favor da previdência social, pois ninguém se preocupa com uma reforma estrutural do seguro social. Ainda se mostra desproporcional, pois a prática do crime previsto no art. 2º, II, da Lei n. 8.137 /90, que tem por objeto qualquer tributo, excetuado as contribuições previdenciárias, a pena cominada é a de detenção de seis meses a dois anos e multa. Se a prática da conduta tiver por objeto a contribuição previdenciária, espécie das contribuições sociais, a pena cominada salta para de dois a cinco anos e multa. Sendo assim, mostra-se exacerbada e injustificável a diferença entre as quantidades das sanções penais cominadas para as duas hipóteses idênticas.

Em síntese, o art. 168-A é inconstitucional por violar o princípio da proporcionalidade e razoabilidade, quando, utiliza o direito penal em detrimento da Lei de Execução Fiscal para realizar cobrança de tributos, bem como, quando prioriza o crédito tributário em detrimento dos créditos alimentares, pois, cristalinamente, constatamos a desproporcionalidade dos meios empregados para alcançar os fins desejados.

1.5 Desproporcionalidade quanto à penalidade aplicável

A Constituição Federal de 1988, no seu art. 98, inc. I previu a criação, pelos entes federados, dos Juizados Especiais Cíveis e Criminais, *in verbis*:

Art. 98. A União, no Distrito Federal e nos Territórios, e os Estados criarão:

I - juizados especiais, providos por juízes togados, ou togados e leigos, competentes para a conciliação, o julgamento e a execução de causas cíveis de menor complexidade e infrações penais de menor potencial ofensivo, mediante os procedimentos oral e sumariíssimo, permitidos, nas hipóteses previstas em lei, a transação e o julgamento de recursos por turmas de juízes de primeiro grau;

Neste íterim invocamos o art. 61, da Lei 9.099/95, com as alterações da Lei 11.313/06 que dispõe que: **“Consideram-se infrações penais de menor potencial ofensivo, para os efeitos desta Lei, as contravenções penais e os crimes a que a lei comine pena máxima não superior a 2 (dois) anos, cumulada ou não com multa”**. (*Destaque inexistente no original*).

Pela dicção legal, podemos extrair que serão infrações de menor potencial ofensivo as contravenções penais, independente da pena culminada e de tratar-se de procedimento especial para o seu processamento; e os crimes previstos no Código Penal ou nas leis extravagantes cuja pena máxima não seja superior a 02 (dois) anos, cumulada ou não com multa.

Neste diploma legal, através do art. 76, o legislador instituiu a Transação Penal, como verdadeiro mitigador do princípio da obrigatoriedade da ação penal, enfatizando a política criminal mais eficaz e menos dispendiosa para o Estado e mais benéfica para o infrator. Através do instituto da Transação Penal, o suposto autor do fato aceita a proposta do Ministério Público para não ser processado.

Além da Transação Penal, a Lei nº. 9.099/95, através do art. 89, previu o instituto da Suspensão Condicional do Processo - SURSIS, nestes termos:

Art. 89. Nos crimes em que a pena mínima cominada for igual ou inferior a um ano, abrangidas ou não por esta Lei, o Ministério Público, ao oferecer a denúncia, poderá propor a suspensão do processo, por dois a quatro anos, desde que o acusado não esteja sendo processado ou não tenha sido condenado por outro crime, presentes os demais requisitos que autorizariam a suspensão condicional da pena (art. 77 do Código Penal).

(...)

Após a análise dos institutos beneficários previstos no Código Penal Brasileiro e na Lei nº. 9.099/95, percebemos que a intenção do legislador brasileiro, ao instituir o Crime de Apropriação Indébita Previdenciária (art. 168-A do CP) com pena de reclusão de 02 (dois) a 5 (cinco) anos e multa, foi reprimir e punir severamente o sujeito passivo da hipótese de incidência da Contribuição Previdenciária sobre o salário-de-contribuição dos empregados, “descontadas” pelo empregador e não repassadas Previdência Social. Pois, diferentemente, ao instituir o mesmo crime, sendo que sem os contornos tributários, o art. 168 do Código Penal, que trata da Apropriação indébita, comina pena de reclusão de (um) a 4 (quatro) anos, e multa, *in verbis*:

Apropriação indébita.

Art. 168 · Apropriar-se de coisa alheia móvel, de que tem a posse ou

Detenção:

Pena - reclusão, de um a quatro anos, e multa. [...]

Art. 168-A. Deixar de repassar à previdência social as contribuições recolhidas dos contribuintes, no prazo e Forma legal ou convencional:

Apropriação indébita previdenciária.

Pena - reclusão, de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa.

§ 1º Nas mesmas penas incorre quem deixar de:

I- recolher, no prazo legal, contribuição ou outra importância destinada previdência social que tenha sido descontada de pagamento efetuado segurados, a terceiros ou arrecadada do público; (Incluído pela Lei nº. 9.9 de 2000)

II- recolher contribuições devidas à previdência social que tenham integrado despesas contábeis ou custos relativos à venda de produtos ou à prestação de serviços; (Incluído pela Lei nº 9.983 de 2000)

III- pagar benefício devido a segurado, quando as respectivas cotas ou valores já tiverem sido reembolsados à empresa pela previdência social. (Incluído pela Lei nº 9.983 de 2000). (Destaque inexistente no original)

Ao instituir a pena mínima de 02 (dois) anos de reclusão no crime de apropriação indébita previdenciária, o legislador, propositalmente, exclui a aplicação *in loco* da Suspensão Condicional do Processo - SURSIS PROCESUAL, que exige pena mínima cominada igual ou inferior a 01 (um) ano, bem como exclui a possibilidade da substituição da pena privativa de liberdade em restritiva de direitos prevista quando a pena privativa de liberdade for inferior a 01 (um) ano.

Por sua vez, ao instituir pena máxima abstrato em 05 (cinco) anos de reclusão exclui a Transação Penal que reclama que a pena máxima cominada seja não superior a 02 (dois) anos, bem como a aplicação da Suspensão Condicional da Pena que dispõe que a execução da pena privativa de liberdade, não superior a 2 (dois) anos, poderá ser suspensa.

Analisando os parágrafos seguintes do art. 168-A do Código Penal, podemos concluir que o legislador, ao excluir a aplicação dos institutos acima declinados em face do crime previsto no art. 168-A do Código Penal e ao dispor que o pagamento integral das contribuições extingue a punibilidade do agente, denota, claramente, o principal objetivo deste tipo penal, qual seja: nova modalidade de arrecadação tributária, sem a necessidade de execução fiscal.

2. CRIME IMPOSSÍVEL: ART. 168-A DO CÓDIGO PENAL

Quanto ao aspecto pessoal da hipótese de incidência do tributo, devemos esclarecer que, conforme estabelece o art. 121 do CTN, o sujeito passivo da obrigação tributária é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou de penalidade pecuniária e será o contribuinte quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador, ou o responsável, este quando, sem revestir-se da condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

No art. 128 do CTN, o legislador expressa claramente que:

Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa. Vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação. (Destaque inexistente no original).

Na hipótese de incidência da contribuição social destinada ao custeio da Previdência Social, art. 30 da Lei n.º 8.212/93, o legislador já excluiu responsabilidade do “contribuinte”, calcificando que a obrigação de realizar a arrecadação e recolhimento é da empresa. Ou seja, através da substituição (imputação legal da responsabilidade), a empresa arca com ônus tributário de maneira própria, eis que a dívida é sua, estando obrigado a pagá-la.

Diz-se crime impossível, “aquele que, pela ineficácia total do meio empregado impropriedade absoluta do objeto material, é impossível de se consumir” (CAPEZ, 2003, p. 24).

No caso em tela, o legislador tipifica como crime uma ação impossível de se realizar. O núcleo do tipo não se concretiza por impropriedade absoluta do objeto material.

Na regra-matriz de hipótese de incidência da Contribuição destinada ao Instituto Nacional da Seguridade Social - INSS, a empresa figura como sujeito passivo, na qualidade de substituto tributário. Por ficção jurídica, o legislador, visualizando a capacidade contributiva do sujeito passivo, bem como comodidade da fiscalização e arrecadação, substituiu o “contribuinte” do tributo pelo responsável ante mesmo da ocorrência do fato gerador.

Sendo assim, a ocorrência do fato gerador já faz nascer uma obrigação tributária na qual substituto legal (empresa) é o devedor principal do tributo. Logo, a empresa (substituto) não paga dívida de outrem, paga tributo do qual ele é o próprio credor.

Conforme Becker (1998:562/563):

Não existe qualquer relação entre substituído e o Estado. O substituído não é sujeito passivo da relação jurídica tributária, nem mesmo quando sofre repercussão *Jurídica* do tributo em virtude do substituto legal tributário exercer o direito de reembolso do tributo ou de sua retenção na fonte.

Em todos os casos de substituição legal tributária, mesmo naqueles em que substituto tem perante o substituído o direito de reembolso do tributo ou de sua retenção na fonte, o único sujeito passivo da relação jurídica tributária (único cuja *prestação jurídica* reveste-se de natureza *tributária*) é o *substituto* (nunca o substituído).

O substituído não paga “tributo” ao substituto. A prestação jurídica do substituído que satisfaz o direito (de reembolso ou de retenção na fonte) do substituto, não é de natureza tributária, mas sim de natureza *privada*.

O direito de reembolso ou retenção na fonte ao substituto contra o substituído, não pode ser visto como um direito de natureza pública que é exercido pelo substituto na

qualidade jurídica de um intermediário que arrecada o tributo em nome e por conta do Estado.

Conforme Becker (1998, p. 564):

A circunstância de (quando o direito de reembolso ou retenção é outorgado por lei) o substituto não ter a faculdade, mas a obrigação de exigir o reembolso ou retenção, não deverá servir de critério para considerar atribuído ao substituto um direito subjetivo público. Como mostra Jean Dabin, também as relações privadas (direta ou indiretamente, em maior ou menor extensão) são de interesse público e, por outro lado, o cuidado do bem público não é monopólio exclusivo do Estado ao encarnar “o político”, isto é, ao encarnar o órgão de administração pública.

Para que o substituto tivesse um direito subjetivo *público* frente ao substituído, seria necessário que uma parcela do poder público tivesse sido transferida ao *substituto*.

Logo, sendo de natureza jurídica *privada* (não-estatal), o direito de reembolso ou retenção na fonte, exercido pelo substituto contra o substituído deve ser disciplinado pelas regras jurídicas de direito civil que regulam o exercício dos direitos de crédito.

Reforçando a tese de que o substituído (empregado) não possui qualquer relação jurídico-tributária com o Estado, mesmo a empresa estando inadimplente com a Previdência Social, o obreiro estará com o seu direito preservado a todos os benefícios previdenciários.

Sendo assim, defendemos tratar-se o crime de apropriação indébita previdenciária como um crime impossível, por impropriedade absoluta do objeto material, pois, se a empresa não paga o tributo devido na qualidade de substituto legal, estará inadimplente com o sujeito ativo da relação tributária, devendo o mesmo utilizar-se do procedimento previsto na Lei nº. 6.830/60, que dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública, para exigir a crédito tributário em comento.

Logo, sendo a empresa sujeito passivo da Contribuição Social destinada à Seguridade Social, não poderá cometer o crime de apropriação indébita previdenciária, pois é impossível inverter a posse de algo de um bem de terceiro, que não está em sua posse, ou sequer existe.

Como já explicado alhures, quem está em débito com o INSS é o sujeito passivo, neste caso empresa e não o empregado, sendo descontada a contribuição social do salário do obreiro, apenas a título de restituição do que já foi ou será pago pela empresa àquela instituição. Ressalve-se que a empresa poderá, se assim o desejar, não descontar os valores relativos à título de contribuição destinada a previdência social do empregado e mesmo assim, efetuar o pagamento da contribuição ao Instituto Nacional da Previdência Social.

Mesmo considerando que a empresa, quando faz a retenção da contribuição, passa a deter a posse dos numerários, será impossível de se consumir o crime de apropriação indébita previdenciária, por impropriedade absoluta do objeto, quando o sujeito ativo

não repassou a contribuição social ao INSS pela insuficiência de numerários nos cofres da empresa, sendo assim, não poderá se apropriar de coisa que não existe fisicamente, não poderia transferir algo para aquela instituição, quando na verdade o objeto da transferência não existe no plano físico, não existe nos caixas da empresa.

Logo, estamos diante de um crime virtual, criado pelo poder legislativo, a serviço do Poder Executivo, no qual o legislador achava que seria impossível criar a ficção jurídica da inversão da posse, sem a real apropriação, seja pela inexistência dos numerários nos caixas da empresa, seja pela ausência de saída de tais numerários dos cofres da empresa.

Deixará de ser um crime impossível, pela impossibilidade absoluta do objeto, no exato instante em que a ficção acima exposta encontrar abrigo do direito penal e tributário, o que, a nosso ver, sob o manto da Carta Magna de 1988, é inconcebível.

3. DA EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE

O art. 168-A do Código Penal, como já citado alhures, determina que:

Extingue-se a punibilidade se o agente, espontaneamente, declara, confessa e efetua o pagamento das contribuições, importâncias ou valores e presta as informações devidas à previdência social, na forma definida em lei ou regulamento, **antes do início da ação fiscal.** *(Destaque inexistente no original).*

Por sua vez, o art. 69 da Lei nº. 11.941 de 27 de maio de 2009 assim dispõe:

Art. 69. Extingue-se a punibilidade dos crimes referidos no art. 68 [**Art. 68. Suspensa a pretensão punitiva do Estado, referente aos crimes previstos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137 de 27 de dezembro de 1990, e nos arts. 168-A e 337-A do Decreto-Lei nº 2.848 de 7 de dezembro de 1940 - Código Penal**, limitada a suspensão aos débitos que tiverem sido objeto de concessão de parcelamento, enquanto não forem rescindidos os parcelamentos de que tratam os arts. 1º a 3º desta Lei, observado o disposto no art. 69 desta Lei] quando a pessoa Jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos e contribuições sociais, inclusive acessórios, que tiverem sido objeto de concessão de parcelamento.

Parágrafo único. Na hipótese de pagamento efetuado pela pessoa física prevista no § 15 do art. 1º desta Lei, a extinção da punibilidade ocorrerá com o pagamento integral dos valores correspondentes à ação penal. *(Destaque inexistente no original)*

Ressalve-se que o entendimento nos Tribunais era de que o pagamento do tributo, na sua integralidade, poderia ser efetuado a qualquer momento, com a extinção da punibilidade, inclusive em momento posterior à sentença penal condenatória. Vejamos a jurisprudência neste sentido:

PENAL. PROCESSUAL PENAL. APROPRIAÇÃO INDÉBITA REVIDENCIÁRIA. ART. 168-A DO CÓDIGO PENAL. PAGAMENTO INTEGRAL DO DÉBITO PREVIDENCIÁRIO. LEI 10.684/03, ART. 9º, § 2º. EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE DOS AGENTES.

[...]

3. Efetuado o pagamento da totalidade do débito previdenciário que deu arrimo à denúncia mesmo que em data posterior à prolação da sentença condenatória, opera-se a extinção da punibilidade dos agentes, com fulcro no art. 9º, § 2º, da Lei 10.684/03. (TRF4 - APELAÇÃO CRIMINAL: ACR 4720 PR 2001.70.00.00'1720-5. Relator (a): NÉFI CORDEIRO. Julgamento: 16/08/2005. Órgão Julgador: SÉTIMA TURMA. Publicação: DJ 31/08/2005 PÁGINA: 765.

Todavia, hodiernamente, o entendimento dos tribunais é de que o pagamento integral do tributo deve ser efetuado antes do trânsito em julgado da sentença condenatória, pois, após o trânsito em julgado, não mais subsiste pretensão punitiva, mas sim executória, *in verbis*:

[...] a aplicação do art. 9º, §2º da Lei nº 10.684/2003 **para que se reconheça a extinção da punibilidade pelo pagamento integral do débito no crime do art. 1º, da Lei nº 8.137/90 não pode ocorrer após o trânsito em julgado da sentença condenatória, por não mais subsistir pretensão punitiva, mas sim executória.** (TRF OSª R.; HC 3401; Proc. 2008.05.00.090050-4; CE; Quarta Turma; Reiª Desª Fed. Margarida Cantarelli; Julg. 10/03/2009; DJU 26/03/2009; Pág. 238).

Logo, em consonância com os Tribunais Superiores, apenas o pagamento integral do tributo, antes do trânsito em julgado da sentença condenatória, é causa de extinção da punibilidade do crime em comento.

4. CONSIDERAÇÕES FINAIS

No Estado Democrático de Direito, o Direito Penal, como aparato repressor do Estado, apenas poderá ser acionado quando as instituições de controle social, bem como os demais ramos do Direito, se mostrarem inoperantes. Para que seja legitimamente evocado, deverá se apresentar como *ultima ratio* do Estado e protegendo, apenas, os bens mais valiosos para garantir a paz e harmonia social.

A priori, não conseguimos visualizar a necessidade, a legitimidade e a relevância da interferência da máquina estatal penal no Direito Tributário, especialmente no que tange à arrecadação tributária que se trata de interesse público secundário, relativo à pessoa jurídica de direito público e não à sociedade.

Hodiernamente, a tendência dos países desenvolvidos, pelo princípio da intervenção mínima Estado, é descriminalizar condutas, reservando ao Direito Penal apenas os comportamentos mais graves danosos à sociedade, capazes de pôr em xeque valores fundamentais para a convivência social.

A criminalização das condutas materializa-se em dois momentos: quando o Poder Legislativo exclui tipos penais inócuos e quando o Poder Judiciário se utiliza dos princípios da adequação social e insignificância para apreciar as condutas criminosas no caso concreto.

Todavia, em nítido retrocesso e violação aos princípios constitucionais, o legislador, através da Lei n. 9.983, de 14.7.2000, tipificou, no art. 168-A do Código Penal, a conduta de “Deixar de repassar à previdência social as contribuições recolhidas dos contribuintes, no prazo e na forma legal ou convencional”, como sendo Crime de Apropriação Indébita Previdenciária.

Percebe-se a ineficácia da máquina administrativa, que não consegue dar legitimidade à tributação, sendo necessário, para arrecadar recursos financeiros para os cofres públicos, intimidar o contribuinte, aplicando-lhe pena de prisão em caso de inadimplemento de tributo, como no caso em epígrafe.

A principal rejeição da população em adimplir os tributos, não é saber que a sua finalidade social não foi atingida em sua plenitude, onde a malversação do dinheiro público, praticada por administrações de idoneidade moral vulnerável é a regra geral. Ademais, conforme nos lembra NOGUEIRA (1989, p. 210), “a consciência popular reluta em admitir que as infrações fiscais possam configurar um ilícito criminoso vendo antes na ação ou omissão contrária às leis fiscais uma forma de defesa da liberdade natural contra as coações fiscais”.

A exigência de sacrifício acima da capacidade econômica dos contribuintes, além de caracteriza um desvario fiscalista, revela a preocupação central do Estado em arrecadar sem a menor preocupação social.

Neste tipo penal, percebemos que a prioridade do legislador é proteger o interesse público secundário, emprestando função instrumental ao regramento penal como meio coercitivo de arrecadação. Não existe qualquer intenção em garantir uma política adequada nesse campo, em favor da previdência social, pois ninguém se preocupa com uma reforma estrutural do seguro social.

Diferentemente de outros países que punem a inadimplência com penalidades pecuniárias, o legislador pátrio intenta intimidar o contribuinte com pena prisional, o que é uma afronta a Carta Magna.

Ademais, o legislador igualou a conduta do contribuinte que não honra, pontualmente, suas dívidas tributárias, aos criminosos que atuam em nítida fraude fiscal.

Quanto à “obrigação” da empresa em reter do salário do empregado a contribuição destinada à Previdência Social, acreditamos que não se trata de um dever e sim de um direito de ser ressarcido do que irá pagar ao INSS, na qualidade de substituto legal do tributo. Todavia, se considerarmos que ele tem o dever de recolher e reter tributo, tal atitude

será um dever instrumental, tratando-se de uma obrigação acessória que, se descumprida, deverá ensejar a aplicação de multa ou outra sanção de natureza administrativa e não penal.

No que tange ao tipo penal previsto no art. 168-A do Código Penal, podemos enquadrá-los em três categorias, quais sejam: crime omissivo próprio; crime de apropriação indébita; e crime impossível.

Se considerarmos o dispositivo acima mencionado como crime omissivo próprio ou puro, em que o simples deixar de repassar, no prazo legal, as contribuições destinadas à Previdência Social, descontadas dos contribuintes, é suficiente para caracterizar o crime, estamos diante de uma norma inconstitucional. Ademais, se cogitarmos a possibilidade de o legislador ordinário dizer ser crime o não recolhimento de tributos nos prazos legais, criamos tipo novo, diverso da apropriação indébita, sendo, portanto, inconstitucionais, porque afrontam a proibição de prisão por dívida. Mesmo que a prisão civil por dívida fosse permitida em nosso país, ainda seria o art. 168-A inconstitucional, por violar os princípios da proporcionalidade e razoabilidade, bem como o princípio da dignidade da pessoa humana.

Todavia, realizando uma interpretação conforme a constituição e considerando que o art. 168-A do CP trata-se de crime de apropriação indébita, portanto um crime material, faz-se necessário realizar o reenquadramento do caso concreto na hipótese abstrata do tipo de apropriação. Teremos, inegavelmente, que realizar um estudo volitivo e intelectual da conduta do agente para saber se ele tinha a vontade, livre consciente, de se “apoderar” do dinheiro que pertence ao Estado, utilizando-o como se seu dono fosse, pois, caso contrário, esvazia-se o delito por não prever a modalidade culposa. Nestes termos, se o sujeito ativo da relação obrigacional tributária escritura em sua contabilidade os valores a serem repassados ao tesouro e informa corretamente os valores através da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do tempo de Serviço e Informações à Previdência Social, resta ausente o elemento subjetivo do tipo penal, qual seja: vontade livre e consciente de se apropriar do dinheiro do Poder Público.

Considerando o crime como sendo de apropriação indébita, estando a empresa em situação financeira vulnerável e não realizando o pagamento da contribuição previdenciária, estaremos diante de inexigibilidade de conduta diversa, sendo, portanto, causa de exclusão da culpabilidade do agente. Ressalve-se que, se a situação financeira da empresa for aguda, não estaremos diante de inexigibilidade de conduta diversa e sim de estado de necessidade, que é excludente da própria ilicitude.

Ademais, ainda o considerando como apropriação indébita, é imprescindível o prévio exaurimento da via administrativa para que o Ministério Público ofereça a denúncia,

pois, a decisão final da autoridade no processo administrativo é o ato que constitui definitivamente o crédito objeto da “apropriação”, sendo uma premissa condição objetiva de punibilidade.

Quanto à extinção da punibilidade, o entendimento dos Tribunais Superiores é de que o pagamento integral do débito tributário extingue a punibilidade do crime em qualquer fase do processo, desde que antes do trânsito *em* julgado da sentença condenatória, pois, após esta fase processual não mais subsiste pretensão punitiva e sim executória.

Por outro lado, a terceira e mais coerente posição, afirma ser o crime previsto no art. 168-A crime impossível, por impropriedade absoluta do objeto material.

Para que a empresa pudesse se apropriar dos numerários da Fazenda, hipoteticamente recolhidos do empregado, seria necessário que este participasse da relação jurídica obrigacional tributária, na qualidade de sujeito passivo, todavia tal fato não ocorre, pois, na substituição, num plano “pré-jurídico”, o legislador afasta, por completo, o verdadeiro contribuinte, que realiza o fato imponible, prevendo a lei, desde logo, o encargo da obrigação a outra pessoa (substituto), que fica compelida a pagar a dívida própria, eis que a norma não contempla dívida de terceiro (substituto).

Ou seja, quando o fato gerador se materializa, já faz nascer uma obrigação tributária na qual o substituto legal (empresa) é o devedor principal do tributo. Logo, a empresa não paga dívida de outrem, paga tributo do qual ele próprio é sujeito passivo.

Ademais, nos lembra Becker, citado alhures, que não existe qualquer relação jurídica entre substituído e o Estado. O substituído não é sujeito passivo da relação jurídica tributária, nem mesmo quando sofre a repercussão *Jurídica* do tributo em virtude de o substituto legal tributário exercer o direito de reembolso do tributo ou de sua retenção na fonte. Em todos os casos de substituição legal tributária, mesmo naqueles em que o substituto tem perante o substituído o direito de reembolso do tributo ou de sua retenção na fonte, o único sujeito passivo da relação jurídica tributária (o único cuja *prestação Jurídica* reveste-se de natureza *tributária*) é o *substituto* (nunca o substituído). O substituído não paga “tributo” ao substituto. A prestação jurídica do substituído que satisfaz o direito (de reembolso ou de retenção na fonte) do substituto, não é de natureza tributária, mas sim de natureza *privada*.

Logo, sendo a empresa sujeito passivo da Contribuição Social destinada à Seguridade Social, não poderá cometer o crime de apropriação indébita previdenciária, pois é impossível tomar para si algo de terceiro que não está em sua posse, ou sequer existe. Quem está em débito com o INSS é o sujeito passivo, neste caso a empresa e não o empregado, sendo

descontada a contribuição social do salário do obreiro apenas a título de restituição do que já foi ou será pago pela empresa àquela instituição. Ressalve-se que, a empresa poderá, se assim o desejar, sequer reter os valores relativos à título de contribuição destinada a previdência social do empregado e, mesmo assim, efetuar o pagamento da contribuição ao Instituto Nacional da Previdência Social.

Sendo assim, defendemos que o crime de apropriação indébita previdenciária trata-se de um crime impossível, por impropriedade absoluta do objeto material, pois, se a empresa não paga o tributo devido na qualidade de substituto legal, estará inadimplente com o sujeito ativo da relação tributária, devendo o mesmo, utilizar-se do procedimento previsto na Lei nº. 6.830/60, que dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública, para exigir a crédito tributário em comento e não se utilizar da máquina penal para realizar cobranças para o Estado.

CAPÍTULO 7

ESTUDO SOBRE A SISTEMATIZAÇÃO DOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA NO BRASIL¹

¹ Artigo escrito em coautoria com Massilândia Gomes Medeiros que é resultado de pesquisa realizada no Instituto Paraibano de Estudos Tributários - IPBET.

1. INTRODUÇÃO

A legislação brasileira dispõe de penalidades aplicadas aos que agem contra a ordem tributária. Contudo, tais sanções encontram-se alocadas de maneira esparsa em nosso ordenamento jurídico, chegando ao caso de alguns operadores do direito não conseguirem distinguir os crimes das infrações tributárias. Ademais, em razão do fato de as previsões penais tributárias se encontrarem dispersas, não se sabe ao certo se existe em nosso ordenamento jurídico um direito penal tributário.

A importância deste trabalho se reporta à necessidade que têm os operadores do direito e os contribuintes de identificar de maneira clara, lógica e sistemática os crimes e as infrações tributárias.

Compulsando a doutrina a respeito do tema “crimes contra a ordem tributária”, observa-se que muitos autores não o abordam com a profundidade exigida, preferindo alguns permanecerem no campo superficial, outros no teórico e abstrato, ou resumindo a simples conceitos. Há os que preferem reduzir o tema a somente alguns crimes, sem se preocuparem realmente em descrevê-los juntamente com as infrações existentes em legislação esparsa ou mesmo no Código Penal.

O Direito Penal possui princípios como o da *ultima ratio*, que determina que ele somente poderá ser aplicado em último caso, não devendo ser instrumento de justiça social. Em relação ao direito tributário, este parece possuir uma definição bem diferente para crime, tendo em vista que o objeto jurídico a ser protegido pela legislação tributária é a arrecadação tributária. E, na doutrina, parece ser unânime a opinião de que os crimes que afrontam a referida ordem encontram-se elencados apenas na Lei 8.137/1990. Em verdade, o Direito Tributário, em sua perspectiva penal, tem a função de coibir determinadas ações dos contribuintes contrárias à ordem tributária, o que é a vontade da sociedade. Em razão disto, a legislação tributária nos apresenta um vasto leque de sanções voltadas àqueles que se mostram contrários à lei e cometem o que podemos chamar de infrações tributárias, cominando-lhes, em geral, penas de multa ou restritivas de direitos.

O objetivo deste estudo é analisar os crimes contra a ordem tributária e a sua sistematização no ordenamento jurídico brasileiro.

2. CONSIDERAÇÕES PRELIMINARES ACERCA DO DIREITO PENAL

2.1 Conceito de Direito Penal

O Direito Penal pode ser compreendido como o segmento do ordenamento jurídico que seleciona e calcifica, através de normas, determinados comportamentos que, se praticados, ensejam a aplicação de uma sanção, tendo em vista que violam bens preciosos para garantir a paz social. Para Capez (2003, p. 1), o Direito Penal:

[...] é o segmento do ordenamento jurídico que detém a função de selecionar os comportamentos humanos mais graves e perniciosos à coletividade, capazes de colocar em risco valores fundamentais para a convivência social, e descrevê-los como infrações penais, cominando-lhes, em consequência, as respectivas sanções, além de estabelecer todas as regras complementares e gerais necessárias à sua correta e justa aplicação.

Percebe-se que o Direito Penal deve proteger, exclusivamente, os bens mais valiosos da sociedade, como, *e.g.*, a vida, a liberdade e a propriedade, reservando a proteção de bens menos importantes e comportamentos menos graves à sociedade, a outros ramos do Direito, pois, apenas assim garantiremos o controle social de maneira adequada, sem violar os princípios da dignidade da pessoa humana, do Estado Democrático de Direito, entre outros princípios de suma importância para o fortalecimento do Estado.

O conceito de Direito Penal apresentado, com o viés da intervenção mínima, mostra-se de extrema valia para o presente estudo, tendo em vista que, neste momento, acreditamos que a natureza jurídica e diferenciação de crime, contravenção, infrações tributárias será alcançada através do estudo da essência do Direito Penal, diferenciando-o com o Direito Tributário.

2.2 Conceito de crime

A busca pela devida conceituação de crime é um dos principais pontos para a construção deste estudo, tendo em vista que é de extrema relevância a diferenciação entre crime, contravenção, infrações administrativas, tributárias, dentre outras que serão abordadas *a posteriori*, para o correto desenvolvimento e conclusão deste trabalho.

Quanto à técnica de conceituar, Carvalho (*apud* COSTA, 2007, p. 31) dispõe que:

Conceituar importa selecionar caracteres, escolher traços, separar aspectos, desprezando os demais. [...] Surge o conceito, após a aplicação do critério seletivo que o legislador adotou, critério, este, que nada mais é que um juízo de valor expedido em consonância com sua ideologia, tomada a palavra, neste ensejo, como pauta de valores, tábua de referências axiológicas.

Percebemos, através da história do Direito, que o Código Criminal de 1830 e o Código Penal de 1890, ambos brasileiros, traziam o conceito de crime. Neste caso, o próprio legislador se encarregou em definir o crime, perfazendo o que chamamos de interpretação autêntica.

Acertadamente, o Código Penal Brasileiro de 1940 não conceituou o crime, reservando à jurisprudência e à doutrina a missão de conceituá-lo, com a devida observância dos princípios que regem o Direito Penal, como também os princípios constitucionais que resplandecem o seu alcance por todo o Direito. Considerando que o Direito é dinâmico pela sua própria natureza e que deve acompanhar a evolução da sociedade. Conceituar legalmente o crime seria o mesmo que engessar e limitar o seu alcance, o que, inevitavelmente, o deixaria em um breve lapso temporal, inócuo frente às mutações sociais.

Inicialmente, a doutrina penal brasileira adotou conceito formal de crime, no qual o crime seria toda conduta humana que infringisse a lei penal. Logo após, surgiu o conceito neoclássico do crime, através do qual os elementos do crime, na visão da escola clássica, sofreram sérias modificações com a interferência direta de valores filosóficos, substituindo a coerência formal por premissas axiológicas.

Perfilamo-nos à doutrina que conceitua o crime como sendo uma ação típica antijurídica e culpável.

3. DAS INFRAÇÕES NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO

De acordo com o Dicionário Aurélio *on-line* (2008), infração é “s.f. Ação de infringir/ Toda violação de uma lei, de uma ordem, de um tratado etc. / Transgressão”. No mesmo sentido, o Dicionário Priberam da Língua Portuguesa (2009) conceitua infração como “s. f. 1. Acto! de infringir; transgressão (de preceito ou regra). 2. Quebra, violação”. Dos significados apresentados, podemos definir a infração como uma conduta, omissiva ou comissiva, que viola uma ordem, seja legal, moral, etc., agindo em desconformidade com a conduta esperada ou imposta pela sociedade, ou pelo ordenamento jurídico.

Tecnicamente, Andrade Filho (2003, p. 201) conceitua a infração como “toda ação ou omissão contrária a um dever-ser, ou seja, todo ato em sentido contrário ao que é proibido ou obrigatório.” Enfocando a infração, dentro do ordenamento jurídico, continua ao dispor que “em princípio, toda infração representa um desvalor da norma jurídica impositiva da obrigação ou proibição e autoriza a imposição das sanções previstas na ordem jurídica”.

Dentre as infrações, no Direito Brasileiro, encontramos as infrações de trânsito, infrações nas relações de consumo, infrações ambientais, infrações penais, infrações tributárias, etc.

3.1 Das Infrações Penais

O enfoque maior a ser dado se refere às Infrações Penais, tendo em vista a sua importância para o objeto do presente estudo. As infrações penais, quanto à gravidade do fato, são classificadas por dois sistemas: o tricotômico, que classifica as infrações penais em crimes, delitos e contravenções; e o dicotômico, que classifica as infrações em crimes e contravenções. O Código Penal brasileiro utiliza o sistema dicotômico, no qual existem duas espécies de infrações penais: o crime e a contravenção.

A Lei de Introdução do Código Penal (Decreto-Lei nº. 3.914/41), no seu art. 1º, diferencia crime de contravenção, utilizando-se, para tanto, da penalidade imposta pela lei à infração penal, *in verbis*:

Art 1º Considera-se crime a infração penal que a lei comina pena de reclusão ou de detenção, quer isoladamente, quer alternativa ou cumulativamente com a pena de multa; contravenção, a infração penal a que a lei comina, isoladamente, pena de prisão simples ou de multa, ou ambas, alternativa ou cumulativamente. (*Grifo nosso*).

Sendo assim, será crime a infração cuja pena for de reclusão ou detenção e contravenção quando a pena cominada for prisão simples e/ou multa. Todavia, foram introduzidas no ordenamento jurídico pátrio infrações penais com peculiaridades distintas das abordadas, *in verbis*:

Além dos crimes e das contravenções, podem existir infrações penais *sui generis*, em que são aplicadas penas diversas da reclusão, da detenção, da prisão simples e da multa. Essa possibilidade foi concretizada em 24 de agosto do ano passado, com a publicação da Lei 11.343/2006, que redefiniu as infrações penais referentes às drogas. Seu art. 28 cominou as seguintes penas ao portador de drogas: advertência sobre os efeitos das drogas, prestação de serviços à comunidade e comparecimento a curso educativo.

Percebe-se que, além dos crimes e contravenções, existe no Direito Penal uma infração penal com sanção distinta da reclusão, detenção, prisão simples e multa, que é penalidade imposta ao portador de drogas cuja penalidade será, no primeiro momento, adverti-lo sobre os efeitos das drogas, prestação de serviços à comunidade e comparecimento a curso educativo.

3.2 Da Lei de Contravenções penais

Quanto às infrações penais, vimos que estas se dividem, primordialmente, em crimes e contravenções. O legislador, de forma sistemática e sucinta, instituiu o Decreto-lei nº. 3.688/41, alterado pelas Leis nº. 1.390/51 e 7.437/85, conhecida como Lei das Contravenções Penais. O art. 1 ao 17 dispõe sobre a territorialidade desta lei, as penalidades impostas (prisão simples e multa), a questão do erro de direito, etc. A partir do art. 18, o legislador passou a descrever as espécies de contravenções.

Inicialmente, calcificou as contravenções referentes à pessoa, art. 18 ao 23; em seguida, as contravenções referentes ao patrimônio, art. 24 ao 27; após as contravenções referentes à incolumidade pública, art. 28 ao 38; posteriormente, as contravenções referentes à paz pública, art. 39 ao 42; em seguida as contravenções referentes à fé pública, art. 43 ao 46; depois as contravenções relativas à organização do trabalho, art. 47 ao 49; após, as contravenções relativas à polícia de costumes, art. 50 ao 65; na ordem as contravenções referentes à administração pública, art. 66 ao 70, concluindo com as disposições finais.

Ressalve-se que algumas contravenções foram revogadas por leis especiais, como a lei nº. 10.826/03, que passou a tratar acerca do porte de arma.

3.3 Do Código Penal

Quanto aos crimes propriamente ditos, o legislador codificou as principais condutas perniciosas à sociedade, no Decreto-Lei nº. 2.848, de 07 de dezembro de 1940 (Código Penal). Este se encontra dividido em duas partes, a parte geral e a parte especial. A parte especial agrupa as diversas condutas delitivas em títulos, que se subdividem em capítulos e em seções, objetivando sistematizar os crimes, conforme sua natureza.

O Título I dispõe sobre os Crimes Contra a Pessoa, que se dividem em: Crimes Contra a Vida; Lesões Corporais; Da Periclitção da Vida e da Saúde; Da Rixa; Dos Crimes Contra a Honra; Dos Crimes Contra a Liberdade Individual. O Título II elenca os Crimes Contra o Patrimônio, que se dividem em: Do Furto; Do Roubo e da Extorsão; Da Usurpação; Do Dano; Da Apropriação Indébita; Do Estelionato e Outras Fraudes; Da Receptação. Por sua vez, o Título III aborda os Crimes Contra a Propriedade Imaterial; o Título IV os Crimes Contra a Organização do Trabalho; o Título V os Crimes Contra o Sentimento Religioso e Contra o Respeito aos Mortos; o Título VI os Crimes Contra os Costumes - Crimes contra a dignidade sexual; o Título VII os Crimes Contra a Família; o Título VIII os Crimes Contra a Incolumidade Pública; o Título IX os Crimes Contra a Paz Pública; o Título X os Crimes

Contra a Fé Pública; e, por fim, o Título XI que dispõe sobre os Crimes Contra a Administração Pública.

Percebe-se a sistematização do Código Penal em agrupar as principais condutas delitivas de acordo com a sua natureza, descrevendo a pena imposta, bem como as eventuais causas de aumento ou diminuição de pena.

Das infrações tributárias

Tendo em vista que as infrações tributárias, *lato sensu*, fazem parte do objeto principal deste estudo, sendo a hipótese principal desta pesquisa, iremos tratá-la em capítulo separado.

4. DAS INFRAÇÕES TRIBUTÁRIAS

As infrações são transgressões, materializadas através de condutas comissivas ou omissivas, a determinadas normas legais, de conduta ou contrato, entre outros. Quando falamos em infração, associamo-la instintivamente a uma determinada conduta que viola algum preceito tido como verdadeiro ou correto.

No que tange às infrações tributárias, Carvalho (*apud* ANDRADE FILHO, 2003, p. 48) as conceitua como “toda ação ou omissão que, direta ou indiretamente, represente o descumprimento dos deveres jurídicos estatuídos em leis fiscais”. Continua ao dispor que “infração traduz a idéia de um comportamento ilícito, uma ação ou omissão que viola uma norma que estabelece o que deve ser feito, isto é, que prescreve uma obrigação ou proibição”.

Quanto às obrigações tributárias, o Código Tributário Nacional dispõe que:

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

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

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária. (Grifos nossos)

Percebe-se, pela leitura da legislação infraconstitucional, que as infrações tributárias decorrem, principalmente, do não cumprimento das obrigações acessórias e, com o descumprimento deste mandamentos, o Estado aplica uma sanção no sujeito passivo, normalmente, pena de multa ou confisco dos bens. O Código Tributário Nacional, ao dedicar-se às infrações tributárias, cingiu-se nos art. 136 ao 138, ao dispor que:

Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

Art. 137. A responsabilidade é pessoal ao agente:

I - quanto às infrações conceituadas por lei como crimes ou contravenções, salvo quando praticadas no exercício regular de administração, mandato, função, cargo ou emprego, ou no cumprimento de ordem expressa emitida por quem de direito;

II - quanto às infrações em cuja definição o dolo específico do agente seja elementar;

III - quanto às infrações que decorram direta e exclusivamente de dolo específico:

a) das pessoas referidas no artigo 134, contra aquelas por quem respondem;

b) dos mandatários, prepostos ou empregados, contra seus mandantes, preponentes ou empregadores;

c) dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, contra estas.

Pela dicção das normas acima descritas, percebemos o papel primordial do jurista em diferenciar as infrações tributárias, como descumprimento de obrigações acessórias, dos crimes contra a ordem tributária, pois, nos termos do art. 136 do CTN, a responsabilidade do infrator é objetiva, independente de culpa ou de efetivo prejuízo ao erário público. Por outro lado, nos crimes contra a ordem tributária, a responsabilidade do agente é subjetiva e depende da efetiva participação do acusado no cometimento do ilícito, sendo necessário, portanto, que exista um processo/procedimento para averiguar a efetiva participação do acusado no cometimento da conduta delitativa e que esteja presente, no mínimo, a culpa.

A infração tributária consiste “na violação das normas jurídicas que disciplinam o tributo, seu fato gerador, suas alíquotas ou base de cálculo, bem como no descumprimento dos deveres administrativos do contribuinte para com o Fisco, tendentes ao recolhimento do tributo, aludindo-se, numa e noutra hipótese, às infrações tributárias materiais e formais” (COSTA JR e DENARDI, 1998, p. 21). No mesmo sentido, o texto da Lei nº. 6.379/96, que dispõe acerca do ICMS no Estado da Paraíba, ao dispor que:

Art. 1º - Constitui infração toda ação ou omissão voluntária ou involuntária, que importe em inobservância, por parte de pessoa natural ou jurídica, de norma estabelecida em lei, por regulamento ou pelos atos administrativos de caráter normativo destinados a complementá-los.

[...]

§ 2º A responsabilidade independe da intenção do agente ou responsável e da efetividade, natureza ou extensão dos efeitos do ato.

Logo, percebe-se que a infração tributária, *stricto sensu*, decorre da violação, pelo contribuinte/responsável, da legislação tributária, sendo, nos termos da lei, irrelevante a intenção do agente. Esta infração poderá ser material ou formal: será material quando a conduta tiver potencial em gerar prejuízos aos cofres públicos, como o fato do sujeito

passivo possuir em depósito mercadoria desacompanhada de documento fiscal ou deixar de lançar operações de entrada ou aquisição de mercadorias, ou ainda utilizar crédito fiscal ilegítimo; e será formal quando a violação da legislação não trazer riscos ao erário público, todavia, houver o efetivo descumprimento de uma obrigação tributária, como no caso da não comunicação do sujeito passivo ao Fisco de modificação ocorrida nos seus dados cadastrais, inclusive alteração do domicílio fiscal.

Normalmente, a sanção tributária é a aplicação de multa e apreensão de mercadorias. Não se aplica, nas infrações tributárias, as normas de Direito Penal, sendo restritas, em nossa opinião, às normas de cunho tributário. Diferentemente das infrações tributárias, temos os Crimes Contra a Ordem Tributária, que são condutas tipificadas em lei ordinária federal como perniciosas à sociedade e que, uma vez praticadas, pelo seu potencial ofensivo, ensejarão uma sanção penal e não tributária.

4.1 Classificação dos Crimes Tributários

Dentre as classificações utilizadas pela doutrina para agrupar as condutas criminosas contra a ordem tributária, encontramos a de Fanucchi (1986, p. 478-479), que divide os crimes tributários em três grandes grupos, são eles: crime essencialmente tributário, crime tributário por extensão legal e crime circunstancialmente tributário.

Os crimes essencialmente tributários são os crimes integrantes do direito penal tributário, entre eles: sonegação fiscal, descaminho, excesso de exação, falsificação de estampilhas, entre outros.

Os crimes tributários, por extensão legal, são os crimes trazidos pelo legislador ordinário para o direito tributário, como o de apropriação indébita.

Por fim, os crimes circunstancialmente tributários que são os crimes contra a Administração Pública e que podem ter origem na violação de normas tributárias, como o peculato, concussão, corrupção ativa e passiva, advocacia administrativa, entre outros.

4.2 Capitulação dos Crimes Tributários

A Lei nº. 8.137/90, nos seus 23 artigos, dispõe acerca dos crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo. Encontra-se sistematizada da seguinte maneira: CAPÍTULO I, define os Crimes Contra a Ordem Tributária, sendo a Seção I dedicada aos crimes praticados por particulares (arts. 1 e 2) e a Seção II aos crimes praticados por funcionários públicos (art. 3). O CAPÍTULO II aborda os crimes Contra a

Economia e as Relações de Consumo (art. 4 ao 7). O CAPÍTULO III dispõe acerca das Multas (art. 8 ao 10). Por fim, o CAPÍTULO IV com as Disposições Gerais (art. 11 ao 23).

O art. 1º dispõe que constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:

- I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;
 - II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;
 - III - falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável;
 - IV - elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato;
 - V - negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa a venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação.
- Pena - reclusão de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa.

Por outro lado, o art. 2º disciplina que constitui crime contra a ordem tributária:

- I - fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo;
 - II - deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos;
 - III - exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida de imposto ou de contribuição como incentivo fiscal;
 - IV - deixar de aplicar, ou aplicar em desacordo com o estatuído, incentivo fiscal ou parcelas de imposto liberadas por órgão ou entidade de desenvolvimento;
 - V - utilizar ou divulgar programa de processamento de dados que permita ao sujeito passivo da obrigação tributária possuir informação contábil diversa daquela que é, por lei, fornecida à Fazenda Pública.
- Pena - detenção, de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos, e multa.

E o art. 3º, disciplinando os crimes funcionais contra a ordem tributária, tipifica como crime, além das condutas previstas no Código Penal:

- I - extraviar livro oficial, processo fiscal ou qualquer documento, de que tenha a guarda em razão da função; sonegá-lo, ou inutilizá-lo, total ou parcialmente, acarretando pagamento indevido ou inexato de tributo ou contribuição social;
 - II - exigir, solicitar ou receber, para si ou para outrem, direta ou indiretamente, ainda que fora da função ou antes de iniciar seu exercício, mas em razão dela, vantagem indevida; ou aceitar promessa de tal vantagem, para deixar de lançar ou cobrar tributo ou contribuição social, ou cobrá-los parcialmente.
- Pena - reclusão, de 3 (três) a 8 (oito) anos, e multa.
- III - patrocinar, direta ou indiretamente, interesse privado perante a administração fazendária, valendo-se da qualidade de funcionário público.
- Pena - reclusão, de 1 (um) a 4 (quatro) anos, e multa.

Além dos crimes previstos nas Leis nº. 8.137/90, o Código Penal também aborda condutas delitivas que podemos incluí-las no rol dos crimes contra a ordem tributária, conforme abaixo discriminadas. São crimes tributários previstos no Código Penal (incluimos os crimes essencialmente tributários, crimes tributários por extensão legal e os circunstanciamento tributários): Crime de apropriação indébita previdenciária (art. 168); Crime de estelionato e fraude (art. 171); Crime de falsificação de papéis públicos (art. 293); Crime de falsificação do selo ou sinal público (art. 297); Crime de peculato (art. 312); Crime de inserção e/ou modificação de dados falsos ou indevidos em sistema de informações (art. 313-A); Crime de extravio, sonegação ou inutilização de livro ou documento (art. 314); Crimes de concussão e excesso de exação (art. 316); Crime de corrupção passiva (art. 317); Crime de facilitação de contrabando ou descaminho (art. 318); Crime de prevaricação (art. 319); Crime de condescendência criminosa (art. 320); Crime de advocacia administrativa (art. 321); Crime de violência arbitrária (art. 322); Crime de violação do sigilo funcional (art. 325); Crime de resistência (art. 329); Crime de desobediência (art. 330); Crime de desacato (art. 331); Crime de tráfico de influência (art. 322); Crime de corrupção ativa (art. 333); Crime de contrabando ou descaminho (art. 334); Crime de subtração ou inutilização de livro ou documento (art. 337); Crime de sonegação de contribuição previdenciária (art. 337-A); Crime de denúncia caluniosa (art. 339).

4.3 Capitulação das Infrações Tributárias

A legislação esparsa tributária é composta por cerca de inúmeras leis, sendo que elas, em sua maioria, têm a função de definir tributos e apresentar o fato gerador de incidência da norma tributária. Podemos encontrar, em momentos diversos da leitura dessas leis, a definição de infrações tributárias (a partir da especificação genérica do tipo) e a cominação legal a elas atribuída. Logo abaixo, citaremos, a título de explanação geral, algumas das infrações tributárias, encontradas por nós na legislação esparsa tributária: Lei 8.981/1995 que Altera a legislação tributária Federal e dá outras providências (Art. 88). A falta de apresentação da declaração de rendimentos ou a sua apresentação fora do prazo fixado sujeitará a pessoa física ou jurídica: I - à multa de mora de um por cento ao mês ou fração sobre o Imposto de Renda devido, ainda que integralmente pago; (Vide Lei nº. 9.532, de 1997)

; Lei 5.143/1966 que Dispõe sobre o patrimônio de afetação de incorporações imobiliárias, entre outras providências (Art. 6º Sem prejuízo da pena criminal que couber serão punidos com: I - multa de 30 a 100% do valor do imposto devido, a falta de recolhimento do imposto no prazo fixado); Lei nº. 10637 que Dispõe sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas da Integração Social (PIS) e etc., e dá outras providências.

Art. 28. As empresas de transporte internacional que operem em linha regular, por via aérea ou marítima, deverão prestar informações sobre tripulantes e passageiros, na forma e no prazo estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal.

Parágrafo único. O descumprimento do disposto neste artigo ensejará a aplicação de multa no valor de:

I - R\$ 5.000,00 (cinco mil reais) por veículo cujas informações não sejam prestadas; ou

II - R\$ 200,00 (duzentos reais) por informação omitida, limitado ao valor de R\$ 5.000,00 (cinco mil reais) por veículo.

5. PRINCÍPIO DA PRATICABILIDADE E OS CRIMES/INFRAÇÕES TRIBUTÁRIOS

O ordenamento jurídico pátrio, art. 3 da Lei de Introdução ao Código Civil - LICC, é categórico ao dispor que “Ninguém se escusa de cumprir a lei, alegando que não a conhece”. O dispositivo estabelece o princípio da obrigatoriedade da lei, segundo o qual as leis serão obrigatórias para todos, tendo em vista que o conhecimento da lei decorre da ficção criada pelo legislador. Este objetivando garantir a segurança nas relações jurídicas e evitar o caos na sociedade, criou a ficção jurídica de que todos conhecem as leis, pois, caso contrário, todos alegariam que não conheciam a lei à época do fato e, por isso, não poderia ser aplicada ao seu caso.

Percebemos no instituto ora estudado, a figura da ficção jurídica e não de presunção como parte da doutrina reconhece, pois, conforme nos lembra Carraza (2002, p. 408) as ficções mostram-se como “um artifício técnico criado pelo legislador para transformar uma impossibilidade material numa possibilidade jurídica. Deforma a realidade, considerando verdadeiro o que sabidamente é falso”. E tal fato se comprova na impossibilidade de todos os cidadãos, nos quais incluímos os juristas e o próprio legislador, conhecer todas as leis federais, estaduais e municipais. Todavia, a possibilidade do efetivo conhecimento das leis foi criado pelo legislador e é tido como uma verdade absoluta, pois, conforme nos lembra Coviello (*apud* PIVA, 2008, p. 06), “uma só exceção destruir-lhe-ia o fundamento racional” do conhecimento absoluto das leis.

O conhecimento da lei decorre de sua publicação no Diário Oficial, sendo este o marco para que se repute conhecida por todos e, após tal ato, o Poder Público poderá exigir o cumprimento das leis de todos, seja analfabeto, graduado, nacional, estrangeiro (no território brasileiro), etc. Trazemos as considerações de Colucci (2009, p. 02) acerca do tema, pois são revestidas de clareza peculiar:

Pelo princípio da obrigatoriedade da lei há presunção absoluta de que seus destinatários a conhecem, não podendo se escusar de seu cumprimento, mediante alegação de ignorância (desconhecimento de sua existência) ou erro (conhecimento incompleto ou distorcido do seu texto). [...]

É claro, até mesmo para os juristas, que esse princípio é pura ficção jurídica. Sabe-se que ninguém, nem o mais dedicado juiz ou professor de Direito, vai conhecer todas as leis, a todo momento, de cabeça. Essa presunção existe para garantir um mínimo de estabilidade social.

Se alguém pudesse alegar que desrespeitou uma lei porque não a conhecia, seria o caos. Afinal, como provar que alguém conhece uma lei? Teríamos “comprovantes de leitura” assinado por todos? E isso garantiria que a pessoa conheceria a lei? E quem não soubesse ler? Aliás, isso seria um ótimo motivo para não aprender a ler: o sujeito não teria que obedecer lei alguma.

Assim, todo cidadão tem a obrigação de conhecer todas as leis.

Sendo assim, de acordo com a lei, é necessário que todos, hipoteticamente, leiam as leis em vigor, pesquisando-as nos Diários Oficiais, bem como que tomem conhecimento de todas as alterações, com as devidas revogações e, após, acompanhem as leis que são publicadas diariamente.

Intrínseco ao princípio da obrigatoriedade das leis, temos o princípio da legalidade consubstanciado no art. 5, inc. II da Constituição Federal do Brasil, que dispõe que “Ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”. Aos cidadãos é lícito fazer tudo aquilo que não é contrário à lei, bem como é vedado realizar as condutas proibidas em lei, sob pena de sofrer uma sanção.

Tendo em vista que ninguém poderá se desculpar em cumprir a lei alegando que não a conhece, bem como pelo fato de que é a lei que disciplina as condutas permissivas e proibidas, não poderíamos chegar a outra conclusão senão de que as leis devem obediência ao princípio da praticabilidade. Trazemos à tona este princípio “como um princípio geral e difuso, que não apresenta formulação escrita, nem no ordenamento jurídico alemão, onde se originou, nem no nacional, encontrando-se implícito por detrás das normas constitucionais” (DERZI *apud* COSTA, 2007, p. 55).

Por este princípio, as leis devem ser sistemáticas, exequíveis, compreensíveis, praticáveis, transparentes e, principalmente, simples. Logo, se a lei presume-se conhecida, não apenas a sua publicação, mas o seu próprio conteúdo, mostra-se indispensável. É

necessário também que as leis sejam sistemáticas, claras e simples, sob pena de violação do princípio da praticabilidade.

6. CONSIDERAÇÕES FINAIS

É de suma importância a diferença entre as infrações tributárias e os crimes tributários, pois naquelas a responsabilidade é objetiva e nesta, como nos demais crimes, a responsabilidade é subjetiva, sendo necessário a culpa do agente.

Noutro giro, tendo em vista que ninguém poderá se desculpar pela prática de um crime alegando que não o conhecia, percebemos a necessidade de uma maior sistematização das infrações tributárias, que, ao nosso ver, deveriam ser catalogadas no Código Tributário Nacional, em capítulo específico, com as condutas vedadas e a sanção imposta. Bem como que fosse incluído no Código Penal, um capítulo específico com os crimes contra a ordem tributária, previstos, atualmente na Lei nº. 8.137/90, pois, da forma como as infrações e os crimes tributários se encontram, é impossível que o cidadão tenha real conhecimento de todas as condutas vedadas pelo legislador tributário e penal.

PARTE IV

TRIBUTAÇÃO NO BRASIL

CAPÍTULO 8

**ESTUDO HISTÓRICO-COMPARATIVO DA
TRIBUTAÇÃO GERAL E NO BRASIL.**

1. CONSIDERAÇÕES INTRODUTÓRIAS

O ser humano, ao mesmo tempo em que busca se isolar, mantendo a sua privacidade e almejando satisfazer todas as suas necessidades materiais, com tendência naturalmente egoísta, sente-se, por outro lado, impelido à formação de grupos, seja para garantir a sua proteção, ou para evoluir com a permuta de conhecimentos etc.; e estes grupos formam a sociedade humana.

O filósofo grego Aristóteles, em meados do século IV a.C, na sua obra *A Política*, afirmou que “o homem é naturalmente um animal político” e sustentou que apenas o indivíduo de natureza vil ou superior procura viver isoladamente.

Seguindo este mesmo raciocínio, São Tomás de Aquino acrescenta que “o homem é, por natureza, animal social e político, vivendo em multidão, ainda mais que todos os outros animais, o que se evidencia pela natural necessidade”.

Ranelletti (*apud* Dallari, 2000, p. 10) nos lembra que “onde quer que se observe o homem, seja qual for a época, mesmo nas mais remotas a que se possa volver, o homem sempre é encontrado em estado de convivência e combinação com os outros, por mais rude e selvagem que possa ser na sua origem”.

Nesta esteira, entendemos a sociedade como um fato natural determinado pela “necessidade que o homem tem da cooperação de seus semelhantes para a consecução dos fins de sua existência” (DALLARI, 2000, p. 11) e para garantir a sua própria subsistência, pois, isoladamente, dificilmente conseguiriam se proteger dos outros animais e dos próprios homens que são “egoístas, luxuriosos, inclinados a agredir os outros e insaciáveis” (Hobbes, *in* *Leviatã*).

Considerando que os bens disponíveis na natureza são limitados, que os anseios dos homens são ilimitados, que as leis naturais são insuficientes para resolver tal celeuma, e que os homens e a sociedade precisam de proteção interna das suas propriedades, contra saqueadores, e externas, contra os invasores, surge o Estado¹ como ente capaz de impor ordem na sociedade e garantir a proteção dos seus indivíduos.

Neste íterim, o homem cede parte da sua liberdade e do seu patrimônio para que o Estado lhe assegure a paz, consubstanciada na proteção dos seus bens, que inclui a própria vida e a manutenção da ordem social.

¹ Ressalve-se que se trata de singela abordagem do surgimento do Estado, necessária para o presente estudo, todavia, remetemos o leitor aos compêndios de Teoria Geral do Estado, para análise mais apurada das teorias que tentam explicar a origem do Estado, como a teoria da força, patriarcal/evolucionária, direito divino, contrato social, etc.

O Estado, para garantir um mínimo de ordem na sociedade, precisava de algum instrumento dotado de coercibilidade (força) e este instrumento é o Direito. De acordo com as lições de Reale (2002, p. 2), “o Direito corresponde à exigência essencial e indeclinável de uma convivência ordenada, pois nenhuma sociedade poderia subsistir sem um mínimo de ordem, de direção e solidariedade”. Continua, ao dispor que “o Direito é, por conseguinte, um fato ou fenômeno social; não existe senão na sociedade e não pode ser concebido fora dela”.

Neste sentido, percebe-se que o Estado, além de necessitar de uma ordem jurídica, precisa de recursos financeiros para atingir os seus fins. Ou seja, para que o Estado consiga manter a máquina Estatal, garantindo o “bem comum”, precisa de recursos financeiros (dinheiro) para custear tais despesas. A principal fonte destes recursos são as receitas decorrentes do patrimônio dos particulares, composto, em sua quase totalidade, pelos tributos. Estes, conforme nos lembra Ataliba (2008, p. 53), são “a expressão consagrada para designar a obrigação *ex lege*, posta a cargo de certas pessoas, de levar dinheiro aos cofres públicos”.

Ainda quanto ao ingresso de dinheiro nos cofres públicos, Casanova (2010, 4) enfatiza que o imposto, como espécie de tributo, é a principal fonte de recursos do Estado, *in verbis*:

El impuesto es hoy la base indiscutible de la conformación del grueso de los ingresos públicos, relegando en importancia cuantitativa a los provenientes de otras fuentes: recursos originarios del patrimonio del Estado, monopolios fiscales, empresas públicas y crédito público.

É incontroverso que o Estado necessite dos tributos para fazer frente às suas necessidades, todavia, tal constatação não justifica a desmedida tributação que se faz presente em inúmeras nações, ferindo princípios basilares da Democracia, como da capacidade contributiva e do não-confisco.

Em decorrência do princípio da capacidade contributiva, com sustentáculo no princípio da solidariedade social, os contribuintes devem pagar os tributos de acordo com a sua capacidade econômica, ou seja, quem ganha mais paga mais, quem ganha menos paga menos.

Além deste princípio, a tributação deve observar a vedação ao confisco, ou seja, ao Estado é proibido instituir tributos que absorvam parcela expressiva da renda ou do patrimônio dos contribuintes.

Frise-se ainda que o contribuinte não deve suportar o ônus tributário sacrificando o mínimo existencial, pois, antes do dever de pagar tributos, este possui o direito fundamental a uma vida digna.

Oportuno mencionarmos que o Estado, pela ausência de finalidade lucrativa, não poderá exigir dos contribuintes recursos além dos necessários para gerir o interesse público, devendo, o que se arrecada, ser proporcional ao que é gasto com os serviços públicos e os bens colocados à disposição dos cidadãos.

Todavia, o Estado brasileiro (bem como o argentino), não observa tais princípios. Pelo contrário, a carga tributária brasileira cresce continuamente para financiar uma “máquina estatal perdulária, caracterizada por uma má gestão, amiúde corroída pela corrupção, gerando um perverso desvio da finalidade impositiva, que é, necessariamente, a de dotar o Estado dos recursos estritamente necessários à prestação de serviços públicos de qualidade”.

Giambiagi (2007, p. 232) ainda acrescenta que “o tamanho do Estado e a sua relativa ineficiência, quando comparadas com o setor privado, explicam uma boa parte do nosso baixo crescimento dos últimos anos. O setor privado (mais eficiente) entrega mais de 35% de tudo o que produz por ano para o consumo de um Estado inchado e lento, que devolve poucos serviços – e de baixa qualidade – além de não investir na infraestrutura, cujas externalidades aumentam o retorno dos investimentos do próprio setor privado”.

Em 2004, a carga tributária brasileira atingiu o patamar de 35,88%; e, em 2005, 37,37% do Produto Interno Produto – PIB, conforme noticiado pela Receita Federal do Brasil². Em 2008, a carga tributária, no Brasil, atingiu o percentual de 34,41%; e, em 2009, 33,58% do PIB.

Já no Japão, em 2008, a carga tributária atingiu o patamar de 18%. A carga também foi menor no México (20%), na Turquia (24%), nos Estados Unidos (27%), na Irlanda (28%), na Suíça (29%), no Canadá (32%) e na Espanha (33%)³.

Acima do Brasil, ainda na comparação com os países da OCDE, ficam o Reino Unido (36%), a Alemanha (36%), Luxemburgo (38,3%), Noruega (42%), França (43%), Itália (43%), Suécia (47%) e Dinamarca (48%).

Comparando a carga tributária brasileira com a da Argentina e a do México, deve-se observar a seguinte citação:

[México e Argentina] que juntamente com o Brasil compõem as maiores economias latino americanas, onde, segundo dados do FMI (Fundo Monetário Internacional), o Brasil ocupa o oitavo posto [em arrecadação tributária], enquanto o México a décima

² <http://www.receita.fazenda.gov.br/Publico/estudotributarios/estatisticas/CTB2005.pdf>

³ <http://www.receita.fazenda.gov.br/Publico/estudoTributarios/estatisticas/CTB2009.pdf>

quarta posição, e a Argentina trigésima primeira, portanto, a maior economia latino americana, respectivamente a segunda e quarta economia latino americana logo atrás da liderança brasileira. Segundo dados do IBPT (Instituto Brasileiro de Política Tributária), atualmente no México os cidadãos daquele país trabalham 91 dias e na Argentina 97 dias para dar conta da sua carga tributária, algo bem menor que os 147 dias por aqui trabalhados [...].

Neste íterim, Rogério Lindenmeyer Vidal Gandra da Silva Martins (2007, p. 138) desabafa, afirmando que o contribuinte brasileiro “passou a ter o *status* de contribuinte de países do 1º mundo ao mesmo tempo em que assumiu a categoria de cidadão de país de 4º mundo em matéria de serviços prestados pelo Estado, uma vez que até os países do terceiro mundo possuem cargas tributárias inferiores à nossa, como é o caso, por exemplo, da Argentina (22%), Nicarágua (24%), Guatemala (11,2%) e México (16%)”⁴.

Acrescentamos ainda que a carga tributária brasileira se mostra insuportável, massacrando, não apenas os setores produtivos, como os contribuintes assalariados que, decorrentes dos péssimos serviços públicos prestados pelo Estado, precisam se socorrer na iniciativa privada para garantir uma saúde, segurança e educação dignas.

Com base no exposto, o presente estudo objetiva analisar a história da tributação no contexto global, bem como no Brasil, considerando que para compreender a tributação e os seus aspectos modernos, não podemos nos limitar ao presente momento e aos dispositivos legais vigentes.

Necessário se faz retroagir no tempo, pois, conforme nos ensina Azevedo (2010, p. 23), “não é possível desvincular o direito atual das causas que determinaram a sua juridicidade”. Continua, ao dispor que:

O direito não surgiu espontaneamente “*ex nihilo*”, mas sempre esteve condicionado a incontáveis ordens de realidade, nunca estáveis, mas dinâmicas, e que se alternam conforme igualmente se modificam outros inumeráveis fatores que a vida continuamente proporciona.

Sendo assim, nos reportaremos ao passado para tentar compreender os traços atuais da tributação no Brasil.

2. HISTÓRIA GERAL DA TRIBUTAÇÃO

2.1 A pré-história e a antiguidade

A origem do tributo se confunde com o próprio surgimento do Estado e do Direito. Conforme noticia a história, na pré-história, o homem vivia só, entre os outros animais. Para sua sobrevivência, era necessário que fosse mais forte, lutando contra o frio, a fome e

⁴ Dados estatísticos com base no ano de 2000.

os predadores, e mais inteligente que os outros animais, se utilizando dos conhecimentos acumulados para fabricar os seus instrumentos de proteção e caça.

Ressalve-se que nessa época os homens eram nômades⁵, todavia, com o aprimoramento das suas técnicas de caça, pesca e plantio, perceberam que era possível se manter em um local fixo, desde que houvesse abundância de água e alimentos.

Os instintos naturais do homem, dentre outros fatores, fizeram com que o mesmo se agrupasse, para se manter unido com os demais, contra os inimigos, garantindo, inclusive, a posse das melhores terras para plantio e caça. A terra passou a ser o bem mais valioso para o homem e objeto constante de cobiça e disputa, motivando o surgimento de guerras pela manutenção e conquista de mais e melhores terras.

E foi neste momento, em que os homens passaram a se agrupar, que surge o tributo. Este provém do verbo latino *tribuere: tributum*, que significa repartir entre as tribos.

Os tributos eram oferecidos como presente aos líderes, sejam eles nomeados de chefe guerreiro, faraó, rei, ou Estado, e aos próprios Deuses. Considerando que apenas os mais fortes sobreviviam, os chefes eram presenteados pela sua bravura e proteção que conferia ao seu grupo, contra os animais e outros povos também rudimentares. Se num primeiro momento aqueles eram oferendas, percebemos, assim como o faz Moraes (*apud* Martins, 2007, p. 257), que o tributo passou a estar “na dependência da satisfação das necessidades coletivas e dos caprichos dos chefes, que o exigiam de seus súditos. Eram prestações *in labora, in natura* ou *in pecunia*, exigidas pela força e arbitrariedade”.

Todavia, é com o surgimento das guerras que surgem os tributos com caráter compulsório. Conforme noticiado por Martins (2007, p. 131), “os egípcios, assírios, fenícios, dentre outros povos da Antiguidade⁶, já usavam o tributo como instrumento de servidão, através da sua imposição sobre os povos conquistados”.

Nas civilizações helênica e romana, “o tributo era uma imposição dos vencedores sobre os vencidos. As guerras de conquistas visavam arrecadar, para a nação vencedora, recursos, que eram retirados dos vencidos” (NICACIO, 1999, p.95) para financiar os exércitos que defendiam suas cidades e se dedicavam a invadir e saquear outras, aprisionando os vencidos e roubando suas riquezas, além de lhes impor pesados tributos.

Vanoni (*apud* Martins, 2007, p. 2007) acrescenta que, nessa época pré-romana, os tributos eram cobrados para fazer “frente às despesas ordinárias, principalmente com os

⁵ Povos que permanentemente vivem mudando de lugar, sem possuir habitat fixo.

⁶ Este período é chamado de antiguidade e vai da invenção da escrita, ocorrida, aproximadamente em 5000 a.c. até 476 d.c., ano que marcou o fim do império romano.

direitos sobre o uso dos portos e mercados, com o produto das minas e das salinas: mas o cidadão era livre de qualquer tributo ordinário”.

O texto mais antigo encontrado que trata da cobrança de tributos é uma placa datada de 2.350 a.C, em escrita cuneiforme, que descreve as reformas empreendidas pelo rei Urukagina, na cidade-estado de Lagash, localizada na antiga Suméria, entre os rios Tigre e Eufrates. O documento relata a cobrança de impostos extorsivos e leis opressivas, a exploração de funcionários corruptos e o confisco de bens para o rei (LAVOR, 2003, p. 31). O mesmo autor relata, também, que, “no Egito foi encontrado um texto do segundo milênio a.C que mostra as dificuldades do camponês para pagar ao escriba do faraó os impostos sobre a colheita”.

Na antiguidade, Casanova (2010, p. 19), nos lembra que:

Históricamente, sabemos que durante la Antigüedad la actividad financiera era bastante exigua, debido a que los fines u objetivos que los mandatarios fijaban como de carácter público también eran pocos [...]. Los objetivos públicos de aquella época estaban esencialmente ligados a la actividad bélica y a mínimas tareas de seguridad y administración.

Na Grécia, o tributo era cobrado por capitação⁷ dos povos vizinhos e dominados em guerras. Nessa época, pagavam tributos, apenas, os estrangeiros (bárbaros), os imigrantes, os forasteiros, etc., sendo isentos do pagamento, os cidadãos gregos (homens, adultos, livres e nascidos na Grécia, cumulativamente). Em Atenas, era a Eclésia, ou assembleia popular, que reunia cidadãos, maiores de dezoito anos, no pleno exercício de seus direitos políticos, e estes decidiam sobre:

[...] política externa, como tratados e alianças com cidades congêneres, recepção às embaixadas, ou temas de maior gravidade e urgência, como declaração de guerra; e no tocante à administração interna, provisões e armazenamento de cereais, tributos, confisco de bens, ostracismo” (AZEVEDO, 2010, p. 5) (Destaque nosso)

Noutro giro, os romanos, após dominar a península itálica, partiram para conquistar outros territórios, entre eles Cartago, Grécia, Egito, Macedônia, Gália, Germânia, Trácia, Síria e Palestina.

Seguindo as premissas fiscais da Grécia, o Império Romano continuou tributando pesadamente os indivíduos que não fossem romanos. Ressalve-se que, em meio às guerras, aquela se destacou como uma civilização superior, resistindo fortemente à dominação romana graças à força de sua cultura. E tal conduta foi importantíssima para Roma, que percebeu que poderia dominar outros povos sem, necessariamente, impor suas crenças e costumes, aceitando a liberdade e a cultura dos conquistados, mas tributando, como meio de fortalecer seus exércitos e de conquistar mais terras. E, assim, os povos vencidos deveriam

⁷ Capitação é o nome dado aos impostos que são pagos *per capita* (literalmente, "por cabeça"), cobrados em diversas épocas da história (in Wikipédia Enciclopédia livre, disponível em: <http://pt.wikipedia.org/wiki/Capita%C3%A7%C3%A3o>)

pagar, continuamente, tributos à Roma, como sinal de submissão e subordinação a esta nação militar tão poderosa.

Segundo Martins (2007, p. 87), o legado de Roma em matéria fiscal é “o imposto como produto e instrumento de opressão, crescendo à medida que se desenvolvia a máquina política-administrativa; assente na força pura, sem referência à justiça”. Continua, ao dispor que o imposto nasceu em Roma, “caracterizado pela *odiositas*, fundado sobre a sua essência de mal necessário, de limitação do Direito pela força do *princeps*, de instrumento de denominação, de império”.

No principado de Diocleciano, a imposição de impostos, destinados a custear o exército e a própria administração, fizeram surgir um “imposto geral sobre as vendas; um imposto sobre o rendimento; múltiplas prestações de serviços obrigatórios (transporte, fabrico de pão, etc.)” (MARTINS, 2007, p. 87).

Além destes, em Roma, conforme noticiado por Nicacio (1999, p. 95), com o Imperador Augusto:

[considerando a] necessidade de suprir o erário de fundos indispensáveis à manutenção das pensões militares, propôs Augusto, ao Senado, a criação de um imposto de 5% sobre as heranças e legados. Diante da resistência oferecida à proposição, dada a repulsa então existente ao pagamento de qualquer tributo, considerado um ônus odioso, de caráter servil e incompatível com a liberdade do cidadão, ameaçou estender o imposto territorial – restrito às províncias – aos cidadãos romanos, logrando, dessa forma, conseguir a aprovação da lei da *vicesima hereditatum*. Entre um e outro, preferiu-se o imposto sobre heranças e legados, que somente incidiria sobre os cidadãos romanos.

Em Roma, também eram cobrados os impostos pela importação de mercadorias (*portorium*) e pelo consumo geral de qualquer bem (*macelum*). Em determinado momento, em Roma, decorrente da escassez na arrecadação tributária, o Imperador Vespasiano, instituiu o imposto sobre o uso das latrinas, mesmo imerso em severas críticas, dando origem a expressão latina, tributo *no olet*, conforme nos lembra Ishitani (2009, p. 4):

Afirmam os doutrinadores que a teoria mencionada surgiu em Roma, onde o Imperador Vespasiano, em face da escassez na arrecadação de tributos, instituiu imposto sobre o uso das latrinas (banheiros públicos). Tal atitude provocou grande descontentamento e revolta nos contribuintes. Dentre os críticos do imperador estava seu filho, Tito, que, perante a Corte, afirmou que não era conveniente o império romano se manter por força da arrecadação de valores originários de local tão sujo e repugnante. Nesta ocasião, Vespasiano pediu que seu filho buscasse um pouco do dinheiro arrecadado, e, já com o dinheiro nas mãos, determinou que seu filho se aproximasse e cheirasse. Feito isso, proferiu célebre frase: “Está vendo filho, não tem cheiro!”, querendo dizer que pouco importava a origem remota do valor arrecadado, se lícitas, ilícitas, morais ou imorais: basta que as origens próximas do tributo não sejam ilícitas.

Todavia, mesmo com o aumento das arrecadações tributárias, o Império Romano não conseguiu manter-se centralizado e harmônico, devido, principalmente, à sua enorme extensão que acabou por levá-lo à desintegração e ao aniquilamento, principalmente, pelas invasões dos visigodos que, gradativamente, dominaram Roma. Conforme nos lembra Azevedo (2010, 84), Roma:

[...] abrangendo limites que chegavam aos confins do mundo antigo, mas perdido, por outro lado, na retaliação constante de uma insegurança minoria dirigente, onde se digladiavam interesses nem sempre claros de senadores ambiciosos e rudes oficiais, os quais, mal colocados no poder, viam-se derribados pelas falanges contrárias, tornou-se impossível resguardar as suas fronteiras, diante das vagas dos povos germânicos que os ventos orientais vinham impelindo.

A queda do Império Romano, devido às fortes invasões dos bárbaros, marcou o início da Idade Média.

2.2 Idade média e o Estado Feudal

Com a queda do império Romano, a Europa se esfacelou e o Poder foi pulverizado entre centenas de senhores feudais. Perdeu-se completamente a noção de Estado na Europa medieval. Nessa época, decorrente da ausência do Estado centralizado, a circulação de moedas foi comprometida, razão pela qual os servos, normalmente, pagavam os tributos aos senhores feudais com a entrega de parte da sua colheita.

Na verdade, os vassallos entregavam a quase totalidade dos seus rendimentos aos suseranos, ficando com o mínimo necessário à sobrevivência da sua família.

Cada feudo possuía um senhor feudal, nobreza e clero, com guarnições militares, artesãos, poucos comerciantes, e servos, que substituíram os escravos, trabalhavam na terra, cuidavam dos rebanhos e tinham a obrigação de lhes pagar “tributos” (obrigações servis) em troca de segurança – proteção contra-ataques dos bárbaros – e moradia.

Nesse momento histórico, o tributo não possuía contornos fiscais, já que tais numerários não eram arrecadados pelo Estado e sim pelo senhor da terra em face dos vassallos. Martins (2007, p. 131) nos lembra que “o sistema feudal fazia do tributo o sustentáculo de sua estrutura de produção, obrigando-se os servos a inúmeras prestações aos senhores das glebas, tais como a corvéia, capitação, censo/foro, talha, banalidades, taxas de justiça, taxas de casamento, mão morta, entre outras”.

A *corvéia* era o trabalho realizado pelos servos, em área senhorial, em alguns dias da semana, sem contraprestação e de forma compulsória para o senhor feudal. A *capitação* era o imposto pago anualmente por cada membro da família ao senhor feudal. Já a *banalidade*, era uma espécie de taxa cobrada dos servos e também dos vilões (que “eram homens livres

que viviam no feudo, deviam algumas obrigações aos senhores, como, por exemplo, as banalidades, mas não estavam presos à terra, podendo sair dela quando o desejassem”⁸), pelo uso de alguns instrumentos ou bens do feudo (os principais eram o moinho, o forno, o tanque para espremer uvas e vinho, o celeiro e as pontes). Por sua vez, a *talha* era um imposto pago com metade da colheita ao senhor feudal.

Além desses tributos, os vassallos eram tributados, também, com o falecimento do pai, quando deveriam pagar a *mão morta* ao senhor feudal para permanecer no feudo. Ainda existia o *censo*, imposto devido pelos vilões e homens livres, único adimplido em dinheiro, ao senhor feudal.

Como se não bastasse a insuportável carga tributária, ou de obrigações servis, os servos ainda deviam o *dízimo* ou *tostão de Pedro*, que correspondia a 10% (dez por cento) da produção, à Igreja, que o utilizava para manutenção da capela local.

As demasiadas obrigações, associadas às técnicas rudimentares de produção, eram as principais causas do baixo índice de produtividade dos feudos, que ocasionava a estagnação do comércio e a pouca circulação de moeda, tendo em vista que os servos não possuíam motivação para trabalhar, pois sabiam que após os pagamentos dos tributos não lhes restaria quase nada. Mesmo assim, com o passar dos anos, os servos desenvolveram técnicas agrícolas e aumentaram a produção. Neste ínterim, alguns indivíduos passaram a se estabelecer em torno dos castelos, comercializando os produtos excedentes, ocasionando a retomada da utilização da moeda.

Nessa época, em que o comércio estava ressurgindo, a Igreja estava promovendo expedições cristianizadoras, chamadas de Cruzadas, que duraram dois séculos, objetivando não apenas o avanço do catolicismo como também o maior impulso ao comércio. Quanto às cruzadas, é de bom alvitre enfatizar que foi neste período que ocorreu o fato mais importante da história dos tributos: a assinatura da Carta Magna de João Sem Terra.

Dentre os países que se atiraram nas Cruzadas, encontramos a Inglaterra. Em meados de 1190, o rei da Inglaterra, Ricardo, filho de Henrique II da Inglaterra e Leonor da Aquitânia, conhecido por Ricardo Coração de Leão, “após a subida ao trono, começou a preparar a expedição à Terra Santa que seria a Terceira Cruzada. Para tal, não hesitou em esvaziar o tesouro do pai, cobrar novos impostos, vender títulos e cargos por somas exorbitantes a quem os quisesse pagar e até libertar o rei Guilherme I da Escócia dos seus votos de vassalagem por cerca de 10.000 marcos”⁹.

⁸ História do Mundo » Idade Média » Feudalismo - História do Feudalismo. Disponível em: <http://www.historiadomundo.com.br/idade-media/feudalismo.htm>

⁹ Wikipédia, a enciclopédia livre. Disponível em: http://pt.wikipedia.org/wiki/Ricardo_Cora%C3%A7%C3%A3o_de_Le%C3%A3o

Neste interregno, Ricardo deixou seu povo sendo governado por um parente chamado João Sem Terra, que se aproveitou para formar seu próprio exército e, com isso, cobrava duas vezes mais tributos. Uma parte do dinheiro ia para sustentar as cruzadas e outra para sustentar o novo exército de João Sem Terra, que pretendia não devolver o trono a Ricardo. Para o povo, nada. Quando Ricardo Coração de Leão voltou das cruzadas, lutou contra João Sem Terra para recuperar seu trono. O povo, já tão cansado de ser explorado, exigiu que o novo rei assinasse um documento que o protegesse contra tanto abuso: a Magna Carta. Este documento tem uma grande importância histórica, por ser a primeira limitação legal ao poder dos reis de cobrar tributos¹⁰.

A Magna Carta, cujo nome completo é *Libertatum seu Concordiam inter regem Johannem et barones pro concessione libertatum ecclesiae et regni angliae*, cuja tradução significa Grande Carta das Liberdades ou Concórdia entre o Rei João e os Barões para a outorga das liberdades da Igreja e do reino inglês, é um “documento histórico que, além de ser o prenúncio das atuais constituições, traz preceitos importantíssimos de defesa dos direitos dos indivíduos em oposição ao Estado. Estão esses preceitos na origem do que se chama hoje de direitos humanos de primeira geração, ou seja, os direitos individuais, civis e políticos. Ademais, também serviu como uma das bases utilizadas pelo Barão de Montesquieu para elaborar, no século XVIII, no Livro XI de sua clássica obra *Do espírito das leis*, a divisão dos poderes em executivo, legislativo e judiciário. É que na origem da Magna Carta, está a ideia de que poder controla poder, devendo, portanto, o do rei, sofrer limitações” (MACIEL, 2008, p. 01).

Conforme nos lembra Silva Martins (2007, p.132), decorrente das pressões dos barões, foi instituída a “Magna Carta Britânica de 1215, a qual é fruto essencialmente das pressões baronesas à coroa inglesa pelos abusos fiscais, clamando aquela casta por um documento jurídico que a protegesse de arbitrariedades por parte do poder real”.

De acordo com o mesmo autor supracitado (2007, p. 318), “o ano de 1215 representa o marco mais importante da História dos Tributos. Até então, o soberano aumentava discricionariamente os tributos, conforme os requerimentos administrativos de sua Corte ou as necessidades de equipar as forças militares do Reino. Esse absolutismo tributário foi quebrado em 1215, na Inglaterra, quando os barões, proprietários das terras, forçaram o Rei João-sem-terra a assinar a Magna Carta, segundo a qual nenhum tributo poderá ser lançado na Inglaterra, sem a aprovação do Parlamento”.

Ressalve-se que neste período, São Tomás de Aquino já abordava a (in) justiça na tributação, asseverando que o tributo só seria devido e lícito, se possuísse as quatro causas

¹⁰ Os Tributos na História da Humanidade. Site da Receita Federal do Brasil. Disponível em: <http://leaozinho.receita.fazenda.gov.br/biblioteca/Estudantes/Textos/HistoriaTributos.htm>.

aristotélicas: “ i) *causa finalis*: bem comum; ii) *causa efficiens*: soberania; iii) *causa formalis*: uma justa relação entre o encargo e o resultado útil e iv) *causa materialis*: uma justa escolha da incidência sobre pessoas e coisas”. Continua, ao dispor que o tributo só será exigível se for justo, caso contrário não será obrigatório para o homem livre (CALIENDO, 2009, p. 82).

Noutro giro, com o fim das cruzadas e a expansão da Igreja, a Ciência estava entrelaçada à Teologia, sendo esta a verdade absoluta imposta por aquela sociedade. Todavia, decorrente do intercâmbio cultural das cruzadas, os povos europeus começaram a se desenvolver cientificamente, liberando-se das premissas da Teologia, ocasionando um verdadeiro renascimento na vida intelectual dos povos. Sendo o renascimento, o marco final da Idade Média.

2.3 Estado moderno

A priori, cumpre esclarecer que neste momento histórico, o Estado e as riquezas do príncipe se equiparavam, sendo a tributação utilizada, principalmente, para enriquecer o rei.

Na Renascença e na Idade Moderna, conforme nos lembra Martins (2007, p. 132), surgiu um:

[...] novo modelo de Estado Absolutista, não se distinguiram na linha de tributação sob o prisma da relação jurídica de poder e coerção. As monarquias européias dos sécs. XVII e XVIII caracterizavam-se neste aspecto pela alta carga impositiva sobre o setor mercantil e agrícola e a imunidade às camadas mais próximas do poder (nobreza e clero).

Com este cenário de exploração fiscal, surgem novos movimentos sociais para limitar o poder de tributar, entre eles a Declaração de Direitos, promulgada em 1689, durante o reinado de Guilherme III, na Inglaterra, quando a autorização para instituir tributos passou a ser exigida pela sociedade.

Na França, conforme noticia Martins (2007, p. 318):

[...] essa evolução foi mais lenta; porém, na Revolução de 1789, com a aprovação da Declaração dos Direitos, foram estabelecidos três princípios básicos: 1 – a contribuição para custear a administração pública e os serviços administrativos deve ser repartida entre todos os cidadãos, de acordo com suas possibilidades; 2 – qualquer cidadão ou seu representante tem o direito de avaliar a necessidade de sua contribuição e de discutir a sua quantificação e duração; e 3 – nenhum imposto poderá ser cobrado, a não ser por decreto da Assembléia dos representantes.

Ressalve-se que na França a nobreza, o clero e os militares da guarda real não pagavam a contribuição (*taille*), eram classes sociais parasitárias. Quanto à capitação (*taxe par tête*), “foi outra espécie de imposição sobre as pessoas físicas, que vigorou de 1356 a 1608, em França, tendo sido abolida pela Revolução Francesa” (NICACIO, 1999, p. 97). Nessa

época, os tributos eram cobrados acima da capacidade contributiva dos indivíduos, que viviam insólitos na miséria para manter os luxos dos reis. A luxúria e soberba destes eram inversamente proporcionais à fome daqueles.

O sistema tributário imposto por Luís XIV na França, pode ser sintetizado pela histórica frase atribuída a ele, “L’Etat c’est moi”¹¹, que tinha por lema, “Quero que o clero reze, que o nobre morra pela pátria e que o povo pague”.

Pois bem, os princípios supracitados, da Declaração dos Direitos, são os embriões do que hoje chamamos de princípios da legalidade e da capacidade contributiva, direitos indispensáveis para limitar a tributação desmedida de outrora e hodiernamente.

2.4 Idade contemporânea

Quanto à Revolução Francesa e início da Idade Contemporânea, Martins (2007, p. 132) destaca que o:

[...] próprio movimento revolucionário, após a abolição da Monarquia, instituiu inúmeros tributos para a manutenção do novo governo que então se formava, assim como, após a ascensão de Napoleão ao poder daquele país, o peso fiscal sobre a sociedade aumentou consideravelmente, uma vez que o Estado necessitava cada vez mais de recursos para os gastos militares.

Outro fato importante na história da humanidade e na própria história dos tributos, foram as expedições marítimas. Com o monopólio árabe-italiano sobre o comércio com o oriente, o preço das especiarias, para outras nações da Europa, alcançava patamares elevados, razão pela qual estas nações lançaram-se rumo ao oceano atlântico em busca daqueles produtos. Nesse momento histórico, houve um aumento na cobrança dos tributos para custear as navegações cujos custos eram altíssimos. Os países ibéricos, Portugal e Espanha, devido à posição geográfica e, considerando que França e Inglaterra estavam envolvidas na Guerra dos Cem Anos, foram os primeiros a lançar grandes expedições marítimas e descobriram as rotas para a África e Ásia. Além desta, por acaso ou não, chegaram às Américas e encontraram metais preciosos, alterando a face da Europa que, inclusive, financiou a revolução industrial com o desenvolvimento daí decorrente.

Enquanto a Coroa Portuguesa abarrotava os Cofres Reais, as suas colônias eram exploradas e retiravam delas todas as suas riquezas sem qualquer contraprestação à altura de tais benefícios. A insatisfação nas colônias era latente, no Brasil surgiram vários movimentos sociais, entre eles a Inconfidência Mineira, decorrente da cobrança do quinto do ouro. Não apenas Portugal explorava as suas colônias, a Inglaterra, por exemplo, objetivando reestruturar as finanças do Estado, esfaceladas pela guerra com a potência

11 O Estado sou eu.

francesa, impuseram inúmeras leis, como: Lei do Açúcar (1764), taxando o açúcar que não fosse comprado das Antilhas Inglesas; Stamp Act¹² (1765), por meio da qual obrigava a utilização de selo em qualquer documento, jornais ou contratos; Atos Townshend (1767), Leis que taxavam a importação de diversos produtos de consumo; Lei do Chá (1773), por meio da qual garantia o monopólio do comércio de chá para a Cia das Índias Orientais, etc. Esta exploração culminou, em 04 de julho de 1776, com a declaração de independência das 13 colônias inglesas do continente americano, sendo marco histórico para a humanidade, pois, foi a primeira vez na história da expansão europeia que uma colônia tornava-se independente dos países por meio de um ato revolucionário, bem como por ter sido o primeiro país a adotar constituição política escrita. A história nos mostra que a vitória norte-americana certamente influenciou a Revolução Francesa de 1789 e as subsequentes revoluções na Europa e América do Sul.

3. BREVE HISTÓRIA DA TRIBUTAÇÃO NO BRASIL

3.1 A Descobertas e Primeiras expedições

Conforme noticiado pelos historiadores, o primeiro imposto incidente no Brasil, instituído e cobrado pela Coroa Portuguesa, foi o quinto do pau-brasil. Este imposto era pago *in natura* tendo em vista a quase inexistência de circulação de moeda na Colônia e a valorização do pau-brasil na Europa. Nos primeiros anos de exploração do Brasil, a extração do pau-brasil foi a principal atividade da Coroa Portuguesa nesta colônia. Portugal declarou o monopólio real para tal extração sendo a concessão da coroa exigência indispensável para prática desta atividade. Neste momento histórico do Brasil, juntamente com a primeira forma de tributação, surgiram também as premissas da sonegação fiscal, conforme nos lembra Balthazar (2004, p. 4), “Com isso, o contrabando não demorou a aparecer tanto por parte dos portugueses, para não pagar o tributo, quanto por estrangeiros, sobretudo, os franceses. Nota-se que já neste momento se procuravam meios para burlar o pagamento do imposto”.

3.2 Das Capitanias hereditárias (1532-1548)

A Coroa Portuguesa, tendo em vista as inúmeras riquezas que a Colônia possuía, para garantir o seu monopólio na exploração e proteger melhor as terras, através do soberano D. João III, em meados de 1534, servindo-se dos fidalgos e nobres, dividiu o litoral do Brasil em 15 (quinze) partes, chamando-as de capitanias hereditárias.

¹² Lei do Selo.

Nessa época, os tributos eram pagos ao Rei, ao Capitão-Mor (encarregado de arrecadar os tributos) e ao Governador, e tais tributos eram definidos pelas cartas de doação e cartas de foral.

A Coroa Portuguesa possuía o monopólio da extração e comércio do pau-brasil; os direitos régios cobrados nas alfândegas reais sobre importação e exportação de mercadorias; o quinto dos metais e pedras preciosas; o dízimo do pescado e das colheitas de todos os produtos da terra, colhidos ou fabricados; um imposto cobrado sobre cada índio tornado escravo, etc.

Conforme Balthazar (2004, p. 4), “Esses novos tributos, em sua maioria, simplesmente adotados a partir da legislação lusitana, eram pagos, geralmente, em espécie. Inexistia qualquer preocupação em elaborar planos orçamentários. [...] Devido ao excesso dessa imposição tributária, à distância que separava a metrópole da colônia e à corrupção dos funcionários da Coroa, registrava-se forte sonegação fiscal”.

Mais uma vez, assim como o Rei buscava meios de aumentar a arrecadação tributária, os súditos buscavam mecanismos para elidir o pagamento dos tributos, o que denota que a sonegação fiscal surgiu no Brasil simultaneamente com a própria tributação e faz parte desta ao caminhar dos anos.

3.3 A Época do Governo-Geral (1548-1763)

Durante o período das Capitânicas Hereditárias, em que os pagamentos dos tributos ainda eram feitos *in natura*, Portugal não criou mecanismos eficientes de cobrança e arrecadação dos tributos, gerando descontentamento no Rei que estava insatisfeito com a receita obtida da sua principal colônia, o Brasil. Objetivando melhorar a arrecadação e a fiscalização na colônia, instituiu uma administração centralizada, com Governo-Geral e o cargo de Provedor-Mor, funcionário do soberano português com atribuições de fiscalização da cobrança dos tributos. O Provedor-Mor era funcionário de confiança do Rei e detinha autonomia em relação às outras autoridades portuguesas presentes no Brasil. Este funcionário era auxiliado pelos rendeiros, que faziam a cobrança direta dos tributos, podendo, inclusive, prender qualquer contribuinte com atraso em suas obrigações fiscais.

Durante o Governo-Geral, assim como em toda a história da tributação no Brasil, a opressão fiscal com cobranças extorsivas foi constante, conforme relata Balthazar (2004, p. 5):

O Provedor-Mor detinha plena autonomia de atuação em relação a outras autoridades portuguesas, resultando daí, abusos das cobranças fiscais - realizadas pelos rendeiros -, geralmente violentas, pois o arrematador deveria recolher a

receita pré-estabelecida pelo governo, a qualquer custo, independentemente da capacidade contributiva dos colonos, ocasionando a criação de diversos impostos, taxas e contribuições. As fraudes foram constantes em função da opressão fiscal, observando-se, já nesta época, episódios de isenções fiscais, voltados para os senhores de terra, para o cultivo de determinados produtos de interesse lusitanos. Ocorria, freqüentemente, a imposição de tributos excepcionais (extrafiscais) aos colonos, por exemplo, impostos para custear gastos com o casamento de príncipes, reconstrução de Lisboa etc, que, na maioria das vezes, de temporários passavam a ser fixos. Até as massas trabalhadoras, escravas ou não, estavam sujeitas às imposições fiscais lusitanas.

Nessa época, os tributos ainda eram pagos *in natura*, com a possibilidade de serem pagos com alguns produtos valorizados pela Coroa como açúcar, tabaco, cravo, pau-brasil, etc. Ressalve-se ainda que inexistia organização fiscal, sendo a cobrança realizada sem qualquer parâmetro de justiça, possuindo como limites, apenas as necessidades lusitanas.

3.4 Época da Corte Portuguesa no Brasil.

No século XIX, o imperador francês, Napoleão Bonaparte, era o senhor absoluto da Europa, ditando ordens para todos os Estados, com exceção da Inglaterra que, com a sua Marinha de Guerra imbatível, não se submeteu àquela. Por esta razão, Napoleão decretou o bloqueio continental com o fechamento de todos os portos para o comércio com produtos ingleses e foi prontamente obedecido pelos países europeus que, temendo invasão napoleônica, acataram a ordem sem qualquer ressalva.

O único país que não fechou os seus portos para os britânicos foi Portugal, e as razões são óbvias. Primeiro porque Portugal e Inglaterra eram tradicionalmente aliados, segundo, e principal razão, porque se aquele decretasse o bloqueio dos seus portos para os ingleses, seriam bombardeados por estes, que ainda sequestrariam a frota portuguesa e tomariam suas colônias ultramarinas, das quais dependia economicamente para manter os luxos da Corte. Por esta razão, em 1807, as tropas francesas marcharam para invadir Portugal objetivando destronar seu príncipe regente D. João, que reinava em nome de sua mãe, D. Maria I, declarada insana e incapaz de governar.

Neste momento, com o apoio da Marinha inglesa, a família real portuguesa fugiu para o Brasil, sua principal colônia, iniciando um novo episódio na história da colônia Brasil. Balthazar (2004, p. 5) nos lembra que:

A vinda da família real portuguesa ao Brasil trouxe como consequência, no campo tributário, a instituição de tributos inusitados destinados a custear suas despesas, como a pensão para a capela imperial. Esses novos tributos eram ditados pelas necessidades imediatas da coroa portuguesa, desprovidos de objetividade e racionalidade, sem nenhum retorno em benefícios ou serviços para a população.

A tributação que já era exorbitante foi aumentando e, para cada serviço que se instituísse no país, se impunha a criação de um tributo específico, que hoje chamaríamos de taxa.

3.5 Império do Brasil (1822-1889)

O Império teve início após a declaração da Independência em relação ao reino de Portugal, datado de 7 de setembro de 1822, terminando com o golpe de Estado militar, que instaurou a forma republicana presidencialista, em 15 de novembro de 1889.

Durante o I e II Reinado, não existia um sistema tributário com regras determinadas e métodos sistemáticos de arrecadação de tributos, pelo contrário, as regras de tributação seriam os custos da Coroa portuguesa, independente da capacidade contributiva da colônia. Balthazar (2004, p. 5) calcifica que o “II Reinado ficou marcado pelo fenômeno da bitributação e até da tri-tributação entre as províncias e o governo central, estes e os municípios, e pelo aumento dos tributos em função da Guerra do Paraguai”.

Dentre as principais revoltas que marcaram este conturbado período, destacamos a Inconfidência Mineira, possuindo como um dos líderes revolucionários o alferes Joaquim José da Silva Xavier, que teve como causa imediata, a cobrança da derrama. No final do século XVIII, o governo português, endividado, não admitia receber menos que as metas desejadas e, desconfiado de que a produção estava diminuindo por causa da sonegação, determinou que a produção anual de ouro que cabia à coroa não fosse atingida, a diferença seria cobrada de uma vez por meio da derrama.

A conspiração foi desarticulada em 1789, mesmo ano da revolução francesa, pois, Joaquim Silvério dos Reis, objetivando obter o perdão de seus dívidas com a coroa, traíu seu companheiro denunciando o movimento as autoridades. Mesmo assim, a derrama foi suspensa.

Dentro os inconfidentes, apenas o de mais baixa condição social, Tiradentes – Joaquim José da Silva Xavier, foi condenado à morte por enforcamento, sendo a sentença executada em 21 de abril de 1792, no Campo da Lampadosa.

Apesar da derrota, o movimento mineiro inspirou a independência do Brasil que aconteceu anos mais tarde.

3.6 Fase da República

A Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil, de 1891, consagrou o federalismo e, no campo tributário, firmou a competência fiscal da União e dos Estados, por meio de um sistema de discriminação rígida de rendas tributárias. Na Era Vargas, com a Constituição de 1934, que aperfeiçoou a discriminação de tributos por competências, ampliando o elenco dos tributos da União, contemplou os Estados com o imposto de vendas e consignações. Os Municípios receberam impostos privativos definidos, sendo proibida a bitributação e a impossibilidade do exercício cumulativo de competências. Durante a fase ditatorial (1937-1945), novos impostos foram criados, como o imposto adicional ao de renda para proteção à família, recaindo sobre os solteiros, viúvos e casais sem filhos.

Em 1953, foi nomeada uma comissão, presidida por Rubens Gomes de Sousa, para elaborar um anteprojeto do futuro Código Tributário Nacional. Por razões políticas e econômicas, referido projeto não foi aprovado, servindo apenas, anos mais tarde, como base para a reforma tributária de 1965. Em função dos vultosos gastos, superiores às receitas, o Conselho Nacional de Economia assinalou a necessidade de uma reforma do sistema tributário, parcialmente realizada pela Emenda Constitucional nº 5, de 1961, a qual instituiu nova discriminação de rendas em favor dos Municípios. Ressalta-se o descaso das autoridades e a morosidade para se realizar as reformas. A Emenda Constitucional nº 18, de 1965, foi considerada a primeira reforma que mudou significativamente o sistema tributário brasileiro. Apesar das críticas citadas, a reforma propiciou condições para a promulgação da Lei 5.152, de 1966, que se transformaria no Código Tributário Nacional, em vigência a partir de 1967. No ano de 1969, a Constituição foi emendada. A conhecida Emenda nº. 01/69, no que se refere à tributação, dentre outras inovações, incluiu a extração dentre as modalidades de incidência do imposto especial relativo aos minerais (BALTHAZAR, 2004, p. 6).

Todavia, o reconhecimento das limitações ao poder de tributar e os direitos dos contribuintes foram consagrados na Constituição Federal de 1988, considerada por Ulysses Guimarães como Constituição Cidadã. Nesta Carta Magna foram instituídos inúmeros princípios como os da legalidade, da irretroatividade, da isonomia, da capacidade contributiva, da vedação ao confisco, entre outros que, no ordenamento jurídico brasileiro, são considerados cláusulas pétreas, não podendo ser reduzidos e nem extintos por Emendas Constitucionais.

4. CONCLUSÃO

O estudo histórico-comparativo da tributação mostra-se indispensável para compreender a tributação nos dias atuais. Percebeu-se, quanto ao objeto da tributação, que houve uma passagem do pagamento *in labore* para prestações *in natura* culminando com o pagamento *in pecunia*. Ou seja, inicialmente o pagamento era realizado através do trabalho, em seguida passou a ser com a entrega de coisas e por fim com o pagamento em dinheiro.

Outro aspecto importante que deve ser trazido à tona na história dos tributos foi a modificação da finalidade da tributação que, inicialmente, servia para custear as guerras e dominar os povos vencidos. No segundo momento, para o enriquecimento do soberano, após manter a máquina Estatal e custear políticas públicas, culminando com a sua utilização para financiar os direitos fundamentais. Caliendo (2009, p. 79) nos lembra que:

“[...] inicialmente a tributação foi um mero instrumento de retirada de riquezas dos súditos e de opressão fiscal sobre estes. [...] É com o Estado de Direito que a tributação passa a ser entendida como forma de financiamento das políticas públicas e sob o neoconstitucionalismo como forma de financiamento dos Direitos Fundamentais”.

Quanto aos destinatários da tributação, conforme noticia a história, inicialmente incidia sobre os povos vencidos em guerra, após sobre alguns grupos como burguesia e campesinato, inexistindo tributação sobre a nobreza, clero e a realeza. Caliendo (2009, p. 80) nos lembra que foi uma conquista da república, “a extensão do ônus fiscal a todos os indivíduos, pela aplicação do princípio da igualdade”.

Destaca-se ainda que, a natureza da receita tributária era uma forma de compensação pela atividade do soberano, como a defesa, proteção ou realização de obras públicas, passando a ser contribuição permanente – não mais compensatória – como forma de cobrir necessidades permanentes da Administração Pública.

Referente à obrigatoriedade do pagamento do tributo, a história mostra que, apenas na sua forma primitiva, os tributos eram pagos voluntariamente, já que eram oferecidos, como presente, aos líderes e aos próprios Deuses. Tal benesse justifica-se pelo fato de que apenas os mais fortes sobreviviam e os chefes eram presenteados pela sua bravura e proteção que conferia ao seu grupo, contra os animais e outros povos também rudimentares.

Após esse fase arcaica do tributo, se é que já podíamos chamá-lo dessa forma, o tributo passou a ser obrigatório, exigido pela força e arbitrariedade, buscando satisfazer as necessidades coletivas e os caprichos dos chefes, que o exigiam de seus súditos. Todavia, é com o início das guerras, na antiguidade, que surgem os tributos com caráter compulsório,

sendo uma imposição dos vencedores sobre os vencidos. Esta tributação era extremamente pesada objetivando dominar e subjugar os povos vencidos.

Neste contexto o legado de Roma, tratando-se de tributação, segundo Martins (2007, p. 87), “o imposto como produto e instrumento de opressão, crescendo à medida que se desenvolvia a máquina política-administrativa; assente na força pura, sem referência à justiça”. Continua ao dispor que o imposto nasceu em Roma “caracterizado pela *odiositas*, fundado sobre a sua essência de mal necessário, de limitação do Direito pela força do *princeps*, de instrumento de denominação, de império”.

Noutro giro, quanto a tributação no Brasil, a história nos mostra que a tributação exacerbada sempre existiu neste país, desde o período da colonização e das primeiras expedições, em que a Coroa Portuguesa exigia o pagamento do quinto do pau-brasil, que deveria ser pago com o próprio produto, bem como declarando que a extração era exclusiva por concessão de Portugal. Neste momento, já se percebeu a sonegação fiscal dos concessionários da exploração do pau-brasil para pagar menos tributo, bem como o contrabando deste produtos pelos estrangeiros que não possuíam autorização para explorar o produto em xeque.

Já na época das capitânicas hereditárias, considerando o excesso da imposição tributária, bem como a distância que separava a metrópole da colônia, a corrupção dos funcionários da Coroa era fato presente, registrando forte sonegação fiscal. Decorrente da sonegação fiscal, o Rei buscava meios de aumentar a arrecadação tributária e os súditos buscavam mecanismos para elidir o pagamento dos tributos, denotando que a sonegação fiscal surgiu no Brasil simultaneamente com a própria tributação, o que denota o círculo vicioso existente até os dias atuais.

Agravando ainda mais a situação fiscal no Brasil, a vinda da família real portuguesa para o Brasil trouxe como consequência a instituição de inúmeros tributos destinados a custear as despesas e luxos da Corte. Ressalve-se que tais tributos eram ditados pela necessidade da Coroa, desprovido de qualquer racionalidade e, assim como nos dias atuais, sem nenhum retorno para a população.

O ápice da exploração fiscal no Brasil ocorreu no Império, já que não existia um sistema tributário com regras predeterminadas e métodos sistemáticos de arrecadação de tributos, pelo contrário as regras de tributação seriam os custos da Coroa portuguesa, independente da capacidade contributiva da colônia.

Dentre as principais revoltas que marcaram este conturbado período, destacamos a Inconfidência Mineira, possuindo como um dos líderes revolucionários o alferes Joaquim José da Silva Xavier, que teve como causa imediata a cobrança da derrama. No final do século XVIII, o governo português, endividado, não admitia receber menos que as metas desejadas e, desconfiado de que a produção estava diminuindo por causa da sonegação, determinou que a produção anual de ouro que cabia à coroa não fosse atingida, a diferença seria cobrada de uma vez por meio da derrama.

Apenas com a República e a Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil, de 1891, que consagrou o federalismo e no campo tributário, firmou-se a competência fiscal da União e dos Estados, por meio de um sistema de discriminação rígida de rendas tributárias, que melhorou a sistematização mais continuou com a cobrança tributária excessiva.

Todavia, o reconhecimento das limitações ao poder de tributar e os direitos dos contribuintes foram consagrados na Constituição Federal de 1988. Nesta Carta Magna foram instituídos inúmeros princípios como os da legalidade, da irretroatividade, da isonomia, da capacidade contributiva, da vedação ao confisco, entre outros que, no ordenamento jurídico brasileiro, são considerados cláusulas pétreas, todavia não até o presente momento vêm sendo desrespeitados pelos Poderes Executivo e Legislativo, e, em alguns momentos, “revalidados” pelo Poder Judiciário.

É incontroverso que o Estado necessita dos tributos para fazer frente às suas necessidades, todavia, tal constatação não justifica a desmedida tributação que se faz presente em inúmeras nações, como no Brasil, ferindo princípios basilares da Democracia, como os da capacidade contributiva e do não-confisco.

A história da tributação no Brasil, testemunha uma tensão permanente entre o Estado, que busca tributar pesadamente, e os contribuintes que, para sobreviverem e garantirem o mínimo existencial, precisam, por meios lícitos ou ilícitos, pagarem menos tributos, pois como já externado, o brasileiro trabalha 147 dias para pagar os tributos e o restante para pagar pelos mesmos serviços que o Estado deveria lhe oferecer e não o faz, como segurança, saúde, educação, o que gera, inevitavelmente, uma irresignação por parte da população que, ao final de um ano de trabalho, percebe que foi violentado pelo Estado.

No Brasil, percebe-se que o tributo é utilizado como instrumento de opressão social em que um grupo expropria as riquezas de outro, jogando migalhas aos dominados. Não vislumbramos, sequer de forma precária, a contraprestação do Estado em retribuir a sociedade com benefícios e serviços públicos, os valores exorbitantes cobrados daqueles.

Frise-se ainda, que o Estado brasileiro não observa o princípio da capacidade contributiva, quiçá o do não confisco, tributando a sociedade sem medidas, o que nos leva a crer que o Estado passa a ser o real proprietário dos bens e rendimentos dos trabalhadores.

A máquina administrativa-estatal cresce continuamente, com o aumento de serviços e cargos públicos, todavia, os serviços prestados e a qualidade são de péssima qualidade, chegando ao ponto de os juristas brasileiros advertirem a população de que o contribuinte brasileiro tem o status de contribuinte de 1º mundo e recebe os serviços públicos com a qualidade de um país de 4º mundo!

Ressalve-se ainda que não há que se falar na teoria social do tributo, já que inexistente distribuição de riqueza e sim uma concentração dos valores arrecadados para um seleto grupo que se encontram entrelaçados com os governantes. Estes sim são os reais destinatários dos tributos pagos e não a população mais carente. Advertimos ainda que o pouco que é gerado para a população mais carente não o é com o fim de distribuir riqueza e sim meramente eleitoreiro, objetivando manipular o resultado das eleições com a compra de votos através de migalhas que são jogadas aos pobres.

Concordamos com Jean Jacques Rousseau, ao afirmar que “Não é pela quantidade dos tributos que se deve medir o ônus, mas sim pelo caminho que tem de fazer para voltar às mãos dos que saíram. Quando esta circulação é rápida e bem estabelecida, não importa que se pague muito ou pouco, pois o povo será sempre rico e as finanças andaram sempre bem”.

No Brasil, como já externado, a tributação é altíssima, considerando que atinge o percentual de quase 40% do PIB do país, sem que haja contraprestação em serviços públicos de qualidade, devendo a população socorrer-se da iniciativa privada para conseguir serviços de saúde, educação e segurança de qualidade.

Identificamos, na política tributária brasileira, forte semelhança com o sistema tributário imposto por Luís XIV na França, que pode ser sintetizado pela histórica frase, atribuída a ele: “L’Etat c’est moi”¹³; que tinha por lema :“Quero que o clero reze, que o nobre morra pela pátria e que o povo pague”, o qual poderíamos atualizar em: quero que os políticos enriqueçam, que as empresas (principalmente as micro e pequenas) quebrem e que os trabalhadores paguem os tributos com a integralidade dos seus salários.

A tributação, ao passo que serve como instrumento de financiamento do Estado, deve também ser utilizado como um instrumento valioso para promover mudanças sociais, como a diminuição das desigualdades sociais e econômicas. Enfatizamos a importância

13 O Estado sou eu.

inescusável de pagar tributos, todavia, a história dos tributos no Brasil justifica a cultura da irresignação em pagar tributos, pois o Estado inobserva a capacidade contributiva dos cidadãos, bem como viola frontalmente o princípio do não confisco, já que tributa expropriando os bens da população.

Espera-se que, com a participação, cada vez maior, da população no combate à corrupção no Brasil, as receitas tributárias sejam mais bem administradas com a redistribuição das riquezas, bem como com a prestação de serviços públicos de qualidade, para que a população, gradativamente, deixe de sonegar tributos, diminuindo este ciclo vicioso em que o Estado tributa cada vez mais para compensar a sonegação e os contribuintes sonegam cada vez mais para sobreviverem à tributação.

CAPÍTULO 9

**ABORDAGEM CRÍTICA DO DIREITO TRIBUTÁRIO
BRASILEIRO COM VIÉS NO DIREITO NATURAL**

O presente artigo aborda, inicialmente, o direito natural e o positivo, trazendo à tona os seus conceitos, defensores exponenciais e os fundamentos utilizados para embasar aquelas teorias. No segundo momento, considerando que o poder de tributar não deve ser visto como um poder e sim como conjunto de direitos e obrigações entre o Estado e os contribuintes, buscaremos no Direito Natural elementos para criticar a aplicação do Direito Tributário brasileiro, da forma como vem sendo utilizados pelos governantes e aplicado pelo Judiciário. Ao final, considerando a vulnerabilidade histórica do Direito Natural, bem como as experiências negativas do Direito puramente positivo, reforçamos a necessidade de integração entre o Direito Natural e o Direito Positivo.

1. INTRODUÇÃO

A ideia da existência de um Direito, com conteúdo estabelecido pela natureza, seja ele de ordem divina, seja fundada na essência do ser humano, que transcende e se sobrepõe ao Direito Positivo, possui suas raízes na Antiguidade, principalmente com os pensamentos de Sófocles, Sócrates, Platão e Aristóteles.

Remonta, ainda à Antiguidade, a dialética entre o Direito Positivo e o Direito Natural, cuja discussão persiste até os dias atuais, sempre oscilando na história do Direito o domínio de um em detrimento do outro.

As questões suscitadas pelos defensores destas correntes são marcadas pelo antagonismo, seja quando os positivistas negam o Direito Natural, calcificando que todo o direito é positivo, pois a ordem jurídica é resultado da criação humana, logo, não haveria que se abordar a existência de normas jurídicas que transcendem ao direito posto, seja quando os jusnaturalistas elencam que as leis positivadas apenas serão Direito quando se aproximarem do justo, buscando o seu conteúdo no Direito Natural.

O presente trabalho analisará, sucintamente, o direito natural e o positivo, abordando os seus conceitos, seus defensores exponenciais e os fundamentos utilizados para embasar aquelas teorias. Dentre os defensores ou filósofos que reconhecem a existência do direito natural, citaremos: Sófocles, Sócrates, Platão, Aristóteles, Cícero, Santo Agostinho e Santo Tomás de Aquino, Hobbes, Montesquieu, Rousseau, Michel Villey, Javier Hervada e John Finnis.

Noutro giro, temos os positivistas que negam a juridicidade dos princípios naturais ou morais não normativizados, como: Bobbio, John Austin, Hart e Kelsen.

O problema motivador deste estudo é perceber que a jurisprudência brasileira, bem como a doutrina, majoritariamente, sustenta uma visão positivista do Direito Tributário calcificando que apenas as prescrições normativas, decorrentes do princípio da legalidade e da tipicidade, correspondem ao mundo jurídico e, por esta razão, devem ser aplicados pelos operadores do Direito.

Ademais, a relação jurídica tributária, indispensável em todas as sociedades para gerar receitas para o Estado, decorrente da imposição tributária, objetivando custear os serviços públicos e manter a própria máquina estatal, tem sido vista como uma relação de poder, na qual o Estado tem poder para impor aos contribuintes a carga tributária que necessite para custear as suas despesas de forma discricionária. E com base no positivismo, fundamentada na existência de leis que guarnecem suporte para a tributação desenfreada, o Judiciário brasileiro tem permitido que o Estado tribute de acordo com a sua necessidade e não com base na capacidade contributiva dos contribuintes.

O poder de tributar não deve ser visto como um poder e sim como conjunto de direitos e obrigações entre o Estado e os contribuintes, devendo o termo, poder ser limitado, fazendo a compulsoriedade da tributação que incide e deve ser adimplida, independente da vontade do agente, todavia, desde que esteja previsto em lei, que obedeça a capacidade contributiva, que seja revertido em serviços públicos de qualidade para a sociedade, que preserve o mínimo existencial etc.

Neste íterim, buscaremos, no Direito Natural, elementos para criticar a aplicação do Direito Tributário brasileiro, da forma como vem sendo utilizados pelos governantes e aplicado pelo Judiciário, sugerindo que seja repensado e analisado, não apenas pela ótica positivista, mas considerando a existência dos direitos naturais do contribuinte, como a observância da capacidade contributiva, do não confisco e da aplicação dos recursos provenientes dos tributos em serviços públicos de qualidade.

A técnica de pesquisa a ser utilizada será a investigação bibliográfica, por meio da qual exploraremos os contornos da literatura constantes nos mais variados materiais publicados em livros, jornais, revistas, bem como na *Internet*.

2. ASPECTOS RELEVANTES DO DIREITO NATURAL

A ideia da existência de um Direito, com conteúdo estabelecido pela natureza, seja ele de ordem divina, seja fundada na essência do ser humano, que transcende e se sobrepõe ao Direito Positivo, possui suas raízes na Antiguidade, principalmente com os pensamentos de Sófocles, Sócrates, Platão e Aristóteles.

Com propriedade Delsol (2008, p. 105), nos reportando aos primórdios da Antiguidade, cita o trecho da Antígona, onde Sófocles:

[...] para oponerse a Creonte, apelaba a las leyes no escritas e inquebrantables de los dioses que no datan ni de hoy ni de ayer, pues están en vigencia desde siempre y nadie sabe cuándo aparecieron. Es a partir de las leyes divinas y no escritas como ella osaba levantarse contra la ley escrita del poder humano.

Cretella Jr. (2004, 107), no mesmo sentido, faz menção a outro célebre trecho da Antígonas, no qual a protagonista, desobedecendo as ordens reais, protesta contra a privação de sepultura a seu irmão e responde ao tirano que “acima dos editos há decretos divinos, imutáveis e eternos”.

Na Grécia, conforme nos lembra Miguel Reale (2002, p. 314), “a ideia de um Direito Natural brilha de maneira extraordinária no pensamento de Sócrates para passar pelo cadinho do pensamento platônico e adquirir plenitude sistemática no pensamento de Aristóteles, ordenando-se segundo estruturas lógicas ajustadas ao real”.

Sócrates adotou uma concepção teológica do direito natural, distinguindo as leis escritas das leis não-escritas ou imutáveis, estas estabelecidas pela divindade e aquelas pelos homens. O pensamento socrático defendia a obediência às leis, fazendo oposição aos sofistas, que colocavam em dúvida a justiça, bem como questionavam se o justo, por lei, também seria justo natural. Sócrates (*apud* Cretella Jr. 2008, p. 95) lecionava que era necessário respeitar as leis injustas para que os maus, tomando isso como exemplo, respeitem as leis justas.

Neste íterim, trazemos à tona que as leis que Sócrates havia ensinado a obedecer, contra ele se voltaram e este foi condenado a morte. O filósofo em comento, conforme notícia a história, foi acusado de introduzir novos cultos e corromper a juventude, sendo a pena de morte aplicada a este crime naquela época.

Por outro lado, entende-se que a condenação de Sócrates foi útil a demonstrar a relatividade de todo o julgamento dos homens, não esculpido no verdadeiro senso de justiça, prova da imperfeição das leis humanas.

O discípulo de Sócrates, Platão, ensinava que a lei natural não era só um antecedente apriorístico da lei positiva, como também um critério ideal para corrigir suas falhas e insuficiências. Ao idealizar a justiça e ao postular a desnecessidade de leis para a República, partia do pressuposto de que o mundo deveria ser governado pelos filósofos, pelos sábios e, se a sabedoria impera, as leis seriam desnecessárias.

O pensamento platônico idealizava que deveria ser conferida maior discricionarie-dade aos juízes na aplicação da justiça, reconhecendo a primazia da razão e a existência de um Direito baseado na natureza do homem que suplanta o direito escrito.

Noutro giro, em Aristóteles, discípulo de Platão, fundador do Liceu e preceptor de Alexandre Magno, encontra-se o finalismo aristotélico que não reduz a justiça à lei, mas a concebe como o ideal a ser buscado, separando a legalidade e a justiça, desenvolvendo as noções do justo concreto e da equidade, que não foram estudo da filosofia platônica.

Ferraz Júnior (1988, p. 28) identificou nas lições do mestre do Liceu que na Antiguidade:

[...] a legislação enquanto trabalho do legislador não se confundia com o direito enquanto resultado da ação. Em outras palavras, havia uma diferença entre *lex* e *ius* na proporção da diferença entre trabalho e ação. Desse modo, o que condiciona o *ius* era a *lex*, mas o que conferia estabilidade ao *ius* era algo imanente à ação: a virtude do justo, a justiça.

Aspecto que merece destaque na filosofia de Aristóteles, é tratar a Justiça com uma virtude. Para ele, o caminho para alcançar a Justiça é a prática de comportamentos éticos pois, a virtude, “assim como o vício, adquire-se pelo hábito, reiteração de ações em determinado sentido, com conhecimento de causa e com o acréscimo da vontade deliberada” (BITTAR e ALMEIDA, 2010, p. 129). Percebe-se ainda que, na visão aristotélica, a Justiça, como virtude ética, aborda a necessidade que o homem ideal deve ter para encontrar o ponto médio entre razão e sentimentos, sendo, por esta razão, considerado injusto o que viola a proporção maculando a igualdade.

Em sua obra, *Ética a Nicômaco*, no livro V, Aristóteles trata da justiça política distinguindo-a em justiça natural e justiça legal, sendo ambas mutáveis. *In verbis*:

A justiça política é de duas maneiras. Uma é natural; a outra convencional. [...] Admite alteração qual é a forma da justiça natural bem como a forma da justiça que, embora não se constitua naturalmente, é legal e existe por convenção, ainda que ambas as formas estejam expostas à alteração.

Para o discípulo de Platão, mestre do Liceu, o justo natural encontra sua fundamentação na própria natureza, enquanto o justo legal encontra sua validade na força da convenção. Aquele surge, espontaneamente, da natureza humana; enquanto o justo convencional [legal] surge da ação humana em prescrever, através do legislador, obedecendo o arbítrio volitivo deste, as disposições vigentes na pólis. Na sua obra *Retórica*, Aristóteles (*apud* Wotling¹, 2008, p.27), ainda quanto ao justo natural, expressa que:

[...] Lo justo presenta efectivamente un arraigo natural, que es importante reconocer como tal, sin lo cual lo justo quedaría reducido a su dimensión convencional, así como lo entendían algunos sofistas. Si el sentido mismo de la naturaleza es producir

¹ Wotling, Patrick (dir.). *La Justicia*. 1ª Ed. - Buenos Aires: Nueva Visión, 2008.

orden (en virtud de su estructura teleológica), entonces el agrupamiento humano, en tanto natural se inscribe en el horizonte de esta producción natural de orden, y lo justo debe presentar sin duda una doble faz, natural e instituida.

Oportuno lembrarmos que a divisão de justiça em distributiva, corretiva e comutativa é atribuída ao filósofo em epígrafe. Caliendo (2009, 44), analisando a aludida divisão de Aristóteles, dispõe que:

A justiça distributiva é aquela que determina a repartição de bens e valores conforme a qualidade de cada um (mérito), assim a proporção deve ser a medida da igualdade ou desigualdade entre os indivíduos. A justiça comutativa surge nas transações voluntárias e involuntárias e enquanto o outro tipo de justiça se realiza em relação à proporção, a outra forma se identifica com uma espécie de igualdade, sendo que a injustiça é realmente uma forma de desigualdade. A justiça corretiva surge na presença de um dano, que inflige um ganho para um lado e uma perda para o outro, em violação à igualdade.

Por fim, conforme nos lembra (BITTAR e ALMEIDA, 2010, p. 148), “não há no pensamento aristotélico uma oposição dicotômica entre justiça natural e legal, estando ambas ligadas ao justo político, participando conjuntamente na racionalização do meio cidadão”.

Sem desconsiderar a brilhante contribuição dos filósofos supracitados, será Marcus Tullius Cícero o maior representante, na antiguidade clássica, da noção de Direito Natural. Segundo este, para definir o Direito, deve-se ter como ponto de partida que a lei suprema, que pertence a todos os séculos e já era vigente quando não havia lei escrita nem Estado constituído, encontra-se na Natureza, sendo esta a fonte do Direito que há de ser guia no curso de toda discussão jurídica (CÍCERO²1967, p. 41).

Percebe-se, pela leitura da sua obra “Das leis”, que para Cícero, a lei natural, como fonte primordial do Direito, encontra sua razão na natureza, insubmissa às corruptelas do pensamento humano, e não na convenção nem na inteligência do legislador a formação das leis.

Na sua obra “Da república”, de forma poética, ensina que as leis naturais:

[...] estão gravadas “em todos os corações, imutável, eterna, cuja voz ensina e prescreve o bem, afasta do mal que proíbe e, ora com seus mandatos, ora com suas proibições, jamais se dirige inutilmente aos bons, nem fica impotente ante os maus. Essa lei não pode ser contestada, nem derogada em parte, nem anulada; não podemos ser isentos de seu cumprimento pelo povo nem pelo senado; não há que procurar para ela outro comentador nem intérprete; não é uma lei em Roma e outra em Atenas, — uma antes e outra depois, mas una, sempiterna e imutável, entre todos os povos e em todos os tempos; uno será sempre o seu imperador e mestre, que é Deus, seu inventor, sancionador e publicador, não podendo o homem desconhecê-la sem renegar-se a si mesmo, sem despojar-se do seu caráter humano e sem atrair sobre si a mais cruel expiação, embora tenha conseguido evitar todos os outros suplícios³.

² CÍCERO, Marco Túlio. Tradução de Otávio T. de Brito. São Paulo: Cultrix, 1967.

³ <http://www.ebooksbrasil.org/eLibris/darepublica.html>

Nesta linha, entende-se por Direito Natural o conjunto de direitos que, independentemente de qualquer conduta humana, são imanentes aos próprios seres humanos, possuindo como atributos a imutabilidade e a universalidade. Ressalva-se, desde já, que Aristóteles e os jusnaturalistas contemporâneos não compartilham com a visão imutável do direito natural.

Na Idade Média, seguindo esta linha de pensamento, temos as lições de Santo Agostinho e São Tomás de Aquino. Para o primeiro, “as leis humanas são a garantia da ordem social e, para serem chamadas em seu conjunto de Direito, devem estar minimamente aproximadas da justiça”, pois, para a teoria agostiniana, o Direito sem a justiça é mera instituição transitória humana, iníqua e sem sentido (BITTAR e ALMEIDA, 2010, p. 229).

Por sua vez, São Tomás de Aquino ensinava que coexistem três espécies de leis: a lei eterna, “*establecido por Dios y siendo revelado por la Iglesia*” (ADEODATO, 2008, p. 67); a lei natural, conhecida pelo homem através da razão; e a lei humana, como o próprio nome diz criada pelo homem (CRETELLA JR. 2004, p. 119). Para este filósofo cristão, a desobediência à lei humana só se justifica se esta representar uma afronta da lei divina, a lei eterna conhecida pelo homem, caso contrário deve ser imperativamente obedecida (DEL VECCHIO, *apud* BITTAR e ALMEIDA, 2010, p. 257). Ou seja, segundo a teoria tomista, a lei divina e natural prevalecem sobre a lei humana, pois esta apenas seria lei se o seu conteúdo fosse justo e para ser justo deveria estar amparado na razão, que por sua vez, decorre da natureza do homem. Sendo assim, o justo natural deve ser buscado pelo legislador positivo, servindo não apenas de horizonte, como também de limites a sua atuação.

Percebe-se que a partir da Escola de Direito Natural de Grócio, considerado o fundador do jusnaturalismo moderno, o Direito Natural deixou de ser vinculado à vontade de Deus, passando a ser relacionado à razão. Na sua principal obra ‘Do Direito da guerra e da paz, datada de 1625, Grócio rejeita o voluntarismo teológico e reafirma o jusnaturalismo em sua versão racionalista, ao tratar o direito natural como decorrente da razão e despido de qualquer conotação religiosa.

A análise do Direito Natural, separando-o da religião e buscando a sua fundamentação na razão, também foi defendida por Thomas Hobbes, para quem o direito natural “é a liberdade que cada um possui de usar seu próprio poder, da maneira que quiser, para a preservação de sua própria natureza, ou seja, de sua vida. Conseqüentemente, de fazer tudo aquilo que seu próprio julgamento e razão lhe indiquem como meios adequados a esse fim” (Leviatã, primeira parte, capítulo 14).

Hobbes ainda afirma que as leis naturais são imutáveis e eternas, pois a injustiça, a ingratidão, a arrogância, o orgulho, a iniquidade, a acepção de pessoas e os restantes, jamais podem ser tornados legítimos. Jamais poderá ocorrer que a guerra preserve a vida, e a paz a destrua. Ele ainda acredita que a sociedade não poderia se sustentar apenas no direito natural – “como a justiça, a equidade, a modéstia, a piedade, ou, em resumo, fazer aos outros o que queremos que nos façam” – o que resultaria em guerras de todos contra todos, sendo necessária a criação de um contrato social – direito positivo, garantido por um poder centralizado que estabeleceria regras de convívio pacífico, já que “pactos sem força, não passam de palavras sem substância para dar qualquer segurança a ninguém”. Entende-se que esta crítica formulada por Hobbes é o alicerce dos seguidores do positivismo jurídico.

Frise-se, de toda forma, que Thomas Hobbes (*apud* Ferraz Jr., 2009, p. 90) entende que as leis da natureza e as leis positivas têm a mesma extensão e se contêm umas nas outras, não sendo tipos diferentes de lei, mas partes diferentes da lei. E que toda lei, natural ou viva, necessita de interpretação.

No século XVII, afloram as teorias de Jonh Locke e Montesquieu, que defendem a proteção dos direitos naturais dos indivíduos contra a exploração desmedida dos governos.

Locke, como representante do racionalismo, defende, peremptoriamente, os direitos naturais, não como direitos inatos que nascem juntamente com os homens, mas sim, como direitos compreendidos pela razão humana. Bem como que estes direitos devem, obrigatoriamente, ser respeitados pelo Estado que é instituído, justamente, com a finalidade de protegê-los. Nesse sentido, diferentemente de Hobbes [que elabora uma teoria do governo absoluto tendo a violência como causa da fundação do Estado], Locke assevera que o governo civil não surge pela violência mais pela busca de meios para garantir os direitos naturais, entre eles o direito à propriedade. Para ele, os direitos são regulamentados pela sociedade organizada, todavia, são garantidos pela própria natureza. Ademais, para este jus filósofo o direito de resistência tem o escopo de obrigar o príncipe a respeitar a legalidade cuja preocupação é com a ordem na segurança e defesa da propriedade através do apelo moral. Conforme BITTAR e ALMEIDA (2010, p. 287), para Locke, “A sociedade é, então, apenas o artifício para manterem-se os direitos naturais, e não pode corrompê-los, desvirtuá-los ou suprimi-los”.

Por sua vez, Montesquieu, autor do *Espírito das Leis* – obra publicada em 1748 – tornou-se conhecido pela teoria da tripartição dos poderes, dividindo o Poder em executivo, legislativo e judiciário e, tendo como fundamento a ideia de que, “para que não haja abuso do poder, é preciso que o poder detenha o poder”. Todavia, o seu legado não se resume

à divisão dos poderes. Percebe-se, pelas ideias deste jus filósofo, a sua tendência ao jusnaturalismo, pois, no Livro Primeiro, intitulado “Das leis em geral”, Capítulo I, do livro acima mencionado, Montesquieu afirma que “as leis, no seu significado mais amplo, são as relações necessárias que derivam da natureza das coisas; [...]”. Como defensor dos direitos naturais, afirma ainda que “dizer que não existe nada de justo nem de injusto senão o que as leis positivas ordenam ou proíbem, é o mesmo que afirmar que, antes de ser traçado o círculo, todos os seus raios não eram iguais”. Bem como que “antes de todas essas leis, há as leis da natureza, assim designadas porque decorrem unicamente da constituição do nosso ser”, e que é preciso reconhecer a existência de relações de equidade anteriores à lei positiva que as estabelece.

No século XVIII, temos o filósofo Jean-Jacques Rousseau, que escreveu, dentre outras obras de grande importância, “Do Contrato Social”, escrito de grande importância para o fortalecimento do Direito Natural. Rousseau, diferentemente de Hobbes, entende que a natureza do homem é boa, todavia é corrompido com o surgimento da sociedade. Logo, seria necessário, para libertar os homens do contrato de sujeições e privilégios criados pela sociedade, o estabelecimento de um pacto, uma deliberação conjunta, objetivando formar uma sociedade civil e o Estado, para se estabelecer um contrato social legítimo, conforme a razão, protegendo e garantindo a liberdade. Neste contexto, Rousseau pretende demonstrar que os direitos civis buscam validade no contrato social que, por sua vez, exaurem sua existência da vontade da maioria que querem preservar os direitos inatos ao homem e, frise-se, anterior ao próprio contrato. Entre outras palavras, os direitos civis seriam os direitos naturais declarados pelo Estado. Por esta concepção, nem mesmo o soberano e seus mandamentos podem se sobrepor aos direitos naturais. Para Rousseau, a lei positivada só pode ser vista como sendo uma continuidade da própria lei natural, ou seja, daquela lei que preside a vivência humana anterior ao estado cívico. Não há verdadeira igualdade fora do pacto, e sim dominação. Com o contrato surge a moralidade, o consenso, a verdadeira liberdade deliberada (BITTAR e ALMEIDA, 2010, p. 300).

Ressalve-se que o jusnaturalismo rousseauiano inspirou as ideias da Revolução Francesa e da Declaração de Direitos do Homem e do Cidadão, bem como influenciou fortemente a sociedade da sua época, servindo de inspiração até a presente data.

Além destes brilhantes jusfilósofos que formaram a base do Direito Natural, temos, no século XX e XXI, grandes juristas que resgataram a discussão acerca dos direitos naturais, entre eles o Michel Villey, Javier Hervada e John Finnis.

Michel Villey (*apud* Quintana, 2009, p. 65) ensina que:

El derecho en su sentido más importante se nos presenta como una cosa provista de una existencia propia que el jurista busca, cosa que no nos resulta fácil de definir; el Derecho no se sitúa en el sujeto, está “en las cosas”, en la realidad externa; es el objeto de la justicia – que en su acepción específica tiende a dar a cada uno lo suyo. [...] El Derecho es el arte jurídico de descubrir lo justo en las relaciones sociales. [...] El jurista extrae el Derecho natural de la observación de las cosas, es decir, de las relaciones sociales.

Em outras palavras, Michel Villey (*apud* Quintana, 2009, p. 74) dispõe que:

La ley natural cumple una función moral, dicta deberes, rige la conducta, mientras que el derecho es una relación entre cosas repartida entre personas; no se encuentra en el individuo; su fuente se halla en la realidad social, en la naturaleza de las cosas.

Ou seja, para Villey, o Direito não está na natureza das pessoas e sim na natureza das coisas, devendo o justo ser buscado nas relações sociais.

Javier Hervada, como um dos grandes renovadores da tradição jusnaturalista do século XX, buscou não apenas resgatar a ciência do direito natural, como também criticar a visão positivista fortemente defendida no século anterior e em menor escala na atualidade. Resgatando a concepção do justo em Aristóteles, Hervada (2008, 46) reafirma que “Dar a cada uno lo suyo es una necesidad social y, en la medida en que se cumple, es un hecho social” e que a constante vontade de realizar a justiça de dar a cada um o que lhe é devido, desde a antiguidade, chama-se de justiça.

Hervada (2008, p. 52), possui como ponte de partida para defender sua tese, de que “*las cosas están atribuidas a distintos sujetos, o dicho de otro modo, las cosas están repartidas*”. E, decorrência lógica desta assertiva, é que “*la justicia no atribuye las cosas, sino que sigue al hecho de que ya están atribuidas*” afirmando ao final que “*La justicia es la virtud de cumplir y respetar el derecho, no la virtud de crearlo*”, logo, a justiça não cria o direito, mas busca encontrá-lo já que este é preexistente as próprias leis. E continua afirmando que o que antecede ao direito não é a justiça e sim o direito natural, sendo a justiça a disposição, com base no direito natural, de dar a cada um o que lhe é devido.

Neste sentido cita a questão do direito natural ao salário que cubra as mínimas necessidades básicas do empregado, pois, não as cobrindo, certamente será injusto.

Hervada (2008, p. 54) critica Hart, pois este entende que a fórmula: “dar a cada um o que é seu” é um absurdo, porque se uma coisa está em poder de alguém, se é sua, já a tem e conseqüentemente não se pode lhe dar novamente. Todavia, aquele enfatiza que:

Dar a cada uno lo suyo, presupone que lo suyo está en poder de otro, o puede ser atacado y dañado por él. [...] Y en este sentido la justicia es virtud de las relaciones sociales, esto es, exige siempre la alteridad o intersubjetividad; siempre reclama dos sujetos: aquel de quien es la cosa y aquel que, por tenerla (o por poder dañarla) se la devuelve, se la da (o se la respeta).

Para Hervada, o justo, como o que é naturalmente devido às pessoas, é exatamente o que lhe é seu, nem mais nem menos, razão pela qual também chamam o justo de o igual. E este enfatiza que:

Lo justo importa al jurista por igual en su doble aspecto de derecho y de deuda. El primero de los aspectos mira sobre todo al titular del derecho, puesto que manifiesta lo que es justo en relación a él: lo que tiene que recibir. El segundo aspecto mira particularmente al sujeto de la justicia, aquel que tiene que dar. Por eso el arte del derecho se resume en el arte de determinar derechos y deberes.

Aprofundando a matéria, Hervada (2008, 85) elenca que o direito é o bem da pessoa cuja domínio o possui e por isso lhe é dividido. Bem como que só existe este direito porque a pessoa humana possui a capacidade de se apropriar do que é seu por natureza, *in verbis*:

El derecho existe: es el bien que, respecto de una persona, es suyo, o sea, aquel bien respecto del cual la persona tiene una relación de dominio; por eso le es debido.

O eminente jusfilósofo continua, com a propriedade que lhe é peculiar, dispendo que no mundo irracional as coisas se organizam pela força, sendo os seus indivíduos, meras peças de um conjunto. Diferentemente, no mundo racional, em que o homem não é peça do jogo e sim protagonista que muda o rumo da história – por decisões livres – não há o predomínio da força e sim da liberdade, pois, “Donde hay libertad no hay fuerza sino, en su caso, obligación, que es algo próprio del ser racional”. Concluindo de maneira sublime que “La fuerza sin derecho es violencia, injusticia”.

Por esta razão, Hervada (2008, p. 89) tece severas críticas a Spinoza que identifica o direito com o poder físico. Aquele rebate afirmando que a força não é direito e sim irracionalidade!

Por fim, Hervada (2008, p. 193, ao analisar o sistema jurídico na sua complexidade, conclui que o “el derecho natural y el derecho positivo se integran em un único sistema jurídico, el cual es en parte natural y em parte positivo, [...] dentro de un sistema jurídico vigente, lo natural y lo positivo suelen estar unidos, conformando conjuntamente los distintos derechos, de modo que la determinación de cada uno de ellos pide la utilización simultánea de critérios naturales y positivos. [...] La exclusiva utilización de critérios positivos conduce, de uno u otro modo, a la injusticia”.

Ainda no século XX, destaque mereceu, as ideias do jusnaturalista Australiano, Doutor pela Universidade de Oxford, John Finnis.

Para Finnis (2000, p. 379), “una teoría de la ley natural no necesita tener como principal preocupación, ni teórico ni pedagógica, la afirmación de que las leyes injustas no son leyes”, isso porque a foco de uma teoria da lei natural é explorar as exigências da “razonabilidad práctica” em relação aos bens dos seres humanos, considerando que estes

vivem em comunidade enfrentando problemas de justiça, de autoridade, de direito e de obrigações. Continua, ao dispor que a principal preocupação de uma teoria da lei natural é identificar:

Los principios y los límites del imperio del derecho, y encontrar las formas en que las leyes razonables, con toda su positividad y mutabilidad, han de ser derivados (no deducidos, normalmente: de principios inmutables – principios que reciben su fuerza de su razonabilidad, no de cualesquiera actos o acontecimientos originantes).

Finnis (2000, p. 309/312), analisando o sistema jurídico, enfatiza que “algumas partes de un sistema jurídico normalmente están, y ciertamente deben estar, constituídas por reglas y principios que corresponden estrechamente a exigências de la razón práctica que son en sí mismas conclusiones directas de la combinación de un valor básico determinado con una o más de esas nueve exigencia metodológicas de la razonabilidad práctica”, concluído que “[...] en toda ley positiva bien hecha hay alguna cosa de la ley de la razón”.

3. ASPECTOS RELEVANTES DO DIREITO POSITIVO

Noutro giro, contrário ao jusnaturalismo, existem as teorias positivistas que rechaçam a dualidade jurídicas, negando a existência do direito natural e do direito positivo, calcificando que todo o direito é positivo, pois a ordem jurídica é resultado da criação humana, logo, não haveria que se abordar a existência de normas jurídicas que transcendem ao direito posto.

O positivismo nega, peremptoriamente, a juridicidade de princípios naturais ou morais, não instituídos na forma de comandos pelas autoridades competentes.

Bobbio (2007, p. 31), abordando o positivismo jurídico, elenca que “para un iusnaturalista, una norma no es válida si no es justa; para la doctrina opuesta, una norma es justa solo si es válida. Para unos la justicia es la consagración de la validez, para otros la validez es la consagración de la justicia”.

John Austin foi pioneiro no desenvolvimento de uma teoria positivista descrevendo o direito sem considerações axiológicas ou prescrições. Ou seja, para ele, a lei, como um objeto de estudo científico, não poderia ser dominada nem pela prescrição nem pela avaliação moral. O jurista inglês ficou conhecido pela sua célebre frase, que virou dogma do positivismo: “A existência da lei é uma coisa; seu mérito ou demérito é outra” (*apud* HART, 1961, p. 256). Ou seja, “puede decirse que el positivismo jurídico se caracteriza por aceptar que el derecho resulta de un acto de poder competente, pudiendo asumir cualquier contenido (ADEODATO, 2008, p. 67)”.

Analizando a validade das normas, Kelsen (*apud* Bobbio, 2007, p. 31) entende-se que “lo que constituye al derecho como derecho es la validez [...] el problema de la justicia es para Kelsen un problema ético muy diferente del problema jurídico de la validez”. Kelsen (2010, p. 45) afirma que “la regla de derecho es un instrumento que sirve para describir el derecho positivo tal como ha sido establecido por las autoridades competentes. De aquí se desprende que el derecho positivo y la moral son dos órdenes normativos distintos uno del otro”.

Noutro giro, Ravà e Kelsen (*apud* Bobbio, 2007, p. 78) afirmam que o ordenamento jurídico é um instrumento para alcançar certo fim, de acordo com o primeiro, seria a paz social e para o segundo, uma técnica de organização social. Neste sentido, Kelsen resume o direito a um conjunto de normas técnicas objetivando a organização social.

Kelsen postula um princípio metodológico de pureza, pelo qual a teoria do direito deve depurar os elementos valorativos e morais, pois, segundo ele apenas excluindo os elementos políticos, sociais ou morais pode-se construir uma teoria própria que descrevesse de forma objetiva o direito.

O jurista e filósofo austro-americano, Kelsen (2010, 45), na sua principal obra *Teoría Pura Del Derecho* adverte que “La regla de derecho es un instrumento que sirve para describir el derecho positivo tal como ha sido establecido por las autoridades competentes. De aquí se desprende que el derecho positivo y la moral son dos órdenes normativos distintos uno del otro”. De toda forma, o mesmo enfatiza que, sem dúvida, o direito positivo pode, em certos casos, autorizar a aplicação de normas morais que por ser aplicada em virtude de uma norma jurídica adquire, por tal circunstância, o caráter de uma norma jurídica.

Ainda em Kelsen, detecta-se que este analisa o Direito como instrumento para regulamentar a força, ao contrário, Bobbio (2007, p. 178) afirma que a finalidade de qualquer legislador não é organizar a força e sim organizar a sociedade mediante a força. Nesse sentido, Bobbio afirma que “las reglas para el ejercicio de al fuerza corresponden en un ordenamiento jurídico al conjunto de reglas que sirven para organizar las sanciones y, por consiguiente, para dar más eficacia a las normas de conducta y al ordenamiento mismo en su totalidad.”

Kelsen, como inimigo feroz do direito natural, buscou demonstrar a impossibilidade de se extrair da natureza normas com força de direito. Para ele o término “naturaleza” designa a realidade empírica, de modo que se trata de um estado de coisas amorais e ajurídicas, regidos pelas leis causais: o bem e o mal, o justo e o injusto, são frutos de juízos

de valor que a ciência natural não pode nem descrever nem explicar (CABANILLAS, 2008, p. 264).

Por fim, Kelsen (2010, p. 50) conclui que a Teoria Pura do Direito “deseja combatirlas [direito natural] exponiendo el derecho tal cual es, sin tratar de justificarlo o criticarlo. Se preocupa de saber lo que es y lo que puede ser, y no si es justo o podría serlo”.

Além dos positivistas John Austin e Hans Kelsen, destacou-se, na modernidade, nesta corrente, Herbert Hart, com a sua obra: *O Conceito de Direito*. Para Hart, as leis são frutos dos comandos de seres humanos e não existe vínculo necessário entre o direito e a moral, ou entre o direito como ele é e como deveria ser, bem como que a análise dos conceitos jurídicos devem ser abstraídos de preceitos históricos, sociológicos e morais.

Hart assevera que o sistema jurídico é um sistema lógico fechado, no qual as decisões jurídicas podem ser inferidas, por meios lógicos, a partir de regras jurídicas predeterminadas sem referência a objetivos sociais, políticos ou morais.

Hart (1961, p. 253), abordando a conexão entre o Direito e a moral, entende que: “[...] la estabilidad de los sistemas jurídicos depende en parte de tales tipos de concordancia con la moral. Si es esto lo que se quiere decir al hablar de la conexión necesaria del derecho y la moral, su existencia debe ser concedida” e continua ao dispor que “un buen sistema jurídico tiene que adecuar-se en ciertos puntos, tales como los que hemos mencionado ya en el último apartado, a las exigencias de la justicia y de la moral”. Ou seja, Hart afirma que o comando legal corresponde ao exercício de uma autoridade competente para criar o direito válido independente de qualquer conotação social ou moral, todavia, entende que um bom sistema jurídico deve buscar uma concordância das normas com a justiça e a moral.

Por fim, além das correntes jusnaturalista e positivista, existe o realismo jurídico, tendo como expoente Alf Ross, para quem a dimensão de validade do direito corresponde à dimensão de sua eficácia, ou seja, o direito é um fato social cuja validade corresponde à eficácia. Sendo assim, o Direito deve ser concebido não como ciência formal e normativa, mas como ciência sociológica que capta a experiência prática do direito.

4. ABORDAGEM CRÍTICA DO DIREITO TRIBUTÁRIO

O estudo do Direito Tributário pode ter vários referenciais, entre eles: que o “direito positivo é o complexo de normas jurídicas válidas num dado país” cabendo ao cientista do direito, descrever este enredo normativo, “ordenando-o, declarando sua hierarquia, exibindo as formas lógicas que governam o entrelaçamento das várias unidades do sistema

e oferecendo seus conteúdos de significação”. Neste sentido, o objeto da Ciência do Direito seria, precisamente, o estudo das proposições normativas, “observando-as, investigando-as, interpretando-as e descrevendo-as segundo determinada metodologia”. Seguindo este viés, o Direito Tributário seria o “ramo didaticamente autônomo do direito, integrado pelo conjunto das proposições jurídico-normativas que correspondam, direta ou indiretamente, à instituição, arrecadação e fiscalização de tribos” (CARVALHO, 2004, p. 2/14⁴).

Noutro giro, pode-se estudá-lo não apenas do ponto de vista normativo, limitando-se à análise das proposições jurídicas, mas indo além, buscando os seus horizontes, a sua essência, sua finalidade, sua praticabilidade, seus princípios etc. É sobre esta óptica que pretendemos tecer as próximas considerações sobre o Direito Tributário.

Inicialmente, utilizaremos o conceito de Direito Tributário de TAVARES (2009, p. 03) como direcionamento deste estudo, que ensina ser:

[...] ramo didaticamente autônomo do Direito que abriga um complexo de normas, valores e princípios que lhe são inerentes, disciplinadores do nascimento, fiscalização, exigibilidade e extinção do tributo, fruto de uma relação jurídica de Direito Público, instaurada entre Fisco e contribuinte.

Tal conceito, mostra-se exauriente porque não se limita a estudar o Direito Tributário do ponto de vista positivista – com a análise das normas jurídicas – pelo contrário, inclui os valores e princípios dentro do próprio campo de abordagem deste Direito. Nesse sentido incluímos os valores morais e os princípios naturais, sejam eles positivados ou não, como elementos intrínsecos ao Direito Tributário.

É indiscutível que os estudos de Hans Kelsen foram importantíssimos para o avanço da Ciência do Direito, todavia o seu princípio que postula uma metodologia de pureza, depurando os elementos valorativos e morais, para descrever de forma objetiva o Direito, não poderá prosperar no campo tributário, no atual cenário, pois a norma tributária não serve apenas para impor deveres aos sujeitos passivos da relação jurídica tributária, mas, principalmente, para limitar o poder de tributar do Estado, razão pela qual o estudo deve ser interdisciplinar e buscando, sempre que possível, alcançar a justiça fiscal.

Nesse sentido, como limitações constitucionais ao poder de tributar no Brasil, temos as imunidades e os princípios. As imunidades podem ser conceituadas como regra negativa de competência tributária dos entes políticos, de cunho iminentemente constitucional. Diz-se regra negativa, porque limita o campo de incidência da competência tributária, imunizando determinadas pessoas. Ou seja, as imunidades “fixam, por assim dizer, a incompetência das entidades tributantes para onerar, com exações, certas pessoas, seja em função de sua

4 CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 16 ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

natureza, seja porque coligadas a determinados fatos, bens ou situações” (CARRAZZA, 2002, p. 612)⁵. Importante mencionarmos que as imunidades tributárias, como limitações ao poder de tributar, por preservarem valores políticos, religiosos, sociais etc., são garantias e direitos individuais, revestindo-se com o manto da cláusula pétrea, logo, não podem ser anuladas ou reduzidas por emenda constitucional, muito menos por lei ordinária ou complementar.

No mesmo sentido, os princípios tributários, segundo a Carta Magna do Brasil, são garantias jurídicas do contribuinte, atuando como limitações constitucionais ao poder de tributar. Os princípios, por serem garantias individuais dos contribuintes, também são cláusulas pétreas, logo, não podem ser reduzidos nem extintos por Emendas Constitucionais.

Neste passo, toda e qualquer norma tributária infraconstitucional tem que ser analisada, não apenas do ponto de vista positivista, perquirindo se os aspectos formais e materiais foram obedecidos pelo legislador, mas, principalmente, se respeitam os Direitos Naturais do contribuinte de não ter o seu patrimônio, ou grande parte dele, confiscado pelo Estado e se o mesmo é necessário para a consecução dos serviços públicos, ou trata-se de um instrumento de domínio dos governantes para oprimir a população enfraquecendo-a e tornando-a cada vez mais dependentes das políticas sociais do Estado e aniquilando a produção de riquezas.

Discordamos, ainda, do respeitável jurista John Austin, autor da célebre frase que virou dogma do positivismo, de que “A existência da lei é uma coisa; seu mérito ou demérito é outra” (*apud* HART, 1961, p. 256). Ou seja, “puede decirse que el positivismo jurídico se caracteriza por aceptar que el derecho resulta de un acto de poder competente, pudiendo asumir cualquier contenido (ADEODATO, 2008, p. 67)”. O conteúdo da norma se é justo ou injusto, se busca beneficiar determinados segmentos da sociedade ou a coletividade, se será destinado pra buscar a justiça fiscal com a redistribuição da renda ou para enriquecer cada vez mais os governantes, deve ser considerado sim, para definir se tais atos normativos são leis, como retratos da vontade da sociedade, ou meros atos abusivos e arbitrários revestidos com o manto de lei e, por não representarem os anseios da sociedade, devem ser extirpados do ordenamento jurídico.

Sábias são as lições de Diogo Leite de Campos, ao dispor que “O Direito, sendo uma ordem de justiça, não pressupõe a força – embora dela necessite eventualmente na sua actuação. A obediência à lei só é devida no pressuposto e na medida da sua justiça. Sem

⁵ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 17ª Ed. rev., ampl. e atualizada até a Emenda Constitucional nº. 35/2001. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 612.

justiça, a lei é mera ordem e a força que se usa para aplicar torna-se violência ilegítima” (MARTINS, 2007, p. 87). Ressalve-se que Ruy Barbosa (1965, p. 76), no século passado, já denunciava o enfraquecimento do Estado de Direito pela transformação da relação jurídica em relação de força.

O Direito Tributário não pode virar o dever tributário, ou, dever de pagar tributos. Digo isso porque aquele Direito está, cada vez mais, limitando os direitos dos contribuintes e estendendo as garantias do crédito tributário com privilégios inadmissíveis, bem como aumentando a comodidade da tributação, conferindo poderes abusivos ao Fisco, como no caso brasileiro, da norma anti-elisiva, prevista no art. 116, parágrafo único do CTN⁶, em que as autoridades administrativas podem desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária. Percebe-se que, neste último caso, estamos frente a uma norma que combate o planejamento fiscal, vedando o contribuinte de seguir pelo caminho menos oneroso.

Rogério Lindenmeyer Vidal Gandra da Silva Martins é enfático ao dispor que:

Ao analisar a história de nossa tributação constatamos que, enquanto o Estado vem crescendo continuamente, suas funções e os serviços pelos quais é ele responsável não crescem na mesma proporção, nem tampouco em qualidade. [...] Em pouco mais de 53 anos o Estado brasileiro elevou sua carga tributária em aproximadamente 140%, sem a respectiva melhora de serviços, distribuição de renda ou a tão falada justiça fiscal. Por outro lado, a sociedade viu-se onerada nestes exatos 140%, uma vez que se tornou uma verdadeira financiadora da atividade estatal, a qual não retorna em serviços para os particulares. O contribuinte brasileiro passou a ter o status de contribuinte de países do 1º mundo ao mesmo tempo em que assumiu a categoria de cidadão de país de 4º mundo em matéria de serviços prestados pelo Estado (MARTINS, 2007, p. 138).

A tributação no Brasil encontra-se desenfreada e os serviços públicos deploráveis, esse é o real cenário do país. Quando se fala em reforma tributária pouco se aborda acerca da diminuição da carga tributária, preferem tratar da federalização do ICMS com a instituição de um imposto sobre o valor agregado, de competência da União, todavia sem diminuir a sua alíquota para percentuais que respeitem a capacidade contributiva do contribuinte e a necessidade básica do Estado. Diferentemente dos países desenvolvidos que, em época de recessão econômica reduzem os juros e a carga tributária, no Brasil, tratam a reforma tributária como meio “de transferência [de recursos] do setor privado para o setor público (HARADA, 2003, p. 292)⁷.

⁶ Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos: [...] Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.

⁷ MARTINS, Ives Gandra da Silva et al. Conferencista inaugural José Carlos Moreira Alves. Direito Tributário e reforma do sistema. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, Centro de Extensão Universitária, 2003.

Martins (2003, p. 40), na coletânea de Direito Tributário e Reforma do Sistema, desabafa que:

Os direitos dos cidadãos, inclusive os tributários, atropelados pela aguda necessidade do governo federal e, em maior escala, dos governos estaduais e municipais, de gerar receita a qualquer custo para cobrir as despesas da administração e dos juros de investimentos feitos, para deles apenas destinados à mão de obra oficial.

No Brasil, o contribuinte é resistente ao pagamento do tributo, por presenciar a malversação do dinheiro público, praticada por administrações de idoneidade moral vulnerável. Tal rejeição pode ser confirmada pela injustiça da prestação excessiva, tendo em vista os seguintes aspectos, conforme ficou assentada na VIII Jornada Hispano-Luso-Americana de Estudos Tributários, citados por Martins (*apud* SLOMP, 2003, p. 32):

1º Objetivos e necessidades mal colocadas [...] o aumento da receita para atendimento de metas mal escolhidas é sempre fonte de atrito entre contribuintes e Fisco, nunca estando aqueles satisfeitos com os fins escolhidos.

2º Gastos supérfluos com funcionários desnecessários e mordomias institucionalizadas no Poder Público, [...].

3º Contribuintes apenados em relação a outros que detêm certos privilégios. [...]

4º A sonegação e o tratamento prático diferencial é aquele aspecto concernente à revolta dos que pagam, porque não podem deixar de fazê-lo (em razão da indicação da fonte pagadora) em relação aos que sonegam [...].

5º A fiscalização na qual, em alguns setores, os agentes, que pressionam em excesso para fazer acordos ou vender favores, levam o contribuinte à certeza da injustiça de uma estrutura, que permite tão baixa moralidade exatora.

6º A sonegação e o aumento de receita consiste no fato de que a tributação ganha níveis elevados para compensar a receita não-arrecadável dos sonegadores, com o que aqueles que pagam tem a certeza de estar pagando mais do que deveriam para cobrir a parte dos que não pagam.

Por sua vez, Martins (2008, p.110) elenca:

Infelizmente, o que se tem visto é, [...] um crescimento fantástico da máquina, não só pela multiplicação de funções e cargos, como e - principalmente - pela contratação de servidores não concursados, como forma de apaziguar aliados, partidários e sindicalistas que o apoiaram, com o que o poder público mais parece uma casa beneficente para os amigos do rei do que uma estrutura voltada exclusivamente para o bem da sociedade. Nitidamente, os nossos tributos são destinados ao atendimento desta realidade, servindo para sustentar a complexa e obscura plêiade de seus acólitos.

Os contribuintes rejeitam a norma tributária, pois, não vislumbram a sua efetiva e correta aplicação por parte do Estado. A saúde pública está um caos, a educação pública é de má qualidade, a segurança pública é deficiente, enfim, os serviços públicos, *data vênia*, são prestados de forma indigna. Não seria razoável esperar do cidadão que paga todos os seus tributos e, ainda, tem que contratar: 1) serviços de segurança (cerca elétrica, vigia, pagar seguros de automóveis, imóveis...), 2) plano de saúde, sob pena de ser humilhado nos corredores dos hospitais públicos; 3) previdência privada, sob pena de na sua velhice

encontrar-se desamparado pelo INSS; entre outros, aceitar a carga tributária desmedida, extorquida pelo Estado.

Mary Elbe Queiroz elenca que a carga tributária brasileira é sentida de forma muito mais pesada do que o real (37% em relação PIB), tendo em vista que a contraprestação do Estado por meio de serviços públicos é ineficiente e de baixa qualidade, o que aliado à grande burocracia e aos desvios e corrupção, faz com que mais contribuintes protestem sob a forma de rejeição social à cobrança de tributos. (MARTINS, 2007, p. 248).

Antônio Delfim Netto e Fabio Giambiagi (2003, p. 320) asseveram que o tamanho do Brasil e a sua relativa ineficiência, quando comparado com o setor privado, explicam uma boa parte do nosso baixo crescimento dos últimos anos. O setor privado (mais eficiente) entrega mais de 35% de tudo o que produz por ano, para o consumo de um Estado inchado e lento, que devolve poucos serviços e – de baixa qualidade – além de não investir na infraestrutura, cujas externalidades aumentam o retorno dos investimentos do próprio setor privado”.

Arnaldo Niskier desabafa expondo que o Brasil se encontra “com 62 tributos e cerca de 38% da renda nacional comprometidos com a sangria oficial, desmesurada, injusta, pouco inteligente, pois está longe de estimular uma política que resulte em maiores e melhores empregos para a nossa população” (MARTINS, 2007, p. 359).

Ao nos debruçarmos sobre o Direito, não podemos aceitar que a este ramo do Direito cabe apenas a instituição, a fiscalização e a arrecadação dos tributos, sendo do Direito Financeiro o papel de estudar a aplicação destes recursos. Isso porque no momento em que o Estado não oferece serviços públicos dignos e compatíveis com os valores retirados compulsoriamente do patrimônio dos contribuintes, dará legitimidade aos mesmos para resistirem à tributação.

Maria Teresa de Carcomo Lobo (2007, p. 186) calcifica que “é imperativo que tratem o tributo sob a ótica da harmonização social e da moralidade por forma a que o tributo seja realmente a contrapartida em serviços públicos e bens postos à disposição dos cidadãos-contribuintes”.

Trazemos à tona que o direito à propriedade privada é um direito fundamental, anterior e superior ao direito de cobrar tributos. Dentre os basilares direitos naturais temos o direito à propriedade. Nesse sentido não pode o Estado tributar aniquilando os bens dos contribuintes para encher os cofres públicos e custear as farras oficiais. Por mais que a Constituição Federal do Brasil, no art. 150, inc. IV⁸, estabeleça que é vedado aos entes

⁸ Art. 150 - Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado a União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos

tributantes utilizar tributo com efeito de confisco, na prática, pela abstração do seu conceito, este princípio vem sendo desconsiderado pelos governantes, que impõem ao contribuinte, uma carga tributária confiscatória, principalmente, se analisada sob o viés do retorno destes numerários para a sociedade.

Atual se mostra a afirmação de São Tomás de Aquino (*apud* Caliendo, p. 164), ao dispor que “os tributos criados somente no interesse pessoal do príncipe não obrigam, tal como as leis que ofendem à exigência do bem comum. Assim, o soberano somente pode exigir o que for indispensável ao bem comum, retirando a legitimidade dos tributos criados para o interesse exclusivo dos governantes”. Continua, na *Summa Theologica*, na questão 66, art. VIII (II-III), afirmando que os governantes que exigem por justiça dos súditos o que estes lhes devem para conservar o bem comum não cometem rapina, mesmo se violentamente o exigirem, todavia, os que extorquirem indebitamente, por violência, cometem tanto rapina como latrocínio.

Para Dino Jarach⁹ (1989, p. 100), a causa da obrigação tributária é a sua imposição prevista em lei. Para ele o Direito Tributário deve se ater às indagações sobre as normas jurídicas e não sobre os fundamentos político-filosóficos destas normas, pois, toda preocupação adicional será considerada extrajurídica. Nesse sentido, temos os positivistas que pretendem estudar o Direito Tributário decompondo a estrutura da norma em antecedente e consequente, limitando-se a analisar a hipótese de incidência tributária. Percebe-se, no Brasil, que o Supremo Tribunal Federal não prestava a devida atenção à cidadania fiscal, preferindo manter o discurso positivista da legalidade e da segurança jurídica ao invés de discutir a capacidade contributiva e a vedação ao confisco.

Pois bem, o direito natural, como ordem jurídica superior, ínsito na natureza humana e anterior ao próprio direito positivo, elege como bens sagrados: a vida, a liberdade e a propriedade.

O primeiro bem sagrado, a vida, deve ser compreendida como Direito Natural, inerente a todos os seres humanos, de possuir uma vida digna e para isso, a tributação não pode lhe retirar o mínimo existencial.

Quanto à liberdade, sabemos que os tributos são um preço pela inserção em uma comunidade organizada moderna, todavia, a tributação não pode ser elevada a ponto de comprometer a liberdade dos indivíduos, isso porque o custo com a tributação deve ser aceitável, cujo “cumprimento todos devem honrar como dever indeclinável de participação ativa da cidadania” (ALTOÉ, 2009, p. 87).

Municípios: [...] IV - utilizar tributo com efeito de confisco;
9 JARACH, Dino. O fato impositivo. São Paulo: RT, 1989.

O fundamento do direito ao mínimo existencial reside nas condições para o exercício da liberdade do indivíduo, pois, não há que se falar em liberdade quando o cidadão se encontra tolhido por uma tributação que retira os seus rendimentos e confisca os seus bens impossibilitando-o de arcar com custos familiares de educação, saúde, vestuário, alimentos etc. Ademais, Soler (2003, 18) calcifica que “la libertad es inherente a la persona humana ya que sin ella el hombre no podría desplegar sus aptitudes físicas e intelectuales y, por lo tanto, se vería privado de desarrollar actividades lícitas”.

Ricardo Lobo Torres (1999, p. 59)¹⁰, quanto ao mínimo existencial e a liberdade, afirma que:

Há um direito às condições mínimas de existência humana digna que não pode ser objeto de incidência fiscal e que ainda exige prestações estatais positivas. [...] Sem o mínimo necessário à existência cessa a possibilidade de sobrevivência do homem e desaparecem as condições iniciais da liberdade. A dignidade da pessoa humana e as condições materiais da existência não podem retroceder aquém de um mínimo, do qual nem os prisioneiros, os doentes mentais e os indigentes podem ser privado.

Quanto ao terceiro bem sagrado, pertencente ao Direito Natural, temos a propriedade. A propriedade deve ser respeitada pelo Estado, razão pela qual o primeiro princípio que deve nortear a tributação é a capacidade contributiva que se encontra entrelaçada com a liberdade e com o mínimo existencial. Por este princípio, exige-se que a tributação respeite o mínimo de existência individual e o mínimo de existência familiar. Ou seja, a aferição da capacidade contributiva só começa a contar a partir do mínimo existencial, pois, até ele não existe capacidade contributiva e sim capacidade de suprir uma vida digna com alimentação, habitação, vestuário, educação, ou, em determinando casos, capacidade de simples sobrevivência.

Luqui (*apud* SOLER, 2003, p. 24), com propriedade, afirma que “la carga tributaria, en principio, solo puede tomar, para ser lícita, una porción, la menor posible, de la riqueza” dos cidadãos, pois, o poder de tributar encontra limite no direito natural da propriedade, logo, não pode o Estado agir com o intuito de tributar, confiscar os bens e se apoderar das rendas daqueles. Pois, não limitando a tributação, deixará de praticar atos lícitos e os tornará arbitrários e ilegítimos, ferindo os direitos individuais dos cidadãos.

Sendo assim, para que a tributação seja lícita, é necessário que respeite os direitos naturais à vida digna, à liberdade e à propriedade, sob pena de não se conferir direitos ao contribuinte de se defender e repugnar a tributação que atinja o mínimo necessário para uma vida digna.

¹⁰ TORRES, Ricardo Lobo. Curso de Direito Financeiro e Tributário. 6ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1999.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Estamos convencidos da existência de um direito natural que rege as normas da sociedade devendo-o ser respeitado independente da sua positivação, bem como que aquele direito, como ordem jurídica superior, ínsito na natureza humana e anterior ao próprio direito positivo, elege como bens sagrados: a vida, a liberdade e a propriedade.

Doutra sorte, não poderíamos desconsiderar as conquistas do direito positivo, como a positivação da tipicidade fechada, a legalidade, a irretroatividade da lei, a vedação do confisco, que conferem segurança jurídica, pelo menos no plano abstrato, ao contribuinte.

Neste ínterim, as leis, os atos normativos elaborados pelas autoridades competentes, são necessários para organizar a sociedade, tendo em vista que o direito natural, *a priori*, não possui coercitividade suficiente para que as suas regras sejam aceitas e cumpridas pelos indivíduos e pelo Estado. Digo isso porque pela complexidade das condutas humanas, hodiernamente, o Direito Natural, pelo seu cunho abstrato, não seria capaz de regular a sociedade, bem como de limitar os poderes do Estado.

Trazendo para o campo do Direito Tributário, se não fosse o direito positivo, dificilmente o contribuinte pagaria os impostos na sua integralidade e, mais difícil ainda, o Estado cobraria os tributos apenas na medida do necessário para alcançar o bem comum, respeitando a capacidade contributiva. Por isso que se afirma que o Direito Natural possui a essência e o conteúdo do Direito, ao passo que o Direito Positivo se caracteriza como a sua forma para alcançar a sua plenitude efetiva.

Frise-se que o Direito Positivo deve, obrigatoriamente, buscar o seu conteúdo no Direito Natural sob pena de, mesmo sendo legal, ser declarado ilegítimo e injusto, devendo, por esta razão, ser extirpado do ordenamento jurídico. Um exemplo recente do que o Direito Positivo, sem conteúdo de Direito Natural, é capaz de criar, podemos citar as ditaduras implantadas no século XX, em que os ditadores, utilizando-se do positivismo, elaboravam leis vilipendiando e/ou limitando os direitos inatos dos cidadãos, entre eles o direito à vida e à liberdade.

Percebe-se que na medida em que o homem não capta a essência dos princípios maiores, cria-se um descompasso entre o direito positivo e o direito natural, devendo prevalecer o último. Neste sentido, São Tomás de Aquino dispõe que “así como el artista posee en su mente cierta idea de la obra a realizar, que es la regla del arte, así también la razón determina lo justo de un acto conforme a una idea preexistente en el entendimiento. Si se formula por escrito recibe el nombre de ley; de ahí que la ley no sea el derecho mismo

sino cierta razón del derecho. [...] La ley que no es justa no parece que sea ley [...] la fuerza de la ley depende del nivel de su justicia [...] toda ley humana tendrá carácter de ley en la medida en que se derive de la ley da natureza". (QUINTANA, 2009, p. 32 e 82).

Pois bem, o desejo insaciável do Estado em arrecadar tem colidido com os direitos fundamentais e individuais dos cidadãos, pois aquele utiliza do poder de império para impor uma tributação que não condiz com a capacidade contributiva dos cidadãos nem com a contraprestação dos serviços públicos que, nos países subdesenvolvidos, são deploráveis.

Logo, o imposto será legítimo se for justo e para tanto precisa ser necessário para a consecução do bem comum, incida sobre quem possui capacidade contributiva, seja imposta de forma adequada, buscando o estritamente necessário para realizar os serviços públicos de qualidade, sem desperdício por parte do Estado e que seja revertido para a sociedade. Além disto, é necessário que exista a transparência fiscal, razoabilidade e proporcionalidade, bem como moralidade na tributação.

A tributação, como já declinado, é um instrumento de geração de recursos para o Estado, indispensável para que se alcance o bem comum, não sendo por outra razão, que Adolfo Atchabahian, prevaciando o livro *Abuso del Estado en el Ejercicio de la Potestad Tributaria* de Osvaldo H. Soler (2003, p. 14), compara a conduta do contribuinte que não cumpre com suas obrigações tributárias a do Estado que pratica atos sem respaldo constitucional, *in verbis*:

[...] tan repudiable es la conducta de aquel que no acata las normas legales evadiendo el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, como la del Estado cuando, al amparo de un propósito justificado, emplea métodos de dudosa constitucionalidad.

Todavía, entendemos que a cobrança dos tributos não pode ser elevada a ponto de comprometer a liberdade dos indivíduos, isso porque o custo com a tributação deve ser aceitável e dentro dos parâmetros do Direito Natural, pois, não há que se falar em liberdade quando o cidadão se encontra tolhido por uma tributação que retira os seus rendimentos e confisca os seus bens, impossibilitando-o de arcar com custos familiares de educação, saúde, vestuário, alimentos etc.

Além da liberdade, é necessário que o Estado respeite a propriedade, razão pela qual a tributação deve ser norteadada pela capacidade contributiva que se encontra entrelaçada com o mínimo existencial. Por este princípio, exige-se que a tributação respeite o mínimo de existência individual e o mínimo de existência familiar. Ou seja, a aferição da capacidade contributiva só começa contar a partir do mínimo existencial, pois, até ele não existe capacidade contributiva e sim capacidade de suprir uma vida digna com alimentação,

habitação, vestuário, educação, ou, em determinando casos capacidade de simples sobrevivência.

Não limitando a tributação, deixará, o Estado, de praticar atos lícitos e os tornará arbitrários e ilegítimos, ferindo os direitos individuais dos cidadãos.

Sendo assim, para que a tributação seja lícita, é necessário que se respeite os direitos naturais à vida digna, à liberdade e à propriedade, sob pena de não conferir direitos ao contribuinte de se defender e repugnar a tributação que atinja o mínimo necessário para uma vida digna.

Neste passo, toda e qualquer norma tributária infraconstitucional tem que ser analisada, não apenas do ponto de vista positivista, perquirindo se os aspectos formais e materiais foram obedecidos pelo legislador, mas, principalmente, se respeitam os Direitos Naturais do contribuinte de não ter o seu patrimônio, ou grande parte dele, confiscado pelo Estado e se o mesmo é necessário para a consecução dos serviços públicos, ou trata-se de um instrumento de domínio dos governantes para oprimir a população enfraquecendo-a e tornando-a cada vez mais dependente das políticas sociais do Estado e aniquilando a produção de riquezas.

O conteúdo da norma se é justo ou injusto, se busca beneficiar determinados segmentos da sociedade ou a coletividade, se será destinado pra buscar a justiça fiscal com a redistribuição da renda ou para enriquecer cada vez mais os governantes, deve ser considerado sim para definir se tais atos normativos são leis, como retratos da vontade da sociedade, ou meros atos abusivos e arbitrários revestidos com o manto da legalidade e, se não representarem os anseios da sociedade, devem ser extirpados do ordenamento jurídico.

Sendo assim, pelas razões impostas, com fulcro no Direito Natural, há o direito do contribuinte de resistência no pagamento dos tributos iníquos e confiscatórios, pois, o poder de tributar não pode ser utilizado para tolher a liberdade do contribuinte, retirando a sua dignidade e destruindo a sua propriedade, pois, trata-se de um poder cujo exercício encontra-se limitado pelos Direitos Naturais. Ademais, este poder de tributar não deve ser visto como um poder e sim como conjunto de direitos e obrigações entre o Estado e os contribuintes, devendo o termo poder ser limitado à compulsoriedade da tributação, que incide e deve ser adimplida, independentemente da vontade do agente, todavia, desde que esteja previsto em lei, que obedeça a capacidade contributiva, que seja revertido em serviços públicos de qualidade para a sociedade, que preserve o mínimo existencial etc.

Por fim, considerando a vulnerabilidade histórica do Direito Natural, bem como as experiências negativas do Direito puramente positivo, reforça-se a necessidade de integração entre o Direito Natural e o Direito Positivo, de forma a viabilizar mútua compensação pelas suas ditas insuficiências isoladas, possibilitando a gradativa posituação do Direito Natural, o que, por reflexo, forneceu ao Direito Positivo o benefício de uma alma legitimadora jus-naturalista.

CAPÍTULO 10

BREVES CONSIDERAÇÕES SOBRE A HARMONIZAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA NO MERCOSUL E O IMPOSTO SOBRE VALOR AGREGADO¹

¹ O presente artigo foi escrito em coautoria com John Tenório Gomes e publicado pela Revista Orbis em 2013.

A globalização é um processo que tende à integração dos Estados com consequências econômicas, sociais, culturais, políticas, bem como jurídicas em escala mundial. A partir deste fenômeno surgem os blocos econômicos, objetivando aumentar o mercado consumidor, bem como se fortalecer e tornar-se mais competitivo. Decorrente deste fenômeno, formou-se o Mercado Comum do Sul – MERCOSUL. Para que o MERCOSUL possa lograr êxito, é necessário que exista uma harmonização da sua legislação, principalmente, a legislação tributária. Todavia, o Brasil não vem se preocupando com este tema, considerando que a reforma tributária brasileira é o maior empecilho para este processo de harmonização da legislação tributária no âmbito do MERCOSUL.

1. INTRODUÇÃO

É notório que, a partir da segunda metade do século XX, as economias mundiais foram marcadas por dois fenômenos avassaladores, o primeiro a Globalização, e o segundo, umbilicalmente ligado ao primeiro, a Integração de Blocos Econômicos Regionais.

A globalização é um “processo político que tende à integração dos Estados, que nasceu a partir de um fato cultural (as inovações tecnológicas e a revolução das comunicações) e que tem consequências econômicas, sociais, culturais e políticas” (GRANILLO OCAMPO, 2009, p. 7), bem como jurídicas em escala mundial.

O traço marcante deste fenômeno mundial foi o acesso aos mercados financeiros, também identificado como liberalização dos fluxos de capital, rompendo as barreiras físicas e jurídicas anteriormente existentes. Neste cenário, internacionalizou-se o sistema bancário, bem como se intensificou o fluxo de capitais, mercadorias, pessoas e os serviços.

Frise-se que, como advento do avanço tecnológico e da rede mundial de computadores (Internet), presenciou-se uma mundialização do conhecimento e o acesso a informação passou a ser instantâneo.

Neste contexto, é associada à flexibilização da nacionalidade, bem como à imprescindibilidade de reconstruir a economia mundial – digo mercado consumidor pós-guerra – que surge a necessidade de integração de países formando blocos econômicos.

Quanto à superação do exacerbado nacionalismo e a integração comunitária, Castillo (1996, p. 01) nos lembra que:

“El fenómeno de la integración ha supuesto en Europa el intento históricamente determinado de superación del exacerbado hipernacionalismo que había llevado a la confrontación y el desastre a sus pueblos. [...] Estado nacional cerrado es justamente el que se intenta superar mediante el impulso creciente de la cooperación internacional y, muy particularmente, en virtud de la cimentación de la llamada

integración supranacional, de la cual, sin Duda, es señero exponente la integración comunitaria”.

A ideia de formar blocos econômicos surge da necessidade de atender aos interesses específicos que, decorrentes da Globalização, extrapolam os limites dos Estados nacionais e a estruturação de grandes espaços econômicos para a concorrência entre os países. Ressalve-se que este fenômeno não impactou apenas os Estados, como também as empresas, que passaram fazer fusões e megafusões como forma de atender, e sobreviver, ao mercado global.

Pois bem, se a Integração Econômica é, *a priori*, um fenômeno irreversível que impacta não apenas a ordem econômica e social, como também a jurídica, faz-se mister estudar a harmonização da legislação dos países que compõem os referidos blocos em busca de garantir segurança jurídica e minimizar as assimetrias jurídicas existentes entre os diversos ordenamentos jurídicos.

Neste sentido, delimitaremos o estudo a harmonização da legislação tributária no âmbito do Mercado Comum do Sul – MERCOSUL.

2. MERCADO COMUM DO SUL – MERCOSUL

2.1 Antecedentes Históricos

Antes mesmo da formação do Mercado Comum do Sul – MERCOSUL, instituído com a assinatura do Tratado de Assunção, em 26 de março de 1991, pela República da Argentina, República Federativa do Brasil, República do Paraguai e República Oriental do Uruguai, a América Latina manifestava interesse pela formação de blocos econômicos, com algumas tentativas que não lograram êxito, todavia, que serviram de impulso para a atual integração dos blocos.

Em meados de 1750, Francisco Miranda usou pela primeira vez a expressão “América Latina”, abordando a existência de duas Américas, a América do Norte e América Latina (hispanica), cujas diferenças culturais eram visíveis por causa da colonização. No século seguinte, Simon Bolívar, também venezuelano, pregava a integração da América Hispânica, quando usou o termo “Pátria Grande”, reconhecendo as várias colônias espanholas como pátria e buscando organizá-las politicamente numa única nação (Soares, 1996, *apud* Rosa, 1998).

Outra tentativa de integração da América Latina, partindo do discurso norte americano de desenvolvimento conjunto, visava a formação do Projeto Imperialista dos

Estados Unidos. Em 1910 foi realizada, em Buenos Aires, a IV Conferência, a primeira de caráter institucional, que teve o nome de *Unión Panamericana*, projeto que sobreviveu por quase três décadas (ARDAO, 1986, p. 65).

Com o enfraquecimento do pan-americanismo, criou-se a CEPAL – Comissão Econômica para a América Latina – que nasceu em 1960, através do Tratado de Montevidéu, a ALALC – Associação Latino-Americana de Livre Comércio – composta em princípio pelos países: Argentina, Brasil, Chile, México, Paraguai, Peru e Uruguai. Em 1961, aderiram a Colômbia e o Equador; mais tarde, em 1966, a Venezuela e por último a Bolívia, em 1967. Este projeto de integração estava vinculado ao pensamento defendido pela CEPAL, de tornar realidade a ideia do Mercado Comum Latino-Americano. Em 26 de maio de 1969, foi celebrado o Pacto Andino, Acordo de Integração Sub-regional de Cartagena, entre Bolívia, Chile, Colômbia, Equador e Peru; em 1973, aderiu também a Venezuela, e em 1976 o Chile se retirou. A ausência de resultados concretos ao longo de duas décadas de funcionamento da ALALC criou, perante a opinião pública, a ideia de que o processo de integração da América Latina era inviável na prática. Na busca de relançar a ideia de integração sobre novas bases, em 12 de agosto de 1980, reuniu-se em Montevidéu o Conselho de Ministros de Relações Exteriores da ALALC e firmaram um novo tratado, criando a Associação Latino-Americana de Integração – ALADI, em substituição da ALALC.

A instituição da ALADI resultou em uma maior aproximação entre os países sul-americanos, incentivando a criação de blocos sub-regionais (GRANILLO OCAMPO, 2009, p. 461). Com o estreitamento verificado entre as relações de Brasil e Argentina, identificou-se a origem do processo de integração do MERCOSUL que começou a se concretizar em 1985, com a assinatura da Ata de Iguazu. Esta primeira materialização da formação do MERCOSUL veio com a intenção de firmar as bases do acordo que previa um maior estreitamento nas relações comerciais entre os dois países, além de cooperação industrial e tecnológica.

Na década de 1990, houve um grande avanço no processo de integração entre os países da América do Sul impulsionado pelos governos liberais, o que veio a se concretizar, em 2001, na assinatura do Tratado de Assunção, celebrado em 26 de março de 1991, por Brasil, Argentina, Paraguai e Uruguai.

O tratado em evidência reconhece a necessidade da integração entre os Estados partes, como requisito essencial para que haja um desenvolvimento econômico e social significativo, disciplinando, em seu preâmbulo, os principais objetivos que acarretaram essa busca, bem como os meios pelos quais eles devem ser alcançados, *in verbis*:

Considerando que a ampliação das atuais dimensões de seus mercados nacionais, através da integração constitui condição fundamental para acelerar seus processos de desenvolvimento econômico com justiça social;

Entendendo que esse objetivo deve ser alcançado mediante o aproveitamento mais eficaz dos recursos disponíveis a preservação do meio ambiente, melhoramento das interconexões físicas a coordenação de políticas macroeconômica da complementação dos diferentes setores da economia, com base nos princípios de gradualidade, flexibilidade e equilíbrio.

Em decorrência disso, percebemos o nítido interesse dos Estados partes em desenvolver uma política harmônica de integração, que reflete nos mais diversos setores da sociedade, dentre eles o econômico, que para alcançar tal propósito necessitará de um sistema tributário que corrobore com essa política, razão pela qual o artigo 7º do Tratado de Assunção de 1991, regulamenta que, em se tratando das espécies: “impostos, taxas e outros gravames internos, os produtos originários do território de um Estado Parte gozarão, nos outros Estados Partes, do mesmo tratamento que se aplique ao produto nacional”.

2.2 Personalidade Jurídica de Direito Internacional Público

A personalidade jurídica de Direito Internacional Público do MERCOSUL foi concedida pelo Protocolo de Ouro Preto de 1994, que lhe atribui personalidade distinta da de seus Estados signatários. O MERCOSUL é composto pelo Conselho Mercado Comum, representado pelos Chefes de Estados dos quatro signatários e tem por atribuição a política do processo de integração; Grupo Mercado Comum composto pelos Ministros das Relações Exteriores de cada um dos signatários, tendo como principal atribuição a implementação das decisões do Conselho Mercado Comum; Comissão Parlamentar Conjunta, órgão representativo dos respectivos Poderes Legislativos dos signatários; e Secretaria que presta os serviços de natureza burocrática necessários ao regular funcionamento da Organização, e opera com sede permanente na cidade de Montevidéu, no Uruguai (PEREIRA, 2006, p. 150).

Além do mais, o Protocolo de Ouro Preto desempenhou um papel fundamental na política de integração, encerrando o chamado “período de transição” do Mercado Comum do Sul - MERCOSUL, pois a partir de sua assinatura, torna-se definitiva a estrutura para a negociação dos meios adequados para estabelecer a política de integração evidenciada pelo Tratado de Assunção, instituindo a composição do Conselho do Mercado Comum e evidenciando algumas de suas funções, elencadas no artigo 8º do Protocolo de Ouro Preto, como “velar pelo cumprimento do Tratado de Assunção, de seus Protocolos e dos acordos firmados em seu âmbito” (inciso I), bem como “formular políticas e promover as ações necessárias à conformação do mercado comum” (inciso II).

Ao classificar o MERCOSUL como um instrumento jurídico de Direito Internacional Público, o Tratado de Ouro Preto também possibilita aos órgãos por ele instituídos, tais como o já mencionado Conselho do Mercado Comum, além da Comissão de Comércio do MERCOSUL, ao qual compete velar pela aplicação dos instrumentos de política comercial comum acordados pelos Estados Partes para o funcionamento da união aduaneira, bem como acompanhar e revisar os temas e as matérias relacionados com as políticas comerciais comuns, com o comércio intra-Mercosul e com terceiros países (artigo 18 do Protocolo de Ouro Preto), uma maior atuação e autonomia no desempenho de suas atividades, tamanha a importância destes órgãos na política de integração.

2.3 Objetivos do Mercado Comum do Sul

De acordo com o artigo 1º do Tratado de Assunção, o Mercado Comum implica:

- A) Na livre circulação de bens, serviços e fatores produtivos entre os países, através, entre outros, da eliminação dos direitos alfandegários e restrições não tarifárias à circulação de mercadorias e de qualquer outra medida de efeito equivalente.
- B) No estabelecimento de uma tarifa externa comum e a adoção de uma política comercial comum e relação a terceiros Estados ou agrupamentos de Estados e a coordenação de posições em foros econômico-comerciais regionais e internacionais;
- C) Na coordenação de políticas macroeconômicas e setoriais entre os Estados Partes - de comércio exterior, agrícola, industrial, fiscal, monetária, cambial e de capitais, de outras que se acordem -, a fim de assegurar condições adequadas de concorrência entre os Estados Partes;
- D) No compromisso dos Estados Partes de harmonizar suas legislações, nas áreas pertinentes, para lograr o fortalecimento do processo de integração.

Didaticamente, Granillo Ocampo (2009, p. 469) sintetiza que o Mercado Comum do Sul - MERCOSUL tem por objetivo fundamental a concretização de um mercado comum entre seus Estados membros, isto é, uma zona de livre comércio constituída em consequência da eliminação dos entraves aduaneiros e outras restrições ao comércio, que permita a livre circulação de mercadorias, serviços, capitais e pessoas e o estabelecimento de uma tarifa comum diante de terceiros Estados, a harmonização legislativa e a coordenação das políticas macroeconômicas.

Sendo assim, percebe-se, pelo dispositivo em comento, que a harmonização da legislação é um compromisso dos Estados partes como forma de fortalecer o processo de integração, sendo a harmonização da legislação tributária o objeto deste estudo.

3. IMPOSTO SOBRE O VALOR AGREGADO – IVA

O imposto sobre o valor agregado – IVA, é considerado o melhor tributo para fins de coordenação tributária relativamente a países integrantes de agrupamentos econômicos regionais. Uma das suas vantagens é, do ponto de vista do comércio internacional, um tributo que pode legitimamente ser deduzido nas exportações.

A técnica da tributação do valor agregado foi desenvolvida pelo alemão W. Von Siemens, em 1919, objetivando a tributação indireta sobre o consumo e, desde sua introdução original na França em 1954, cerca de uma centena de países ao redor do mundo o adotou em seu sistema tributário (MARTINS e BRITO, 2011).

A França foi o primeiro país industrializado a se aperceber das desvantagens de um imposto cumulativo, incidente sobre todas as fases de produção industrial e de circulação (BALTHAZAR, p. 19).

Uma década após a experiência francesa, o Brasil introduziu na Constituição o princípio da não-cumulatividade com a Reforma Constitucional nº. 18, de 1965. Em que pese a não-cumulatividade persistir até os dias atuais, o sistema tributária brasileiro ainda padece de inúmeras anomalias, entre elas: a tributação do ICMS cálculo por dentro, bem como que o ICMS será “não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal”, todavia, “a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação: a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes; b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores;”, ou seja, em determinados casos será sim cumulativo.

Frise-se que apenas com a Emenda Constitucional nº. 42/03, foi introduzido no ordenamento jurídico brasileiro, que não incide ICMS “a) sobre operações que destinem mercadorias para o exterior, nem sobre serviços prestados a destinatários no exterior, assegurada a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores;” (Constituição Federal de 1988).

Os membros do Mercosul adotaram o IVA como principal tributo, com exceção do Brasil, que adotou o ICMS como imposto mais próximo do IVA. Ao passo que na Argentina e nos demais países do MERCOSUL exigem o Imposto sobre Valor Agregado sobre o consumo de bens e serviços, no Brasil exigem 03 (três) três impostos distintos, cada

um pertencente ao campo de competência de um ente da federação, são eles: IPI – Federal (União), ICMS – Estadual e ISS – Municipal, *in verbis*:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

[...]

IV - produtos industrializados;

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: [...]

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

[...]

III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.

Nesse sentido, leciona (Balthazar, 1999, p. 166) que, ao transplantar para “solo brasileiro o IVA, afastou-se do modelo europeu, como não se cansa de lembrar a doutrina, não chegando a ser propriamente um imposto sobre o valor agregado. No lugar de um só imposto, com alíquotas uniformes, resultaram três impostos: IPI, ICMS e ISS.”.

3.1 Estrutura do IVA na Argentina

O IVA argentino é um imposto indireto sobre o consumo que se aplica sobre todas as transações do processo de produção e circulação de bens e serviços, podendo, cada etapa anterior, compensar o valor anteriormente arrecadado. O gravame incide uma vez sobre o preço final dos bens e serviços ao alcançar o valor agregado em cada fase do ciclo econômico, já que a soma dos valores cobrados por cada etapa corresponde ao preço total do bem o do serviço que paga o consumidor final, verdadeiro contribuinte do imposto.

Dentre as suas principais características, Altamirano (*apud* Balthazar, 1999, p. 131) elenca:

- Es indirecto, [...] grava a los consumos;
- Es real;
- No tiene efecto piramidación;
- Es plurifásico y no acumulativo;
- Es de fácil control y favorece a la integración económica internacional.

De acordo com Urresti e Cardozo (*apud* Balthazar, 1999, 162), o “IVA es hoy en la Argentina, uno de los pilares básicos del sistema tributario, entre otros motivos por ser uno

de los impuestos com mayor recaudación de los últimos años, y el que admite la mayor elasticidad en función de las necesidades recaudatorias y de política tributaria”.

3.2 Estrutura do IVA no Uruguai

O IVA uruguaio é um imposto indireto sobre o consumo, cuja carga final é suportada pelo consumidor final. “Es de carácter plurifásico, no acumulativo, que grava el valor agregado en todas las etapas del circuito económico y que se liquida por el método de sustracción, sobre base financeira, haciéndose las deducciones por el sistema de impuesto contra impuesto” (Valdes, apud Balthazar, 1999).

É um imposto nacional que tem ampla base de imposição tributária, tendo como fatos geradores a circulação interna de bens, a prestação de serviços dentro do território nacional e a introdução definitiva de bens no país.

Por ser um imposto federal, não sofre problemas decorrentes de guerra fiscal como ocorre, por exemplo, no Brasil.

3.3 Estrutura do IVA no Paraguai

O Paraguai também adotou o método de imposição tributária e o sistema plurifásico não acumulativo, também denominado de “de etapa múltiple no acumulativo”.

O Imposto sobre o valor agregado no Paraguai possui como hipóteses de incidência tributária:

- a) La enajenación de bienes, b) La importación de bienes, c) La prestación de servicios. [...] se considera enajenación toda operación a título oneroso o gratuito que tenga por objeto la entrega de bienes con transferencia del derecho de propiedad, o que otorgue a quienes los reciben la facultad de disponer de ellos como si fuera su propietario (Blanco, apud Balthazar, 1999).

O contribuinte do IVA é o consumidor final.

4. HARMONIZAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA DO MERCOSUL

De acordo com VILLELA e BARREIX (2003), o principal desafio para a concretização da completa integralização no MERCOSUL, é a harmonização da política fiscal dos países membros, incluindo mecanismos de coordenação em matéria tributária, com a finalidade de evitar distorções que possam alterar as condições de competência dos produtos comercializados, como, também, modificar a rentabilidade dos projetos, afetando a localização das inversões no âmbito regional.

A harmonização tributária pode ser compreendida como “técnica instrumental a serviço do processo de integração econômica” (SILVA FILHO, Antonio Rodrigues da; CATÃO, Marcos André Vinhas, 2001, p. 17). Não se trata de objetivo final e sim meio para atingir os objetivos da integração com a diminuição, ou neutralização, das vicissitudes da cada país signatário do bloco.

Ressalve-se que a criação e existência de um mercado comum requer norma jurídica que integre os ordenamentos, que aproxime as legislações e que harmonize os sistemas, pois, quanto mais forte a integração, mais são dotadas de coerção, as normas jurídicas advindas da pessoa jurídica de direito público internacional, ou seja, o próprio mercado comum com personalidade jurídica autônoma.

Nesse sentido, estabelece o artigo 25 do Protocolo de Ouro Preto, por ser um Protocolo adicional ao Tratado de Assunção sobre a estrutura institucional do MERCOSUL:

A Comissão Parlamentar Conjunta procurará acelerar os procedimentos internos correspondentes nos Estados Partes para a pronta entrada em vigor das normas emanadas dos órgãos do Mercosul previstos no Artigo 2 deste Protocolo. **Da mesma forma, coadjuvará na harmonização de legislações, tal como requerido pelo avanço do processo de integração.** Quando necessário, o Conselho do Mercado Comum solicitará à Comissão Parlamentar Conjunta o exame de temas prioritários. [Grifo nosso].

Pois bem, os países integrantes do MERCOSUL têm a mesma base jurídica para a questão tributária. Alguns com estrutura mais complexa, como é o caso do Brasil, e outros, mais simplificada, como é o caso do Paraguai¹.

O Sistema Tributário Argentino contém alguns dispositivos constitucionais tributários que versam sobre princípios e competências em matéria tributária, como capacidade contributiva, confisco e igualdade jurídica, além de possuir inúmeros impostos, todavia, não supera a infinitude de tributos do Brasil. O principal imposto na Argentina é “el impuesto al valor agregado, cuya recaudación a nivel nacional, en el 2008 concentró más del 46% del total de la recaudación impositiva”. O IVA é um dos impostos que menos distorções gera na economia, pois grava toda a cadeia do processo produtivo e não depende da quantidade de etapas do circuito produtivo, porque incide apenas uma vez no preço final dos bens e serviços, “genera neutralidad, que es un de los aspectos deseables em todos los tributos” (REVILLA, 2010, p. 249).

O Sistema Tributário Brasileiro é o mais complexo e problemático de todos, considerando que se encontra plasmado na Constituição Federal e não em norma infraconstitucional como ocorre com os demais países do MERCOSUL, o que dificulta a reforma tributária

¹ Ressalve-se que a República do Paraguai está suspensa do bloco após dúvidas sobre a destituição do então presidente Fernando Lugo, em junho deste ano. Para os presidentes Dilma Rousseff, Cristina Kirchner (Argentina) e José (Pepe) Mujica (Uruguai), Lugo não teve o tempo necessário para se defender no processo de *impeachment*, definido em menos de 24 horas.

no Brasil. Ao passo que na Argentina e nos demais países do MERCOSUL exigem o Imposto sobre Valor Agregado sobre o consumo de bens e serviços, no Brasil exigem 03 (três) três impostos distintos, cada um pertencente ao campo de competência de um ente da federação, são eles: ISS – Municipal, ICMS – Estadual e IPI – Federal (União). Ressalve-se ainda que o IPI – Imposto sobre Produto Industrializado – e o ICMS – Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – grava toda a cadeia produtiva, todavia, com a utilização de uma técnica de não-cumulatividade em que se credita o valor pago nas operações anteriores, burocratizando a tributação no Brasil.

Os sistemas tributários paraguaio e uruguaio, por sua vez, possuem princípios constitucionais tributários, todavia suas estruturas são simplificadas e, ao que se refere a harmonização, são necessários apenas alguns ajustes. Ambos tributam o consumo por meio do imposto sobre valor agregado (IVA), assim como a Argentina.

Com relação ao critério espacial da tributação, os países-membros apresentam diferenças na opção pelo uso da renda mundial e da territorialidade ou da fonte. Argentina e Brasil aplicam o conceito de renda mundial para os indivíduos e para as sociedades ou empresas. Já o Uruguai o aplica somente em nível empresarial. Percebe-se uma visível hegemonia do princípio de residência como vínculo jurisdicional sobre o princípio da fonte territorial.

Percebe-se ainda, que o Tratado de Assunção não dispõe sobre um Sistema Tributário para o Mercosul, bem como não trata especificamente da matéria tributária, mas reafirma que a tributação é um elemento impulsionador para a integração e dispõe o instrumento da harmonização para concretizá-la.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Para viabilizar os processos de integração econômica internacional, é necessária a harmonização da legislação dos países em vias de integração, em especial as normas tributárias, cujos efeitos influenciam diretamente as relações econômicas no âmbito do mercado integrado.

A harmonização da legislação tributária passa a ter no processo de integração um papel de destaque, porque assegurará o funcionamento do mercado comunitário com transparência e segurança.

No caso específico do MERCOSUL, é necessário alterar as estruturas já consolidadas e reavaliar conceitos estáticos, como o nacionalismo, o protecionismo e a concepção tradicional de soberania dos Estados.

É preciso compromisso político e empenho jurídico no sentido de superar estes conceitos ultrapassados. O MERCOSUL só poderá se sustentar e chegar ao Mercado Comum quando os países que o integra assumirem os riscos inerentes do processo e, de fato, procederem com as mudanças necessárias.

No que tange a República Federativa do Brasil, para que ocorra a harmonização tributária no MERCOSUL necessária para construir um mercado comum, será necessário uma reformulação completa do sistema tributário brasileiro com a sua simplificação e a extinção do Imposto sobre Produto Industrializado - IPI, Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS e Imposto sobre Serviços - ISS, com a construção de um imposto único incidente sobre o consumo de bens e serviços denominado de Imposto sobre Valor Agregado - IVA. Somente com a reforma tributária brasileira será possível vislumbrar uma harmonização da legislação tributária no MERCOSUL.

CAPÍTULO 11

UMA VISÃO REFLEXIVA DA ATUAL TRIBUTAÇÃO NO BRASIL¹

¹ Essa reflexão foi fruto de uma palestra proferida em 2014.

Em razão do tema da palestra, não iremos nos ater à superficialidade do tributo. Pelo contrário, vamos adentrar no fenômeno da imposição tributária, ou, objetivamente falando, tratar dos atos e efeitos de tributar.

Podemos começar pelo lançamento tributário que é o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, identificar os sujeitos da relação e calcular o montante do tributo devido. Ou seja, o lançamento tributário é o procedimento que torna líquida e certa a obrigação de pagar o tributo.

Inicialmente, o Estado era quem realizava o lançamento tributário através dos seus auditores fiscais e de toda a máquina administrativa que dispunha. Todavia, nos últimos anos, temos presenciado o fenômeno da privatização da gestão tributária em que o Estado transfere para o contribuinte (pessoa física e jurídica) os encargos que originalmente lhe cabiam. Ou seja, é o contribuinte que tem o dever de conhecer a vasta legislação tributária, todas as obrigações acessórias e realizar o lançamento tributário por homologação (ou autolançamento).

Sobre o tema, Borges (*apud* Costa, 2007, p. 196) calcifica que “as obrigações acessórias assumem um vulto colossal, delegando-se aos administrados, por mera comodidade administrativa, numerosíssimas atribuições que seriam a rigor próprias do Estado. Os contribuintes são obrigados a manter uma estrutura administrativa meramente instrumental com relação ao pagamento dos tributos, que acaba por gravemente onerá-los (por exemplo: funcionários contábeis, escrita fiscal complicada etc.)”.

Acrescente-se ainda que o Brasil é campeão mundial em burocracia tributária. De acordo com o Banco Mundial, estima-se que o contribuinte brasileiro gaste, por ano, 2.600 horas com rotinas relativas a imposto¹, bem como precisa contratar contabilistas e advogados para compreender as leis tributárias.

Ainda, é oportuno lembrar que não há como abordar o tributo desassociando-o da figura do Estado, que se constitui num órgão jurídico criado pela sociedade para garantir o bem comum e harmonizar a liberdade e o direito de propriedade dos homens, bem como das raízes históricas do Estado brasileiro.

Zottmann (2008, p. 33) lembra que, de um modo geral, a existência do Estado se explica pela necessidade das sociedades de criarem estruturas públicas especializadas, pelas quais os agentes públicos cuidarão de questões que se mostrem incapazes de resolver por sua própria iniciativa. Todavia, no caso do Brasil, “não foi a sociedade que criou o Estado. Ao contrário, foi a Coroa Portuguesa que o desenvolveu para explorar os recursos naturais,

¹ Disponível em: <http://www.4mail.com.br/Artigo/Display/015856065408390>

cuja propriedade atribuiu a si mesmo [...]”. Ou seja, o atual Estado brasileiro é reflexo-consequência de um ente constituído com a nítida finalidade de exploração e não a de garantir o bem comum ou harmonizar a liberdade e o direito de propriedade.

De toda forma, é inegável que o Estado precisa arrecadar recursos financeiros para custear as despesas públicas, bem como manter a sua máquina administrativa.

As receitas do Estado podem ser derivadas ou originárias. As originárias, também conhecidas como receitas de economia privada, são decorrentes da exploração de uma atividade econômica pelo próprio Estado, das rendas decorrentes do patrimônio público imobiliário, das receitas decorrentes de concessões e permissões de serviços públicos, como os serviços de telecomunicações, serviços de transporte, de energia elétrica etc.

As derivadas são aquelas retiradas do patrimônio dos particulares, compulsoriamente. O Estado auferir receita do patrimônio dos indivíduos, em razão da ordem política ou determinação legal, principalmente através das multas, confiscos e tributos. E, como os tributos correspondem à quase integralidade das receitas derivadas, estas também são denominadas de receitas tributárias.

De acordo com o Portal Tributário, existem no Brasil, atualmente, 90 (noventa) tributos, dos quais, 31 (trinta e um) são contribuições, entre elas podemos citar: Contribuição ao Fundo Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico - FNDCT; Contribuição ao Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação (FNDE), também chamado “Salário Educação”; Contribuição ao Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária (INCRA); Contribuição ao Seguro Acidente de Trabalho (SAT); Contribuição ao Serviço Brasileiro de Apoio à Pequena Empresa (Sebrae); Contribuição ao Serviço Nacional de Aprendizado Comercial (SENAC); Contribuição ao Serviço Nacional de Aprendizado dos Transportes (SENAT); Contribuição ao Serviço Nacional de Aprendizado Industrial (SENAI); Contribuição ao Serviço Nacional de Aprendizado Rural (SENAR); Contribuição ao Serviço Social da Indústria (SESI); Contribuição ao Serviço Social do Comércio (SESC); Contribuição ao Serviço Social do Cooperativismo (SESCOOP); Contribuição ao Serviço Social dos Transportes (SEST); Contribuição Confederativa Laboral (dos empregados); Contribuição Confederativa Patronal (das empresas); Contribuição de Intervenção do Domínio Econômico - CIDE; Contribuição para Custeio do Serviço de Iluminação Pública; Contribuição Previdenciária patronal; Contribuição Previdenciária dos empregados e contribuintes individuais; Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS); Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL); Contribuições aos Órgãos de Fiscalização Profissional (OAB, CRC, CREA, CRECI, CORE, etc.); Contribuições de Melhoria.

A nomenclatura utilizada não é aleatória. Busca-se, através das contribuições, internalizar no contribuinte a ideia de pagamento sem sacrifício, sem compulsoriedade, o que, de fato, não é, já que a contribuição, assim como as demais espécies de tributos, são “prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada” (art. 3 do CTN).

A célebre frase do ministro francês Colbert (1616-1683) de que “el arte de cobrar impuestos consiste en desplumar de tal manera a un ganso que se obtenga la mayor cantidad de plumas con la menor cantidad de graznidos”, ainda não se fez compreender pelo Estado brasileiro, pois aqui, o Estado tributa sem observar o mínimo vital, em verdadeira extorsão tributária, violando frontalmente os princípios constitucionais da capacidade contributiva e do não confisco.

Qual é a razão para que o ICMS (imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior) seja calculado por dentro, integrando à sua base de cálculo o montante do seu próprio imposto, constituindo ao respectivo destaque, mera indicação para fins de controle, nos termos do art. 13, §1º, inc. I da LC 87/1996?

Borba (2006, p. 79) esclarece que a inclusão do montante do imposto dentro da sua base de cálculo “faz com que a alíquota real exigida seja sempre superior àquela nominal” e Carrazza (2006, p. 263) vai além, denunciando a inconstitucionalidade deste dispositivo, pois “a sistemática de cálculo do ICMS, conhecida como cálculo por dentro, faz com que a alíquota recaia não só sobre o preço da mercadoria ou do serviço, senão também sobre o valor do próprio imposto. O cálculo por dentro leva à quebra da alíquota legal, em favor da alíquota real, majorada sem lei e sem observância dos textos fixados em resolução do Senado”.

Por que se inclui o valor do ICMS na base de cálculo da COFINS e PIS? Quem fatura o ICMS é o Estado ou a empresa? Ou porque se inclui na base de cálculo da contribuição previdenciária patronal o salário maternidade, paternidade, aviso prévio indenizado, férias e terço constitucional de férias gozadas e a importância paga pelas empresas nos 15 (quinze) dias que antecedem o auxílio-doença ou acidente, se estas rubricas não são remuneratórias e sim indenizatórias?

Apenas agora, em abril de 2014, que o STJ vem decidindo que não incide sobre as verbas pagas pelo empregador a título de auxílio-doença, nos 15 primeiros dias de

afastamento, terço constitucional de férias e aviso prévio indenizado, dada sua natureza indenizatória, e não salarial². Todavia, ainda assim, permanece a inclusão das férias gozadas e salário maternidade que eram os valores de maior impacto nas empresas.

Neste momento, já é importante trazermos à tona a vulnerabilidade do contribuinte frente ao atual Estado, pois este é o único credor dos quadrantes do Direito que é, simultaneamente, CRIADOR, EXECUTOR E JULGADOR DA RELAÇÃO TRIBUTÁRIA. Logo, o contribuinte é o único devedor no universo jurídico cujo credor exerce a tripla função. Esta afirmação tende a se acentuar, pois a separação dos poderes hoje é uma verdadeira lenda. Se já não bastasse o Executivo criar os tributos, usurpando a função do legislativo, já que a legitimidade dos mesmos decorre do fato da própria sociedade se auto tributar pelos representantes do povo, ainda julga sem imparcialidade de forma tendenciosa ao Executivo.

Neste sentido, “Seguindo o mesmo caminho tomado pelo Conselho Nacional de Justiça (CNJ), o Superior Tribunal de Justiça (STJ) decidiu que é regular a atuação de procuradores da Fazenda Nacional como assessores em gabinetes de ministros. O entendimento foi tomado após a análise de um caso envolvendo a Inajá Incorporações Imobiliárias, que pediu a suspeição dos ministros Mauro Campbell, Humberto Martins e Herman Benjamin. Os magistrados, segundo a empresa, não atuariam com imparcialidade em casos tributários envolvendo a União, já que possuem como assessores, procuradores da Fazenda Nacional. (Valor, 10.4.14).

Além dos Desembargadores e Ministros do STJ e STF serem escolhidos pelo Executivo, o que, de certa forma, já mitiga a imparcialidade dos mesmos para julgarem contra o Estado, agora é possível que os procuradores da Fazenda Nacional, que defendem a União, sejam assessores destes ministros, o que, a meu ver, fere frontalmente a parcialidade do julgado em matéria tributária.

E ainda, o que justifica a cobrança de tributos *Bis in idem* (que é a cobrança de um ente federado sobre o mesmo fato gerador mais de uma vez) sobre o mesmo contribuinte?

Temos a cobrança da COFINS (Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social) e do PIS (Contribuição para o Programa de Integração Social) incidentes sobre o faturamento da empresa. Sobre o lucro líquido da empresa ainda incide a CSLL (Contribuição sobre o Lucro Líquido) e sobre a renda incide o IRPJ (Imposto de renda pessoa jurídica).

² CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. TERÇO CONSTITUCIONAL DE FÉRIAS. AUXÍLIO-DOENÇA PAGO PELO EMPREGADOR NOS 15 PRIMEIROS DIAS. AVISO PRÉVIO INDENIZADO. NÃO INCIDÊNCIA. MATÉRIA SUBMETIDA AO RITO DO ART. 543-C DO CPC. 1. A Primeira Seção deste STJ, no julgamento do REsp 1.230.957/RS, de relatoria do Min. Mauro Campbell Marques (DJe de 18/3/2014), apreciado sob o rito do art. 543-C do CPC, firmou o entendimento de que não incide contribuição previdenciária sobre as verbas pagas pelo empregador a título de auxílio-doença nos 15 primeiros dias de afastamento, terço constitucional de férias e aviso prévio indenizado, dada sua natureza indenizatória, e não salarial. 2. Agravo regimental não provido. (STJ - AgRg no AREsp: 152042 CE 2012/0054067-1, Relator: Ministro BENEDITO GONÇALVES, Data de Julgamento: 27/03/2014, T1 - PRIMEIRA TURMA, Data de Publicação: DJe 04/04/2014)

Ou ainda sobre a importação, que incide: Imposto de importação - II; Imposto sobre produtos industrializados - IPI; PIS, COFINS; ISSQN ou ICMS, a depender de se a importação é de produto ou serviço; Imposto sobre Operações de Câmbio - IOF, devido sobre a compra de moeda estrangeira, na liquidação da operação de câmbio para pagamento da importação de serviços; além de inúmeras taxas aduaneiras³.

O que justifica uma empresa do SIMPLES NACIONAL, que deveria ter um tratamento jurídico diferenciado, não poder se creditar e nem gerar crédito de ICMS na cadeia de produção? Ou ainda, serem obrigados a suportar o ônus da substituição tributária de ICMS?

O que justifica o contribuinte brasileiro, além de suportar toda a tributação indireta sobre consumo, ainda ter que pagar imposto sobre a renda, renda esta absorvida, quase que na sua integralidade, ou na sua parcialidade, por estes tributos indiretos que representam quase 50% do preço dos produtos e serviços e, ainda, ter que custear todos os serviços básicos como educação, saúde e segurança e não ter direito a descontar da base de cálculo do IRPF estes valores? Não estaríamos frente a uma bis e bitributação cumulada? E as alíquotas do IRPF que não são efetivamente progressivas e possuem poucas alíquotas onerando a classe média e a de baixa renda, o que se dizer?

A carga tributária do Brasil em 2013 girou em torno de 38% do PIB, totalizando quase 2 trilhões de reais.⁴ Rosseau já lembrava que “não é pela quantidade dos tributos que se deve medir o ônus, mas sim pelo caminho que tem de fazer para voltar às mãos dos que saíram. Quando esta circulação é rápida e bem estabelecida, não importa que se pague muito ou pouco, pois o povo será sempre rico e as finanças andarão sempre bem”.

Certo é que, entre os 30 países com a maior carga tributária (arrecadação em relação ao PIB), o Brasil continua sendo o que proporciona o pior retorno dos valores arrecadados com impostos em prol do bem estar da sociedade, aponta estudo divulgado pelo Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT)⁵. Neste estudo, foram usados dois parâmetros, a carga tributária e o Índice de Desenvolvimento Humano (IDH).

A tributação no Brasil encontra-se desenfreada e os serviços públicos deploráveis, esse é o real cenário do país. Quando se fala em reforma tributária, pouco se aborda acerca da diminuição da carga tributária, preferem tratar da federalização do ICMS com a instituição de um imposto sobre o valor agregado, de competência da União, todavia sem diminuir a

³ <http://www.portaltributario.com.br/artigos/tributosimportacao.htm>

⁴ <http://economia.uol.com.br/noticias/redacao/2013/12/31/arrecadacao-de-impostos-atinge-marca-recorde-de-r-17-trilhao-no-brasil.htm>

⁵ <https://www.ibpt.org.br/noticia/1619/Brasil-segue-com-o-pior-retorno-do-imposto-pago-em-prol-do-bem-estar>

sua alíquota para percentuais que respeitem a capacidade contributiva do contribuinte e a necessidade básica do Estado.

Diferentemente dos países desenvolvidos, que em época de recessão econômica reduzem os juros e a carga tributária, no Brasil tratam a reforma tributária como meio “de transferência [de recursos] do setor privado para o setor público” (Harada, 2003, p. 292⁶).

Martins (2003, p. 40), na coletânea de Direito Tributário e Reforma do Sistema, desabafa que “Os direitos dos cidadãos, inclusive os tributários, são atropelados pela aguda necessidade do governo federal e, em maior escala, dos governos estaduais e municipais, de gerar receita a qualquer custo para cobrir as despesas da administração e os juros de investimentos feitos apenas destinados à mão de obra oficial”.

Em outro momento, Martins (2008, p.110) elenca que “Infelizmente, o que se tem visto é, [...] um crescimento fantástico da máquina, não só pela multiplicação de funções e cargos, como – e principalmente – pela contratação de servidores não concursados, como forma de apaziguar aliados, partidários e sindicalistas que o apoiaram, com o que o poder público mais parece uma casa beneficente para os amigos do rei, do que uma estrutura voltada exclusivamente para o bem da sociedade. Nitidamente, os nossos tributos são destinados ao atendimento desta realidade, servindo para sustentar a complexa e obscura plêiade de seus acólitos”.

⁶ MARTINS, Ives Gandra da Silva et al. Conferencista inaugural José Carlos Moreira Alves. Direito Tributário e reforma do sistema. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, Centro de Extensão Universitária, 2003.

PARTE V

ESTUDOS ADICIONAIS

CAPÍTULO 12

ÉTICA, MORAL E DIREITO

1. CONSIDERAÇÕES INICIAIS

A sociedade contemporânea, segundo HALL (2010, p. 10-11), com o advento do capitalismo e da globalização, encontra-se entorpecida com a presença do poder econômico, associado ao consumismo desenfreado, resultante das influências midiáticas que lançam tendências e modas, distanciando-se das questões essenciais ao progresso da sociedade e da humanidade – como a Democracia, a Liberdade, a Felicidade, a Moralidade, a Ética, a Justiça Fiscal e Social – para manter-se limitada às questões imediatas e econômicas¹.

De acordo com BAUMAN (2009, p. 20), vivemos em uma sociedade que busca fins imediatistas, quase sempre voltados para a produtividade, para a eficiência e, principalmente, para o mercado, despindo-se, inclusive, de reflexões sobre as suas próprias condutas.

Neste sentido, BITTAR (2010, p. 9-10) enfatiza que a sociedade pós-moderna treina as consciências pela sedução dos objetos de desejo no consumo; pela fluidez das relações humanas superficiais nos diversos ambientes de alta rotatividade humana; pelo imediatismo e pelo efficientismo cobrados pelo mercado de trabalho e pela pressa acumulativa e de resultados, inerentes à maximização do capital; pela aceleração do ritmo de vida, marcada pela contingência e pela fugacidade; pela depreciação da formação humana diante dos imperativos pragmáticos e as exigências de qualificação exclusivamente técnicas ou tecnocráticas das profissões.

Infelizmente, parece que a sociedade não tem mais tempo para refletir sobre os conceitos abstratos, acima mencionados, – e.g. Democracia, Liberdade etc. – o que nos torna mais dependentes dos conceitos preconcebidos e, deixando de produzir, passamos a simplesmente reproduzir as idéias já sedimentadas.

É neste cenário que nos propomos a refletir sobre a Moral, a Ética e o Direito.

2. CONSIDERAÇÕES SOBRE A ÉTICA, A MORAL E O DIREITO

2.1 Noções de Ética

A ética encontra, na mais robusta fonte de inquietações humanas, o alento para sua existência. É na balança ética que se devem pesar as diferenças de comportamentos, para medir a utilidade, a finalidade, o direcionamento e consequências das ações humanas (BITTAR, 2002, p. 3). Mas, afinal, o que seria ética? Cumpre esclarecer que, pela complexida-

¹ Nalini (2008, p. 17) adverte que “uma civilização tangida pelo consumo torna-se materialista, egoísta e hedonista. Se o ser humano passa a ser o consumidor, só interessa cuidar de bens de consumo. Tudo é consumível e, portanto, descartável.

de do tema, não iremos conceituá-la, mas apenas traçar algumas características necessárias para a sua compreensão.

A origem etimológica de Ética, conforme leciona Nalini (2008, p. 114), é o vocábulo grego “ethos”, a significar “morada”, “lugar onde se habita”. Mas também pode ser entendido como “modo de ser” ou “caráter”.

Preferimos abordar a ética não como morada e sim sob o modo de ser dos homens em sociedade. Nesse sentido, a ética traz na sua essência, um conjunto de valores que norteiam o comportamento do homem em relação aos outros, em busca da pacificação social. Todavia, a Ética não pode se limitar ao conjunto de regras ou valores, nem apenas ao estudo do comportamento humano.

Conforme ensina Korte (apud Bittar, *idem*, p. 10, nota de rodapé), a ética:

“é um campo de conhecimento em que, à medida que avançamos, são feitas descrições, constatações, hipóteses, indagações e comprovações [...] estudando as relações entre o indivíduo e o contexto em que está situado. Ou seja, entre o que é individualizado e o mundo a sua volta”.

A ética não deve ser posta, apenas, no plano abstrato, em que se busca o seu aprimoramento teórico, bem como não pode servir para engrandecer os discursos. Pelo contrário, deve ser utilizada para fortalecer a moral e inspirar as condutas humanas voltadas para a prática do bem, para o ético.

Diz-se isso porque a ética, no Brasil, encontra-se nos discursos, os mais variados possíveis. Contudo, vem distanciando-se cada vez mais da sua essência valorativa positiva, tornando-se termo vago, trivial, anêmico, causando, em determinadas pessoas, verdadeira fobia por ser utilizada por personalidades envolvidas em escândalos morais e submersas na corrupção.

Nesse sentido, o essencial é reconhecer, como o fez Nalini (2008, 111), que:

“nunca foi tão urgente, como hoje se evidencia, reabilitar a ÉTICA em toda a sua compreensão. A crise da Humanidade é uma crise de ordem moral. Os descaminhos da criatura humana, refletidos na violência, na exclusão, no egoísmo e na indiferença pela sorte do semelhante, assentam-se na perda de valores morais”.

Assim, faz-se necessário – de forma urgente em nossa sociedade – uma reabilitação e conscientização, não só em relação aos estudos do conceito de ética, mas também da construção do seu sentido na prática, em busca de tornar os indivíduos mais humanos, menos individualistas e crentes na construção de uma sociedade mais justa a partir de ações éticas coletivas.

2.2 Ética e Moral

Bittar e Almeida (2010, p. 542) elencam que a Moral se “constitui por um processo acumulativo de experiências individuais, que vão ganhando assentimento geral, até se tornarem regras e normas abstratas”. Acrescenta, ainda, o primeiro autor citado, que “a moral é o conteúdo da especulação ética, pois se trata do conjunto de hábitos e prescrições de uma sociedade; é a partir de experiências conjunturais e contextuais que surgem os preceitos e máximas morais” (BITTAR, 2002, p.10).

Neste sentido, por mais que a ética e a moral se apresentem como institutos filosóficos diferenciados, aquela especula sobre esta e desta não pode se desvincular, considerando-a objeto de avaliação, discussão e crítica. Sobre esse assunto, Guisán (apud BITTAR, 2002, p. 11) dispõe que:

“La ética no debe ser confundida con la moral [...] pero tampoco puede permanecer desligada de la moralidad positiva, de la que debe partir para corregirla y modificarla”.

Ou seja, o objeto da ética é a moral. Ressalve-se que, considerando a internalidade da moral na ética, há quem não se preocupe em distinguir os dois termos, preferindo enfatizar a interdependência existente entre eles. Por outro lado, outros preferem, seja por questão metodológica ou por entender que se tratam de termos distintos, defini-los separadamente, como fez Kant (apud Nalini, 2008, p. 112), ao dispor que “a moral designa o conjunto dos princípios gerais, e a ética, sua aplicação concreta”.

Nesse ínterim, Bittar e Almeida (2010, p. 544) elencam que:

“todo conteúdo de normas morais tem em vista sempre o que a experiência registrou como bom e como mau, como o que é capaz de gerar felicidade e infelicidade, como sendo o fim e a meta da ação humana, como a virtude e o vício”.

Assim, se, por um lado, a moral se apresenta como conjunto de hábitos oriundos das práticas reiteradas que, pela sua constância, tornam-se normas; por outro, a ética é a ciência que estuda o conteúdo das normas morais, ou seja, o comportamento moral dos homens em sociedade.

2.3 Moral e Direito

Pela importância e consistência do pensamento do jusfilósofo brasileiro Miguel Reale (2002, p. 41), iniciamos este subitem com as suas considerações ao se deparar com a diferença entre Moral e Direito, dispondo que:

“Encontramo-nos, agora, diante de um dos problemas mais difíceis e também dos mais belos da Filosofia Jurídica, o da diferença entre a Moral e o Direito (...). Nesta matéria, devemos lembrar-nos de que a verdade, muitas vezes, consiste

em distinguir as coisas, sem separá-las (...). Muitas são as teorias sobre as relações entre o Direito e a Moral, mas é possível limitar-nos a alguns pontos de referência essenciais, inclusive pelo papel que desempenharam no processo histórico”.

Para a teoria do mínimo ético – desenvolvida pelo filósofo alemão Jellinek – o Direito representa o mínimo de preceitos morais necessários ao bem-estar social. Segundo os fundamentos que a embasam, a Moral possui maior amplitude do que o Direito, já que este está inserido naquela, de modo que tudo que venha a ser Direito tem que ser Moral.

Reale (2002, p. 43) discorda desta teoria, afirmando que existem atos juridicamente lícitos que não são morais, assim como existem dispositivos legais que não são imorais, todavia também não são morais, seriam, dessa forma, amorais, como os prazos processuais que possuem “razões puramente técnicas”.

Em que pese a crítica do respeitável jurista brasileiro, entendemos que a teoria do mínimo ético é pertinente, pois a influência dos preceitos morais deve ser respeitada pelo legislador ao editar todas as normas de Direito. Porém, discordamos de Reale, quando assevera que “no Código de Processo Civil, segundo o qual o réu, citado para a ação, deve oferecer a sua contrariedade no prazo de 15 dias. E por que não de 10, de 20, ou de 30? Se assim fosse, porém, influiria isso na vida moral? Também não”. Entendemos, neste caso, que o legislador, até mesmo para dispor sobre prazos processuais, deve buscar a sua fundamentação na moral, pois, se assim não o fizer, poderia criar este mesmo prazo de defesa em 3 (três) dias, o que certamente colidiria com a moral, pois, não seria moralmente exigível que a parte em 3 dias constituísse advogado – que iria estudar a matéria, analisar os documentos da inicial, preparar defesa – com o fim de apresentá-la, sob pena de não o fazendo sofrer os efeitos da revelia².

Noutro giro, outra teoria que tenta explicar a relação entre Direito e Moral é a da bilateralidade atributiva que, na visão de Reale (2002, p. 51), seria “uma proporção intersubjetiva, em função da qual os sujeitos de uma relação ficam autorizados a pretender, exigir, ou a fazer, garantidamente, algo”.

Para essa teoria, com a bilateralidade (existência de mais de uma pessoa envolvida na relação), estarão presentes o Direito e a Moral, desde que a relação traçada entre dois sujeitos seja objetiva e, por fim, que “a proporção estabelecida resulte da atribuição garantida de uma pretensão ou ação, que pode se limitar aos sujeitos da relação ou estender-se a terceiros (atributividade)” (REALE, p.52).

² Art. 319 do CPC - Se o réu não contestar a ação, reputar-se-ão verdadeiros os fatos afirmados pelo autor.

Ainda quanto à análise do Direito e da Moral, não poderíamos deixar de mencionar que a diferença primordial entre eles é a coercibilidade, já que a Moral é incoercível e o Direito coercível, ou seja, para o cumprimento das normas jurídicas, pode, o Direito, utilizar a força para que o seu comando seja obedecido.

3. OS SISTEMAS NORMATIVOS E O DIREITO

Toda sociedade exige de seus membros condutas adequadas ao interesse comum, e o meio de que se serve para consegui-lo são as normas. Para cada interesse fundamental da sociedade, forma-se uma rede protetora de normas, através de um sistema que regula a satisfação e proteção desse interesse. As normas surgem por imposição de nossas necessidades, que são ilimitadas, e dos bens dispostos pela natureza que são limitados. Sem as normas, o homem viveria em guerra constante com o seu semelhante, objetivando satisfazer suas necessidades sem qualquer limitação.

Dentre os sistemas normativos, nos quais se inclui a religião, a moral, a política, a educação, a etiqueta, temos o Direito. Este último é o único que possui coercibilidade, o que significa que a norma jurídica deve ser cumprida independente da vontade do agente. Carvalho (2002, p. 30) leciona que:

“Só o Direito coage mediante o emprego da força, com a aplicação, em último grau, das penas privativas de liberdade ou por meio da execução forçada. Essa maneira de coagir, de garantir o cumprimento dos deveres estatuídos em suas regras, é que assinala o Direito, apartando-o de outros sistemas de normas”.

Além da coercibilidade, não poderíamos nos olvidar de mencionar que outro traço distinto do Direito é o fato de possuir o atributo da bilateralidade, pois se afirma na estrutura imperativo-atributiva da norma jurídica, que prescreve um dever e confere ao mesmo tempo uma pretensão, ou poder de exigir o cumprimento deste dever, conforme mencionado acima.

3.1 Visão de Hans Kelsen sobre o ordenamento jurídico como sistema dinâmico e a Teoria Pura do Direito

Para o ilustre Kelsen (2010, p.111) “una pluralidad de normas constituye una unidad, un sistema o un orden cuando su validez reposa, en último análisis, sobre una norma única”. Esta norma, dita fundamental, se encontra na base do ordenamento jurídico, servindo de fonte para se buscar e conferir a validade de todas as normas que compõem o sistema jurídico.

Continua, ao dispor que “una norma jurídica es válida si ha sido creada de una manera particular, es decir, según reglas determinadas y de acuerdo con un método específico” (KELSEN, 2010, p.112), concluído que o único direito válido é o direito positivo, como sendo aquele resultante de um ato produzido, legislado, criado por uma vontade soberana, independente da moral ou do direito natural.

O jurista em comento elaborou uma teoria geral dos sistemas normativos, segundo a qual existem duas espécies de sistemas normativos, os sistemas estáticos, constituídos por normas que se deduzem uma das outras, e os sistemas dinâmicos, em que as normas se produzem umas por meio de outras, mediante uma relação de delegação de um poder superior a um poder inferior (BOBBIO, 2008, p.126).

De acordo com essa classificação, o Direito enquadra-se no sistema dinâmico, pois uma norma só pertence ao ordenamento jurídico quando for produzida de acordo com o procedimento previsto na norma fundamental. Ou seja, uma norma será jurídica quando obedecer à norma superior que regulamenta a produção das normas inferiores, mediante relação de delegação de um poder superior a um poder inferior.

Diferentemente do Direito, as normas de direito natural e da moral fazem parte do sistema estático porque não são criadas a partir de uma norma fundamental e sim são deduzidas a partir do conteúdo de outras normas, possuindo como fundamento a vontade divina, a natureza ou a razão.

Como visto, para Kelsen, o direito não é declarado, não é descoberto na natureza, nem nos conflitos sociais, mas é produzido e posto pela vontade soberana, tendo como fundamento o próprio Direito. Ressalve-se que não há preocupação, para o autor, em relação à justificação axiológica das normas, apenas, quanto a garantir que as normas serão produzidas obedecendo ao procedimento legal, ou constitucional, para sua elaboração. Dessa forma, o Direito pode assumir qualquer conteúdo, considerando que os positivistas entendem que “a existência da lei é uma coisa; seu mérito ou demérito é outra”³.

Não é por outra razão que Riddall (2008, p.164) afirma que “Kelsen se le ha llamado <doblemente puro>: puro en cuanto que excluye elementos ajenos como la sociología de su teoría y en cuanto excluye la moral de la pregunta sobre la validez jurídica”.

3.2 Visão de Miguel Reale e a Teoria Tridimensional do Direito

O jusfilósofo brasileiro Miguel Reale – mesmo considerando Hans Kelsen o maior jurista do século XX, chegando a afirmar que ele representa o meridiano de Greenwich da

³ Famoso enunciado de John Austin que é apontado como um dogma do positivismo jurídico.

Jurisprudência; bem como que o jurista ocupa uma posição no espaço jurídico conforme se está mais perto ou mais longe de Kelsen – contrapõe-se à Teoria Pura do Direito, pela visão reducionista do Direito à norma.

Reale leciona que o Direito não é só norma, como quer Kelsen; também não é só fato, como rezam os marxistas ou os economistas do Direito, porque o Direito não é economia, não é produção econômica, mas é claro que envolve a produção econômica e nela interfere; o Direito também não é principalmente valor, como pensam os adeptos do Direito Natural tomista, porque o Direito, ao mesmo tempo, é norma, é fato e é valor.

O jurista brasileiro percebe o Direito como “uma integração normativa de fatos segundos valores”, ou seja, sob uma realidade tridimensional em que o fato, o valor e a norma interagem através da dialetização destes três fatores. E continua ao dispor que “O Direito é sempre fato, valor e norma, para quem quer que o estude, havendo apenas variação no ângulo ou prisma de pesquisa. [...] o jurista vai do fato ao valor e culmina na norma; o discurso do sociólogo vai da norma para o valor e culmina no fato; e, finalmente, nós podemos ir do fato à norma, culminando no valor, que é sempre uma modalidade do valor do justo, objeto próprio da Filosofia do Direito” (REALE, 2010, p. 119).

Diferentemente do positivismo de Kelsen, que reduz o Direito à norma, limitando-se a buscar a sua validade na norma fundamental, desconsiderando os valores, inclusive o de Justiça⁴, Reale traz ao ordenamento jurídico uma definição do Direito contemporânea, que não visa à pureza do Direito. Pelo contrário, denuncia que as “estruturas lógicas da Dogmática Jurídica tradicional não correspondem mais às transformações operadas na sociedade atual, nem às exigências morais e técnicas do Estado do bem estar-social ou da Justiça social” (REALE, 2010, p. 8).

Nesse sentido, define o Direito como “concretização da idéia de justiça na pluri-diversidade de seu dever-ser histórico, tendo a pessoa como fonte de todos os valores” (REALE, 2010, p.128).

Percebe-se, dessas lições irretorquíveis, que o centro do ordenamento jurídico não é a norma e sim a pessoa humana – em que os seus valores devem ser tutelados pela norma, entendida esta como:

“a integração de algo da realidade social numa estrutura regulativa obrigatória (...), a forma que o jurista usa para expressar o que deve ou não deve ser feito para a realização de um valor ou impedir a ocorrência de um desvalor” (REALE, 2010: 124).

⁴ Segundo Bobbio (2007, p. 31) “el problema de la justicia es para Kelsen un problema ético muy diferente del problema jurídico de la validez”.

Frise-se que a concepção tridimensional do Direito viu o início de sua elaboração na Alemanha, no início do século passado, na chamada Escola de Baden. Todavia, seu principal representante e disseminador foi o filósofo paulista Miguel Reale. (NALINI, 2008, p. 426).

3.3 Concepção de Javier Hervada e John Finnis sobre o Direito

Javier Hervada, como um dos grandes renovadores da tradição jusnaturalista do século XX, buscou não apenas resgatar a ciência do direito natural, como também criticar a visão positivista fortemente defendida no século anterior e em menor escala na atualidade. Resgatando a concepção do justo em Aristóteles, Hervada (2008, p. 46) reafirma que “Dar a cada uno lo suyo es una necesidad social y, en la medida en que se cumple, es un hecho social” e que a constante vontade de realizar a justiça de dar a cada um o que lhe é devido, desde a antiguidade, chama-se de justiça.

Hervada (2008, p. 52) possui como ponto de partida para defender sua tese a idéia de que “las cosas están atribuídas a distintos sujetos, o dicho de otro modo, las cosas están repartidas”. E, decorrência lógica desta assertiva, é que “la justicia no atribuye las cosas, sino que sigue al hecho de que ya están atribuidas” afirmando ao final que “La justicia es la virtud de cumplir y respetar el derecho, no la virtud de crearlo”. Logo, a justiça não cria o direito, mas busca encontrá-lo, já que este é preexistente às próprias leis. E continua afirmando que o que antecede ao direito não é a justiça e sim o direito natural, sendo a justiça a disposição, com base no direito natural, de dar a cada um o que lhe é devido.

Por fim, Hervada (2008, p.193), ao analisar o sistema jurídico na sua complexidade, conclui que:

“el derecho natural y el derecho positivo se integran en un único sistema jurídico, el cual es en parte natural y en parte positivo, [...] dentro de un sistema jurídico vigente, lo natural y lo positivo suelen estar unidos, conformando conjuntamente los distintos derechos, de modo que la determinación de cada uno de ellos pide la utilización simultánea de criterios naturales y positivos. [...] La exclusiva utilización de criterios positivos conduce, de uno o otro modo, a la injusticia”.

Ainda no século XX, mereceram destaque as ideias do jusnaturalista Australiano, Doutor pela Universidade de Oxford, John Finnis.

Para Finnis (2000, p.379), “una teoría de la ley natural no necesita tener como principal preocupación, ni teórico ni pedagógica, la afirmación de que las leyes injustas no son leys”, isso porque o foco de uma teoria da lei natural é explorar as exigências da “razonabilidad práctica” em relação aos bens dos seres humanos, considerando que estes vivem em comunidade enfrentando problemas de justiça, de autoridade, de direito e de

obrigações. Conclui que em toda lei positiva bem elaborada existe uma referência às leis da razão.

Riddall (2008, p.178) nos lembra que Finnis “considera el derecho natural como sinônimo de derechos humanos, hasta tal punto que los humanos tienen derechos que son los derivados de aquél”.

4. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A importância da consciência individual do que é ética e do que é moral é de extrema importância quando se trata da formação de um jurista. Ele precisa ter bem formados tais conceitos, bem como entendê-los a partir das visões dos filósofos jurídicos de teorias expoentes.

Ocorre, porém, que, numa análise ampla do contexto atual, o ensino jurídico ou mesmo a produção de conhecimento jurídico, em seus diversos âmbitos, não parece demonstrar preocupação com a formação do jurista nesse sentido.

No Brasil, por exemplo, a difusão do conhecimento jurídico é, de uma forma geral e em grande parte, fundada na memorização e reprodução de textos legislativos, doutrinários e jurisprudenciais, sem buscar a essência, a história, a formação, a eficiência e a problematização dos institutos jurídicos. Não há uma preocupação nítida na formação de profissionais com alicerces éticos, morais e jurídicos e sim, apenas legalistas, já que nas faculdades estuda-se o positivismo como dogma, desconsiderando as demais correntes jus-filosóficas, entre elas o jus-naturalismo e o realismo judicial.

Pouco se aborda sobre o neoconstitucionalismo – com a busca pela efetivação dos direitos humanos – tendo a pessoa humana como centro do ordenamento jurídico e a supremacia da Constituição em detrimento dos demais atos normativos; quase não se discute sobre a necessidade da confrontação das normas com os valores de justiça e equidade; a disciplina de ética, normalmente, não goza de prestígio nas academias, sendo matéria relegada para o estudo positivista do Direito Civil e Penal.

Percebe-se a “prevalência das interações econômicas sobre as interações políticas e sociais” (FERREIRA e FEITOSA, 2010, p.8) e tal fato mostra-se quase imperceptível pela sociedade contemporânea.

Ao se debruçar sobre o Direito Tributário, por exemplo, preferem os acadêmicos ensinar/estudar a teoria da norma tributária, dissecando-a em elementos, ao invés de priorizar o estudo e aperfeiçoamento dos princípios constitucionais tributários que limitam

o poder de tributar do Estado, ou os impactos da tributação na economia, ou ainda perquirir se as políticas públicas tributárias se aproximam da justiça fiscal ou da injustiça social etc.

Quanto ao Direito e à Moral, vimos que Reale discorda da teoria do mínimo ético - que prega que o Direito representa o mínimo de preceitos morais necessários ao bem-estar social-, afirmando que existem dispositivos legais que não são imorais; todavia, também não são morais, seriam, dessa forma, amorais, como os prazos processuais que possuem “razões puramente técnicas”. Em que pese a crítica do respeitável jurista brasileiro, entendemos que a teoria do mínimo ético é pertinente, pois a influência dos preceitos morais deve ser respeitada pelo legislador ao editar todas as normas de Direito.

Discordamos de Reale quando assevera que “no Código de Processo Civil, segundo o qual o réu, citado para a ação, deve oferecer a sua contrariedade no prazo de 15 dias. E por que não de 10, de 20, ou de 30? Se assim fosse, porém, influiria isso na vida moral? Também não”. Entendemos que o legislador, até mesmo para dispor sobre prazos processuais, deve buscar a sua fundamentação na moral, pois, se assim não o fizer poderia criar este mesmo prazo de defesa em 3 (três) dias, o que certamente colidiria com a moral, pois não seria moralmente exigível que a parte, em 3 dias, constituísse advogado - que iria estudar a matéria, analisar os documentos da inicial, preparar defesa - com o fim de apresentá-la, sob pena de não o fazendo sofrer os efeitos da revelia⁵.

Quanto ao positivismo, em que pese o avanço metodológico da Ciência do Direito, através da Teoria Pura de Hans Kelsen - que conseguiu “purificar” o Direito dos elementos sociológicos, filosóficos, valorativos etc. - entendemos, na linha de pensamento de Miguel Reale, que o Direito não se limita à norma, pois aquele, como fenômeno social, não pode ser estudado abstraído os fatos e valores.

Ademais, o estudo puro do Direito, desassociado do seu viés social, dos impactos econômicos das normas jurídicas indutoras de comportamentos e reguladoras do mercado, dos valores que devem inspirar os legisladores e os aplicadores da norma, não encontra respaldo no Estado Democrático de Direito. Diz-se isso porque, a nosso ver, no Brasil, o sistema normativo é dinâmico, já que as normas se produzem umas por meio de outras, sendo a Constituição Federal a norma fundamental que, nos seus artigos 59 e seguintes, dispõe sobre o processo legislativo, e, sendo desobedecido o procedimento constitucional de elaboração das normas lá previsto, estas mesmas normas serão tidas como formalmente inconstitucionais.

⁵ Art. 319 do CPC - Se o réu não contestar a ação, reputar-se-ão verdadeiros os fatos afirmados pelo autor.

Por outro lado, a estrita observância dos ditames constitucionais e legais para a elaboração da norma não é suficiente para incluí-la no ordenamento jurídico brasileiro, já que, além dos requisitos formais, mostra-se indispensável que a matéria tratada não confronte os direitos fundamentais, previstos no art. 5º da Constituição Federal, que são cláusulas pétreas. No mesmo sentido, essas normas não poderão vilipendiar os Direitos Naturais não positivados.

Ressalve-se que o positivismo radical de Hans Kelsen transformou o Direito em um colaborador de qualquer regime, por mais abjeto, extremista, repugnante que seja, como o nazismo. Isso porque a Teoria Pura do Direito purifica o Direito dos valores morais, sociológicos, filosóficos etc., partindo da premissa de que, a norma sendo produzida em observância ao procedimento legal ou constitucional, será válida e legítima, independente das barbáries materiais que a acompanham. Conforme adverte Asensi (2006, p.5) “ao afastar qualquer valor moral ou ético da norma jurídica, Kelsen propicia um reduto para ação de regimes estruturalmente legais, porém materialmente imorais”⁶.

Razão pela qual, mesmo considerando interessante do ponto de vista metodológico, entendemos que a Teoria Pura do Direito não reflete as aspirações da sociedade, sendo a Teoria Tridimensional do Direito, de Miguel Reale, a que mais se aproxima da análise do Direito neoconstitucional em que os direitos basilares dos seres humanos devem ser efetivados, estejam eles positivados ou não.

Quanto ao Direito Natural, estamos convencidos da sua existência e de que ele rege as normas da sociedade, devendo ser respeitado independente da sua positivação, bem como que aquele direito, como ordem jurídica superior, ínsito na natureza humana e anterior ao próprio direito positivo, elege como bens sagrados a vida, a liberdade e a propriedade.

Doutra sorte, não poderíamos desconsiderar as conquistas do direito positivo, como a positivação da tipicidade fechada, legalidade, irretroatividade da lei, vedação do confisco, que conferem segurança jurídica, pelo menos no plano abstrato, aos cidadãos.

Neste ínterim, as leis, atos normativos elaborados pelas autoridades competentes, são necessárias para organizar a sociedade tendo em vista que o direito natural, a priori, não possui coercitividade suficiente para que as suas regras sejam aceitas e cumpridas pelos indivíduos e pelo Estado. Diz-se isso porque, pela complexidade das condutas humanas,

⁶ No mesmo sentido assevera Djacir Menezes, no II Encontro Nacional de Filosofia do Direito promovido pela Universidade Estadual de Maringá em 1981, “a tese de Kelsen, direito = normatividade. Direito o que o Estado diz que é Direito, mesmo aquelas barbaridades saídas da boca do “Führer”, no Estado alemão, contra os judeus, nada daquilo poderia passar a ser propriamente direito; mas era do “direito” alemão daquela fase, kelsianamente falando. Então é um problema muito interessante este do kelsianismo: esvaziar o direito da sua substância humana e ética para ficar valendo como uma hipótese, reduzida a uma proposição condicional da Teoria Pura do Direito.

hodiernamente, o Direito Natural, pelo seu cunho abstrato, não seria capaz de regular a sociedade, bem como de limitar os poderes do Estado.

Por isso que se afirma que o Direito Natural possui a essência e o conteúdo do Direito, ao passo em que o Direito Positivo se caracteriza como a sua forma para alcançar a sua plenitude efetiva. Frise-se que o Direito Positivo deve, obrigatoriamente, buscar o seu conteúdo no Direito Natural sob pena de, mesmo sendo legal, ser declarado ilegítimo e injusto, devendo, por esta razão, ser extirpado do ordenamento jurídico. Como um exemplo recente do que o Direito Positivo, sem conteúdo de Direito Natural, é capaz de criar, podemos citar as ditaduras implantadas no século XX, em que os ditadores, utilizando-se do positivismo, elaboravam leis vilipendiando e/ou limitando os direitos inatos dos cidadãos, entre eles o direito à vida e à liberdade.

Percebe-se que, na medida em que o homem não capta a essência dos princípios maiores, cria-se um descompasso entre o direito positivo e o direito natural, devendo prevalecer o último. Neste sentido, São Tomás de Aquino dispõe que:

“así como el artista posee en su mente cierta idea de la obra a realizar, que es la regla del arte, así también la razón determina lo justo de un acto conforme a una idea preexistente en el entendimiento. Si se formula por escrito recibe el nombre de ley; de ahí que la ley no sea el derecho mismo sino cierta razón del derecho. [...] La ley que no es justa no parece que sea ley [...] la fuerza de la ley depende del nivel de su justicia [...] toda ley humana tendrá carácter de ley en la medida en que se derive de la ley da natureza”. (QUINTANA, 2009: 32 e 82).

Assim, considerando a vulnerabilidade histórica do Direito Natural, bem como as experiências negativas do Direito puramente Positivo, reforça-se a necessidade de integração entre o Direito Natural e o Direito Positivo, de forma a viabilizar a mútua compensação pelas suas ditas insuficiências isoladas, possibilitando a gradativa positivação do Direito Natural, o que, por reflexo, forneceu ao Direito Positivo o benefício de uma alma legitimadora jusnaturalista.

CAPÍTULO 13

**ARTIGOS APRESENTADOS E PUBLICADOS, EM
COAUTORIA, NA SOCIEDADE BRASILEIRA PARA O
PROGRESSO DA CIÊNCIA - SBPC**

I. O AUMENTO DA BASE DE CONTRIBUINTES COMO SOLUÇÃO VIÁVEL PARA A DIMINUIÇÃO DA EXCESSIVA CARGA TRIBUTÁRIA NO BRASIL.

O Estado, para alcançar seus objetivos, desenvolve a atividade financeira de arrecadar, despender e gerir os recursos públicos. A principal fonte de recurso do Estado provém dos tributos. A função, primordial, dos tributos é arrecadar recursos financeiros para os cofres públicos, para que o Estado, em contraprestação, possua crédito para investir nos setores que achar mais conveniente. A soma de todos os tributos corresponde à carga tributária. No Brasil, essa carga é demasiadamente excessiva, é a terceira maior do mundo, sendo a maior dentre todos os países em desenvolvimento. Essa carga insuportável é, na sua essência, uma poderosa incentivadora da: sonegação, da elisão fiscal e, principalmente, da informalização da economia, e estas “situações” diminuem a base de contribuintes, logo, diminuem a arrecadação, sendo que as despesas do Estado só aumentam, o qual, para compensar tal déficit, aumenta a carga tributária, que por consequente, gera a perda de contribuintes. Assim, os entes políticos têm que aumentar a carga para suprir as despesas e assim segue o ciclo vicioso do Estado. Esta pesquisa objetiva entender as reais necessidades de se reformar o Sistema Tributário Brasileiro, simplificando a carga tributária e equiparando-a a capacidade contributiva das pessoas, sejam elas físicas ou jurídicas, como meio de aumentar a base de contribuintes e consequentemente aumentado o ingresso de recursos ao erário público.

A técnica de pesquisa utilizada foi, no primeiro momento, a documental que é a coleta de dados através de documentos oficiais e jurídicos e, em seguida, foram recolhidas informações, através de questionário, no município de Campina Grande-PB, de empresas e de pessoas físicas. As que livremente concordaram em colaborar com a pesquisa, eram esclarecidas acerca do caráter anônimo do questionário, assim como sobre o objetivo e procedimentos da pesquisa. O instrumento de coleta de dados utilizado foi um questionário anônimo com questões fechadas, sendo facultado ao informante asseverar mais de uma alternativa. O questionário possui 7 (sete) questões. A amostra inclui empresas privadas e pessoas físicas, totalizando em 40 (quarenta) o número de questionários aplicados. O programa estatístico utilizado na pesquisa foi o SPSS for Windows para possibilitar a codificação dos dados no computador e a análise das porcentagens.

Das 40 pessoas (20 físicas e 20 jurídicas) selecionadas para responder o questionário, apenas, 50 % se dispuseram a responder, sendo 13 pessoas físicas e 7 empresas (na pessoa do administrador). Dentre as 20 pessoas que não responderam o questionário, 20%

afirmaram que não o fizeram por achar que a pesquisa tinha algum vínculo com o fisco, 67% alegaram não ter interesse no assunto, e 13% elencaram que não dispunham de tempo para resolver o questionário. Foi ratificado, de forma unânime, que a carga tributária não condiz com a realidade social do país. No que tange à sonegação, 74% das pessoas físicas elencaram ser ela consequência da alta carga tributária e 26% identificaram como sendo causa; já as pessoas jurídicas, 93% afirmaram que a sonegação é consequência da alta carga tributária, e 7% afirmaram que a sonegação é causa. Das pessoas físicas, 65%, disseram que os tributos são ilegítimos, ilegais e injustos, 30% delas declararam que mesmo eles sendo legais são ilegítimos e injustos e 5% asseveraram ser o tributo justo; por outro lado, as pessoas jurídicas, 75% afirmaram que a carga tributária é injusta e ilegítima, 13% acham que é legal, 12% concordam que mesmo sendo legal é ilegítima. Todos as pessoas que responderam ao questionário asseveraram que o Estado não investe a receita total em prol do bem público. 87% dos interrogados acham que a contraprestação do Estado não é proporcional ao montante arrecadado, já 13% acham isonômica tal proporcionalidade.

Concluindo, constata-se a necessidade do Estado, de reformar o seu sistema tributário, adotando medidas para efetivar e abraçar o princípio constitucional da capacidade contributiva. O Estado deve, urgentemente, diminuir a carga tributária, que hoje conta com 74 tributos diferentes, totalizando um gasto anual ao brasileiro equivalente a renda de 4 meses e 17 dias de trabalho. Em seguida, deve o Estado, com os recursos provenientes dos tributos, buscar atingir o bem público que consiste no fornecimento e prestação dos serviços públicos – de qualidade – necessários e garantidos pela própria CF. Com essas mudanças as pessoas, sejam físicas ou jurídicas, aceitariam tal tributação como legal, legítima e justa. Assim, a maioria passaria a integrar a base de contribuintes, seja pela não sonegação, seja pelo não processamento da elisão, seja pela regularização ou legalização do setor informal da economia, pois, estando a carga tributária suportável, em tese, não valeria a pena correr os riscos de estar na ilegalidade. Desta forma, o Estado aumentaria a sua receita sem ter que aumentar a carga tributária.

II. O DIREITO DO CONSUMIDOR, COM BASE NO PRINCÍPIO DA INFORMAÇÃO DE TER - DESCRITO NO RÓTULO - TODA A TRIBUTAÇÃO EMBUTIDA NO PRODUTO.

No Brasil, com a CF/88, surge a obrigatoriedade de se promover a defesa do consumidor, o que culminou com a promulgação da Lei 8.078/90, mais conhecida como Código de Defesa do Consumidor. Dentre os vários direitos básicos do Consumidor, assume destaque o direito à informação, que possui sua base constitucional no art 5º, XIV da CF/88, além do dispositivo do art. 150, § 5º, que determina que a lei deverá estabelecer formas para o esclarecimento acerca dos impostos que incidam sobre as mercadorias. Informar significa especificar. O direito à informação adequada, suficiente e veraz é um dos pilares do direito do consumidor, o que é comprovado pela simples constatação de que o substantivo “informação” ou o verbo “informar” são citados 28 vezes no corpo dos 119 artigos do CDC. O consumidor tem o direito de conhecer e compreender todas as informações que abarcam o produto objeto de consumo. Essas abrangem tanto as especificações técnicas, quanto a tributação embutida no produto. Isso porque, os consumidores/contribuintes, pelos princípios da capacidade contributiva e da transparência, devem saber exatamente o montante do valor do produto que corresponde aos tributos. Nesta pesquisa, se objetiva relatar qual o conhecimento que os consumidores têm sobre a questão do direito da informação, principalmente no que concerne aos tributos, levantando questionamentos críticos sobre o comportamento despreocupado das empresas e do Estado em atender este mandamento constitucional.

A técnica de pesquisa utilizada foi, no primeiro momento, a documental, que é a coleta de dados através de documentos oficiais e jurídicos e, em seguida, foram recolhidas informações através de questionário, no município de Campina Grande-PB, de pessoas naturais. As que livremente concordaram em colaborar com a pesquisa, eram esclarecidas acerca do caráter anônimo do questionário, assim como sobre o objetivo e procedimentos da pesquisa. O instrumento de coleta de dados utilizado foi um questionário anônimo com questões fechadas, sendo facultado ao informante asseverar mais de uma alternativa. O questionário possui 5 (cinco) questões. São elas: Se o entrevistado tem ciência de que todos os produtos, no seu preço, vêm incluído diversos tributos? Se o consumidor tem o direito de saber quanto de impostos há embutido no preço de cada produto?; Se é viável a exposição dos tributos no rótulo dos produtos?; Se esse direito será concretizado ou não?; e A quem incumbe cobrar a efetivação do direito à informação no tocante a tributação dos produtos? A amostra inclui apenas consumidores, totalizando em 100 (cem) o número de questioná-

rios aplicados. O programa estatístico utilizado na pesquisa foi o SPSS for Windows para possibilitar a codificação dos dados no computador e a análise das porcentagens.

Das 100 pessoas selecionadas para responder o questionário, 80% se dispuseram a responder. Dentre as 20 pessoas que não responderam ao questionário, 40% alegaram não ter interesse no assunto, e 60% elencaram que não dispunham de tempo para resolver o questionário. Das 80 pessoas que responderam ao questionário, 85% não sabem que são tributadas na aquisição de todos os produtos adquiridos, já 15% sabem que os produtos são mais onerosos por terem tributos embutidos no seu preço. Foi ratificado, de forma unânime, que o consumidor – realmente – tem o direito de saber quanto de impostos há embutido no preço de cada produto. Quanto à viabilidade, 68% dos entrevistados acham que devido à enorme quantidade de tributos não é possível descrevê-los no rótulo de cada produto, e 32% acham a iniciativa bastante viável, ficando a cargo dos órgãos públicos o dever de guarnecer esses dados e dos fornecedores de possibilitarem o seu acesso ao consumidor. No que tange à concretização deste direito, 74% das pessoas afirmaram que, mesmo sendo viável, o Estado não tem interesse em passar essa informação para o consumidor, preferindo, mascarar os tributos, e 26% acham que o Estado tem interesse em repassar essas informações, sendo questão de tempo para ser efetivado este direito. Todas as pessoas que responderam ao questionário asseveraram que cabe a população, juntamente com os órgãos de defesa do consumidor, cobrar do Estado a efetividade desse direito constitucional dos consumidores/contribuintes.

Por fim, em meio a um mandamento constitucional expresso (art. 150, §5º), observa-se uma verdadeira inércia do Poder Público de fazer valer o direito fundamental à informação sobre os tributos que incidem sobre as mercadorias. Constata-se a necessidade do Estado em tributar com maior transparência e lisura, adequando o princípio e o direito do consumidor à informação, com a especificação da tributação em cada produto. Apenas com uma atitude mais positiva das autoridades competentes em fiscalizar o cumprimento do direito à informação pelas empresas consideradas fornecedoras, será possível uma maior consciência cidadã em relação ao âmbito econômico-tributário. A utilização dos rótulos dos produtos para elencar os tributos embutidos naquele, é uma forma plausível de dar maior acesso ao consumidor do quantum que o Estado está lhe tributando de forma direta. Sendo este mecanismo útil a população para fiscalizarem o exercício de tributar dos entes políticos, com base nos princípios constitucionais e infraconstitucionais. A importância deste estudo sobre o Direito do Consumidor e o direito à informação está no fato de que, independentemente da classe social que os cidadãos sejam enquadrados, todos estão, de uma maneira ou

de outra, sujeitos às relações de consumo, seja por razão de necessidade, seja por simples desejo consumista. (CCJ/UEPB).

CAPÍTULO 14

RESUMO PB - COLUNA DIREITO EM ALTA¹

¹ Em 2012, salvo engano, escrevi, em poucas linhas, para o portal Resumo PB, portal jornalístico de grande credibilidade e que se consolidou nos últimos anos como um importante veículo de informação no Estado, na Coluna Direito em Alta.

I. ATUAIS CONTROVÉRSIAS SOBRE ICMS E A PARTICIPAÇÃO DOS PARLAMENTARES PARAIBANOS

O Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS, de competência dos Estados e Distrito Federal, previsto na Constituição Federal de 1988, art. 155, inc. II, é, indiscutivelmente, o imposto mais complexo do sistema tributário brasileiro e, atualmente, cerne das discussões de reforma tributária e do pacto federativo no Brasil.

Dentre as principais questões que se encontram em discussão no Congresso, envolvendo o ICMS, podemos citar a incidência do ICMS no comércio eletrônico; a exclusão do ICMS na sua base de cálculo; e a unificação das alíquotas interestaduais.

Neste ínterim, cumpre-nos pontuar, a atuação dos parlamentares paraibanos em prol das reformas do ICMS favoráveis aos contribuintes, bem como aos Estados do Nordeste.

Inicialmente, em meados de fevereiro do corrente ano, o Deputado Federal Manoel Júnior, apresentou, na Câmara, a Proposta de Emenda à Constituição (PEC - 226/12), que veda a inclusão do ICMS na sua própria base de cálculo. A proposta altera o artigo 155, inciso XII, alínea “i” da CF/88, que permite que o montante do imposto integre a sua base de cálculo.

Tal anomalia foi ratificada no art. 13, §1, inc. I da LC 87/96, que dispõe que o montante do ICMS integra a sua base de cálculo, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle.

Através desta sistemática, o legislador desvirtuou a incidência do ICMS sobre operações mercantis, permitindo-o incidir também sobre imposto, e o pior, sobre ele mesmo. É nítida a violação a moralidade do Estado-Fiscal incluir, ou melhor, camuflar, na base de cálculo deste imposto, valores estranhos ao preço da mercadoria, com intuito de aumentar a arrecadação.

Nesse sentido, a PEC nº. 226/12 mostra-se de grande relevância para a praticabilidade tributária brasileira, bem como para diminuir, indiretamente, a carga tributária.

Noutro giro, o Senador Cássio Rodrigues da Cunha Lima, defendeu, na Comissão de Assuntos Econômicos (CAE), a sua discordância quanto à proposta do Executivo de reforma do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), com a unificação as alíquotas interestaduais.

Contrário ao desejo do governo federal, bem como aos interesses dos representantes dos Estados do Sul e Sudeste, que apoiam a unificação das alíquotas interestaduais em 4%;

o Senador Cássio Cunha Lima, representando os anseios dos Estados do Norte, Nordeste e Centro-Oeste defendeu uma convergência para 7% e 4%. No caso, a alíquota de 4% seria aplicada na origem das mercadorias dos estados do Sul e do Sudeste e a de 7% nas demais unidades federativas.

A utilização de alíquotas distintas, beneficiando os Estados do Norte-Nordeste, é questão de imperativo constitucional, já que a República Federativa do Brasil erigiu como objetivo a diminuição das desigualdades regionais. Ademais, a defesa do Senador, em prol dos Estados menos favorecidos, é legítima e necessária para efetivar o princípio constitucional da isonomia, através do qual se deve tratar, diferentemente, as pessoas (inclusive as jurídicas de direito público interno - Estados, Municípios e Distrito Federal) que se encontram em situação de desigualdade.

II. CRÍTICA SOBRE A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DAS OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Recentemente, o Ilustre Ministro do Supremo Tribunal Federal – STF, Marcos Aurélio, se equivocou nas peculiaridades do Direito Tributário e estendeu os efeitos da imunidade para as obrigações acessórias, dispondo que: “Se a pessoa jurídica de direito privado goza de imunidade, descabe impor a manutenção de livros fiscais. A obrigação acessória segue a sorte da principal. (RE 250844, Relator (a): Min. MARCO AURÉLIO, Primeira Turma, julgado em 29/05/2012, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-205 DIVULG 18-10-2012 PUBLIC 19-10-2012”.

Por sua vez, o Ministro Luiz Fux pediu vista e externou que não se aplica no Direito Tributário a máxima civilista de que o acessório segue o principal. Mesmo nos casos de não haver a obrigação de pagar tributos (obrigação principal), os agentes deverão cumprir com suas obrigações acessórias, como, por exemplo, manter os seus livros fiscais.

A sua decisão foi irretorquível, uma verdadeira aula sobre as peculiaridades (e imperfeições da nomenclatura) das obrigações acessórias no Direito Tributário. Íntegra da decisão no site do STF: <http://www.stf.jus.br/.../pro.../verProcessoAndamento.asp...>

Aproveitando o ensejo, lembro que na Sinopse de Direito Tributário de minha autoria, no que tange às imunidades e às obrigações acessórias, aduzimos que:

[...] diferentemente do direito privado, no âmbito tributário, a obrigação acessória poderá existir independente da obrigação principal, ou seja, poderá existir a obrigação do contribuinte de fazer, não fazer, tolerar algo exigido pela Fazenda, mesmo sem existir o dever de pagar tributo. Além disso, se o tributo já houver sido pago e, conseqüentemente, extinta a obrigação principal, os deveres instrumentais (obrigações acessórias) ainda continuarão sendo exigíveis, ou seja, a extinção da principal não acarreta, obrigatoriamente, a extinção da acessória. Em outras palavras, os deveres instrumentais, previstos na legislação tributária, ostentam caráter autônomo em relação à regra matriz de incidência tributária, uma vez que vinculam, inclusive, as pessoas, sejam elas físicas ou jurídicas, que se encontram imunizadas ou sob os efeitos de outros benefícios fiscais, como a isenção. [...]

[...] Frise-se ainda que a imunidade incide apenas sobre a obrigação principal (pagar tributo), permanecendo inalterado o dever das pessoas imunizadas em cumprir as obrigações acessórias, também denominadas de deveres instrumentais, como apresentar os livros contábeis à receita, sempre que solicitados em fiscalização etc.

Após, com a sabedoria dos humildes, o relator reajustou sua decisão acolhendo os termos do voto de revisor.

III. ICMS E O SIMPLES NACIONAL

O Sistema Tributário Brasileiro é conhecido, internamente e no exterior, pela complexidade de suas normas, bem como pelo aumento da carga tributária que, em 2012, alcançou, aproximadamente, 35% do Produto Interno Bruto. Apenas a título de comparação, a carga tributária nos Estados Unidos é de 24% do PIB e no México é de 18%, tendo estes dois países economias mais pujantes que a do Brasil, bem como serviços públicos de melhor qualidade.

A alta carga tributária e a complexidade das normas tributárias são fatores decisivos para manter as pequenas empresas na informalidade e, considerando que as mesmas geram, aproximadamente, 70,2% dos postos de trabalho com carteira assinada, conforme dados do Cadastro Geral de Empregados e Desempregados (CAGED) do Ministério do Trabalho e Emprego (MTE), faz-se mister uma estrutura jurídica para incluí-las na formalidade.

Neste íterim, a Emenda Constitucional n.º. 06/96 incluiu, no art. 170 da CF/88, o tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte e, em seguida, a EC n.º. 42/03 acrescentou que caberia à lei complementar a definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, bem como instituir um regime único de arrecadação dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

Percebe-se, na Constituição Federal, tratamento privilegiado e menos burocrático para as pequenas empresas, objetivando, além de garantir os princípios da isonomia e da capacidade contributiva, incluí-las na formalidade, gerando, com isso, segurança, emprego, renda e arrecadação tributária.

Por sua vez, a Lei Complementar n.º. 123/06 instituiu o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte e, no art. 13, calcificou que “O Simples Nacional implica o recolhimento mensal, mediante documento único de arrecadação, dos seguintes impostos e contribuições: [...] VII - ICMS”. Todavia, na contramão da constituinte, ressaltou que “o recolhimento na forma deste artigo não exclui a incidência dos seguintes impostos ou contribuições, devidos na qualidade de contribuinte ou responsável, em relação aos quais será observada a legislação aplicável às demais pessoas jurídicas: [...] XIII - ICMS devido: nas operações ou prestações sujeitas ao regime de substituição tributária; e nas operações com bens ou mercadorias sujeitas ao regime de antecipação do recolhimento do imposto, nas aquisições em outros Estados e Distrito Federal”.

Ou seja, a despeito dos direitos que as emendas constitucionais passaram a reconhecer, a lei infraconstitucional gerou um encargo ao contribuinte do Simples que, além de pagar os tributos mediante documento único de arrecadação, ainda deverá pagar o ICMS no regime de substituição tributária, sem previsão no texto constitucional. Frise-se ainda, que o Lojista do Simples recolherá o imposto antecipadamente pela venda, futura e fictícia, do produto que ainda se encontra no seu estoque.

Neste sentido, acredito que, promovendo isso, a Lei Complementar padeceu de inconstitucionalidade, pois não vislumbro tratamento diferenciado e benéfico para as empresas optantes do Simples que deverão pagar ao governo um imposto, antecipadamente, cujo fato gerador (venda/circulação do produto ao consumidor final) ainda nem ocorreu. E fica a grande questão: como o contribuinte do Simples fará para pagar o ICMS antecipado ao Estado se ainda não vendeu o produto para se capitalizar?

Por estas e outras razões, recentemente, o Juízo da 6ª Vara da Fazenda Pública de Porto Alegre, acatando as teses formuladas pelo advogado Paulo Caliendo, deferiu medida liminar que “autoriza o depósito judicial do ICMS cobrado na substituição tributária, até que haja sentença de mérito definitiva”.

Em que pese o TJPB, em meados de 2009, ter julgado improcedente Mandado de Segurança sobre esta matéria, tal decisão foi proferida pelo MM. Juiz de primeira instância, convocado para substituir o desembargador atuante na câmara referente aos feitos tributários e, de forma justificada, neste julgamento, houve a ausência de outros desembargadores.

Porém, esta nova decisão do Tribunal do Rio Grande do Sul nos leva a crer que a matéria deverá ser revista pelos atuais desembargadores do Tribunal de Justiça da Paraíba, considerando a crise econômica que ainda assola, em maior ou menor escala todos os países, sufocando precipuamente as pequenas empresas que não possuem capital de giro, assessoramento de marketing e jurídico, logo, concorrendo em condições precárias e em desigualdade com as grandes empresas.

Por esta razão, entendo que as empresas optantes pelo Simples Nacional não devem recolher antecipadamente o ICMS através do mecanismo da substituição tributária.

Ressalve-se ainda que a matéria se encontra no Supremo Tribunal Federal para julgamento da Ação Declaratória de Inconstitucionalidade nº. 4.384.

IV. IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS SOBRE AUTOMÓVEIS

O TRF da 4ª Região decidiu, no dia 16/01/2013, pela legalidade da incidência do IPI sobre a importação de automóvel, por pessoa física. Acredito que a decisão será reformada pelo STJ, considerando que temos decisão recente, de agosto de 2012, em que o Ministro Humberto Martins, reforçou que o entendimento do STJ é no sentido da ilegitimidade da cobrança de IPI na importação de veículo, por pessoa física, destinada a uso próprio, citando, inclusive, precedente do Ministro Luiz Fux que atualmente encontra-se no STF (AgRg no AREsp 172.520/RS, Rel. Min. Humberto Martins, DJ de 28/8/2012).

Na verdade, trata-se de matéria, exaustivamente, discutida nos tribunais superiores, com entendimento favorável ao cidadão/importador (não contribuinte), pela não incidência do Imposto sobre Produto Industrializado na importação de automóvel pela pessoa física para uso próprio, sem *animus de mercancia*.

Ressalve-se que vou além da ilegalidade da cobrança da pessoa física, defendendo a inconstitucionalidade da incidência de IPI sobre a simples importação (mesmo que o importador seja pessoa jurídica), pois, a Constituição Federal, diferentemente do que fez com o ICMS, não estabelece a incidência de IPI na importação e o silêncio do constituinte não poderá ser interpretado vilipendiando os direitos do contribuinte, que já irá pagar, sobre a operação, o ICMS e o Imposto de Importação.

A incidência do IPI é a operação de produto industrial e não o desembaraço aduaneiro de mercadoria. É como opino.

V. ILEGALIDADE DA PAUTA FISCAL DO ICMS

A Constituição Federal de 1988, no art. 155, inc. II, atribui aos Estados e ao Distrito Federal a competência para instituir o ICMS, o imposto mais complexo do sistema tributário brasileiro, que incide sobre “operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior”.

Dentre os fatos geradores desse imposto, destacamos, no presente artigo, a circulação de mercadorias, prevista no art. 2º da Lei Kandir (LC87/1996). Com base na doutrina corrente de Direito Tributário, “circulação de mercadoria” significa a mudança de titularidade jurídica do bem e não a sua simples movimentação ou deslocamento físico; e, para que um determinado bem seja considerado mercadoria, é necessário que exista o nítido intuito de se obter lucro com a sua circulação, havendo necessidade de que essa mesma circulação seja habitual (RE 194.300-9 SP).

Neste sentido, observa-se a importância de, dentro do assunto “circulação de mercadorias” e incidência de ICMS, discutir-se a ilegalidade da pauta fiscal de ICMS, concentrando-nos no aspecto quantitativo deste tributo.

Em primeiro lugar, vê-se que a base de cálculo do ICMS, de acordo com o fato gerador, pode ser de três naturezas: 1) o valor da operação relativo à circulação de mercadoria; 2) o preço do serviço, em se tratando de transporte interurbano e interestadual, e de comunicação; e 3) o valor da mercadoria quando se trate de importação, com as inclusões previstas em lei.

Relativamente às operações com mercadorias, o art. 13 da Lei Complementar 87/96 é cristalino, ao dispor que a base de cálculo do ICMS será o valor da operação.

Todavia, frente à vulnerabilidade do contribuinte e por questão de comodidade fiscal, os Estados, inclusive a Paraíba, substituem o valor da operação por um preço fictício, através de uma “Pauta Fiscal”, elaborada pelo Executivo, como base de cálculo do imposto. Em síntese, a Pauta Fiscal é a imposição arbitrária do valor estipulado pelo Executivo em detrimento do valor real da mercadoria/operação.

Portanto, considerando que a relação tributária não é de poder e sim de Direitos e deveres, entendo que a cobrança do ICMS, desprezando o valor real da operação e substituindo-a por um valor arbitrado pelo Executivo, é inconstitucional, já que não cabe ao Executivo estabelecer base de cálculo e sim ao legislativo, tendo em vista o princípio da legalidade. E, além de inconstitucional, é ilegal, já que a Lei Kandir calcifica que a base de

cálculo do imposto será o valor da operação e não o valor arbitrado pelo Estado através de pauta fiscal!

VI. O IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA (IRPF) E O DIREITO À EDUCAÇÃO

A Receita Federal do Brasil informou que o prazo para entrega da declaração do Imposto de Renda Pessoa Física, referente aos auferimentos de renda do ano de 2012, começa em 1º de março e vai até o dia 30 de abril de 2013. Sendo assim, considerando a proximidade da declaração e o pagamento do IRPF, bem como as limitações impostas às deduções das despesas de educação, é que nos propomos, de forma sucinta, a criticar a atual tributação incidente sobre a renda do contribuinte que despreza o direito basilar à Educação.

A Constituição Federal de 1988, no Título II (que dispõe sobre os Direitos e Garantias Fundamentais), no seu Capítulo II (que versa sobre os Direitos Sociais), erigiu como o primeiro direito fundamental do cidadão brasileiro a EDUCAÇÃO, em seguida a saúde, a alimentação, o trabalho, a moradia etc.

A educação é basilar para o desenvolvimento do ser humano, bem como indispensável para o crescimento e para sobrevivência no/do país. Digo “sobrevivência” porque, com o fenômeno da mundialização, decorrente da globalização, para se ter competitividade neste mercado global é necessária tecnologia de ponta e profissionais cada vez mais qualificados. Não é por outra razão que o escritor Monteiro Lobato, no século passado, já advertia que “um país se faz com homens e livros”.

Neste ínterim, em que pesem alguns pequenos avanços, o Brasil ainda não incorporou o comando constitucional de prioridade na educação. Tal fato pode ser percebido, no que tange ao Imposto de Renda da Pessoa Física, pela limitação da dedução com os gastos decorrentes de educação, seja por delimitar o valor total a ser abatido, seja pela não inclusão de todos os bens/serviços vinculados ao aperfeiçoamento educacional.

De acordo com o art. 8º da Lei nº 9.250/95, alterado pela Lei nº 12.469/2011, apenas poderá ser deduzido da base de cálculo do imposto de renda, os “pagamentos de despesas com instrução do contribuinte e de seus dependentes, efetuados a estabelecimentos de ensino, [...] até o limite anual individual de: R\$ 3.230,46 (três mil, duzentos e trinta reais e quarenta e seis centavos) para o ano-calendário de 2013”.

E mais, de acordo com a Instrução Normativa SRF nº 15 de 6 de fevereiro de 2001, não se enquadra no conceito de despesas de instrução, entre outras inúmeras: as despesas com uniforme, material e transporte escolar, xerox, tradução de textos, aquisição de enciclo-

pédias, livros, revistas e jornais; o pagamento de cursos preparatórios para vestibulares; o pagamento de aulas de idiomas estrangeiros; etc.

Sem maiores delongas, tais limitações são inconstitucionais, considerando que o Direito à Educação faz parte do rol dos Direitos Fundamentais, sendo o primeiro Direito Social elencado pela Assembleia Nacional Constituinte de 1988, que deve, por imperativo constitucional, ser regulamentado, potencializando-se o seu alcance e não o limitando-o, como o fez a lei e a instrução normativa mencionadas.

A sociedade urge por mudança na legislação, permitindo a dedução integral com educação, por ser esta essencial ao pleno desenvolvimento do ser humano e indispensável ao fortalecimento da nação brasileira e ao desenvolvimento do país. Enquanto a legislação não for alterada, o Judiciário deverá efetivar tal direito nos casos concretos, por ser questão de imperativo de Justiça!

VII. (IM) PRATICABILIDADE DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA NO BRASIL

De acordo com estudo realizado, em outubro de 2010, pelo Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário - IBPT, são editadas 46 normas tributárias por dia útil no Brasil. Constatou-se que, nos 22 anos da CF/88, de todas as normas editadas, 6% referem-se à matéria tributária, o que corresponde a 28.591 normas tributárias federais, 83.516 normas tributárias estaduais e 137.017 normas tributárias municipais.

Agravando ainda mais este cenário, em média, cada norma tributária possui 11 artigos, cada artigo com 2 parágrafos, 7 incisos e 1ª alínea. Assim, foram editados, neste período, 2.797.659 artigos, 6.518.547 parágrafos, 20.842.563 incisos e 2.741.706 alíneas.

Considerando que as normas são revogadas ou derogadas (revogação parcial), tácita ou expressamente, hoje, estão em vigor 206.733 artigos, 481.688 parágrafos, 1.540.161 incisos e 202.596 alíneas.

Embutidas nestas normas tributárias, estima-se que existam 88 (oitenta e oito) tipos de tributos. Considerando o número de tributos existentes, acredito que seja incontroverso, regra geral, que o legislador não conheça os tributos que existem, nem mesmo os auditores da Receita Federal, Estadual, Municipal, os juízes e os procuradores ou advogados. Todavia, o cidadão/contribuinte, de acordo com a Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro - LINB, não pode deixar de cumprir a lei alegando que não a conhece, *in verbis*: Art. 3º Ninguém se escusa de cumprir a lei, alegando que não a conhece.

Ou seja, o conhecimento da legislação tributária é transferido integralmente para o contribuinte, que, pela impossibilidade técnica de cumpri-la, delega tal ônus para o contador ou advogado. Neste ínterim, faz-se mister que esse mesmo contribuinte tenha profissionais de sua inteira confiança, pois se encontra passível de sofrer severas multas pelo descumprimento de qualquer obrigação acessória ou principal.

E, no caso de descumprimento da norma tributária, seja por desconhecê-la, por cumpri-la em desacordo com as instruções normativas, por falha humana, por erro de digitação, por apresentação fora do prazo etc., o contribuinte é penalizado sem considerar a sua culpa ou dolo. A responsabilidade é objetiva, o Estado apenas verifica que a obrigação acessória não foi cumprida e impõe a sanção com multas desproporcionais.

Frise-se que, nos termos do art. 136 do CTN, a responsabilidade por não observância da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável, da efetividade, da natureza e da extensão dos efeitos do ato. Ou seja, para ser responsabilizado pela prática

de uma infração tributária, é irrelevante a intenção de fraudar o fisco, bem como causar prejuízo aos cofres públicos.

A complexidade do cumprimento das obrigações acessórias no Brasil confirma-se pelo estudo realizado pelo BID (Banco Interamericano de Desenvolvimento), em que as empresas brasileiras gastam 2.600 horas, por ano, com o cumprimento de obrigações fiscais, ou seja, com o preenchimento de formulários e declarações para pagar tributos e munir o Estado com informações para evitar a sonegação.

Sem dúvida, o Brasil é o país com o maior número de obrigações acessórias do mundo, não existindo relato de outros Estados que possuam um sistema tributário tão complexo e custoso para o contribuinte.

Pelas razões acima aduzidas, é imprescindível que ocorra uma Reforma Tributária no Brasil, não apenas para reduzir a carga tributária, mas, também, para simplificar o sistema/administração tributária, considerando que, da forma como é posto, além de gerar um custo operacional altíssimo para as empresas, é impossível se ter conhecimento da integralidade das normas tributárias e cumpri-las.

É preciso diminuir o número de tributos, considerando que existem vários que incidem sobre a mesma base econômica e são cobrados pelo mesmo ente federado. Na importação, por exemplo, incidem, sobre o mesmo fato gerador (importação), os seguintes tributos federais: Imposto de Importação, Imposto sobre Produtos Industrializados, Contribuição para o PIS/PASEP e COFINS e CIDE Combustível, o que, a meu ver, mostra-se cumulativo e confiscatório.

Ademais, é preciso que a responsabilidade pelo descumprimento das obrigações acessórias seja subjetiva (e não objetiva como se encontra previsto no CTN), ou seja, o contribuinte só poderá ser punido se verificar a existência de dolo em gerar prejuízo ao erário público, excluindo assim a responsabilidade punitiva (multa) pelo simples atraso na apresentação das declarações, ou por erros cometidos pelo seu desconhecimento ou por falha humana, frise-se, que não cause prejuízo ao Estado.

VIII. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

O planejamento tributário teve origem nos Estados Unidos e na Inglaterra, onde existem os “*Cerfified Public Accountants*”, pessoas com capacidade técnica, jurídica e contábil, que buscam a economia lícita de tributos.

Considerando a maior intervenção do Estado e, conseqüentemente, a maior necessidade de recursos financeiros para custear suas despesas, associado ao desperdício de dinheiro público, surgem os tributos exorbitantes, em quase todos os países, que extrapolam a capacidade contributiva dos contribuintes, razão pela qual a utilização do processo de escolha anterior à ocorrência do fato gerador, visando a economia de tributos, tornou-se uma necessidade preeminente de todas as empresas, inclusive, ou principalmente, das instaladas no Brasil.

O planejamento tributário, entendido como processo de escolha de ação não simulada, visando afastar ou minimizar a incidência tributária, ou mesmo recuperar créditos pagos a maior ou indevidamente, deve se iniciar com a elaboração do ato constitutivo, pois a classificação errônea da atividade no objeto social da empresa pode deixar de gerar crédito decorrente de legislação específica; no mesmo sentido, a escolha correta do modo de tributação, se optante do Simples Nacional, do Lucro Presumido ou do Lucro Real, certamente gerará uma economia tributária.

Opera-se mediante inúmeras condutas do contribuinte, entre elas: analisar, anualmente, qual a melhor forma de tributação do Imposto de Renda e da Contribuição sobre o Lucro, se pelo lucro presumido ou real; verificar se houve ação fiscal sobre fatos geradores decaídos; analisar se houve pagamento de tributo indevido ou a maior; verificar se todos os créditos foram devidamente utilizados pela empresa, através de auditoria fiscal, e, em caso negativo, utilizá-los através de compensação tributária ou repetição de indébito; investigar qual é a melhor constituição societária para o desempenho das atividades propostas; verificar a possibilidade de utilizar de algum benefício fiscal ou tributação favorecida etc.

Ressalve-se que o planejamento tributário se opera através de meios lícitos, ao contrário das fraudes fiscais, em que o contribuinte se utiliza de fraude e simulação para não pagar tributos ou realizar pagamento a menor em nítida afronta à lei, “evitando que o sujeito ativo tome conhecimento sobre a ocorrência do fato gerador, ou que este obtenha essa informação retardatariamente”.

IX. PROTESTO DE DÍVIDAS DOS CONTRIBUINTE

Em dezembro de 2012, foi promulgada a Lei nº 12.767 que autoriza a realização do protesto de dívidas dos contribuintes em face da União Federal, Estados, Municípios, Autarquias e Fundações Públicas. Ou seja, o Estado da Paraíba e os seus 223 Municípios estão autorizados, por lei, a protestar as dívidas dos contribuintes inadimplentes.

Trata-se de medida coercitiva com nítido intuito de coagir o contribuinte a recolher os tributos, sob pena de, não o fazendo, ter o seu nome negativado com o protesto da dívida. Tal conduta burla os direitos fundamentais do contribuinte, pois o mesmo não pode ser obrigado a realizar o pagamento de tributo a qualquer custo, quando existem débitos prioritários, como os decorrentes de relação de trabalho, entre outros, que devem ser adimplidos primeiro.

Ademais, a Fazenda Pública já possui inúmeras garantias e privilégios em relação ao seu crédito tributário, matéria calcificada nos arts. 183 e seguintes do Código Tributário Nacional, bem como na Lei 6.830, que trata da Execução Fiscal – que é uma ação de cobrança com procedimento especial e mais célere que a cobrança de dívidas não tributárias – logo, torna-se abusivo protestar a dívida do contribuinte.

Os entes federados não podem substituir a cobrança do tributo, através da Execução Fiscal, por uma coação imediata que é o protesto da CDA, considerando as consequências nefastas da negativação do nome do contribuinte, entre elas, a dificuldade de obter empréstimos e realizar compras a prazo.

Em síntese, a efetivação de tal medida, com a carga tributária sufocante e a crise financeira, irá antecipar a falência de muitas empresas paraibanas, principalmente as de menor porte.

REFERÊNCIAS

- AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 12a ed. Saraiva, São Paulo, 2006.
- ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Infrações e sanções tributárias**. São Paulo: Dialética, 2003.
- ARDAO, Arturo. **Nuestra America Latina - Temas latinoamericanos**. Montevideo: Ediciones de la Banda Oriental SRL, 1986.
- ASENSI, Felipe Dutra. **Uma análise sobre os limites da hermenêutica jurídica em Hans Kelsen**. Boletim Jurídico, Uberaba/MG, a. 4, no 170. Disponível em: <<http://www.boletim-juridico.com.br/doutrina/texto.asp?id=1143>> Acesso em: 15 out. 2011.
- ATALIBA, GERALDO. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6ª ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2008.
- AURÉLIO, Buarque de Holanda. **Dicionário Aurélio on-line (2008)**. Disponível em: <http://www.dicionariodoaurelio.com>. Acesso em: 11 set. 2009.
- AZEVEDO, Luiz Carlos de. **Introdução à História do Direito**. 3ª ed. rev. e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2010.
- BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11a ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003.
- BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à Ciência das Finanças**. 17ª ed. rev. e atual. por Hugo de Brito Machado Segundo. Rio de Janeiro: Forense, 2010.
- BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. **A Resistência ao Pagamento de Tributos no Brasil, uma Breve Análise Histórica e Humanística**. Publicado pela fiscosoft em 24 de junho de 2004. Disponível em: <http://www.fiscosoft.com.br/a/2lzt/a-resistencia-ao-pagamento-de-tributos-no-brasiluma-breve-analise-historica-e-humanistica-ubaldo-cesar-balthazar-andre-zampieri-alves>.
- BARREIX, Alberto; e VILLELA, Luiz. **Tributación en el Mercosur y posibilidades de coordinación**. Extraído de: Mercosur: Impacto Fiscal de la Integración Económica - Buenos Aires: BID - Intal/ITD, 2003. Disponível em: <http://iadb.org/intal/aplicaciones/uploads/publicaciones/e_INTALITD_IE_2003_Tributacion_Foro.pdf>. Acessado em 15 abr. 2012.
- BARROSO, Luís Roberto. **Neoconstitucionalismo e constitucionalização do direito (o triunfo tardio do direito constitucional no Brasil)**. Revista Forense, Rio de Janeiro, v. 102, n. 384, p. 71-104, mar./abr.2006.
- BARROSO, Luís Roberto. **O Direito Constitucional e a Efetividade de suas normas: limites e possibilidade da Constituição brasileira**. 9 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.
- BAUMAN, Zigmunt. **A vida líquida**. São Paulo: Jorge Zahar Editora, 2009.

- BECHO, Renato Lopes. **Filosofia do Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2009.
- BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998.
- BITTAR, Eduardo C. B. **Curso de Ética Jurídica: Ética Geral e Profissional**. São Paulo: Saraiva, 2002.
- BITTAR, Eduardo C. B., ALMEIDA, Guilherme Assis de. **Curso de Filosofia do Direito**. 8ª ed. rev. e aumentada. São Paulo: Atlas, 2010.
- BOBBIO, Norberto. **Direito e Estado no Pensamento de Emanuel Kant**. Tradução de Alfredo Fait, 4 ed., Brasília: Ed UnB, 1997.
- BOBBIO, Norberto. Nilson, trad. **Direito e poder**. São Paulo: Editora UNESP, 2008.
- BOBBIO, Norberto. **Teoria da Norma Jurídica**. trad. Fernano Pavan Baptista e Ariani Bueno Sudatti. São Paulo: Edipro, 2001.
- BOBBIO, Norberto. **Teoría General del Derecho**. 3ª ed. revisada y corregida. Bogotá: Editora Temis S.A, 2007.
- BORGES, José Souto Maior. **Teoria Geral da Isenção Tributária**. 3. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2001.
- CABANILLAS, Renato Rabbi-Baldi (coordinador). **Las razones del derecho natural: perspectivas teóricas y metodológicas ante la crisis del positivismo jurídico**. 2 ed., corregida, reestructurada y ampliada. Buenos Aires: Ábaco de Rodolfo Desalma, 2008.
- CALIENDO, Paulo. **Direito tributário: três modos de pensar a tributação, elementos para uma teoria sistemática do direito tributário**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2009.
- CAMPINHO, Sérgio. **O Direito de Empresa à Luz do Código Civil**. 9. Ed. São Paulo. Renovar. 2007.
- CANARIS, Claus-Wilhelm. **A influência dos direitos fundamentais sobre o direito privado na Alemanha**. In: SARLET, Ingo Wolfgang (org.). **Constituição, direitos fundamentais e direito privado**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.
- CANOTILHO, J. J. Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 6. ed. rev. Coimbra: Almedina, 1993.
- CAPEZ, Fernando. **Curso de Direito Penal Parte Geral**. Volume 1. 6 ed. rev. e atual. São Paulo. Saraiva, 2003.
- CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 17. ed. rev. ampl. e atual. até a Emenda Constitucional nº. 35/2001. Malheiros Editores: São Paulo: 2002.

- CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 14^a ed. Saraiva: São Paulo, 2002.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 16 ed. São Paulo: Saraiva, 2004.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário Linguagem e Método**. 2^a ed. São Paulo: Noeses, 2002.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Teoria da Norma Tributária**, São Paulo, Lael, 1980.
- CASANOVA, G.J.N. de; NIETO, M. A.; REVILLA, P.J.M; NUNEZ, F.M.S; VAZQUEZ, M. (Coordenadores). **Régimen Tributario Argentino**. 1^a Ed. Buenos Aires: AbeledoPerrot, 2010.
- CASSONE, Vittorio. **Interpretação no Direito Tributário: Teoria e Prática**. São Paulo: Atlas, 2004.
- CASTILLO, Antonio Lopez. **Constitución e Integración**. Madrid. Centro de Estudios Constitucionales, 1996.
- CÍCERO, Marco Túlio. Tradução de Otávio T. de Brito. São Paulo: Cultrix, 1967.
- COELHO, Fábio Ulhoa. **Manual de Direito Comercial**. 23^a Ed. São Paulo. Saraiva. 2011.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. **As espécies tributárias: os impostos, as taxas e as contribuições**. In: Curso de Direito Tributário Brasileiro. 9. ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2006. p. 439-473. In: Material da 4^a aula da Disciplina Sistema Constitucional Tributário: Competência Tributária e Tributos, ministrada no Curso de Especialização Telepresencial e Virtual de Direito Tributário - UNISUL - REDE LFG.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 8. ed. Rio de Janeiro. Forense: 2005.
- COLUCCI, Maria da Glória. **A Presunção Absoluta de Conhecimento da Lei e a Linguagem Jurídica**. Rubicandaras Colucci, 2008. Disponível em: <http://rubicandarascalucci.blogspot.com/2009/08/artigo-presuncao-absoluta-de.html>. Acesso em: 05 de mar. de 2010.
- COSTA, Regina Helena. **Imunidade Tributária: teoria e análise da jurisprudência do STF**. São Paulo. Malheiros. 2001.
- COSTA, Regina Helena. **Praticidade e Justiça Tributária: Exequibilidade de lei tributária e direitos do contribuinte**. São Paulo: Malheiros Editora, 2007.
- CRETILLA JÚNIOR, José. **Curso de Filosofia do Direito**. Rio de Janeiro, Forense: 2004.
- DALLARI, Dalmo de Abreu. **Elementos de teoria geral do Estado**. 21 ed. atual. São Paulo: Saraiva, 2000.

- DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 19 ed. São Paulo: Atlas, 2006.
- DINIZ, Maria Helena. **Curso de Direito Civil Brasileiro**. 18ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2002.
- FANUCCHI, Fábio. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. V. 1. 4 ed., São Paulo: Resenha Tributária, 1986.
- FEITOSA, Raymundo Juliano. **XV Congresso Nacional do CONPEDI** - Manaus: 15, 16, 17, e 18 de Novembro de 2006. Disponível em: <http://www.conpedi.org.br/manaus/arquivos/anais/campos/raymundo_juliano_feitosa.pdf> Acesso em: 10 abr. 2012.
- FERREIRA, Alexandre Henrique Salema. **Política Tributária e Justiça Social: relações entre tributação e os fenômenos associados à pobreza**. Campina Grande: Eduerp, 2007.
- FERREIRA, Alexandre Henrique Salema; FEITOSA, Raymundo Juliano Feitosa. **Teoria dos sistemas e extrafiscalidade: a questão da prevalência da lógica do subsistema da economia**. Orbis Revista Científica, V. 1, n.º. 2, 2010. Disponível em: <<http://www.cesrei.com.br/ojs/index.php/orbis/article/view/27>>.
- FINNIS, John. **Ley Natural y Derechos Naturales**. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 2000.
- HALL, Stuart. **A identidade cultural na pós-modernidade**. São Paulo: DP&A Editora, 2010.
- GANDRA, Ives e BRITO; Edvaldo. **Doutrinas Essenciais - Direito Tributário**. Volume VI. Editora Revista dos Tribunais, 2011.
- GRANILLO OCAMPO, Raúl. **Direito Internacional Público da Integração**. Tradução de S. Duarte; revisão técnica de José Carlos Hora e Silva; prólogo de Julio María Sanguinetti. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.
- HARADA, Kiyoshi. **Decadente princípio da separação dos poderes. Considerações sobre a execução fiscal administrativa**. Jus Navigandi, Teresina, ano 13, n. 1655, 12 jan.2008. Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/10826>>. Acesso em: 25 set. 2011.
- HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2001.
- HART, Herbert L. A. **El concepto del Derecho**. 3ª ed. Buenos Aires: AbeledoPerrot, 2009.
- HERVADA, Javier. **Introducción crítica al derecho natural**. 1ª ed. Buenos Aires: Ábaco de Rodolfo Desalma, 2008.
- HOBBS, Thomas. **Leviatã**. Ed. Martin Claret: São Paulo, 2003.
- ISHITANI, Nicolás M. **Direito Tributário**. Faculdade do Vale do Juruena. Disponível em: <<http://www.ajes.edu.br/arquivos/20090822113619.PDF>>.
- JARACH, Dino. **O fato imponível**. São Paulo: RT, 1989.

KELSEN, Hans [Tradução João Batista Machado]. **Teoria Pura do Direito**. 6. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998.

KELSEN, Hans. **Teoría pura del derecho**. 4ª ed. 10ª reimp. Buenos Aires: Eudeba, 2010.

KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. trad. João Baptista Machado. 6. ed. Coimbra: Arménio Amado, 1984.

LAVOR, Anthony Fermino Repetto. **O Papel do Programa de Educação Tributária na Mudança de Hábito da População Jovem do Espírito Santo: o Caso dos Municípios de São Mateus e Muniz Freire**. Rio de Janeiro, 2003. Disponível em: http://internet.sefaz.es.gov.br/informacoes/arquivos/publicacoes/publicacao_03.pdf

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **STF e a Contribuição de Melhoria**. 2009. Disponível em: <<http://direitoedemocracia.blogspot.com.br/2009/03/stf-e-contribuicao-de-iluminacao.html>> Acesso em: 23 março 2012.

MACHADO, Hugo de Brito. **Contribuição de Iluminação Pública**. 2003. Disponível em: http://qiscombr.winconnection.net/hugomachado/conteudo.asp?home=1&secao=2&situacao=2&doc_id=87. Acesso em: 23 mar 2012.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 21ª ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 28 ed. revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Malheiros, 2007.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 25ª ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.) **Curso de Direito Tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2001.

MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.); colaboradores BARRETO, Aires [et al.] **Comentários ao Código Tributário Nacional**. São Paulo: Saraiva, 2002.

MARTINS, Ives Gandra da Silva (coordenador). **Direito Tributário e Reforma do Sistema**. São Paulo: Editora dos Tribunais, Centro de Extensão Universitária, 2003.

MARTINS, Ives Gandra da Silva (coordenador); colaboradores, Antônio Delfin Neto [et al.]. **O tributo: reflexão multidisciplinar sobre sua natureza**. Rio de Janeiro, Forense, 2007.

MARTINS, Ives Gandra da Silva [et al.]. Conferencista inaugural José Carlos Moreira Alves. **Direito Tributário e reforma do sistema**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, Centro de Extensão Universitária, 2003.

- MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Rejeição social do tributo no Brasil**. O Estado de São Paulo. Disponível em: <www.estado.com.br/editorias/2008/01/31/opi-1.93.29.20080131.3.1.xml>. Acessado em: 11 jun. 2008.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva; BASTOS, Celso Ribeiro. **Comentários à Constituição do Brasil**. Vol. 6, Tomo 1. São Paulo: Saraiva, 1990.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva; CARVALHO, Paulo de Barros. **Guerra Fiscal: Reflexões sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS**. São Paulo: Noeses, 2012.
- MARTINS, Sergio Pinto. **Manual de Direito Tributário**. 11 ed. São Paulo: Atlas, 2012.
- MELO, José Eduardo Soares de. **Contribuições Sociais no Sistema Tributário**. 3 ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Editora Malheiros, 2000.
- MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS Teoria e Prática**. 6ª Ed. São Paulo: Dialética, 2003.
- MONTEIRO, Washington de Barros. **Curso de direito civil**, v. 1, parte geral. São Paulo: Saraiva, 2005.
- MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**. 15 ed. São Paulo: Editora Atlas, 2004.
- NALINI, José Renato. **Filosofia e Ética Jurídica**. São Paulo: Editora dos Tribunais, 2008.
- NICACIO, Antonio. **Primórdios do Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: LTr, 1999.
- NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário**. 9. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 1989.
- NUNES, Rizzatto. **O Princípio Constitucional da Dignidade da Pessoa Humana: Doutrina e Jurisprudência**. 1 ed. 3ª tiragem. São Paulo: Saraiva, 2007.
- PEREIRA, Bruno Yepes. **Curso de Direito Internacional Público**. São Paulo: Saraiva, 2006.
- QUINTANA, Eduardo Martín. **Notas sobre el derecho en el iusnaturalismo**. 1ª ed. Buenos Aires: Educa, 2009.
- REALE, Miguel . **Teoria Tridimensional do Direito**. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010
- REALE, Miguel. **Lições preliminares de Direito**. 26. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.
- REVILLA, Pablo. **Régimen tributario argentino**. 1ª ed. Buenos Aires: AbeledoPerrot, 2010.
- RIDDALL, J. G. **Teoría del Derecho**. 3ª ed. Barcelona: Gedisa Editorial, 2008.
- ROSA, Paulo Moreira da. **Os Sistemas Contábeis nos Países do Mercosul: um Estudo sobre o Exercício da Profissão e as Normas e Práticas Contábeis na Avaliação de Elementos do Ativo**. Florianópolis: UFSC, 1998.

SCHOUERI, Luiz Eduardo. **Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

SILVA, Saulo Medeiros da Costa. **Sinopses Jurídicas Direito Tributário**. 2ª ed. São Paulo: Edijur, 2012.

SILVA, Tiago Ferreira da. **História Brasileira: Constituição de 1824**. 2010. Disponível em: <http://www.historiabrasileira.com/brasil-imperio/constituicao-de-1824/>. Acesso em: 01set. 2011.

SLOMP, Rosangela. **Inconstitucionalidade do crime de apropriação indébita previdenciária (art. 168-A, §1º, inc. I do Código Penal)**. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

SOLER, Osvaldo H. **Abuso del Estado en el ejercicio de la potestad tributaria**. 1ª ed. Buenos Aires: La Ley, 2003.

TAVARES, Alexandre Macedo. **Fundamentos de Direito Tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 6ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1999.

TRATADO DE ASSUNÇÃO, disponível em: <http://www.mercosul.gov.br/tratados-e-protocolos/tratado-de-assuncao-1>

USA. **The Constitution of the United States**. Disponível em: <<http://www.usconstitution.net/const.html#A1Sec9>>. Acesso em: 15 de mar. 2007.

VAZ, José Otávio de Vianna. **A responsabilidade tributária dos administradores de sociedade no Código Tributário Nacional**. Belo Horizonte: Del Rey, 2003.

WOTLING, Patrick (dir.). **La Justicia**. 1ª Ed. – Buenos Aires: Nueva Visión, 2008.

PÓS-FACIO

Todo estudo requer propedêutica

Para firmar suas razões

E aqui cabe à hermenêutica

A chancela das conclusões

O texto do Jurista Saulo Medeiros, de pronto enseja reflexões por ser um tema complexo, pedante e abominado pelas sociedades de qualquer país. A produção e reprodução do conhecimento exige do autor identificação de uma metodologia de construção que possa interessar o leitor. O texto é corrido e substancioso na essência do que pretende comunicar. Valendo-se da propedêutica como subtítulo, anima a quem interessar possa se inserir nos meandros dos escritos e, assim, compreender o objetivo, a lição e conseqüentemente, amenizar a adjetivação negativa que permeia o fenômeno Tributo.

Pois bem, o autor, tomando a propedêutica como ponto de partida, torna o tema “palatável”, leve, pois o básico, o simples interessa, principalmente, a quem usa um método didático/pedagógico competente. O Tributo é uma realidade em qualquer país, de qualquer regime político; escrever para que todos entendam é até um dever de intelectuais como vem fazendo o Jurista Saulo em seu texto: Direito Tributário – Estudos Propedêuticos.

O tributo carrega uma antipatia histórica desde o seu surgimento nos registros da Mesopotâmia, 4000 a.c., quando se cobravam parte da colheita para o Governo. O Livro Maior do Cristianismo faz referência aos “cobradores de impostos”, que arrependidos são acolhidos pelo Jesus histórico. Em nosso meio, quem já não ironizou com a expressão: “leão do imposto de renda”?

A realidade do tributo impacta a vida de qualquer cidadão, uma vez que fio condutor de arrecadação monetária e, por isto, de bom alvitre, um estudioso se propor interpretar o fenômeno, como vem fazendo o Doutor Medeiros, porque acredita no Direito Tributário como propulsor do desenvolvimento do país. Os Tributos mais altos são cobrados em países como a Suécia, a Finlândia, a Áustria e a Noruega, reconhecidamente ricos. No entanto, geram desconforto aos seus entes, pelo menos a crítica mundial evidencia.

O Sistema Tributário Brasileiro é o mais complexo do mundo, por sua pesada burocracia, suas múltiplas regras, e alíquotas diversas, gerando sempre transtornos e questionamentos que desembocam na política de distribuição de renda. Registros dão conta de exemplo de Tributo com aplicação justa pelo presidente americano Franklin Roosevelt que, diante da maior crise de sua história, teve no Sistema Tributário honesto, a solução para o que enfrentava seu país. (Brinkley, página 39).

O autor, inteligentemente, demonstra ser relevante o debate sobre tributo, para se compreender sua importância, uma vez que, indubitavelmente, é ele que sustenta as pilastras do Estado; principalmente, se pautado em regras transparentes, com ordenamento jurídico respeitado e levado a efeito, pelo processo político e, claro, que em todos os setores

produtivos se tenha a segurança da democracia inscrita, no caso do Brasil, em sua Constituição Federal.

Esta é uma obra densa, lúcida e eivada de conhecimentos acessíveis que podem orientar professores e estudantes de Direito Tributário e, quiçá, empresários em sua prática recorrente, porquanto uma realidade palpável, mas crua, que afasta tantos, inclusive esta “opinadora”, quando dos bancos da Faculdade de Direito.

O nobre escritor imprime zelo e, além de busca em fontes confiáveis, traça os limites, responsabilidade de aplicação, mostra a importância do cumprimento da Lei, bem como adverte para as sanções advindas no mundo econômico/financeiro.

Conheci esse jovem advogado em universidade argentina, muito bem avaliada, que como eu buscava conhecimento no doutorado de Ciências Jurídicas y Sociales; eu já deslumbrando um pós-doutorado em uma turma de jovens advogados. O estudante Saulo Medeiros da Costa Silva se destacava em atitude dialógica, de igual para igual, em conhecimento jurídico-social, com professores renomados, detentores de formação na Sorbone-França, Oxford-Inglaterra e até mesmo Harvard-USA. Testemunhei ali um jurista intelectual sério com disposição para enfrentar a comunidade científica com suas pesquisas, e já tinha olho no Direito Tributário, discorrendo sobre suas fontes com maestria. Mais de uma década depois, o reencontro, na pretensão de integrar a Academia Paraibana de Letras Jurídicas, da qual sou membro. Percebi o mesmo entusiasmo desse filho de Campina Grande trilhando os caminhos do Direito e buscando novas formas de trânsito na literatura. A reflexão provocada por sua obra de cunho pedagógico, me leva ao atrevimento de propor que o autor conceba e produza uma cartilha que possa ser utilizada em escolas com o fito de enfronhar as futuras gerações para a atenção ao universo tributário, e permitir conscientização da exigência e vigilância na aplicação do Tributo que é retirado de cada cidadão no decurso de sua vida.

A produção desses meus escritos talvez fosse desnecessária, uma vez que há uma competente introdução da obra. No entanto, sinto-me honrada e agradecida ao meu colega amigo Advogado Saulo Medeiros, pelo convite.

João Pessoa, 14 de março de 2024.

Dra. Rita de Cassia Alves Ramalho Silva

Advogada, Pedagoga e Professora - Doutora em Ciências Jurídicas e Sociais - da Universidade Federal da Paraíba - UFPB.

Membro das Academias: Academia Paraibana de Letras Jurídicas – APLJ, Academia de Letras e Artes do Nordeste – ALANE, União Brasileira de Escritores – UBE e Academia Paraibana de Poesia - APP.

SOBRE O AUTOR

SAULO MEDEIROS DA COSTA SILVA

Doutorando em Direito pela Universidade de Marília (SP). Mestre em Desenvolvimento Regional pela Universidade Estadual da Paraíba (UEPB). Mestre em Contabilidade e Administração pela FUCAPE. Especialista em Direito Tributário pelo IESP. Graduado em Ciências Jurídicas pela UEPB. Jurista, suplente, membro do Tribunal Regional Eleitoral (TRE/PB) (biênio de 2022-2024). Sócio da Advocacia David Diniz - ADD. Professor de Direito Tributário. Membro do Fórum Celso Furtado - FCF, da Confraria dos Bibliófilos da Paraíba e da Academia Paraibana de Letras Jurídicas - APLJ.

DIREITO TRIBUTÁRIO: Estudos propedêuticos

O presente livro surgiu da necessidade de organizar os estudos preliminares de Direito Tributário ao longo de quase 20 anos , período da graduação, especialização, curso de Teoria Geral do Direito na Argentina, além das aulas e orientações quando no início da docência e da advocacia, além do mestrado em Desenvolvimento Regional pela UEPB.

RFB Editora
CNPJ: 39.242.488/0001-07
91985661194
www.rfbeditora.com
adm@rfbeditora.com
Tv. Quintino Bocaiúva, 2301, Sala 713, Batista Campos,
Belém - PA, CEP: 66045-315

