

DO BRASIL
MARCELO MAGALHÃES PEIXOTO

QUESTÕES
ATUAIS DE
DIREITO
TRIBUTÁRIO

Questões Atuais de
Direito Tributário

Todos os direitos desta edição reservados ao autor.

Publicado por Editco Comercial Ltda.
Rua Pedroso Alvarenga, 1046, 9º andar – sala 95
Itaim – 04531-004 – São Paulo-SP
Tel: (11) 3706-1492 – Fax: (11) 3071-2567
e-mail: info@ieditora.com.br

Na internet, publicação exclusiva da iEditora:
www.ieditora.com.br



Marcelo Magalhães Peixoto

Consultor Tributário em São Paulo
Responsável pelo site www.tributo.net

Questões Atuais de Direito Tributário

iEditora

São Paulo – 2002

© 2002 de Marcelo Magalhães Peixoto

Título original português:
Questões Atuais de Direito Tributário

Revisão:
Elina Correa Miotto
Rose Marinho Prado

Capa:
Julio Cesar Portellada

Editoração eletrônica:
Julio Cesar Portellada

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)
(Câmara Brasileira do Livro, SP, Brasil)

Peixoto, Marcelo Magalhães
Questões atuais de direito tributário / Marcelo
Magalhães Peixoto. — São Paulo : iEditora, 2002.

ISBN 85-87916-25-4

1. Direito tributário 2. Direito tributário —
Brasil I. Título.

02-2316

CDD-34:336.2(81)

Índice para catálogo sistemático:

1. Brasil : Direito tributário 34:336.2(81)

É PROIBIDA A REPRODUÇÃO

Nenhuma parte desta obra poderá ser reproduzida, copiada, transcrita ou mesmo transmitida por meios eletrônicos ou gravações, assim como traduzida, sem a permissão, por escrito, do autor. Os infratores serão punidos pela Lei n° 9.610/98.

Impresso no Brasil / Printed in Brazil

Dedicatória

Dedico esse trabalho às três mulheres mais importantes de minha vida: Renilda, minha mulher; Marina, minha filha; e à minha mãe, D. Severina.

A Constituição, ao discriminar as competências tributárias, estabeleceu – ainda que, por vezes, de modo implícito e com uma certa margem de liberdade do legislador – **a norma-padrão de incidência** (o arquétipo genérico, a regra matriz) de cada exação. Noutros termos, ela apontou a **hipótese de incidência possível, o sujeito ativo possível, o sujeito passivo possível, a base de cálculo possível e a alíquota possível, das várias espécies e subespécies de tributos.**

Em síntese, o legislador, ao exercer a competência tributária, deverá ser fiel à norma-padrão de incidência do tributo, pré-traçada na Constituição, o legislador (federal, estadual, municipal ou distrital), enquanto cria o tributo, não pode fugir deste arquétipo constitucional.

Roque Antonio Carrazza

Prefácio

Conheci o Marcelo na adolescência, em São Paulo. Era um jovem simples e sonhador, disputando o mercado de trabalho, em busca de realizar-se.

Em 1990, Marcelo regressou a sua terra natal, em Recife. Quando retornou a São Paulo, em 1995, já de casamento marcado, era uma pessoa diferente, com rumo, e muita vontade de vencer. Já era Consultor e Auditor, demonstrando, em suas análises, muita perspicácia, capacidade de organizar idéias.

Por essas qualidades, tem recebido inúmeras oportunidades extraordinárias para alguém tão jovem, tais como, ainda durante o Curso de Graduação de Direito, ocupar a Gerência de tributos de uma empresa multinacional e cursar, como convidado, o Curso de Especialização em Direito Tributário do IBET/IBDT, Entidade Complementar à USP.

Temos mantido intenso contato, sempre com debates acalorados acerca do direito tributário.

Estudioso incansável e amante do Direito Tributário, Marcelo tem produzido inúmeros artigos, publicados em mídia de nível (impressa e eletrônica), alguns deles reunidos no presente volume.

Em que pese eventuais divergências de interpretação, naturais na área jurídica, Marcelo sustenta suas posições, em artigos e pareceres, com didática e clareza, apoiado na doutrina

contemporânea e jurisprudência atualizada.

Apesar da tenra idade, sua obra é ousada e atual, antecipando possibilidades fáticas (a guerra e os impostos extraordinários), abrindo tendências doutrinárias (a alíquota máxima do ISS), ironizando a sanha fiscalista das “autoridades de plantão” (o gol de mão de FHC) e acompanhando de perto o processo político-legislativo (a minirreforma tributária).

Mesmo tendo maior afinidade com o Imposto de Renda, transita tranqüilamente por outros tributos (ICMS, IPI, ISS...), bem como por temas gerais do direito tributário (compensação de tributos, prescrição/decadência, exigibilidade do crédito tributário...).

Como para qualquer pessoa, a qualquer tempo, é possível aprender mais e mais, Marcelo também tende a evoluir em suas idéias. Entretanto, se uma boa semente sempre dá bons frutos, esta coletânea, em que Marcelo se apresenta ao mundo acadêmico, marca o início de uma carreira promissora.

Francisco Mendes de Barros

Mestre em Administração Pública e Governo, pela FGV/SP

Bacharel em Direito, Administração e Ciências Contábeis

Agente Fiscal de Rendas do estado de São Paulo

Sumário

Introdução	13
I – Conceito de Legislação Tributária (Uma análise do art. 96 do C.T.N)	17
II – Breve Histórico do Imposto de Renda das Constituições Brasileiras (de 1934 até 1988)	29
III – O Conceito Constitucional de Renda	39
IV – A Correção da Tabela do Imposto de Renda das Pessoas Físicas e o Gol de Mão de Fernando Henrique Cardoso aos 45 Minutos do Segundo Tempo	57
V – O Critério Quantitativo da Regra Matriz de Incidência Tributária do Imposto de Renda da Pessoa Física	63
VI – Créditos de ICMS – Limites do Legislador Infraconstitucional	73
VII – Breves Comentários Sobre a Nova Redação do ART. 155, § 2º, IX, a, da Constituição Federal Introduzida Pela Emenda Constitucional nº 33/2001 – Relativo à Importação	79
VIII – Lei Complementar nº 100/99 – Limitação da Alíquota (5%) para os Impostos Sobre Prestação de Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN)	91

IX – A Guerra & os Impostos Extraordinários (1ª Parte)	101
X – A Guerra & os Impostos Extraordinários (2ª Parte)	105
XI – Compensação no Direito Tributário no Âmbito da Esfera Administrativa	111
XII – Projeto de Minirreforma Tributária (Uma análise das medidas anunciadas pelo Governo Federal em 29/06/2001)	135
XIII – Ocorre a suspensão da Decadência Tributária quando o agente fiscalizador tenha iniciado o processo de fiscalização?	147
XIV – Suspensão da Exigibilidade do Crédito Tributário	159

Introdução

O presente trabalho teve como escopo a publicação de quatorze textos por nós elaborados nos anos de 2000, 2001, e 2002. São algumas das reflexões jurídico-tributárias que fizemos durante esses períodos, algumas foram consultas requisitadas por nossos clientes, outras surgiram de nossa própria iniciativa e dos seminários apresentados no curso de Especialização em Direito Tributário pelo IBDT/IBET Entidade Complementar a USP, curso coordenado pelo Professor Paulo de Barros Carvalho no período de 1999 e 2000.

O primeiro texto trata-se de uma análise do art. 96 do Código Tributário Nacional, sob o título – Conceito de Legislação Tributária. O aludido texto apenas quis demonstrar os equívocos que o legislador poderá incorrer ao tentar positivar conceitos jurídicos. Pois em nosso pensar essa função é da doutrina.

Logo depois apresentamos uma série de artigos (quatro) sobre o nosso tributo favorito, o Imposto Sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Discorreremos de início em um breve histórico do Imposto de Renda nas Constituições de 1934 até a atual Carta de 1988, falamos também sobre o Conceito Constitucional de Renda (que para nós está de fato na Constituição Federal), e breves comentários sobre a correção

da tabela do Imposto de Renda das Pessoas Físicas seguido do “gol de mão” do Presidente Fernando Henrique Cardoso aos 45 minutos do segundo tempo, ao vetar o projeto originário aprovado no Congresso Nacional. O texto seguinte discorre sobre o Critério Quantitativo do Imposto de Renda das Pessoas Físicas – analisando, sobretudo, o princípio da progressividade (será que ele existe na norma infraconstitucional?).

Os textos VI e VII analisam o ICMS. O primeiro aborda o art.23 da Lei Complementar nº 87/96 que em nosso pensar ofende o princípio da não-cumulatividade, e o texto VII é uma análise que efetuamos das alterações introduzidas pela Emenda Constitucional nº 33/2001 na importação de “mercadorias, bens...” efetuadas por pessoas físicas e jurídicas “não contribuintes”, vale dizer que não praticam operações relativas à circulação de mercadorias.

O texto VIII é uma espécie de “2º parte” de outro artigo (que não se encontra nesse livro) publicado no mês de fevereiro de 2000 no Boletim IOB Comenta Ed. nº 12, exp. na 4ª semana de março/2000 pág.4, que trata da Alíquota máxima do ISSQN – que em nosso entendimento foi positivado pela Lei Complementar nº 100/99. De qualquer sorte, ao escrevermos o primeiro artigo (sobre o tema) em fevereiro/2000, recebemos diversas críticas, ou seja, como tratava-se de uma lei nova, poucas pessoas (na época) ousaram sustentar que a Lei Complementar nº 100/99 criou alíquota máxima para o ISSQN, contudo, já em setembro do mesmo ano o professor **Bernardo Ribeiro de Moraes** deu a mesma interpretação e, no passar do tempo, outros autores assim que tiveram oportunidade passaram a sustentar o mesmo, um deles foi o eminente professor **Hugo de Brito Machado**.

Os textos IX e X foram escritos após os atentados de 11 de setembro sobre o World Trade Center e o Pentágono. Os dois artigos, que estavam mais para crônica do que para texto de

Direito Tributário, apenas descrevem o que poderia ocorrer no bolso de nós brasileiros caso o nosso país declara-se guerra ao lado dos Estados Unidos da América contra o Afeganistão.

Destarte, o XI tema refere-se a uma consulta, que nós respondemos no início do mês de abril do ano de 2002, relativa à Compensação no Direito Tributário na esfera administrativa. Logo depois vem outro texto por nós escrito em julho de 2001 referente a uma análise de um Projeto de Minirreforma Tributária apresentada na época pelo então Ministro Pedro Mallan.

E por fim, os textos XIII e XIV tratam respectivamente da Decadência Tributária e da Suspensão da Exigibilidade do Crédito Tributário. O texto XIII demonstra de forma clara – pelo menos essa foi a intenção – que a Decadência não se interrompe. Em nossa atividade de Consultor Tributário estivemos por diversas vezes diante de Contadores e Advogados que, por meio de uma interpretação equivocada do art. 173, parágrafo único do Código Tributário Nacional, entendiam que o início de fiscalização interrompe o prazo decadencial do tributo fiscalizado. De qualquer sorte, tentamos demonstrar, com o respaldo da melhor doutrina, que a referida interpretação não era correta.

Abril, 2002

TEXTO I

Conceito de Legislação Tributária¹

(Uma análise do art. 96 do CTN)

Antes de descrevermos o conceito de Legislação Tributária faz-se mister tecer algumas considerações sobre os Conceitos “Jurídicos” elaborados pela dogmática – ou – legislador pátrio, se assim preferirem.

Ao iniciar o curso de graduação em Direito – já no primeiro ano – nas aulas de Introdução ao Estudo do Direito, **aprendemos** que não é função do legislador dar conceitos “jurídicos”. Esses conceitos serão construídos, elaborados, debatidos pela doutrina e, depois apreciados, se for o caso, pela jurisprudência.

São as lições de **Carlos Maximiliano**²:

“Os argumentos aqui levaram a expungir da parte preliminar dos Códigos Cíveis francês e germânicos as disposições reguladoras da interpretação, e foram inutilmente vulgarizados quando se elaborou o repositório italiano. Defende-se a minoria divergente com alegar, por sua vez, que a inserção de um

(1) Esse artigo foi publicado na **Revista Tributária e de Finanças Públicas** Ano 10 – n°42 – Janeiro-Fevereiro de 2002, Editora RT (REVISTA DOS TRIBUNAIS) pág. n°123.

(2) **Hermenêutica e Aplicação do Direito**, Editora Forense, 18° ed. Rio Janeiro, 2000, pág. 97.

preceito num código dá àquele maior prestígio e força a especial acatamento no pretório. Por outro lado, a eiva mais visível e temida desaparece, desde que o legislador não pretenda substituir-se ao homem de ciência, não edite as suas regras como únicas; limite-se a apresentá-las como principais, diretas, precisas, generalizadas, sem prejuízo de outras porventura obtidas pela pesquisa livre e proteiforme da doutrina. É o que sucede no Brasil, República Argentina e Itália: ao lado da norma legal pululam os frutos da indagação científica, excelentes e variados; a idéia concretizada em preceito obrigatório não impede o surto espontâneo de muitas outras, igualmente dominantes graças ao prestígio dos seus autores ou à irradiação da verdade que encerram.”

Destarte, dando início ao objeto em debate – analisemos o art. 96 do CTN:

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.

O Sistema Tributário Nacional é, data venia, totalmente constitucionalizado, ou seja, a Norma Padrão de Incidência dos Tributos está contida na Constituição Federal – que de uma maneira direta ou indireta – aponta³: a **Hipótese de Incidência possível – o Sujeito Passivo possível – o Sujeito Ativo**

(3) Roque Antonio Carrazza in **Curso de Direito Constitucional Tributário**, Editora Malheiros, 1999, pág.337.

possível – Base de Cálculo possível e a Alíquota possível⁴.

Sendo assim, faz-se mister perguntar: como uma norma infraconstitucional – na elaboração de conceito que, data venia, cabe único e exclusivamente à doutrina – pode cometer tal impropriedade, qual seja, definir que a Legislação Tributária compreende as leis, tratados... e não mencionar a Constituição Federal?

Estamos absolutamente convencidos – e não se fazem necessários maiores esforços retóricos de que tal dispositivo legal é inócuo, impreciso e equivocado, e para não dizer, inconstitucional. E sem falarmos na contradição com o art.2º do mesmo diploma legal que assim determina:

Art.2º O sistema tributário nacional é regido pelo disposto na Emenda Constitucional nº18, de 1º de dezembro de 1965, em leis complementares, em resoluções do Senado Federal e, nos limites das respectivas competências, em leis federais, nas Constituições e em leis estaduais, e em leis municipais.

A expressão “o sistema tributário nacional é regido pelo disposto na Emenda Constitucional nº18” deve ser substituída pelas disposições contidas na Constituição Federal de 1988. Pois, como todos sabem, o Código Tributário Nacional foi elaborado e introduzido no sistema sob a égide da Carta de 46, e logo depois recepcionado pela Carta de 67, concomitantemente pela Emenda nº1/69 que alterou essa última dos artigos primeiro ao último, o que significa que praticamente foi “promulgada” uma nova Constituição.

De toda forma, não é objeto deste estudo discutir o

(4) Essa norma padrão que estamos nos referindo é a chamada por Paulo de Barros Carvalho de Regra Matriz de Incidência Tributária, é a norma que irá determinar in concreto a relação jurídica tributária in abstrato.

referido artigo – tampouco – discorrer sobre a história das Constituições Brasileiras – mas se faz necessário lembrar que o aludido Código Tributário Nacional, lei 5.172/66, foi recepcionado pela atual Carta.

Contudo, é importante ressaltar que o processo legislativo foi prescrito no art.59 da Constituição Federal;

Art. 59 – O processo legislativo compreende a elaboração de:

- I – emendas à Constituição;
- II – leis complementares;
- III – leis ordinárias;
- IV – leis delegadas;
- V – medidas provisórias;
- VI – decretos legislativos;
- VII – resoluções.

Essas são as fontes formais que podem instituir, alterar e acabar com as relações jurídico-tributárias em nosso ordenamento.

De toda sorte, voltando à análise do artigo 96, a impropriedade do aludido dispositivo não para por aí. Vejam novamente sua redação:

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. (Destaque Nosso)

Os Tratados e as Convenções Internacionais não fazem parte da Legislação Tributária. Na verdade, melhor explicando,

os Tratados e as Convenções Internacionais não fazem parte do Sistema Jurídico Pátrio, e, conseqüentemente, esses não existem para a Legislação Tributária. Vejam o que prescreve o artigo 84 da Constituição Federal;

Art. 84 – Compete privativamente ao Presidente da República:

VIII – celebrar tratados, convenções e atos internacionais, **sujeitos a referendo do Congresso Nacional**; ... (Destaque Nosso)

Os Tratados e as Convenções Internacionais só serão incorporados ao nosso Sistema após a ratificação pelo Congresso Nacional, por meio de instrumento introdutor de norma chamado **Decreto Legislativo**.

Destarte, vejam o reflexo na jurisprudência no uso imprópria da expressão “legislação tributária compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais”.

“Imposto de importação – IPI – Vitamina “A” – Alíquota zero – GATT. **Os tratados e convenções internacionais integram a legislação tributária interna (art.96, CTN)**, revogam e modificam-na (artigo 98, CTN). Constando do GATT o benefício da alíquota zero para a vitamina “A” e seus derivados, a legislação interna não tem força para alterá-lo. Precedentes. Recurso improvido. Decisão unânime” (STJ, 1º Turma, REsp 154092/SP, Proc. 97-0079659-0, rel. Min. Garcia Vieira, j. 17.12.1997, DJU 02.03.1998, P.43)” (Destaque Nosso).

“Tributário – Vitamina A1. Classificação tarifária GATT. Se a alíquota zero decorre de tratado internacional, a legislação ordinária interna tributária não prevalece sobre aquele; com efeito, **os tratados**

e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna e serão observados pela que lhes sobrevenha nos exatos termos do art.98 do Código Tributário Nacional. Recurso e remessa necessária improvidos. Decisão unânime” (TRF, 2º Região, Apelação Cível 90-02-1776-9, rel. Juiz Castro Aguiar. J. 07.06.1995, DJU 28.11.1995, p. 81.872)” (Destaque Nosso).

“ICM. Redução de base de cálculo. Importação de País signatário do GATT. **Os tratados e convenções internacionais integram a legislação tributária interna (CTN, art. 96)**; concedida redução de base de cálculo ao produto nacional similar ao importado, a este ser dispensado tratamento idêntico. Negado provimento. Decisão unânime” (STJ, 1º Turma, REsp 0012381/91-SP, rel. Min Garcia Vieira, j. 02.09.1991, DJU 30.10.1991, p. 13.468)” (Destaque Nosso).

Com relação ao mérito das referidas jurisprudências, não se tem o que contestar, ou seja, o art.98 do Código Tributário Nacional estabelece de forma clara e objetiva que os Tratados e Convenções Internacionais se prevalecem sobre a legislação interna⁵, porém a terminologia usada, também no art.98 e, no acórdão “**tratados e convenções internacionais alteram a legislação tributária interna**”, entendemos não ser correta.

O Código Tributário Nacional deve ser interpretado, partindo do pressuposto de que não se é possível sustentar

(5) Luciano Amaro in **Direito Tributário Brasileiro**, Editora Saraiva, 1999, pág. 172; professora: “a eficácia dos tratados e sua inserção no ordenamento jurídico nacional é questão de natureza constitucional, não é com preceito infraconstitucional que se haverá de resolver se o tratado pode ou não modificar a lei interna, ou se esta poderá ou não alterá-lo. Assim sendo, não cabia ao Código Tributário Nacional nem negar nem afirmar (como parece ter pretendido o art.98) o primado dos tratados”.

a revogação ou ainda a alteração da **legislação tributária interna, frente aos tratados e convenções internacionais**. O professor da escola do Ceará – **Hugo de Brito Machado**⁶, – nos ensina que “O Código Tributário Nacional estabelece que os tratados e convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna e serão observados pela que lhes sobrevenham (art.98)”. Há evidentemente impropriedade terminológica na disposição legal. Na verdade um tratado internacional não revoga nem modifica a legislação interna. A lei revogada não volta a ter vigência pela revogação da lei que a revogou. Denunciado um tratado, todavia, a lei interna com ele incompatível estará restabelecida, em pleno vigor. Tem-se que procurar, assim, o significado da regra legal em foco. O que ela pretende dizer é que os tratados e convenções internacionais prevalecem sobre a legislação interna, seja anterior ou posterior”.

Diante dos ensinamentos do prof. Brito Machado, o eminente Desembargador Federal do TRF 2º Região/RJ **Sergio Feltrin Corrêa** ressalta que a aprovação dessa espécie de acordo de interesses entre distintos Estados (tratados e convenções internacionais) implica, no dizer do art.96 do CTN, que o correspondente **decreto legislativo é que integra a expressão legislação tributária**⁷.

Destarte, por comodidade didática, transcreveremos as lições do prof. **Paulo de Barros Carvalho**⁸:

“Em homenagem ao mínimo de rigor e coerência que o sistema deve apresentar, não nos parece correta a formulação esquematizada nesse Estatuto.

(6) **Curso de Direito Tributário**, Editora Malheiro, 1998, pág. 62.

(7) **Código Tributário Nacional Comentado, Doutrina e jurisprudência** – Coordenador Vladimir Passos de Freitas, Editora Revista dos Tribunais, 1999, pág. 429.

Tirante as leis, os decretos e, entre as normas complementares, os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas e as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa a que a lei atribua eficácia normativa (art.100, I e II), que são instrumentos introdutórios, primários ou secundários, no ordenamento positivo brasileiro, todos os outros, tratados e convenções internacionais, bem como as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas e os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, esses últimos na qualidade de normas complementares, são vazios de força jurídica vinculante, não integrando o complexo normativo.

Há equívoco incontornável na dicção do art.98, porquanto **não são os tratados e as convenções internacionais que têm idoneidade jurídica para revogar ou modificar a legislação interna, e sim os decretos legislativos que os ratificam, incorporando-os à ordem jurídica brasileira**” (Destaque Nosso).

Diante da afirmação do festejado professor Titular de Direito Tributário da PUC e USP, estende-se a investigação sobre o tema, ou seja, encontra-se na doutrina alienígena e na doutrina pátria, no estudo do Direito Internacional, duas teorias

(8) O monismo alienígena teve em Hans Kelsen talvez o maior defensor desta, que asseverou: “Toda a evolução técnico-jurídica apontada tem, em última análise, a tendência para fazer desaparecer a linha divisória entre direito internacional e ordem jurídica do Estado singular, por forma que o último termo da real evolução jurídica, dirigida a uma centralização cada vez maior, parece ser a unidade de organização de uma comunidade universal de direito mundial, quer dizer, a formação de um Estado mundial”.(in **Teoria Pura do Direito**).

relevantes sobre como e quando os Tratados Internacionais produzirão efeito no ordenamento dos signatários, as teorias a que referimos são a monista⁹ e a dualista. A teoria monista que seria a idéia de uma linha ou um único ordenamento; e a dualista que advém da idéia de duas linhas, ou dois ordenamentos.

A teoria dualista¹⁰ veda, descarta a possibilidade de conflito entre a lei interna com Tratado Internacional; já a teoria monista¹¹ admite a possibilidade de conflito, e descreve receitas para resolver os possíveis impasses.

Desta feita, a Constituição Federal cuida da matéria nos artigos 5º, § 2º, 21, I, 49, I, 59, VI e 84, VII; a interpretação sistemática destes dispositivos, como ressaltou **Paulo Ayres**¹² conduz à conclusão de que o nosso ordenamento jurídico incorporou decididamente a teoria dualista.

(9) O monismo alienígena teve em Hans Kelsen talvez o maior defensor desta, que asseverou: “Toda a evolução técnico-jurídica apontada tem, em última análise, a tendência para fazer desaparecer a linha divisória entre direito internacional e ordem jurídica do Estado singular, por forma que o último termo da real evolução jurídica, dirigida a uma centralização cada vez maior, parece ser a unidade de organização de uma comunidade universal de direito mundial, quer dizer, a formação de um Estado mundial”. (in **Teoria Pura do Direito**).

(10) J. F. REZEK sobre a teoria dualista: “Para os autores dualistas – dentre os quais se destacaram neste século Carl Heinrich Triepel, na Alemanha, e Dionísio Anzilotti, na Itália, o direito internacional interno de cada Estado são sistemas rigorosamente independentes e distintos, de tal modo que a validade jurídica de uma norma interna não se condiciona à sua sintonia com a ordem internacional.”, (in **Direito Internacional Público**, Ed. Saraiva 8ª edição, pág. 4) – ou seja, em nosso pensar o Tratado Internacional não altera o direito interno, se faz mister a aprovação do Congresso Nacional por meio do Decreto Legislativo.

(11) J. F. REZEK, sobre a teoria monista: “Os autores monistas dividiram-se em duas correntes. Uma sustenta a unicidade da ordem jurídica sob o primado do direito internacional, a que se ajustariam todas as ordens internas. Outra apregoa o primado do direito nacional de cada Estado soberano, sob cuja ótica a adoção dos preceitos do direito internacional reponta como uma faculdade discricionária.”, (idem pág. 4); sintetizando, para os monistas o Tratado Internacional inova o direito interno, ou seja, não seria necessário o Decreto Legislativo.

(12) In **Dissertação de Mestrado** – sobre os preços de transferências – Puc ano 2000.

Destarte, a assinatura do tratado pelo Presidente da República constitui mera etapa inicial no processo de introdução do conteúdo dos tratados e acordos internacionais em nosso sistema normativo. **O veículo que introduz efetivamente o conteúdo dos tratados firmados é o decreto legislativo.** A competência atribuída ao Presidente da República para celebrar tratados não é plena, absoluta. É imprescindível a participação, o referendo do Congresso Nacional. Sem tal referendo, manifestado por intermédio de decreto legislativo que ratifica o tratado, não se altera a ordem jurídica vigente.

Roque Antonio Carrazza, em artigo publicado na RDTT n° 64, p.185, ressalta com propriedade: “O Estado brasileiro se representa, no conceito das nações, pelo Executivo, mas delibera harmônica atuação deste com o legislativo. É, pois, o **decreto legislativo o instrumento introdutor de normas veiculadas em tratados, no ordenamento jurídico brasileiro**”. (Destaques Nossos).

É mister ainda ressaltar trecho do voto (transcrito na dissertação de mestrado de **Paulo Ayres Barreto**) do Ministro do Supremo Tribunal Federal, Celso de Mello:

“O tema concernente à definição do momento a partir do qual as normas internacionais tornam-se vinculantes no plano interno excede, em nosso sistema jurídico, a mera discussão acadêmica em torno dos princípios que regem o monismo e o dualismo, pois cabe à Constituição da República – e a esta, somente – disciplinar a questão pertinente à vigência doméstica dos tratados internacionais”.

Desta feita, como procurou-se demonstrar neste trabalho, a interpretação sistemática do nosso sistema jurídico nos demonstra que o nosso ordenamento positivou de forma clara e cristalina a teoria dualista.

Sendo assim, podemos afirmar com hialina clareza que os Tratados e Convenções Internacionais não fazem parte da Legislação Tributária. O Congresso Nacional, por meio do Decreto Legislativo, é que ratificará os Tratados e Convenções, e este – o Decreto Legislativo¹³ – é que fará parte da Legislação Tributária Interna, e a aprovação dessa espécie de acordo de interesses entre distintos Estados implica, no dizer do art.96 do CTN, que o correspondente **decreto legislativo é que integra a expressão legislação tributária.**

CONCLUSÃO

Dessa forma, pode-se concluir que a Legislação Tributária é composta pela Constituição Federal Originária, Emendas Constitucionais, Leis Complementares, Leis Ordinárias, Decretos Legislativos e demais Instrumentos Introdutórios de Normas no sistema – sendo esses instrumentos os primários e os secundários – desde que estes últimos (os secundários) não contrariem os primários, e sejam expedidos por autoridade competente.

Contudo, por entender que os Tratados e Convenções Internacionais não são Instrumentos Introdutores de Normas no Sistema, estes não fazem parte da Legislação Tributária, ou seja, a aprovação de Tratado e Convenção Internacional entre distintos Estados implica, no dizer do art. 96 do CTN, que o correspondente **decreto legislativo é que integra a expressão legislação tributária.**

(13) A Constituição Federal determina: “art.49 – É da competência exclusiva do Congresso Nacional: I – resolver definitivamente sobre tratados, acordos ou atos internacionais que acarretem encargos ou compromissos gravosos ao patrimônio nacional”.

TEXTO II

Breve Histórico do Imposto de Renda das Constituições Brasileiras (de 1934 Até 1988)

O surgimento do Imposto de Renda no mundo não tem um período exato de registro, de toda forma, há quem sustente que já em Roma e Atenas existia o Imposto de Renda¹⁴; outros afirmam que o referido tributo surgiu em Florença sob o nome de Décima Scalata¹⁵.

De toda sorte, há um consenso com relação à história moderna do Imposto de Renda que teve início na Grã-Bretanha. **Henry Tilbery** nos ensina que esse imposto, surgido no século XVIII, teve diversas formas de imposição sobre a renda consumida, ou seja, sobre a posse de carruagens, cavalos, imóveis, relógios... O saudoso professor diz ainda que o Imposto de Renda em sua acepção clássica surgiu especificamente em 1799, sendo que a sua instituição foi proferida por Willim Pitt para contribuir no financiamento da guerra¹⁶ contra a França.

(14) Ainda hoje, em pleno século XXI, pelo menos no Brasil, partindo de uma análise pragmática do aludido imposto, pode-se dizer sem a menor possibilidade de erro que nunca existiu “principalmente na tributação das pessoas físicas” verdadeiro Imposto de Renda, e, sim, Imposto sobre os rendimentos; sobre o tema, ver artigo de nossa autoria publicado no boletim IOB Comenta ano III – Edição nº 36, expedida na 1ª semana de setembro/2001, página nº 4.

(15) Djalma de Campos (**O Doutor Henry Tilbery e o Imposto de Renda**, 1994) fala em Décima Scalata, enquanto Rubens Gomes de Sousa (**Imposto de Renda**, 1955) fala em Décima Scalinata, para referir-se ao mesmo tributo.

(16) Sobre Impostos de Guerra, ver textos IX e X nesse livro.

Com o passar do tempo tornou-se um imposto definitivo com o nome de Income Tax. Destarte, faz-se mister relatar que o Imposto de Renda, após seu surgimento, passou por 3 (três) grandes fases, quais sejam: **de início ele foi instituído como imposto de guerra, logo depois, passou a ser instituído em períodos de dificuldades financeiras e com o tempo passou a ser um imposto permanente.**

No Brasil, segundo **Augusto Olympio Viveiros de Castro**¹⁷, antes ainda do Império, no Brasil Colônia, havia um imposto desse gênero, a “décima secular” ou “directa”, que recaía sobre todos os interesses e rendas, com alíquotas de 10% (dez por cento), estando a ela sujeitas todas as pessoas, de qualquer qualidade ou condição.

Contudo, o Imposto Geral sobre a Renda foi instituído no Brasil em 1922, por meio da lei nº 4.625 de 31/12/22 “lei de orçamento”, sendo que o lançamento e arrecadação do novo tributo deveriam começar no ano de 1924¹⁸. Destarte, um ano antes de sua efetiva instituição aprovou-se a lei 4.783¹⁹, de 31/12/1923 e efetuou-se uma emenda na lei 4.625/22, ou seja, ficou positivado que os “rendimentos”²⁰ seriam classificados em quatro categorias:

(17) Citação retirada de Gisele Lenke. In **Imposto de Renda**. Pág. 14. Editora Dialética, ano de 1998.

(18) **História dos Tributos no Brasil**. Ed. Nobel. Pág. 255. Ano 2000. Realização SINAFRESP.

(19) Tratava-se de outra lei orçamentária.

(20) Vejamos o termo usado “rendimento”, ou seja, por que não renda? Desde sua instituição, o legislador pátrio sempre procurou tributar os “rendimentos” e não a renda, sendo assim as “vergonhosas” inconstitucionalidades relativas a esse tributo já começaram na sua instituição, não obstante, até o período de 1934, poder-se-ia ser concebível, pois a partir desta data, com a promulgação da CF/34 do Estado Novo de Getúlio o Imposto de Renda ganhou status constitucional.

1º) Comércio e Indústria
2º) Capitais e Valores Mobiliários
3º) Salários públicos e particulares e qualquer espécie de remuneração.
4º) Exercício de profissão não comercial.

Com o surgimento do Estado Novo do Governo Getúlio Vargas, fora então promulgada a Constituição de 1934, e a partir desta nova Carta, o Imposto de Renda passou a ter status Constitucional e sua competência impositiva ficou sendo da União. A redação introduzida na Constituição de 1934, era a seguinte:

Art. 6 – Compete também, privativamente à União:

I – Decretar imposto:

c) de renda e proventos de qualquer natureza, excetuada a renda cedular de imóveis;

Logo após três anos – veio à tona uma nova Constituição, no ano de 1937, ainda no Governo de Getúlio Vargas, e a redação do art.6º da Carta de 1934 teve uma pequena mudança. Vejamos:

Art. 20 – É da Competência privativa da União:

I – Decretar imposto:

c) de renda e proventos de qualquer natureza.

No passar dos anos, o Imposto de Renda – por meio de diversas alterações impostas pela lei e muitas vezes por outros instrumentos não tão formais, ou seja, por Decretos, etc., passou a ser o tributo que mais receita trazia para a União, sendo que por volta do ano de 1943 sua arrecadação atingiu a façanha de 35% da receita tributária do Governo Federal.

Com o fim da ditadura de Vargas, sob novo governo

“agora democrático”, foi promulgada uma nova Constituição Federal, ou seja, a Carta de 1946, e a redação relativa ao Imposto de Renda ficou da seguinte forma:

Art. 15 – Compete a União decretar imposto sobre:

IV – renda e proventos de qualquer natureza

§ 3º A União poderá tributar a renda das obrigações da dívida pública estadual ou municipal e os proventos dos agentes dos Estados e dos Municípios, mas não poderá fazê-lo em limites superiores aos que fixar para as suas próprias obrigações e para os proventos dos seus próprios agentes.

Passando os anos, ocorreram inúmeras alterações na legislação, até que em 1954²¹, foi introduzido na legislação o sistema de desconto na fonte do tributo incidente sobre os rendimentos do trabalho assalariado²².

Após vinte anos de regime democrático veio o golpe militar – que em 24/01/1967 promulga uma nova Constituição, e o Sistema Tributário passou a ter um capítulo específico – de sorte que a redação relativa ao Imposto de Renda foi prevista da seguinte forma:

Art. 22 – Compete à União decretar impostos sobre:

IV – rendas e proventos de qualquer natureza, **salvo ajuda de custo e diária pagas pelos cofres públicos** (Destaque Nosso).

(21) Gisele Lemke. **Imposto de Renda**. Ed. Dialética. Pág. 15. Ano de 1998.

(22) Em nossa opinião a referida exação foi feita ao arrepio da Constituição, então vigente desde 1946. Contudo, a referida exação foi aceita pela doutrina “da época” que entendia equivocadamente que renda é aquilo que a lei diz que é. Um dos principais juristas que na época sustentou, data venia, esse juízo foi Rubens Gomes de Souza, jurista que no campo do Direito Tributário dispensa apresentações.

No passar de apenas dois anos, veio a Emenda Constitucional nº1/1969 que alterou o texto Constitucional de forma substancial, e a redação passou a ser:

Constituição de 1967, emendada pela Emenda nº1/1969 e demais Emendas até a número 27.

Art. 21 – Compete à União Instituir Imposto sobre:

IV – renda e proventos de qualquer natureza, salvo ajuda de custo e diárias pagas pelos cofres públicos **na forma da lei** (Destaque Nosso).

Verificamos que na redação da Emenda nº1/69 relativa ao texto originário percebe-se que as ajudas de custos e diárias pagas pelos cofres públicos para “deputados, juizes, agentes públicos etc; não estavam gravadas pelo Imposto de Renda, nos termos da lei. Essa previsão trouxe uma brecha para muitos (principalmente deputados, funcionários públicos, etc) não pagarem o referido imposto. Trazendo as cifras para os dias atuais, o cidadão ganhava por exemplo R\$ 6.000,00. Só que o valor considerado salário era de R\$ 1.000,00, como ajuda de custo tinha-se R\$ 3.000,00 e como ajuda de diária recebia R\$ 2.000,00. Sendo assim, muitos fugiam da exação. Criaram-se no Brasil dois tipos de cidadão, qual seja, aqueles que pagavam Imposto de Renda, e aqueles que não pagavam Imposto de Renda.

Destarte, a Carta de 1988 – promulgada em 05/10/1988 – acabou com tudo isso, ou seja, a Constituição Federal de 1988 trouxe novidades relativas ao Imposto de Renda, vejamos:

Art. 153 – Compete à União instituir impostos sobre:

III – renda e proventos de qualquer natureza;

§ 2º – O imposto previsto no inciso III:

I – será informado pelos critérios da generalidade,

da universalidade e da progressividade, na forma da lei;

II – não incidirá, nos termos e limites fixados em lei, sobre rendimentos provenientes de aposentadoria e pensão, pagos pela previdência social da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, a pessoa com idade superior a sessenta e cinco anos, cuja renda total seja constituída, exclusivamente, de rendimentos do trabalho.

*Inciso II revogado pelo art. 17 da Emenda Constitucional nº 20 de 15 de Dezembro de 1998.

Analisando o supratranscrito dispositivo constitucional, percebemos com hialina clareza relevante inovação nas linhas da nova Carta política, qual seja: a Carta Republicana outorgou competência impositiva à União para instituir Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza, de sorte que a referida imposição deverá ser informada pelos critérios da Generalidade, Universalidade, e Progressividade na forma da lei.

Isso significa que o Imposto de Renda deverá incidir sobre todas as espécies de rendas e proventos de qualquer natureza (generalidade²³), auferidos por todas as pessoas – observados os limites da própria competência tributária (universalidade) e que, quanto maior o acréscimo de patrimônio, maior deverá ser a alíquota aplicável (progressividade).

De toda sorte, ressaltamos que o constituinte originário exigiu que o legislador ordinário, ao exercer a sua competência

(23) Ricardo Mariz de Oliveira: “Entenda generalidade como a submissão de todos os gêneros e espécies de rendas e proventos à incidência do imposto, preceito este que se espraia por outros dispositivos constitucionais, assim como o da universalidade, que significa a abrangência do universo das pessoas adquirentes de rendas e proventos no campo da tributação”(**Caderno de Pesquisas Tributárias** 14/177, São Paulo, CEEU/Resenha Tributária, 1989).

tributária²⁴ atinente ao Imposto sobre a Renda, tribute as rendas e os proventos de qualquer natureza de forma geral e não seletiva²⁵, isto é, sem qualquer diferenciação entre as espécies de renda ou proventos, em decorrência da origem, natureza ou destino.

No mesmo sentido, prescreve a Carta Magna que todas as pessoas, físicas ou jurídicas, devem contribuir para os cofres públicos a título de Imposto de Renda, ou seja, que a tributação deve abarcar, em geral, todos aqueles que auferiram renda ou proventos de qualquer natureza²⁶.

Por fim, determina o constituinte que a tributação do Imposto Sobre a Renda se faça de forma progressiva, vale dizer, quanto maior a renda, maior a alíquota do imposto.

A relevância destes princípios no conceito de renda,

(24) “A Carta Suprema não criou tributos. Realmente, estamos convencidos de que a Constituição brasileira não criou tributos, mas, apenas, discriminou competência para que a União, os Estados, os Municípios e o Distrito Federal, por meio de lei, venham a fazê-lo. Poderia, é certo, tê-lo feito, já que o poder constituinte é soberano. Preferiu, todavia, permitir que cada pessoa política, querendo, institua os tributos de sua competência”. Roque Antonio Carraza, In seu **Curso de Direito Constitucional Tributário**, Editora Malheiros, 1999, p.334.

(25) Sobre a seletividade (sobre o IPI). Henry Tilbery, **Direito Tributário Atual**, Ed. IBDT e Resenha Tributária, v. 10, 1990, pág. 2969/3031, assevera: O conceito de “essencialidade” não deve ser interpretado estritamente para cobrir apenas necessidades biológicas (alimentação, vestuário, moradia, tratamento médico), mas deve abranger também aquelas necessidades que sejam pressupostos de um padrão de vida mínimo decente, de acordo com o conceito vigente da maioria. Conseqüentemente, os fatores que entram na composição das necessidades essenciais variam de acordo com o espaço (conforme países e regiões) e o tempo (grau de civilização e tecnologia).

Em um país que se encontra em fase avançadíssima de desenvolvimento, como é o caso do Brasil, a imposição seletiva sobre o consumo de função da essencialidade é um instrumento para frenar o consumo de produtos indesejáveis ou ao menos necessários e liberar forças para investimentos merecedores de apoio, e, ao mesmo tempo, constitui instrumentalidade para nivelar diferenças excessivas no consumo de diversas classes em diversificadas zonas e alcançar a meta de redistribuição de rendas e maior aproximação da Justiça Fiscal.

(26) Roberto Quiroga Mosqueira. In: **Tributação no Mercado Financeiro e de Capitais**, p. 170. Ed. Dialética, 1999.

pode-se dizer que de acordo com o princípio da **generalidade**, o Imposto de Renda deve incidir sobre todas as rendas auferidas pelos contribuintes no período-base, ou seja, entrelaçando-se no critério material da Regra Matriz do Imposto de Renda; respeitado igualmente o princípio da capacidade contributiva (mínimo vital) e excetuados os casos de isenção, os quais devem ser devidamente justificados em face dos princípios constitucionais, já que o princípio geral é o da universalidade.

O princípio da **universalidade** (art.153, § 2º, I) decorre do princípio da isonomia. Na verdade, ele não é mais do que uma aplicação desse princípio ao Imposto de Renda. Significa simplesmente que o Imposto de Renda deve incidir e ser cobrado, tanto quanto possível, de todas as pessoas. O princípio da **universalidade** encontra-se no critério pessoal da Regra Matriz da Incidência Tributária.

O princípio da **progressividade**²⁷ (art.153, § 2º, I), no entanto, também é uma decorrência do princípio da isonomia. Está, porém, relacionado com os princípios da capacidade contributiva e da pessoalidade. Esse princípio determina a existência de diversas alíquotas para o Imposto Sobre a Renda, de acordo com a faixa de renda do contribuinte. Assim o valor a ser pago a título de Imposto de Renda oscilará não somente com a variação da base de cálculo, mas também com a variação da alíquota; neste caso a correlação se faz com o critério quantitativo da Regra Matriz da Incidência Tributária, ou seja, quanto maior a renda do contribuinte, maior será a base de cálculo do tributo e, igualmente, maior será a alíquota sobre ela incidente.

(27) Marcelo Magalhães Peixoto, In **Repertório IOB de Jurisprudência** nº 2/2002 – 2º quinzena de janeiro/2002. (O Critério Quantitativo do Imposto de Renda da Pessoa Física) assim ressalta: “Com relação ao Imposto de Renda e suas respectivas alíquotas, SACHA CALMON NAVARRO COELHO professora que: ‘o Imposto de Renda, propriamente dito, conhece três repartições: o IR das pessoas jurídicas, o IR

das pessoas físicas, o IR incidente nas fontes'. Segue o professor da escola de Minas: 'o imposto de renda das pessoas físicas, por ser o mais sensível às gentes, está se encaminhando para a simplificação e a praticabilidade, ainda que com sacrifício de alguns princípios jurídicos caros, quais sejam, o da progressividade e o da capacidade contributiva' (in **Comentários à Constituição de 1988 – Sistema Tributário – 8º edição** – Editora Forense- pág. 353)". Em oposição à respeitável doutrina, PAULO AYRES BARRETO em trabalho recente efetua as seguintes refutações: "é tradição no direito brasileiro, na definição da alíquota desse imposto em relação às pessoas físicas, a estipulação da chamada 'parcela a deduzir', e ao conjugar-mos alíquota e parcela a deduzir surge, ao lado da alíquota nominal, a alíquota efetiva, aplicável a cada caso concreto, evidenciadora de inequívoca progressividade". (**Imposto de Renda e Preços de Transferência**. Editora Dialética, 2001. Pág. 95). Ainda nos referindo às considerações de PAULO AYRES BARRETO, para evidenciar as alíquotas reais e efetivas para as diferentes bases de cálculos, o aludido professor transcreve a tabela abaixo:

Remuneração	Alíquota Nominal	Alíquota Efetiva
Até 900,00	0	0
1.000,00	15%	1,5%
1.500,00	15%	6%
3.000,00	27,5%	15,5%
6.000,00	27,5%	21,5%
30.000,00	27,5%	26,30%
100.000,00	27,5%	27,14%
1.000.000,00	27,5%	27,46%

Após a elaboração da referida tabela, PAULO AYRES BARRETO introduziu argumento irrefutável sobre a efetiva progressividade do Imposto de Renda das Pessoas Físicas no Brasil, pois a parcela a deduzir esconde a alíquota efetiva incidente sobre o Imposto sobre a Renda das Pessoas Físicas. De sorte, fazemos coro com PAULO AYRES BARRETO, ou seja, pelo menos com relação à progressividade do Imposto de Renda das Pessoas Físicas, o legislador infraconstitucional seguiu o que preceitua a Carta Republicana.

TEXTO III

O Conceito Constitucional de Renda

1 – CONSIDERAÇÕES INICIAIS

Ao disciplinar o Imposto de Renda e Proventos de Qualquer Natureza o legislador pátrio tem o dever de observar e respeitar todos os Princípios Constitucionais Tributários relativos a esse imposto, sem qualquer exceção.

Assim, aplicam-se a ele, **entre outros**, os princípios da legalidade, irretroatividade, princípio da igualdade, princípio da pessoalidade, princípio da capacidade contributiva, impossibilidade de confisco, princípio da generalidade, princípio da universalidade e princípio da progressividade.

Desta feita, faz-se mister indagarmos: **Podemos depreender o Conceito de Renda diretamente da Constituição Federal?** Ou devemos construir o Conceito de Renda a partir do Código Tributário Nacional²⁸ (C.T.N.)? Em nosso pensar, o Conceito de Renda deve ser construído, impreterivelmente, diretamente do Texto Magno²⁹; pois o Sistema Tributário Nacional é, data venia, totalmente constitucionalizado. Vale dizer, a Norma Padrão de Incidência dos Tributos está contida

(28) Lei 5.172, de 25.10.1966.

(29) O art.153, III do Texto Supremo outorgou competência à União para instituir Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza.

na Constituição Federal, que de uma maneira direta ou indireta aponta³⁰: a **Hipótese de Incidência possível – o Sujeito Passivo possível – o Sujeito Ativo possível – Base de Cálculo possível e a Alíquota possível**³¹.

Corroborando esse entendimento, **José Artur Lima Gonçalves**³² professora que: “está sedimentado que o conceito de renda não pode ficar – e não fica – à disposição do legislador infraconstitucional e que, por outro lado, o conceito de renda não está explicitado no texto constitucional, impõe-se deduzir um conceito de renda pressuposto pela constituição.”

Antes de iniciarmos a construção do conceito constitucional de renda e, já tendo reconhecido nas lições de **Lima Gonçalves** de que o conceito constitucional de renda não se encontra de forma explícita, mas sim, encontra-se de forma implícita no texto supremo; de toda sorte, é mister lembrar que os princípios podem ser explícitos ou implícitos, ou seja, não há hierarquia entre os princípios explícitos e implícitos, ambos possuem a mesma importância no ordenamento jurídico.

Nesse sentido, é o escólio de **Souto Borges Maior**³³ que nos ensina: “O princípio implícito não difere senão formalmente

(30) Peixoto, Marcelo Magalhães, In **REPERTÓRIO IOB DE JURISPRUDÊNCIA** – 1º quinzena de outubro de 2001 – Nº19/2001, caderno 2 página 565): “O Sistema Tributário Nacional é, data venia, totalmente constitucionalizado, ou seja, a Norma Padrão de Incidência dos Tributos está contida na Constituição Federal – que de uma maneira direta ou indireta – aponta: a Hipótese de Incidência possível – o Sujeito Passivo possível – o Sujeito Ativo possível – Base de Cálculo possível e a Alíquota possível. Roque Antonio Carrazza in Curso de Direito Constitucional Tributário, Editora Malheiros, 1999, pág.337.

(31) Essa norma padrão a que estamos nos referindo é a chamada por Paulo de Barros Carvalho de Regra Matriz de Incidência Tributária, é a norma que irá determinar in concreto a relação jurídica tributária in abstrato.

(32) **Imposto Sobre a Renda** – pressupostos constitucionais. Editora Malheiros. Ano de 1997. Página nº 170/171.

(33) “Princípio da Segurança Jurídica na Criação e Aplicação do Tributo”, IN RDT 63/207.

do expresso. Têm ambos o mesmo grau de positividade, não há uma positividade ‘forte’ (a expressa) e outra ‘fraca’ (a implícita). Um princípio implícito pode muito bem ter eficácia (= produzir efeitos) muito mais acentuada do que o princípio expresso”.

Aliomar Baleeiro³⁴, em seu clássico “Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar” nos ensina: “A eficácia dos princípios implícitos é equiparável à das regras expressas.”

No mesmo sentido é a posição de **Pontes de Miranda, A R Sampaio Dória, Ruy Barbosa, Carlos Maximiliano entre outros**³⁵.

Dando seqüência, vejamos o trabalho de hermenêutica elaborado por **Lima Gonçalves** na busca de um conceito constitucional de renda. O autor identifica, no texto constitucional, alguns conceitos que, de um modo ou de outro, aproximam-se, tangenciam ou influem no conceito de renda. Tal ocorre com “**faturamento**”, “**patrimônio**”, “**capital**”, “**lucro**”, “**ganho**”, “**resultado**” etc; após buscar conceitos aproximados de renda, **José Artur Lima Gonçalves** sustenta:

“Identificados e apartados esses conceitos próximos, encontraremos parâmetros mínimos que, muito embora genéricos e carregados de incertezas – que servirão de pretexto para abusos do legislador ordinário e, até mesmo, da administração –, constituem o conteúdo semântico mínimo do conceito constitucional pressuposto de renda³⁶”.

De toda sorte, **Lima Gonçalves** traduz esse conteúdo semântico da seguinte forma:

“(i) saldo positivo resultante do (ii) confronto entre

(34) Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar, p. 249.

(35) Conforme nos informa José Arthur L. G. in obra citada p. 175.

(36) In obra citada. P. 179.

(ii.a) certas entradas e (ii.b) certas saídas, ocorridas ao longo de um dado (iii) período³⁷.

E continua:

“Renda haverá, portanto, quando houver sido detectado um acréscimo, um plus; tenha ele, ou não, sido consumido; seja ele, ou não, representado por instrumentos monetários, direitos, ou por bens, imateriais ou físicos, móveis ou imóveis, agora não importa (...)

Para que haja renda, deve haver um acréscimo patrimonial – aqui entendido como incremento (material ou imaterial, representado por qualquer espécie de direitos ou bens, de qualquer natureza – o que importa é o valor em moeda do objeto desses direitos) – ao conjunto líquido de direitos de um dado sujeito”.³⁸

Na síntese conclusiva de sua obra, **Lima Gonçalves** sustenta que a Constituição Federal pressupõe o conceito de renda consistente em um acréscimo decorrente do confronto de entradas e saídas relevantes, ao longo de um período de tempo³⁹.

José Luiz Bulhões Pedreira⁴⁰ em capítulo de seu clássico Imposto de Renda, escrito sob a égide da Constituição Federal de 1967 – alterada pela Emenda Constitucional nº 1 de 1969 asseverou que:

“A Constituição Federal autoriza a União a impor tributos sobre a ‘renda e os proventos de qualquer

(37) In obra citada. P. 180.

(38) In obra citada. P. 180.

(39) In obra citada. P. 215.

(40) **Imposto de Renda**. Editora APEC, 1969. Pág. 2-21.

natureza'. No exercício do Poder Legislativo cabe ao Congresso Nacional definir, na legislação ordinária, o que deve ser entendido por renda, para efeitos de tributação. Mas ao definir a renda tributável o Congresso Nacional tem o seu poder limitado pelo sistema constitucional de distribuição de poder tributário, e fica sujeito à verificação, pelo Poder Judiciário, da conformidade dos conceitos legais com os princípios da Constituição. O Congresso pode restringir ou limitar o conceito de renda e proventos de qualquer natureza constante da Constituição, mas não ampliá-lo além dos limites compatíveis com a distribuição constitucional de rendas.”

Destarte, **Luciano Amaro**⁴¹, professor da Faculdade de Direito da Universidade Mackenzie, de forma irônica, ressalta que, mesmo quando a lei ordinária diga, com todas as letras, que o imposto sobre a renda do ano passado é tributo deste ano, ou é devido neste ano ou incide neste ano, ou, noutra formulação, ainda que a lei assevere que a renda do ano passado é considerada auferida neste ano ou configura fato gerador ocorrido neste ano – tudo isso será uma gritante mentira. E a mentira (mesmo quando proclamada pela lei) não vale contra a Constituição, sob pena de solapar-se a certeza e a segurança do Direito, pois, mediante artifícios e ficções (ainda que solenemente arquitetados em leis), driblar-se-iam quaisquer postulados constitucionais.

Roberto Quiroga Mosquera⁴² também preleciona que os conceitos existentes no artigo 43 do CTN devem

(41) O Imposto de Renda e os Princípios da Irretroatividade e da Anterioridade. Revista de Direito Tributário nº25/26, p.153.

necessariamente adequar-se ao Conceito Constitucional de “Renda” e “Proventos de Qualquer Natureza” extraídos da Carta Maior. É dizer: o conteúdo do artigo 43 do CTN não pode estar dissociado da noção contida na Constituição Federal dos termos aludidos. Destarte, o mesmo professor transcreve as lições do mestre **Celso Antônio Bandeira de Mello**:

“Bandeira de Mello aponta que as normas infra-constitucionais não podem conferir aos termos ‘renda’ e ‘proventos’ uma conotação ou denotação transbordantes do sentido admissível na inteligência normal e daqueles demarcados constitucionalmente. Ressalta ainda o ilustre jurista que, caso fosse negada essa assertiva, de que as significações das normas jurídicas de hierarquia inferior devem adequar-se às significações de ‘renda’ e ‘proventos’ presentes no Texto Supremo, os preceptivos constitucionais teriam valência nula, isto é: não se prestam a cumprir sua única e específica função: demarcar, na qualidade de regras superiores, o campo de liberdade do legislador, assim como de todos os regramentos, atos e inteligências sucessivos. Deveras, se o legislador ou o aplicador da regra pudessem delinear, a seu talante, o campo de restrições a que estão submetidos, através da redefinição das palavras constitucionais, assumiriam, destarte, a função de constituinte”.

Roberto Quiroga, nas conclusões de seu Renda e

(42) Renda e Proventos de Qualquer Natureza – O imposto e o conceito constitucional, Editora Dialética 1996, pág. 40. (Roberto Quiroga ressalta: “Não se está afirmando, por ora, que o artigo 43 não obedeceu aos ditames constitucionais; apenas se está alertando que não se deve adotar como postulado ou dogma uma determinada definição estipulativa, sem se verificar a adequação do seu conteúdo ao contido em lei de hierarquia superior.”).

Proventos de Qualquer Natureza⁴³, ressalta que “o patrimônio das pessoas é o critério basilar adotado pelo legislador constitucional para repartir as competências tributárias entre as pessoas jurídicas de direito público⁴⁴. É o índice de riqueza capaz de medir a capacidade econômica das pessoas. Constitui o patrimônio o conjunto de direitos reais e pessoais do cidadão, bem como o conjunto de suas obrigações. O texto constitucional resguarda a referida universalidade de forma manifesta, impedindo o abuso das autoridades governamentais. E ressalta: é sobre o patrimônio das pessoas que o legislador tributário se nutre para satisfazer os encargos públicos. Diante disso, conclui-se que os tributos, em geral, atingem elementos patrimoniais das pessoas. Essa incidência sobre o patrimônio pode ser classificada em dois sentidos, a saber: a) estático; b) dinâmico”.

A tributação do patrimônio em seu sentido estático ocorre quando este não sofre mutações⁴⁵, já a tributação do patrimônio em seu sentido dinâmico ocorre quando há mutação de seus

(43) Dissertação que foi publicada em livro: **Renda e Proventos de Qualquer Natureza**; Editora Dialética. Ano de 1996. p.118.

(44) Ressalta o autor na p.94 e 95: “É bom que se alerte que não se está a dizer que todos os impostos incidem sobre o patrimônio e, sim, que os tributos atingem, refletem sobre elementos patrimoniais”.

(45) Quiroga explica na p.95: “Quando falamos de tributação em seu sentido estático, estamos afirmando que o legislador, nessas hipóteses, elencou como realidade fática passível de incidência tributária, elementos do patrimônio quando estes não sofrem mutações. Melhor dizendo, o Texto Maior atribuiu competência às pessoas políticas para tributar o patrimônio – com impostos – quando não houvesse circulação ou transmissão jurídica de seus elementos. Tributa-se a permanência em um determinado patrimônio de direitos reais e pessoais. O legislador toma como signo-presuntivo de riqueza o fato do contribuinte manter o conjunto de seus bens e direitos, um determinado elemento. O que revela capacidade contributiva do contribuinte é a acumulação de direitos patrimoniais e não a sua transmissão ou transferência. No caso não há ingresso ou decréscimo de direitos ou obrigações”... Logo depois, Quiroga conclui que: “São casos de tributação do patrimônio em seu sentido estático previstos na Constituição Federal: a) o imposto sobre a propriedade territorial rural; b) o imposto sobre grandes fortunas; c) o imposto sobre a propriedade de veículos

elementos⁴⁶, o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza enquadra-se nessa hipótese.

De qualquer sorte, dentro do aspecto da tributação dinâmica do patrimônio pode-se classificar os impostos em duas subespécies, quais sejam: a) aqueles que incidem sobre o valor dos elementos do patrimônio em si mesmo, independentemente de haver acréscimo ou não de seus elementos; b) aqueles que incidem sobre o valor da mutação do patrimônio que se constitui num acréscimo de seus elementos⁴⁷. **Roberto Quiroga**⁴⁸ conclui que:

automotores; e d) o imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana. Todos esses impostos incidem sobre direitos que não sofrem mutações, sejam eles apenas elementos do patrimônio (item “a”, “c”, e “d” acima) ou o próprio patrimônio como universalidade (item “b” acima). A permanência no conjunto de direitos reais de um determinado indivíduo, dos direitos de propriedade sobre imóveis rurais e urbanos e sobre veículos automotores é que desencadeia o pagamento dos impostos referidos, com a transferência de parcela de patrimônio particular para o patrimônio do Estado. O fato do conjunto de bens e direitos do cidadão conceituar-se como ‘grandes fortunas’ é que possibilita a cobrança por parte da União do imposto inserto no artigo 153, inciso VII, do Texto Maior. Tributa-se a imobilização de direitos patrimoniais e não sua transmissão e transferência”.

(46) Quiroga explica na p. 96: “Por outro lado, identifica-se uma repartição de competências tributárias que levou em consideração a realidade econômica de haver ingressos, circulação, transferência, transmissão e cessão de elementos patrimoniais. É o aspecto dinâmico da tributação do patrimônio. Nessa hipótese, tem relevância para o Estado a mutação de elementos pertencentes ao patrimônio ou, mesmo, a mutação do patrimônio em sua inteireza. A saída e entrada de elementos patrimoniais revela a capacidade contributiva dos respectivos contribuintes. A tributação do patrimônio sob o ponto de vista dinâmico traduz a incidência de exações tributárias sobre a circulação da riqueza. São casos de tributação do patrimônio em seu sentido dinâmico na Carta Republicana de 1988: a) o imposto sobre a importação de produtos estrangeiros; b) o imposto sobre a exportação de produtos nacionais ou nacionalizados; c) o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza; d) o imposto sobre produtos industrializados; e) o imposto sobre crédito, câmbio, seguro e sobre operações relativas a títulos e valores mobiliários, f) o imposto sobre a transmissão causa mortis e doações, de quaisquer bens ou direitos; g) o imposto sobre a circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação; h) o imposto sobre a transmissão inter vivos, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição. Os impostos elencados nas alíneas acima, incidem, pois, sobre operações que acarretam a modificação dos elementos patrimoniais, seja por intermédio da transferência de seus elementos entre as pessoas, seja pelo ingresso de direitos novos que passam a integrar o patrimônio dos respectivos indivíduos”.

“a Constituição Federal ao eleger as bases de cálculo dos tributos descreveu critérios e padrões de aferição que oneram o conjunto de direitos patrimoniais.”

E arremata⁴⁹:

“O imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza incide sobre o elemento patrimonial que se constitui numa majoração de patrimônio, isto é, incide sobre a riqueza nova, renda e proventos de qualquer natureza são elementos patrimoniais que não existiam antes no conjunto de direitos pré-existentes das pessoas e que não representam uma mera reposição de elementos patrimoniais ou permuta. Acréscimo, incremento ou majoração de elementos patrimoniais (riqueza nova) não se confunde com ingresso, entrada ou reposição de direitos patrimoniais (riqueza velha)”.

De qualquer sorte, o professor **Paulo Ayres Barreto**⁵⁰ sustenta que da análise do Texto Constitucional conclui-se

(47) Quiroga explica na p. 102 e 103: “Dentre aqueles impostos que oneram o patrimônio no seu aspecto dinâmico, o único a incidir sobre a mutação patrimonial que corresponde a um acréscimo (não mero ingresso) nos elementos patrimoniais é o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza. Usando outra falar: a base de cálculo do aludido imposto é o valor correspondente ao acréscimo de elementos patrimoniais e não o valor dos elementos já integrantes do patrimônio. O imposto mencionado incide sobre riqueza nova, original, primária, assim entendida a riqueza que passa a integrar o patrimônio dos indivíduos em certos momentos... Já o Imposto de Importação, continua Quiroga na página 103: incide sobre o valor do bem importado. A operação de importação traduz o ingresso de um elemento patrimonial para o importador (aquisição de bem) e ao mesmo tempo a saída de um outro elemento patrimonial (dinheiro). Com a realização e concretização da importação passa a integrar o patrimônio do contribuinte o respectivo bem importado. O legislador, nesse caso, está a tributar a operação de importação (hipótese de incidência), que por sua vez, adota como critério para cálculo do respectivo imposto o valor do bem importado, sem levar em consideração se essa mutação de elementos do patrimônio representa um acréscimo ou não”.

(48) Ob citada, in p.118.

(49) Ob citada, in p.118.

que a expressão renda e proventos de qualquer natureza deve ser interpretada como um acréscimo a um dado conjunto de bens e direitos (patrimônio), pertencentes a uma pessoa (física ou jurídica), observado um lapso temporal necessário para que se realize o cotejo entre certos ingressos, de um lado, e determinados desembolsos, de outro.

Sobre o art.43 do CTN **Paulo Ayres**⁵¹ sustenta:

“O conteúdo do enunciado prescritivo veiculado pelo CTN, em seu art.43, não desborda o conceito constitucional de renda. Deveras, a referência a proventos de qualquer natureza, como acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior, impõe a seguinte conclusão: nos termos do CTN os acréscimos patrimoniais sujeitos à incidência do imposto sobre a renda são os enunciados no inciso I do art. 43 ou quaisquer outros. Vale dizer, por analogia, as cores escolhidas para colorir esta superfície são preto, branco, cinza ou qualquer outra.”

Com efeito, estamos convencidos de que o legislador infraconstitucional ao exercer a sua competência atinente ao Imposto Sobre a Renda está adstrito ao que preceitua o Texto Supremo, ou seja, não poderá, em hipótese alguma, ampliar o Conceito de Renda, pois se assim o fizer irá incorrer em cabal inconstitucionalidade.

2 – PRINCÍPIOS FUNDAMENTAIS DO IMPOSTO DE RENDA

Ao disciplinar o Imposto sobre a Renda e Proventos

(50) **Imposto Sobre a Renda e Preços de Transferência**, Ed. Dialética, São Paulo – 2001, p. 73.

(51) *Ibidem*, p. 73.

de Qualquer Natureza, o legislador pátrio tem o dever de observar e respeitar os Princípios Constitucionais tributários, sem qualquer exceção. Assim, aplicam-se a ele, entre outros, os princípios da legalidade, anterioridade, irretroatividade, isonomia, impossibilidade de confisco, capacidade contributiva.

Ademais, exige o Texto Constitucional em seu artigo 153, § 2º, inciso I, que o Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza seja informado, nos termos da lei, pelos critérios da generalidade, universalidade e progressividade.

Isso significa que o Imposto de Renda deverá incidir sobre todas as espécies de rendas e proventos de qualquer natureza (generalidade⁵²), auferidos por todas as pessoas – observados os limites da própria competência tributária (universalidade) e que, quanto maior o acréscimo de patrimônio, maior deverá ser a alíquota aplicável (progressividade).

De toda sorte, ressaltamos que o constituinte originário exigiu que o legislador ordinário, ao exercer a sua competência tributária⁵³ atinente ao Imposto sobre a Renda, tribute as rendas e os proventos de qualquer natureza de forma geral e não seletiva⁵⁴, isto é, sem qualquer diferenciação entre as espécies de renda ou proventos, em decorrência da origem, natureza ou destino. No mesmo sentido, prescreve a Carta Magna que todas

(52) Ricardo Mariz de Oliveira: “Entenda generalidade como a submissão de todos os gêneros e espécies de rendas e proventos à incidência do imposto, preceito este que se espalha por outros dispositivos constitucionais, assim como o da universalidade, que significa a abrangência do universo das pessoas adquirentes de rendas e proventos no campo da tributação” (**Caderno de Pesquisas Tributárias** 14/177, São Paulo, CEEU/Resenha Tributária, 1989).

(53) A Carta Suprema não criou tributos. Realmente, estamos convencidos de que a Constituição brasileira não criou tributos, mas, apenas, discriminou competência para que a União, os Estados, os Municípios e o Distrito Federal, por meio de lei, venham a fazê-lo. Poderia, é certo, tê-lo feito, já que o poder constituinte é soberano. Preferiu, todavia, permitir que cada pessoa política, querendo, institua os tributos de sua competência. Roque Antonio Carraza, In seu **Curso de Direito Constitucional Tributário**, Editora Malheiros, 1999, p.334.

as pessoas, físicas ou jurídicas, devem contribuir para os cofres públicos a título de Imposto de Renda, ou seja, que a tributação deve abarcar, em geral, todos aqueles que auferiram renda ou proventos de qualquer natureza⁵⁵.

Por fim, determina o constituinte que a tributação do Imposto Sobre a Renda se faça de forma progressiva, vale dizer, quanto maior a renda, maior a alíquota do imposto.

A relevância destes princípios no conceito de renda, pode-se dizer que de acordo com o princípio da **generalidade**, o Imposto de Renda deve incidir sobre todas as rendas auferidas pelos contribuintes no período-base, ou seja, entrelaçando-se no critério material da Regra Matriz do Imposto de Renda; respeitado igualmente o princípio da capacidade contributiva (mínimo vital) e excetuados os casos de isenção, os quais devem ser devidamente justificados em face dos princípios constitucionais, já que o princípio geral é o da universalidade.

O princípio da **universalidade** (art.153, § 2º, I) decorre do princípio da isonomia. Na verdade, ele não é mais do que uma aplicação desse princípio ao Imposto de Renda. Significa

(54) Sobre a seletividade (sobre o IPI). Henry Tilbery. **Direito Tributário Atual**, Ed. IBDT e Resenha Tributária, v. 10, 1990, pág. 2969/3031. assevera: “O conceito de ‘essencialidade’ não deve ser interpretado estritamente para cobrir apenas necessidades biológicas (alimentação, vestuário, moradia, tratamento médico), mas deve abranger também aquelas necessidades que sejam pressupostos de um padrão de vida mínimo decente, de acordo com o conceito vigente da maioria. Conseqüentemente, os fatores que entram na composição das necessidades essenciais variam de acordo com o espaço (conforme países e regiões) e o tempo (grau de civilização e tecnologia).

Em um país, que se encontra em fase avançadíssima de desenvolvimento, como é o caso do Brasil, a imposição seletiva sobre o consumo de função da essencialidade é um instrumento para frear o consumo de produtos indesejáveis ou ao menos necessários e liberar forças para investimentos merecedores de apoio, e, ao mesmo tempo, constitui instrumentalidade para nivelar diferenças excessivas no consumo de diversas classes em diversificadas zonas e alcançar a meta de redistribuição de rendas e maior aproximação da Justiça Fiscal”.

(55) Roberto Quiroga Mosqueira. In: **Tributação no Mercado Financeiro e de Capitais**, p. 170. Ed. Dialética, 1999.

simplesmente que o Imposto de Renda deve incidir e ser cobrado, tanto quanto possível, de todas as pessoas. O princípio da **universalidade** encontra-se no critério pessoal da Regra Matriz da Incidência Tributária.

O princípio da **progressividade** (art.153, § 2º, I), no entanto, também é uma decorrência do princípio da isonomia. Está, porém, relacionado com os princípios da capacidade contributiva e da pessoalidade. Esse princípio determina a existência de diversas alíquotas para o Imposto Sobre a Renda, de acordo com a faixa de renda do contribuinte.

Assim o valor a ser pago a título de Imposto de Renda oscilará não somente com a variação da base de cálculo, mas também com a variação da alíquota; neste caso a correlação se faz com o critério quantitativo da Regra Matriz da Incidência Tributária, ou seja, quanto maior a renda do contribuinte, maior será a base de cálculo do tributo e, igualmente, maior será a alíquota sobre ela incidente.

Contudo, vejamos como é a progressividade do Imposto de Renda Pessoa Física no Direito Comparado:

Segundo a Ernst & Young's (Guide to the New Tax Law, New York. Willey & Sons, Inc. 1993, p. XIV), a progressividade aumentou para o ano de 1993, estando em vigor nos **EUA**, em 01.01.1993, no imposto de renda das pessoas físicas, as seguintes alíquotas básicas⁵⁶:

(56) Baleeiro, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. Atualizadora Misabel Abreu Machado Derzil, 11ª edição, Editora Forense, Rio de Janeiro 1999, p. 293.

ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA

Alíquota (%)	Renda Tributável (\$)			
	Solteiro	Casados Declarando Juntos	Casados Declarando em Separado	Arrimo/Família
15%	22.100	36.900	18.450	29.600
28%	22.100-53.500	36.900-89.150	18.450-44.575	29.600-76.400
31%	53.500-115.000	89.150-140.000	44.575-70.000	76.400-127.500
36%	115.000-250.000	140.000-250.000	70.000-125.000	127.500-250.000
39,6%	250.000	250.000	125.000	250.000

A Inglaterra, sob a influência do partido conservador, empreendeu reformas tributárias para reduzir a progressividade, tanto no Imposto de Renda, como no Imposto sobre Sucessões. Porém, após sucessivas alterações para o exercício financeiro de 1990-1991, as alíquotas máximas de ambas as espécies impositivas continuam de 40% (quarenta por cento), a saber:

Progressividade na Inglaterra (1990–1991)	
Imposto sobre a Renda	
Renda tributável até 20.700 libras	25%
Renda remanescente, acima de 20.700	40%

Na Alemanha não é muito diferente, vejamos:

Progressividade na Alemanha (1990–1991)⁵⁷ Imposto de Renda (Após sucessivas leis de redução da carga tributária)	
Montante isento: até 5.616 DM	Nil
Zona de proporcionalidade inferior: 5.617 a 8.153 DM	19% (-1.067 DM)
Zona de progressividade (c/ fórmulas matemáticas de elevação gradativa das alíquotas a cada aumento da renda tributável): 8.154 a 120.041 DM	até 53%
Zona proporcional superior: a partir de 120.042 DM	53% (22.842 DM)

De toda sorte, como podemos perceber, é pelo meio da progressividade que se poderá aliviar – de forma substancial – a carga tributária dos que obtêm baixa renda, ou seja, da classe mais pobre. Sendo assim, tributar-se-á com alíquotas mais altas os rendimentos mais elevados. Agora com relação a progressividade no Brasil, ela existe? Será que uma tabela progressiva de duas faixas (15% e 27,5%) cumpre o preceito constitucional da progressividade?

Em artigo publicado por nós no Repertório IOB de Jurisprudência⁵⁸ enfrentamos esse tema – citamos o eminente professor **Sacha Calmon Navarro Coelho** que sustenta: “o Imposto de Renda, propriamente dito, conhece três repartições: o IR das pessoas jurídicas, o IR das pessoas físicas, o IR incidente nas fontes”.

Segue o professor da escola de Minas:

(57) Baleeiro, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. Atualizado por Misabel de Abreu Machado Derzil, 11ª edição, Editora Forense, Rio de Janeiro 1999, p. 294.

(58) Marcelo Magalhães Peixoto, In **Repertório IOB de Jurisprudência** nº 2/2002 – 2ª quinzena de janeiro/2002. (O Critério Quantitativo do Imposto de Renda da Pessoa Física).

“o imposto de renda das pessoas físicas, por ser o mais sensível às gentes, está se encaminhando para a simplificação e a praticabilidade, ainda que com sacrifício de alguns princípios jurídicos caros, quais sejam, o da progressividade e o da capacidade contributiva”⁵⁹

Em oposição à respeitável doutrina, **Paulo Ayres** em trabalho recente efetua as seguintes refutações: “é tradição no direito brasileiro, na definição da alíquota desse imposto em relação às pessoas físicas, a estipulação da chamada “parcela a deduzir”; e continua **Paulo Ayres**; “ao conjugarmos alíquota e parcela a deduzir surge, ao lado da alíquota nominal, a alíquota efetiva, aplicável a cada caso concreto, evidenciadora de inequívoca progressividade”⁶⁰.

Ainda nos referindo às considerações de **Paulo Ayres**, para evidenciar as alíquotas reais e efetivas para as diferentes bases de cálculos, o aludido professor transcreve a tabela abaixo:

Remuneração R\$	Alíquota Nominal	Alíquota Efetiva
Até 900,00	0	0
1.000,00	15%	1,5%
1.500,00	15%	6%
3.000,00	27,5%	15,5%
6.000,00	27,5%	21,5%
30.000,00	27,5%	26,30%
100.000,00	27,5%	27,14%
1.000.000,00	27,5%	27,46%

(59) **Comentários à Constituição de 1988** – Sistema Tributário – 8º edição – Editora Forense- pág. 353.

(60) **(Imposto de Renda e Preços de Transferência**. Editora Dialética, 2001. Pág. 95).

Após a elaboração da referida tabela, **Paulo Ayres** introduziu argumento irrefutável sobre a efetiva progressividade do Imposto de Renda das Pessoas Físicas no Brasil, pois a parcela a deduzir esconde a alíquota efetiva incidente sobre o Imposto sobre a Renda das Pessoas Físicas. De sorte, fazemos coro com **Paulo Ayres**, ou seja, pelo menos com relação à progressividade do Imposto de Renda das Pessoas Físicas, o legislador infraconstitucional seguiu o que preceitua a Carta Republicana.

3 – CONCLUSÃO

De todo o exposto, concluímos que o art.153, III da CF/88 estabeleceu competência para a União instituir Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza, reiterando, vale dizer, em trabalho de nossa autoria publicado no Repertório IOB de Jurisprudência⁶¹ ressaltamos, com base nas lições de **Roque Antonio Carazza**, que o Sistema Tributário Nacional é, data venia, totalmente constitucionalizado, ou seja, a Norma Padrão de Incidência dos Tributos está contida na Constituição Federal – que de uma maneira direta ou indireta – aponta: a Hipótese de Incidência possível – o Sujeito Passivo possível – o Sujeito Ativo possível – Base de Cálculo possível e a Alíquota possível.

Desta feita, podemos afirmar que o Critério Material do Imposto de Renda é construído a partir do Texto Constitucional. Vejamos o que a Suprema Corte decidiu no **Recurso Extraordinário nº 117.887-6/SP**:

“Não obstante isso, não me parece possível a afirmativa no sentido de que possa existir renda ou provento sem que haja acréscimo patrimonial, acréscimo patrimonial que ocorre mediante o

(61) Peixoto, Marcelo Magalhães. In Repertório IOB de Jurisprudência, 1º quinzena de outubro de 2001 – Nº19/2001 – Caderno 1 – Página 565. “O Conceito de Legislação Tributária”.

ingresso ou o auferimento de algo, a título oneroso.”

Sendo assim, diante da referida decisão, e dos ensinamentos doutrinários aqui expostos, podemos afirmar com hialina clareza que não se pode falar em renda sem o complemento **acrécimo patrimonial**. Quanto a isso não encontraremos divergências na doutrina nem na Jurisprudência, ambas concordam que a renda advém necessariamente conjugada com o complemento acréscimo patrimonial. A única divergência que existe – inclusive entre os doutrinadores – é a definição do que seria, acréscimo patrimonial; se renda é acréscimo no patrimônio, o que seria esse acréscimo patrimonial? O Código Tributário Nacional fala em Disponibilidade Econômica ou Jurídica, mas, nesse trabalho, a nossa construção do Conceito de Renda terá como ponto de partida a Carta Cidadã⁶², de sorte que, ao nosso pensar, a renda é necessariamente o confronto de entradas e saídas, vale dizer, receitas e despesas/custos no transcorrer de um período “que para nós será um ano”; de toda forma, a renda configurar-se-á na ocorrência de um acréscimo no patrimônio (riqueza nova) de uma pessoa física ou jurídica, a um dado conjunto de bens e direito. Esse acréscimo pode ter sido consumido ou poupado.

Com relação à progressividade – após a elaboração da referida tabela, **Paulo Ayres** introduziu argumento irrefutável sobre a efetiva progressividade do Imposto de Renda das Pessoas Físicas no Brasil, pois a parcela a deduzir esconde a alíquota efetiva incidente sobre o Imposto sobre a Renda das Pessoas Físicas, contudo, reiteramos, pelo menos com relação à progressividade do Imposto de Renda das Pessoas Físicas, o legislador infraconstitucional seguiu o que preceitua a Carta Republicana.

(62) Expressão usada pelo ex Deputado Federal Ulisses Guimarães.

TEXTO IV

A Correção da Tabela do Imposto de Renda das Pessoas Físicas (e o gol de mão do Presidente Fernando Henrique Cardoso aos 45 Minutos do segundo tempo)

A tabela do Imposto de Renda das pessoas físicas está congelada há seis anos.

De lá para cá a inflação ultrapassou o patamar de 35%. De toda sorte, o Congresso Nacional – após acaloradas discussões com o Poder Executivo e um claro “protelamento” por parte desse último – chegou a um acordo do tipo “salomônico”. Foi como se dissessem: “**vou cortar ao meio**”, digo, deram a metade a que os contribuintes tinham de direito, ou seja, 17,5⁰%. O acordo não foi bom para os contribuintes, mas fazer o quê? O Congresso e o Poder Executivo têm poderes para isso.

Destarte, Fernando Henrique Cardoso, ao arrepio do que preceitua os mais mezinhos princípios constitucionais – descritos no preâmbulo da Carta Cidadã⁶³ – além de vetar uma lei “aprovada no Congresso Nacional” com a justificativa esdrúxula de que o projeto continha falhas na redação⁶⁴, em

(63) Nós, representantes do povo brasileiro, reunidos em Assembléia Nacional Constituinte para instituir um Estado Democrático, destinado a assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça como valores supremos de uma sociedade fraterna, pluralista e sem preconceitos, fundada na harmonia social e comprometida, na ordem interna e internacional, com a solução pacífica das controvérsias, promulgamos, sob a proteção de Deus, a seguinte CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL.

(64) Como se o Poder Executivo entendesse sobre a elaboração de leis e o Congresso Nacional não soubesse nada.

seguida “conserta as imperfeições” de forma completamente diferente à acordada com o Congresso Nacional. Vale dizer que, por meio de Medida Provisória, o Poder Executivo não só transferiu o direito “já dado pela metade” dos contribuintes de corrigir a tabela do IR só na declaração de IRPF/2003, e (pasmem!) aumentou a Contribuição Social sobre o Lucro das empresas de serviços, partindo do pressuposto absurdo de que essas obtêm margem de lucro de 32% de seu faturamento (combinados com a alíquota de 9% chega-se a uma alíquota efetiva sobre o faturamento de 2,88%).

Vejam a tabela a baixo:

	Tributação Hoje	Tributação a partir maio/2002
	Faturamento R\$10.000,00	Faturamento R\$10.000,00
Percentual de Presunção	12%	32%
Lucro Presumido	R\$ 1.200,00	R\$3.200,00
CSLL a pagar alíquota 9%	R\$108,00	R\$288,00

Antes do aumento a alíquota efetiva era de 1,08%, vale dizer que ocorreu um aumento de quase 200%, e pior, de forma antecipada, ou seja, já será cobrado a partir de maio/2002. (O Poder Executivo, em vez de paralisar a “suposta queda da arrecadação” passará a obter aumento de receita tributária ainda esse ano).

O Estado Democrático de Direito no governo de Fernando Henrique Cardoso sempre esteve em perigo, ou seja, o Princípio Republicano, a Tripartição dos Poderes e a Federação nunca foram tão desrespeitados.

É como se voltássemos à Monarquia. Vejamos. Mesmo com a nova redação do Art. 62 da Constituição Federal dada

pela EC nº 32/2001, o então soberano Dom F.H.C. assessorado pelo Duque Pedro Mallan e o eminente Cobrador de Impostos, Everardo Maciel não se contiveram e novamente usaram do artifício tão condenado e criticado por todos, inclusive por muitos parlamentares de seu próprio partido – a edição de Medida Provisória.

(O uso indiscriminado de Medida Provisória por parte do **Poder Executivo** já virou um vício e, como todo vício, necessita de um tratamento. Chegou a hora de o Congresso Nacional prescrever o tratamento e forçar o doente a tomar o remédio).

De toda forma, essa é uma oportunidade ímpar para que o Congresso Nacional passe a ter uma maior credibilidade perante a opinião pública, ou seja, além de derrubar o veto presidencial, os parlamentares têm o dever moral e político de rejeitar essa inconstitucional Medida Provisória⁶⁵.

No programa Jornalístico da Rede Cultura de televisão nos dias 7 e 8 de janeiro de 2002, o apresentador, Paulo Henrique Amorim, entrevistou os ilustres tributaristas **Waldir Luiz Braga** e o **Antônio Carlos Rodrigues do Amaral** – ambos demonstraram com palavras simples a distorção existente na legislação do IR das pessoas físicas, que não foram vistas. Uma delas é a falta de atualização monetária dos bens adquiridos nos últimos seis anos. É o caso do contribuinte que comprou um apartamento num valor de R\$100.000,00⁶⁶ ficou com ele por seis anos, e agora resolve vendê-lo. O valor que esse irá cobrar é o mesmo valor pago há seis anos acrescido apenas e tão somente da inflação da época – R\$135.000,00. Percebe-se

(65) Digo inconstitucional porque de urgência e relevância essa MP não tem nada, tanto é que a tabela do IR ficou seis anos sem correção – o Congresso discutiu a matéria há mais de ano e a lei estava na mão do F.H.C para sancionar. Ou seja, não havia necessidade de edição de Medida Provisória.

(66) Nesse exemplo – partimos do pressuposto de que esse imóvel não é o único desse contribuinte.

que o contribuinte não obteve nenhum ganho real, de sorte que irá pagar 15% de IR sobre o “Ganho de R\$35.000,00” que, na verdade, é apenas uma reposição inflacionária, ou seja, não está sendo tributada a renda e sim o patrimônio.

Ainda no programa de **Paulo Henrique Amorim**, o então Deputado Federal Germano Rigotto usou a seguinte expressão:

“Governo deu com uma mão e tirou com a outra”, diz deputado Germano Rigotto sobre o IR. ‘O governo federal, mais uma vez, está dando com uma mão e tirando com a outra. A MP da correção do Imposto de Renda vai contra todo o acordo que foi discutido no Congresso.’ As afirmações foram dadas pelo deputado federal Germano Rigotto (PMDB-RS), em entrevista a Paulo Henrique Amorim, no UOL News, ao comentar a manobra do governo federal, que vetou o projeto de correção da tabela do IR e decidiu baixar uma medida provisória. ‘Primeiro, acho que o governo poderia até ter vetado o projeto com o argumento de que existiam brechas jurídicas, para corrigir uma possível lacuna. Mas, não foi isso o que aconteceu. O governo vetou, editou uma MP que vai contra tudo aquilo que tinha sido acordado, e trouxe embutido um aumento de carga tributária de perto de 300% para quem não pode pagar’, afirmou Rigotto. ‘A medida não tem nada a ver com o que foi acordado no Congresso Nacional. Mais uma vez, é dar com uma mão e tirar com a outra. O governo vai aumentar a carga tributária, mais uma vez, de setores sobrecarregados, excessivamente tributados’, disse, falando sobre o aumento da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, que é paga por

autônomos como advogados e outros profissionais liberais. Na MP, o governo aumentou de 12% para 32% a margem de incidência da contribuição para prestadores de serviço que pagam seus impostos.”
(A entrevista saiu na íntegra no UOL News).

No UOL NEWS também podem ser lidas as declarações do **Deputado Walter Pinheiro** do PT (aqui transcritas):

“**Governo fez gol de mão aos 45 do segundo tempo**’, critica deputado Walter Pinheiro, sobre o IR.

O líder do PT na Câmara dos Deputados, Walter Pinheiro (BA), disse, em entrevista a Paulo Henrique Amorim, no UOL News, que o governo ‘fez um gol, de mão, aos 45 minutos do segundo tempo’, ao vetar o projeto de lei que reajusta o índice de correção do Imposto de Renda em 17,5% e substituí-lo por uma medida provisória. ‘Pode até xingar a mãe do juiz, mas já acabou o jogo, o juiz apitou. O governo evitou que, na restituição deste ano, o contribuinte possa usar a nova tabela, já corrigida. Segunda questão: inventou uma história de compensação e **enfiou um ganho**. Majorou a contribuição social sobre o lucro em 200%’, criticou o deputado. ‘Isso é um grande golpe. Um desrespeito ao Congresso’ Pinheiro vê dois modos de agir perante a medida – tentar derrubar o veto no Parlamento ou questionar a cobrança na Justiça.

De toda forma, esperamos que o Congresso Nacional cumpra com o seu dever, qual seja, derrubar o veto de ‘Dom F.H.C.’ e rejeitar objetivamente a Medida Provisória nº 22/2002 pelos motivos já expostos”.

TEXTO V

O Critério Quantitativo da Regra Matriz da Incidência Tributária do Imposto de Renda da Pessoa Física

INTRODUÇÃO

O Critério Quantitativo está contido no conseqüente da norma Padrão de Incidência Tributária denominada “Regra Matriz”. Esse critério compreende os institutos da Base de Cálculo e da Alíquota. Destarte, far-se-á análise jurídico-tributária dos respectivos institutos à luz da legislação infraconstitucional – verificando a compatibilidade dessa – com a vigente norma fundamental, qual seja, a Constituição Federal.

COMENTÁRIOS

Os doutrinadores contemporâneos do Direito Tributário admitem duas funções básicas para o instituto da Base de Cálculo. A primeira consiste na faculdade de identificar a própria materialidade da hipótese de incidência impositiva; a segunda, por sua vez, diz respeito a sua propriedade de quantificar o critério material da hipótese de incidência do imposto.

Dessa forma, mediante um criterioso estudo da Base de Cálculo, pode-se conhecer, por um lado, a conduta ou ação inserida na órbita de incidência do imposto (critério material) e, de outro, a grandeza específica à quantificação da aludida conduta.

Ayres Fernandino Barreto⁶⁷ conceitua Base de Cálculo como “o padrão, critério ou referência para medir um fato tributário”.

O Professor **Paulo de Barros Carvalho**⁶⁸, adotando a distinção proposta por **Ayres Fernandino Barreto**, assevera:

“A base de cálculo é a grandeza presente no elemento quantitativo da relação jurídica tributária, cumprindo papel mensurador e determinativo do valor que deve ser prestado a título de tributo”.

O festejado Professor enxerga três funções na Base de Cálculo:

- “1º) medir as proporções reais do fato, ou função mensuradora;
- 2º) compor a específica determinação da dívida, ou função objetiva;
- 3º) confirmar, infirmar ou afirmar o correto elemento material do antecedente normativo, ou função comparativa”.

Diante das lições dos ilustres professores, verifiquemos, à luz do Direito Positivo, a Base de Cálculo do Imposto de Renda das Pessoas Físicas, na declaração de ajuste anual.

O artigo 8º da lei 9.250 de 26.12.1995 prescreve que a base de cálculo do imposto devido é a diferença entre a soma dos rendimentos tributáveis recebidos durante o ano-calendário, exceto os isentos, não-tributáveis, tributáveis exclusivamente na fonte ou sujeitos à tributação definitiva, e as deduções permitidas

(67) In **Base de Cálculo, Alíquota e Princípios Constitucionais**, p.51 – Editora Max Limonad 2ª edição 1998.

(68) **Direito Tributário, Fundamentos Jurídicos da Incidência**, p.172 – Editora Saraiva – 1998.

pela legislação pertinente.

Com relação à tributação definitiva, é nosso entendimento que o sistema de tributação na fonte de forma exclusiva e sem a utilização de uma tabela progressiva, bem como o sistema de tributação a uma alíquota fixa definitiva, ofendem o princípio da generalidade e progressividade, previsto no artigo 153 da Carta Maior, e conseqüentemente o princípio da capacidade contributiva.

Da mesma forma, vedar a compensação de prejuízos de determinada natureza com lucros de outra espécie ofende, também, nos dizeres de **Roberto Quiroga**⁶⁹, os princípios informadores da tributação do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza.

DEDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO DE RENDA DAS PESSOAS FÍSICAS

Podem ser deduzidas da Base de Cálculo do Imposto de Renda Pessoas Físicas as seguintes despesas, desde que efetuada no período base:

- a) Contribuições aos fundos controlados pelos Conselhos Municipais, Estaduais e Nacional dos Direitos da Criança e do Adolescente – Estatuto da Criança e do Adolescente;
- b) Contribuições em favor de projetos culturais disciplinados pelo Programa Nacional de Apoio à Cultura – PRONAC;
- c) Investimentos na produção de obras audiovisuais cinematográficas brasileiras de produção independente, por meio de aquisição de quotas

(69) **Tributação no Mercado Financeiro e de Capitais**, Editora Dialética 1999, p.173).

representativas de direitos de comercialização, caracterizadas por Certificados de Investimentos – Incentivo à Atividade Audiovisual.

Essa dedução está condicionada a:

- que os investimentos sejam realizados no mercado de capitais em ativos previstos em lei e autorizados pela Comissão de Valores Mobiliários – CVM; e
- que os projetos de produção tenham sido previamente aprovados pelo Ministério da Cultura.

Ressaltamos que os artigos 12 e 22, da Lei 9.532 de 10.12.97 determinam que o somatório dessas deduções está limitado a 6% do imposto apurado na Declaração de Rendimentos; de toda forma, os referidos dispositivos legais informam que os recolhimentos, efetuados na Relação de Pagamentos e Doações Efetuados, venham contidos com o nome da entidade beneficiada, o seu CNPJ, o código e o valor pago.

Destarte, segue a descrição da Base de Cálculo do Imposto de Renda das Pessoas Físicas prescrita no artigo 8º da lei 9.250 de 26.12.95, que será a diferença entre as somas:

I – de todos os rendimentos percebidos durante o ano-calendário, exceto os isentos, os não-tributáveis, os tributáveis exclusivamente na fonte e os sujeitos à tributação definitiva;

II – das deduções relativas:

a) aos pagamentos efetuados, no ano-calendário, a médicos, dentistas, psicólogos, fisioterapeutas, fonoaudiólogos, terapeutas ocupacionais e hospitalais, bem como as despesas com exames laboratoriais, serviços radiológicos, aparelhos ortopédicos e próteses ortopédicas e dentárias;

b) a pagamentos efetuados a estabelecimentos de ensino relativamente à educação pré-escolar, de 1º, 2º e 3º graus, cursos de especialização ou profissionalizantes do contribuinte e de seus dependentes, até o limite anual individual de R\$ 1.998,00 (mil, novecentos e noventa e oito reais);

c) à quantia de R\$ 1.272,00 (mil, duzentos e setenta e dois reais) por dependente;

d) às contribuições para a Previdência Social da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios;

e) às contribuições para as entidades de previdência privada domiciliadas no País, cujo ônus tenha sido do contribuinte, destinadas a custear benefícios complementares assemelhados aos da Previdência Social; (cujo limite de dedução não poderá superar 20% do base tributável).

f) às importâncias pagas a título de pensão alimentícia em face das normas do Direito de Família, quando em cumprimento de decisão judicial ou acordo homologado judicialmente, inclusive a prestação de alimentos provisionais;

g) às despesas escrituradas no Livro Caixa, previstas nos incisos I a III do artigo 6º da Lei n.º 8.134, de 27 de dezembro de 1990, no caso de trabalho não-assalariado, inclusive dos leiloeiros e dos titulares de serviços notariais e de registro.

§ 1º A quantia correspondente à parcela isenta dos rendimentos provenientes de aposentadoria e pensão, transferência para a reserva remunerada ou reforma, pagos pela Previdência Social da União, dos

Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, por qualquer pessoa jurídica de direito público interno, ou por entidade de previdência privada, representada pela soma dos valores mensais computados a partir do mês em que o contribuinte completar sessenta e cinco anos de idade, não integrará a soma de que trata o inciso I.

§ 2º O disposto na alínea a do inciso II:

I – aplica-se, também, aos pagamentos efetuados a empresas domiciliadas no País, destinados à cobertura de despesas com hospitalização, médicas e odontológicas, bem como a entidades que assegurem direito de atendimento ou ressarcimento de despesas da mesma natureza;

II – restringe-se aos pagamentos efetuados pelo contribuinte, relativos ao próprio tratamento e ao de seus dependentes;

III – limita-se a pagamentos especificados e comprovados, com indicação do nome, endereço e número de inscrição no Cadastro de Pessoas Físicas – CPF ou no Cadastro Geral de Contribuintes – CGC (A partir do ano de 1998 passou a ser CNPJ) de quem os recebeu, podendo, na falta de documentação, ser feita indicação do cheque nominativo pelo qual foi efetuado o pagamento;

IV – não se aplica às despesas ressarcidas por entidade de qualquer espécie ou cobertas por contrato de seguro;

V – no caso de despesas com aparelhos ortopédicos e próteses ortopédicas e dentárias, exige-se a comprovação com receituário médico e nota fiscal

em nome do beneficiário.

§ 3º As despesas médicas e de educação dos alimentandos, quando realizadas pelo alimentante em virtude de cumprimento de decisão judicial ou de acordo homologado judicialmente, poderão ser deduzidas pelo alimentante na determinação da base de cálculo do imposto de renda na declaração, observado, no caso de despesas de educação, o limite previsto na alínea “b” do inciso II deste artigo.

Com relação à atividade rural, a legislação pertinente prescreve que se deve apurar o resultado da atividade rural, na forma da Lei n.º 8.023, de 12 de abril de 1990 e alterações posteriores, sendo que o resultado positivo integrará a Base de Cálculo do Imposto definida no artigo anterior.

APLICAÇÃO DA ALÍQUOTA

Destarte, com relação à Alíquota, podemos afirmar que este instituto representa o fator aplicável à Base de Cálculo para se conseguir o montante que o sujeito passivo deve ao sujeito ativo em face da concretização da hipótese de incidência. **Ayres Fernandino Barreto**⁷⁰ assevera que:

“a proporcionalidade e a progressividade estão ilaqueadas à alíquota, e à base de cálculo. Um tributo só é proporcional, progressivo ou regressivo à medida que o é a alíquota aplicável, diante da relação jurídico-tributária”.

Destarte, o artigo n.º 11 da lei n.º 9.250 de 27.12.95 prescreve que o Imposto de Renda das Pessoas Físicas, devido na Declaração de Ajuste Anual, será calculado mediante a utilização

(70) Ibidem pág.128

da seguinte tabela cujas alíquotas progressivas a saber:

Base de Cálculo	Alíquota	Parcela a Deduzir
Até 1.058,00	—	—
De 1.058,01 até 2.115,00	15	158,70
Acima de 2.115,00	27,5	423,08

Com relação ao Imposto de Renda e suas respectivas alíquotas, **Sacha Calmon Navarro Coelho**⁷¹ professora que:

“o Imposto de Renda, propriamente dito, conhece três repartições: o IR das pessoas jurídicas, o IR das pessoas físicas, o IR incidente nas fontes”.

Segue o professor da escola de Minas:

“o imposto de renda das pessoas físicas, por ser o mais sensível às gentes, está se encaminhando para a simplificação e a praticabilidade, ainda que com sacrifício de alguns princípios jurídicos caros, quais sejam, o da progressividade e o da capacidade contributiva”⁷².

Em oposição à respeitável doutrina, **Paulo Ayres Barreto**⁷³ em trabalho recente efetua as seguintes re-ferências:

“é tradição no direito brasileiro, na definição da alíquota desse imposto em relação às pessoas físicas, a estipulação da chamada ‘**parcela a deduzir**’”. (Destacues Nossos); e continua Paulo Ayres: “o conjugarmos alíquota e parcela a deduzir surge, ao

(71) **Comentários à Constituição de 1988** – Sistema Tributário – 8º edição – Editora Forense- pág. 353.

(72) Por apenas existirem duas alíquotas (15% e 27,5%) para o IRPF, Sacha Calmon juntamente com outros doutrinadores não menos ilustres sustentam a violação do princípio da progressividade.

(73) **Imposto de Renda e Preços de Transferência**. Editora Dialética, 2001. Pág. 95.

lado da alíquota nominal, a alíquota efetiva, aplicável a cada caso concreto, evidenciadora de inequívoca progressividade”.

Ainda nos referindo às considerações de **Paulo Ayres Barreto**⁷⁴, para evidenciar as alíquotas reais e efetivas para as diferentes bases de cálculos, o aludido professor transcreve a tabela abaixo:

Remuneração	Alíquota Nominal	Alíquota Efetiva
Até 900,00	0	0
1.000,00	15%	1,5%
1.500,00	15%	6%
3.000,00	27,5%	15,5%
6.000,00	27,5%	21,5%
30.000,00	27,5%	26,30%
100.000,00	27,5%	27,14%
1.000.000,00	27,5%	27,46%

Após a elaboração da referida tabela, **Paulo Ayres Barreto** introduziu argumento irrefutável sobre a efetiva progressividade do Imposto de Renda das Pessoas Físicas no Brasil, pois a parcela a deduzir esconde a alíquota efetiva incidente sobre o Imposto sobre a Renda das Pessoas Físicas. De sorte, fazemos coro com **Paulo Ayres Barreto**, ou seja, pelo menos com relação à progressividade do Imposto de Renda das Pessoas Físicas, o legislador infraconstitucional seguiu o que preceitua a Carta Republicana.

Diante do exposto, podemos aduzir que o Critério Quantitativo da Regra Matriz da Incidência Tributária do Imposto de Renda da Pessoa Física compreende os institutos da Base de Cálculo e Alíquota.

A Base de Cálculo em nossa opinião possui três funções, como ensina **Paulo de Barros Carvalho**, são elas: medir as

(74) Ibidem, pág. 95 e 96

proporções reais do fato, ou função mensuradora; compor a específica determinação da dívida, ou função objetiva; confirmar, infirmar ou afirmar o correto elemento material do antecedente normativo, ou função comparativa.

Ainda sobre a Base de Cálculo do Imposto de Renda da Pessoa Física, estamos absolutamente convencidos de que a tributação **exclusiva na fonte**⁷⁵, sem a utilização de uma tabela progressiva, bem como o sistema de tributação a uma alíquota fixa definitiva, ofende “vergonhosamente” os princípios constitucionais da generalidade, e progressividade.

Com relação ao princípio da **Progressividade**⁷⁶, partindo do pressupostos de que a tabela progressiva do IRPF possui alíquotas nominais e efetivas, podemos afirmar que o referido princípio fora observado pelo legislador infraconstitucional.

(75) Podemos dar como exemplo de tributação exclusiva na fonte (alíquota de 15% de forma definitiva) os ganhos de capital na alienação de veículos, imóveis, etc.

(76) Com a utilização da tabela progressiva descrita nesse trabalho.

TEXTO VI

Créditos de ICMS – Limites do Legislador Infraconstitucional

O texto abaixo tem como objetivo demonstrar que o prazo estipulado pelo art.23 da Lei Complementar nº 87, de 13/09/1996, não é compatível com o art.146 da Constituição Federal, vale dizer, aquele dispositivo fere o princípio da não-cumulatividade, e não tem nada a ver com os institutos da decadência e da prescrição positivados nos art. 173 e 174 do Código Tributário Nacional.

NOSSA EXPOSIÇÃO

Prescreve o art.23 da Lei Complementar 87/96:

“**Art. 23** – O direito de crédito, para efeito de compensação com débito do imposto, reconhecido ao estabelecimento que tenha recebido as mercadorias ou para o qual tenham sido prestados os serviços, está condicionado à escrituração nos prazos e condições estabelecidos na legislação.

Parágrafo único – O direito de utilizar o crédito extingue-se depois de decorridos cinco anos contados da data de emissão do documento”.

As normas gerais de direito tributário possuem uma função tríplice, estando consagradas no artigo 146 da Constituição Federal. Isto implica dizer que as normas gerais deverão versar

sobre os conflitos de competência, as limitações constitucionais ao poder de tributar, bem assim sobre aqueles assuntos descritos no inciso III, alíneas “a”, “b” e “c” do referido dispositivo contido na Carta Magna.

Pois bem. Um dos assuntos contemplados no inciso III, alínea “b” da Constituição é relativo às normas gerais sobre prescrição e decadência.

Art. 146 – Cabe à lei complementar:

(...)

III – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

(...)

b) obrigação, lançamento, crédito, **prescrição, e decadência tributários** (Destaque Nosso)

(...);

Na doutrina tradicional, a decadência ou caducidade é o fenômeno jurídico pelo qual perece algum direito em decorrência do seu não-uso, por determinado espaço de tempo estipulado em lei. Ou seja, é a materialização jurídica do dito popular *dormientibus non succurrit ius*, “o direito não socorre aqueles que dormem”.

Prescrição, que parte do pressuposto de um direito preexistente, é a perda da faculdade de exigir o cumprimento da obrigação pelo decurso de prazo.

A decadência favorável ao contribuinte, como forma de extinção do crédito tributário, está regulada no art.173 do CTN, e a prescrição está no art.174; (para os tributos sujeitos a lançamentos por homologação art.150). Ambas são de cinco anos).

Com relação ao art.23 da Lei Complementar n.º 87, de 13.09.1996, é o entendimento de **Aroldo Gomes de Mattos**⁷⁷: “Faltava, pois, à LC fixar o prazo de decadência para o exercício do direito do contribuinte de lançar o crédito escritural (que nada tem a ver com o crédito tributário), o que foi feito pelo art.23 ora em comento, ao fixar idêntico prazo para ‘utilizar’ o crédito”.

Ressalta ainda **Aroldo de Mattos**⁷⁸:

“Ora, tal vocábulo é, evidentemente, equivocado, e só pode ser entendido como ‘lançar’, ou seja, registrar o crédito na escrita contábil. Já o direito de ‘utilizá-lo’, no sentido de ‘aproveitá-lo’, é imprescritível, porque a sua vedação entraria em testilha com o princípio maior da não-cumulatividade do tributo, que é regra de eficácia plena, e refoge a quaisquer restrições temporais não previstas na CF”.

Este crédito tributário, como já dito antes, não tem nada a ver com as modalidades de lançamento previsto nos artigos 147 e 150 do C.T.N; sendo que nos dizeres do mestre da escola do Recife, **Souto Borges Maior**⁷⁹, o crédito escritural possui natureza jurídica atípica.

Desta forma, o direito de se creditar do ICMS não poderá ter limite temporal, pois, se assim a lei dispuser, estará sendo vedado um direito maior, o direito de o contribuinte não pagar imposto cumulativo, como determina a Constituição Federal.

Diante do exposto (relativo ao princípio da não-cumulatividade), ingressando no art.155, § 2º, II, da Carta Republicana, abaixo transcrita:

(77) **ICMS – Comentários à LC 87/96**, Editora Dialética 1997, p. 166.

(78) *Ibidem* p. 166

(79) Isenções e Reduções do ICM, in **Revista de Direito Tributário** 25/6, p. 209.

“ **Art. 155** – ...

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

I – 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;

II – 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;”

De qualquer sorte, pode-se concluir que o princípio da não-cumulatividade está explícito no Texto Supremo, e que a Constituição Federal já disciplinou os casos em que o crédito poderá ser vedado. Esta hipótese é excepcional, só para casos de isenção ou de não-incidência.

Nas palavras de **Aires Fernandino Barreto**⁸⁰, “se diversamente não dispuser norma infra-constitucional, são exceções ao princípio constitucional da não cumulatividade. Se a regra é constitucional, a exceção só pode estar na própria Constituição. As únicas Hipóteses, continua o festejado mestre, em que a Constituição exclui o crédito de ICMS, ou nega-lhe efeitos são essas. Aí é dito, em princípio, que a não incidência, que, em rigor, compreende a isenção: (a) não implicará crédito para compensação nas operações seguintes, (b) acarretará a anulação

(80) **O ICMS, A LC 87/96 E QUESTÕES ATUAIS**, Coordenador Valdir de Oliveira Rocha, Editora Dialética, pág. nº11.

do crédito relativo às operações anteriores”.

Relativamente ao direito constitucional do contribuinte ao crédito do ICMS, também preleciona o saudoso mestre **Geraldo Ataliba**⁸¹:

“É a Constituição, meus senhores, que dá a mim, cidadão que pratico operações mercantis, no Brasil, o direito de me creditar do ICM relativo às operações anteriores; não é lei nenhuma. Não é a lei complementar que dá; não é a lei ordinária do Estado, muito menos; não é a doutrina; é a Constituição. Este é um direito constitucional, é um direito dado pela Constituição, é um direito público subjetivo constitucional, de quem pratica operações mercantis. Portanto, a lei não pode diminuir, reduzir, retardar, anular, ignorar um direito que a Constituição deu.”

Com efeito, diante da brilhante lição do saudoso mestre **Geraldo Ataliba**, reforçando ainda mais nosso entendimento, a Constituição Federal no inciso XII, “f” do § 2º do art.155, enfatiza que:

“**Art.155** – ...

XII – Cabe à lei complementar:

....

f) prever casos de manutenção de crédito, relativamente à remessa para outro Estado e exportação para o exterior, de serviços e de mercadorias;”

A contrário senso, relativamente às hipóteses descritas no art.155, § 2º, II, o legislador infra-constitucional poderá

(81) **RDT, Revista de Direito Tributário** (número não encontrado).

reproduzir as vedações preconizadas pela Constituição, limitar esta como bem entender; mas também poderá “prever casos de manutenção de crédito”; o que não pode, em hipótese alguma, é vedar o direito ao crédito.

Contudo, estamos absolutamente convencidos que, na prática de operações mercantis, o direito ao crédito do ICMS relativo às operações anteriores advém da Constituição Federal e não do simples “lançamento contábil” ou da escrituração do livro registro de entrada, pois essas formalidades não passam de meros deveres instrumentais⁸² e seu descumprimento acarretará no máximo em multa administrativa. Jamais poderá ser vedado o direito ao crédito, pois, como já demonstrado, trata-se de um direito constitucional imprescritível.

Sendo assim, entendemos que o art. 23 da Lei Complementar nº 87, de 13.09.1996 é inconstitucional.

(82) Ou obrigações acessórias, que a o termo usado pelo C.T.N.

TEXTO VII

Breves comentários sobre a nova redação do Art.155, § 2º, IX, a, da Constituição Federal,

introduzido pela Emenda Constitucional nº33
– 2001 – Relativo à Importação

OBJETO A SER ANALISADO

O art.155 da Constituição Federal encontra-se no Título VI da tributação e do orçamento – Seção IV – Dos impostos dos Estados e do Distrito Federal. Esse texto tratar-se-á especificamente sobre o poder impositivo dos Estados e do Distrito Federal relativo ao 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 iniciem-se no exterior⁸³). De toda sorte, verificaremos as alterações no art. 155, § 2º, IX, a, da Carta Política comparando a redação anterior com a nova redação dada pela Emenda Constitucional nº 33/2001.

CONSIDERAÇÕES INICIAIS

Começaremos agora as considerações relativas às alterações positivadas pela Emenda Constitucional nº 33/2001. Vejamos a redação do caput do art.155 da Carta Republicana, e em seguida

(83) 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;

a alteração propriamente dita:

“**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;”

§2ª...

IX – incidirá também:

a) —

REDAÇÃO ANTIGA	REDAÇÃO NOVA DADA PELA EC N°33 – 2001
a) sobre a entrada de mercadoria importada do exterior, ainda quando se tratar de bem destinado a consumo ou ativo fixo do estabelecimento, assim como sobre serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o estabelecimento destinatário da mercadoria ou do serviço;	a) sobre a entrada de bem ou mercadoria importados do exterior por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade , assim como sobre o serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria, bem ou serviço;

O aludido dispositivo constitucional fora alterado com o intuito específico de relocar Regra Matriz de Incidência Tributária – no antecedente normativo – **do critério material**

– o vocábulo ‘entrada **de bem**’ e – no conseqüente normativo – **critério pessoal** “sujeito passivo” – incluiu-se “**por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade**”.

As referidas alterações foram introduzidas para dar fim aos questionamentos judiciais existentes até o presente momento, qual seja, da não obrigatoriedade de recolher o ICMS por pessoas físicas e jurídicas que não sejam contribuintes habituais do ICMS, ou seja, *comerciante, industrial e produtor*.

Vejamos alguns dos argumentos que as pessoas físicas, e as jurídicas, não enquadradas como comerciante, industrial e produtor, utilizavam para não recolherem a referida exação.

Analisando-se a previsão contida no artigo 155, § 2º, IX ‘a’ da Carta Magna – a qual estabelece a competência para a instituição do ICMS na importação de bens e mercadorias -, e a possível regra-matriz de incidência construída a partir da interpretação deste dispositivo normativo, pode-se afirmar que existe uma total incompetência dos Estados para instituir o ICMS na importação de bens e mercadorias, tendo por sujeito passivo a pessoa física ou a empresa prestadora de serviços.

Interpretando-se a Carta Política e tomando-se por base a estrutura do ICMS na importação de bens e mercadorias, previsto no artigo 155, § 2º, IX “a”, podemos construir, a partir do exame da outorga de competência Constitucional⁸⁴, a seguinte Regra Matriz de Incidência Tributária concernente ao ICMS na importação de bens ou mercadorias:

(84) A Carta Suprema não criou tributos. Realmente, estamos convencidos de que a Constituição brasileira não criou tributos, mas, apenas, discriminou competência para que a União, os Estados, os Municípios e o Distrito Federal, por meio de lei, venham fazê-lo. Poderia, é certo, tê-lo feito, já que o poder conituinte é soberano. Preferiu, todavia, permitir que cada pessoa política, querendo, institua os tributos de sua competência. Roque Antonio Carraza, In seu Curso de Direito Constitucional Tributário, Editora Malheiros, 1999, p.334.

**REGRA MATRIZ DO ICMS NA IMPORTAÇÃO ANTES DA
EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 33/2001**

<p>ANTECEDENTE NORMATIVO</p>	<p>CONSEQUENTE NORMATIVO</p>
<p>Critério material: importar (introduzir) bens ou mercadorias estrangeiras no Brasil.</p>	<p>Critério pessoal: Sujeito ativo: Estado da Federação onde se localizar o estabelecimento destinatário dos bens importados; Sujeito passivo: comerciante, industrial ou produtor</p>
<p>Critério espacial: repartição aduaneira;</p>	<p>Critério Quantitativo: Base de cálculo: valor dos produtos importados. Alíquota: variável de acordo com a legislação de cada Estado da Federação.</p>
<p>Critério temporal: momento do desembaraço aduaneiro;</p>	

Como se vê, o ICMS só poderá incidir na importação⁸⁵ caso esta operação tenha sido efetuada por **quaisquer dos contribuintes do imposto**⁸⁶ – o produtor, o industrial ou o comerciante.

Tal interpretação advém da análise do Texto Constitucional⁸⁷. É dizer, há um entrelaçamento estritamente necessário entre o **critério material** e o **critério pessoal** do tributo. Só se poderá cogitar da incidência do ICMS na importação de

bens se, e somente se, for à mesma efetuada por comerciante, industrial ou produtor. Não basta estar-se diante de operação de importação. É imprescindível que ela seja praticada por contribuinte do aludido tributo.

De toda sorte, essa interpretação tem guarida pela melhor doutrina. **José Eduardo Soares de Melo** demonstra a decisão proferida pelo Tribunal de Justiça de São Paulo, ressaltando a não possibilidade de incidência do ICMS quando se vislumbrar a importação de bem por pessoa que não seja produtor, comerciante ou industrial. Preceitua o julgado⁸⁸:

“O ICMS incide na operação de importação de mercadoria por contribuinte, ou seja, pelo industrial, comerciante ou produtor, pessoa jurídica.

(85) **ICMS na Importação**, Marcelo Salomão, Editora Atlas, p. 58 e 59: “Importar (do latim *importare* = trazer para dentro), em termos jurídicos, significa introduzir produtos estrangeiros no Brasil, com o objetivo de fazê-los ingressar no mercado nacional. Como o direito tributário é um direito de superposição e esse termo (“importar”) foi e é profundamente estudado pelos comercialistas, só nos resta, uma vez mais, socorrer-nos da doutrina de J. X. Carvalhos de Mendonça, para identificarmos esse termo; in *verebis*: ‘é a colocação de produtos ou mercadorias estrangeiras no mercado brasileiro. São as mercadorias que entram para consumo’ in *Tratado de Direito Comercial brasileiro*. 7^o Ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, s. d. v. 1, p.261”.

Hamilton Dias de Souza, autor de monografia sobre o Imposto de Importação, atestou o seguinte: “creio que o fato gerador do Imposto de Importação é a entrada de mercadoria estrangeira no país para consumo interno”, in **A estrutura do imposto de importação no CTN**. São Paulo, Ed. Resenha Tributária, 1980, p. 22.

Captam-se, diante dessas lições, duas idéias para nós valiosíssimas: a primeira é que importar não é adquirir algo do exterior, mas trazê-lo de lá. Vale dizer, a importação é um momento posterior a uma operação mercantil ocorrida no exterior.

(86) descrito no critério pessoal da regra matriz “sujeito passivo”.

(87) Peixoto. Marcelo Magalhães, In **REPERTÓRIO IOB DE JURISPRUDÊNCIA** – 1^o quinzena de outubro de 2001 – N^o19/2001, caderno 2 página 565): “O Sistema Tributário Nacional é, data venia, totalmente constitucionalizado, ou seja, a Norma Padrão de Incidência dos Tributos está contida na Constituição Federal – que de uma maneira direta ou indireta – aponta: a Hipótese de Incidência possível – o Sujeito Passivo possível – o Sujeito Ativo possível – Base de Cálculo possível e a Alíquota possível. Roque Antonio Carrazza in *Curso de Direito Constitucional Tributário*, Editora Malheiros, 1999, pág.337.

(88) (in **ICMS – Teoria e Prática**, Ed. **Dialética**, São Paulo, 1998, 3^a ed., p.111-2).

A importação de aeronave feita por pessoa física que não se enquadra nos conceitos de mercadoria, nem de contribuinte, não se sujeita ao tributo. (Ap. Civ. 167.452-2 – 16ª CC – Rel. Des. Clímaco Godoy – 01.11.91).” (Grifos Nossos 20).

Ressalta ainda o renomado professor⁸⁹:

“argumento apresentado pelo E. Tribunal de Justiça para decretar a inexigibilidade do tributo: Acresce, ainda, que levado às últimas conseqüências, o fato gerador ora questionado, qualquer entrada de mercadoria ou bem do exterior está submetida ao imposto estadual seja **uma simples barra de chocolate trazida para consumo próprio, ou uma caneta, ou ainda peças de usuário, que por ocasião da chegada do particular ao aeroporto só poderão ser desembaraçadas após o pagamento do imposto estadual, o que exigiria a absurda obrigação acessória de inscrição do turista eventual no Cadastro de Contribuintes do Estado.**” (Destaque Nosso).

Não são diferentes as lições de **Roque Antonio Carrazza**⁹⁰:

“Observemos que, só formalmente este imposto sobre operações mercantis, já que sua hipótese de incidência não é praticar, sendo comerciante, industrial ou produtor, um negócio jurídico com mercadoria, mas importar, sendo **comerciante, industrial ou produtor, um bem móvel qualquer,** ainda que para consumo ou ativo fixo do estabelecimento (o tributo cabe à pessoa política

(89) (in **ICMS – Teoria e Prática**, Ed. Dialética, São Paulo, 1998, 3ª ed., p.112).

(90) (in **ICMS**, Malheiros Editores, São Paulo, 1997, 3ª edição, p. 49-50)

onde se situar o destinatário do bem)”.⁹¹

Destarte, a importação de bens do exterior, efetuada por pessoa que não seja contribuinte do imposto – vale dizer, que não seja comerciante, que não seja industrial ou que não seja produtor – não estará sujeita ao recolhimento do ICMS.

Para arrematar nossas citações doutrinárias vejamos os ensinamentos de **Marco Aurélio Greco** e **Anna Paola Zonari**⁹¹:

“Observe-se que a materialidade do ICMS desborda as mercadorias em si (...) para alcançar, na importação, também os bens (art. 155, § 2º, IX, a). Este fato, porém, não retira o caráter eminentemente mercantil do ICMS, pois mesmo nesta incidência exige-se que o bem se integre em uma atividade econômica sujeita a imposto (daí mencionar-se a noção de ‘estabelecimento’). **Este dispositivo corresponde à ampliação da materialidade do imposto para alcançar bens com os quais o contribuinte se relaciona, mas não implica ampliação do aspecto pessoal da hipótese de incidência. Ou seja, esta hipótese só alcança as importações realizadas por um contribuinte de ICMS, o que é figura semelhante à incidência do imposto nas operações interestaduais a consumidor final, em que o Estado de destino só tem competência impositiva se o destinatário for contribuinte de ICMS (itens VII, a e VIII)**”. (Destaque Nosso).

Esse entendimento doutrinário também fora recepcionado pela mais alta corte judicial brasileira, embora inicialmente

(91) (Cf. ICMS – Materialidade e Princípios Constitucionais – In **Curso de Direito Tributário**, vol. 2. Ed. Cejup, Belém, 2ª ed., 1993, p. 147-8)

o egrégio STJ tenha sumulado a questão⁹², entendendo pela incidência do ICMS na importação feita por pessoas físicas. É imperioso registrar que a questão já chegou ao Supremo Tribunal Federal, que, por sua vez, decidiu pela não incidência do ICMS em tal situação, *in verbis*:

Pleno do E. Supremo Tribunal Federal, ao julgar o Recurso Extraordinário nº 203.075-9:

EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. PESSOA FÍSICA. IMPORTAÇÃO DE BEM. EXIGÊNCIA DE PAGAMENTO DO ICMS POR OCASIÃO DO DESEMBARAÇO ADUANEIRO. IMPOSSIBILIDADE.

1. A incidência do ICMS na importação de mercadoria tem como fato gerador operação de natureza mercantil ou assemelhada, sendo inexigível o imposto quando se tratar de bem importado por pessoa física.

2. Princípio da não-cumulatividade do ICMS. Pessoa física. Importação de bem. Impossibilidade de se compensar o que devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal. Não sendo comerciante e como tal não estabelecida, a pessoa física não pratica atos que envolvam circulação de mercadoria.

Recurso extraordinário não conhecido.

Recurso Extraordinário nº 185789-7

(92) Súmula 155 – “O ICMS incide na importação de aeronave, por pessoa física, para uso próprio”(STJ). fonte: ICMS na Importação, Marcelo Salomão, Editora Atlas, p. 66.

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPORTAÇÃO DE BEM POR SOCIEDADE CIVIL PARA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS MÉDICOS. EXIGÊNCIA DE PAGAMENTO DO ICMS POR OCASIÃO DO DESEMBARAÇO ADUANEIRO. IMPOSSIBILIDADE.

1. A incidência do ICMS na importação de mercadoria tem como fato gerador operação de natureza mercantil ou assemelhada, sendo inexigível o imposto quando se tratar de bem importado por pessoa física.

2. Princípio da não-cumulatividade do ICMS. Importação de aparelho de mamografia **por sociedade civil, não contribuinte do tributo. Impossibilidade de se compensar o que devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores** pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal. Inexistência de circulação de mercadoria. Não ocorrência da hipótese de incidência do ICMS.

Recurso extraordinário não conhecido. (Destaque Nosso).

Após a análise da doutrina e da decisão proferida pela mais alta Corte brasileira – o Supremo Tribunal Federal – tem-se que o sujeito passivo do ICMS na importação de bens é o **comerciante, industrial ou produtor** que promove a importação de bens, visando à comercialização ou integração dos mesmos ao seu ativo fixo. Desta forma, a pessoa física que importar bens para uso próprio, bem como as empresas prestadoras de serviço⁹³ que promoverem a importação, não

podem ser consideradas sujeito passivo do aludido tributo e, conseqüentemente, não poderão sofrer tributação de ICMS.

Destarte, a redação do art.155, § 2º, IX, a, da Constituição Federal (novamente transcrevemos) ficou da seguinte forma:

“**Art. 155...**

§2º ...

IX...

a) sobre a entrada **de bem** ou mercadoria importados do exterior **por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade**, assim como sobre o serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o **domicílio** ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria, bem ou serviço^{94,}”

A Regra Matriz de Incidência Tributária relativa ao ICMS/ Importação após essa alteração ficará da seguinte forma:

(93) As empresas de construção civil não se configuram como sujeito passivo do ICMS pois, ao prestar serviço de construção civil, com a aplicação de materiais, as aludidas empresas estão sujeitas – apenas e tão somente – ao recolhimento do ISSQN. Nesse sentido, decidiu o S.T.F, ao julgar o Agravo Regimental em Agravo de Instrumento nº 242.276, tendo por Relator o Ministro Marco Aurélio de Mello, cuja ementa transcrevemos: **COMPETÊNCIA – MANDADO DE SEGURANÇA – ATO DE SECRETÁRIO DE ESTADO.** A regência da matéria não decorre da Carta da República, mas da legislação local, deixando o desfecho da controvérsia de desafiar o recurso extraordinário.

IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS – ALÍQUOTA DIFERENCIADA – DIFERENÇA – COBRANÇA – CONSTRUTORA. As construtoras são, em regra, contribuintes, considerado o tributo municipal – Imposto sobre Serviço. Adquirindo material em Estado que pratique alíquotas mais favoráveis, não estão compelidas, uma vez empregadas as mercadorias em obras, a satisfazerem a diferença em virtude de alíquota maior do Estado destinatário. Interpretação do disposto no artigo 155, § 2º, inciso VII, da Constituição Federal.

(94) Redação dada pela Emenda Constitucional nº 33 – 2001.

REGRA MATRIZ DO ICMS NA IMPORTAÇÃO COM REDAÇÃO DADA PELA EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 33/2001

<p>ANTECEDENTE NORMATIVO</p>	<p>CONSEQUENTE NORMATIVO</p>
<p>Critério material: importar bens ou mercadorias.</p>	<p>Critério pessoal: Sujeito ativo: Estado da Federação onde se localizar o domicílio ou estabelecimento destinatário dos bens importados; Sujeito passivo: comerciante, industrial, produtor, pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade.</p>
<p>Critério espacial: repartição aduaneira;</p>	<p>Critério Quantitativo: Base de cálculo: valor da operação envolvendo o bem importado. Alíquota: variável de acordo com a legislação de cada Estado da Federação.</p>
<p>Critério temporal: momento do desembaraço aduaneiro;</p>	

Após as aludidas alterações pode-se afirmar – sem a menor possibilidade de erro – que a Regra Matriz de Incidência Tributária relativa ao ICMS/Importação foi **alargada**⁹⁵, vale dizer, não mais será considerado sujeito passivo apenas o **comerciante, industrial, ou produtor**. No conseqüente normativo – critério pessoal “sujeito passivo” – incluir-se-á

(95) Digo “ampliada”.

também como contribuinte a **‘pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade’**. Destaque-se que tal alteração é válida⁹⁶ e eficaz, uma vez que foi promovida por veículo introdutor de norma competente, em harmonia com as disposições de nosso ordenamento jurídico: Emenda Constitucional⁹⁷.

Outrossim, todas as lições doutrinárias reproduzidas nesse trabalho – seguidas das decisões judiciais inclusive da Suprema Corte – pela não incidência do ICMS na importação por pessoa física e jurídica prestadoras de serviços – não mais terão guarita, digo, prevalecerão as novas prescrições introduzidas pela Emenda Constitucional n^o 33 – 2001 pelos motivo já exposto⁹⁸.

(96) Carvalho, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**, Editora Saraiva, 1999, Curso pág. 79 e 80: “Norma válida é aquela que mantém relação de pertinencialidade com o sistema “S”, ou que nele foi posta por órgão legitimado a produzi-la, mediante procedimento estabelecido para esse fim.”

(97) Art. 60 – A Constituição poderá ser emendada mediante proposta:

I – de um terço, no mínimo, dos membros da Câmara dos Deputados ou do Senado Federal;

II – do Presidente da República;

III – de mais da metade das Assembléias Legislativas das unidades da Federação, manifestando-se, cada uma delas, pela maioria relativa de seus membros.

§ 1^o – A Constituição não poderá ser emendada na vigência de intervenção federal, de estado de defesa ou de estado de sítio.

§ 2^o – A proposta será discutida e votada em cada Casa do Congresso Nacional, em dois turnos, considerando-se aprovada se obtiver, em ambos, três quintos dos votos dos respectivos membros.

§ 3^o – A emenda à Constituição será promulgada pelas Mesas da Câmara dos Deputados e do Senado Federal, com o respectivo número de ordem.

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

I – a forma federativa de Estado;

II – o voto direto, secreto, universal e periódico;

III – a separação dos Poderes;

IV – os direitos e garantias individuais.

§ 5^o – A matéria constante de proposta de emenda rejeitada ou havida por prejudicada não pode ser objeto de nova proposta na mesma sessão legislativa.

(98) O veículo introdutor da referida norma de estrutura “nas lições de Paulo de Barros Carvalho” possui pertinencialidade com o sistema, ou seja, é norma válida e eficaz.

TEXTO VIII

Lei Complementar nº100/99 –

Limitação de alíquota (5%) para o Imposto Sobre
Prestação de Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN).

INTRODUÇÃO

A presente reflexão tem por objeto trazer a lume a discussão sobre as alíquotas máximas do ISSQN, positivadas em nosso pensar, por meio da Lei Complementar nº 100, de 22.12.1999, publicada no Diário Oficial da União em 23.12.1999, que tipificou na lista de serviço⁹⁹ novo item, qual seja, a exploração de rodovia mediante cobrança de pedágio e fixou alíquota máxima de 5% para o referido imposto.

Antes mesmo de iniciarmos as considerações propedêuticas, faz-se mister lembrar artigo por nós publicado no Boletim IOB Comenta¹⁰⁰, sendo que, naquela oportunidade, sustentamos o aludido entendimento, ou seja, que a Lei Complementar trouxe novamente¹⁰¹ para o nosso ordenamento jurídico alíquota máxima para o ISSQN.

(99) Decreto-Lei n.º 406, de 31 de dezembro de 1968, e Lei Complementar n.º 56, de 15 de dezembro de 1987.

(100) **Alíquota Máxima para o ISSQN** – IOB COMENTA edição 12 – expedida na 4ª semana de março/2000, página 4.

(101) Usamos o termo novamente, porque o ato complementar 34, de 31.01.67, estabelecia alíquotas máximas para a cobrança do ISS, a saber: 2% para os serviços de execução de obras de construção civil, de obras hidráulicas ou de outras obras de Engenharia, até 10% para os serviços de jogos e diversões públicas e até 5% para os demais serviços.

CONSIDERAÇÕES PROPEDÊUTICAS

A fixação de alíquota máxima para o ISSQN existia em nosso ordenamento pátrio sob a égide da Constituição de 1946, por meio do Ato Complementar nº 34, de 31.01.67, que logo foi revogado pela Carta de 1967, a qual não achou relevante impor a instituição de alíquotas máximas para o ISSQN¹⁰².

De toda sorte, sobre a alíquota máxima do ISSQN, ensinou-nos o ilustre professor **Bernardo Ribeiro de Moraes** in seu clássico *Doutrina e Prática do Imposto Sobre Serviços*¹⁰³:

“Com a promulgação do Ato Complementar nº 34, de 30.01.1967, foram estabelecidas certas alíquotas máximas para a cobrança do ISS. De acordo com o referido Ato:

‘**Art. 9º** – Ficam estabelecidas as seguintes alíquotas máximas para a cobrança do imposto sobre serviços:

I – execução de obras hidráulicas ou de construção civil, até 2%;

II – jogos e diversões públicas, até 10%;

III – demais serviços, até 5%;

Entrando em vigência a 30 de janeiro de 1967, o referido Ato autoriza os Prefeitos a baixarem decretos no cumprimento do disposto no art.9º, parágrafo único.

Estabeleceu-se, pois, desde logo (1967), tetos máximos para as alíquotas tributárias do ISS. O legislador ordinário não pode ultrapassar, sob pena de violação ao princípio da hierarquia das leis tributárias. **O legislador do Ato Complementar**

(102) Tendo ainda a anuência do Supremo Tribunal Federal.

(103) Bernardo Ribeiro de Moraes in **Doutrina e Prática do Imposto Sobre Serviços**, Editora Revistas dos Tribunais, pagina 554 a 555. Ano de 1975.

nº 34, de 1967, teve por objeto estancar os abusos dos legisladores municipais, bem como evitar grande disparidade entre as alíquotas tributárias do ISS em todo o Brasil. (Destaque Nosso).

Podemos indagar, diante do Ato Complementar nº 34, de 30.01.1967, se hoje ainda perduram?¹⁰⁴

No seminário do Imposto Sobre Serviços, promovido pelo Instituto Brasileiro de Administração Municipal, realizado no Rio de Janeiro de 17 a 21 de janeiro de 1972, postulamos a inexistência, nos dias atuais¹⁰⁵, de quaisquer limites máximos para a determinação da alíquota tributária do ISS pelos municípios. Os municípios, dissemos, estão livres para adotarem a alíquota tributária de seu interesse. Mais tarde, em trabalho mais demorado¹⁰⁶, demonstramos a ‘inexistência de Limites Máximos para a Alíquota do Imposto Municipal Sobre Serviços’¹⁰⁷.

De toda sorte, com o passar dos anos, após longo período de um regime político autoritário, fora promulgada uma nova Carta política, a Constituição¹⁰⁸ de 1988 que trouxe nova disposição a respeito da alíquota máxima do referido imposto no art.156; vejamos¹⁰⁸:

(104) Quando o autor menciona o “hoje” está se referindo ao ano de 1975.

(105) Os dias atuais a que o autor se refere são exatamente os do ano de 1975.

(106) Bernardo Ribeiro de Moraes, Inexistência de Limites Máximos para a Alíquota do Imposto Sobre Serviços, in *A Tribuna*, Santos, dias 27, 28 e 29 de abril de 1972 (ou *Tribuna da Justiça*, São Paulo, dias 19 e 26 de julho de 1972).

(107) Hoje Bernardo Ribeiro de Moraes sustenta que a Lei Complementar trouxe novamente para o sistema pátrio alíquota máxima para o ISSQN. (Cf. Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza. In **Curso de Direito Tributário**, 7ª edição, 2000, Ives Gandra da Silva Martins (coord.), Ed. Saraiva, São Paulo, pág. 696 e 697).

(108) Redação dada pela Emenda nº3/93.

“**Art. 156** – Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

(..)

III – serviços de qualquer natureza, não compreendidos no artigo 155, II, definidos em lei complementar. (Redação dada ao inciso pela Emenda Constitucional n.º 03/93)

(...)

§ 3º. Em relação ao imposto previsto no inciso III, **cabe à lei complementar.** (Destaque Nosso).

I – **fixar as suas alíquotas máximas;** (Destaque Nosso).

II – excluir da sua incidência exportações de serviços para o exterior. (Redação dada ao parágrafo pela Emenda Constitucional n.º 03/93)”

A alíquota máxima do ISSQN, como já ressaltamos em trabalho anterior¹⁰⁹:

“Era uma ‘omissão’ que existia nas leis anteriores. Tal omissão acarretava excessos por parte de diversas prefeituras, deixando o contribuinte à mercê de alíquotas escorchantes (de 8%, 10%, ou mais). Após a edição da aludida norma esse abuso tende a acabar”.

Em Cumprimento aos ditames constitucionais, em 22 de dezembro de 1999 foi editada a Lei Complementar n° 100, cujo objetivo, segundo preceitua seu **próprio preâmbulo, é a alteração do Decreto-Lei n° 406, de 31 de dezembro de 1968, e a Lei Complementar n° 56, de 15 de dezembro de**

(109) Alíquota Máxima para o ISSQN, IOB Comenta edição 12 – expedida na 4ª semana de março/2000, página 4.

1987 para acrescentar serviço sujeito ao Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza e a estipulação de alíquota máxima para o ISSQN¹¹⁰.

A referida lei, em seu artigo 4º, estabelece que a alíquota máxima de incidência do imposto de que trata esta Lei Complementar é fixada em cinco por cento.

Não é necessário esforço exegético concentrado para concluir-se que a referida Lei Complementar alterou as disposições do Decreto-lei nº 406/68 – norma geral em matéria de ISS – para consagrar um limite à fixação das alíquotas do referido tributo, cobrado pelos municípios brasileiros. Agregue-se a isto o fato de que a Lei Complementar 100/99 cumpriu a previsão constitucional do artigo 156, § 3º, uma vez que fixou a alíquota máxima aplicável ao ISS. Destaque-se ainda que tal alteração é válida¹¹¹ e eficaz, uma vez que, promovida por veículo introdutor competente, em consonância com as disposições de nosso ordenamento jurídico: a Lei Complementar¹¹².

Portanto, a partir da promulgação da referida Lei Complementar, os municípios estão diante de uma nova ordem legal a ser observada quando da cobrança do ISSQN: a limitação da fixação da alíquota em, no máximo, 5% (cinco por cento). Sendo assim, a partir de janeiro de 2000, vislumbra-se a limitação da alíquota do ISS, no percentual de 5%.

A cobrança de ISS em percentual superior ao referido anteriormente – qualquer que seja o serviço a ser prestado – estará afrontando, de modo irretorquível, o diploma legal que estabelece as normas gerais para instituição e cobrança da exação

(110) Não é objeto de nosso trabalho analisar o serviço que fora agregado à lista de serviço, concentrando-nos apenas e tão somente, na alíquota máxima para o ISSQN.

(111) Carvalho, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**, Editora Saraiva, 1999, Curso pág. 79 e 80: “Norma válida é aquela que mantém relação de pertinencialidade com o sistema ‘S’, ou que nele foi posta por órgão legitimado a produzi-la, mediante procedimento estabelecido para esse fim.”

em tela e, conseqüentemente, eivada de vício de ilegalidade o qual ocasionará a impossibilidade da cobrança do aludido imposto.

Para a doutrina pátria, a alteração promovida pela Lei Complementar nº 100 não passou despercebida. Com base nos argumentos preconizados anteriormente, colacionamos as lições de **Bernardo Ribeiro de Moraes**¹¹³:

“O art. 4º da Lei Complementar nº 100, de 1999, determina que ‘a alíquota máxima de incidência do imposto de que trata esta Lei Complementar é fixada em cinco por cento’. Como a ementa da aludida lei dispõe sobre alterações do Decreto-lei nº 406, de 1968, e da Lei Complementar nº 56, de 1987, a nova Lei Complementar dispõe sobre o ISSQN como um todo, não apenas sobre os serviços do item 101, previsto de forma inovadora pela Lei Complementar nº 100/99. O art. 4º da Lei Complementar nº 100, de 1999, é claro ao referir-se

(112) Sobre a Lei Complementar, ensina-nos Paulo de Barros Carvalho, em seu Curso p. 58 e 59: “Para temas tributários, a Lei Básica de 1988 prescreveu muitas intervenções de legislação complementar, que vão desde a expedição de normas gerais (art.146, III) até a própria instituição de tributos, como no caso da competência residual da União (art.154,I), ou na hipótese de empréstimos compulsórios (art.148, I e II), passando por uma série de assuntos dos mais variados matizes. Assim é o que o imposto sobre herança e doações (art.155,I, a) terá regulado por Lei complementar a competência para sua criação, em duas situações previstas no mesmo art.155, § 1º,III, a e b. Os produtos semi-elaborados excluídos da imunidade estatuída no art.155, X, a, deverão estar relacionados em texto de lei complementar. Esta categoria de estatuto legislativo recebe as incumbências do inc. XII, a a g, onde valiosos tópicos do ICMS são referidos. Para mais, cabe à Lei complementar definir os serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art.155,I, ‘b’ (art.153,IV), bem como fixar as alíquotas máximas dos impostos sobre vendas e varejo de combustíveis líquidos e gasosos, exceto óleo diesel, e do imposto sobre serviços de qualquer natureza, além de poder excluir do campo de incidência deste último as exportações de serviços para o exterior (art.156, § 4º,I e II)”.

(113) (Cf. Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza. In **Curso de Direito Tributário**, 7ª edição, 2000, Ives Gandra da Silva Martins (coord), Ed. Saraiva, São Paulo pág. 696 e 697).

ao ISSQN de forma geral, dispondo sobre ‘imposto’ (e não serviço) ‘de que trata esta Lei Complementar’ (o ISSQN).”

Portanto, há limitação das alíquotas relativas aos serviços alcançados pelo ISSQN, que é de até 5% (cinco por cento). A Lei Complementar nº 100, de 22-12-1999, sem sombra de dúvidas, fixou o teto máximo das alíquotas do ISSQN. É evidente que esta Lei Complementar, em seu art. 4º, paralisou a eficácia das normas municipais, que com ela conflitem, por possuírem alíquota superior a 5%¹¹⁴.

Os Municípios necessitam adequar-se à nova lei, elaborando, para os serviços cuja alíquota é superior a 5%, nova legislação, sob pena de não poderem cobrar o seu imposto. O ISSQN deve respeitar o princípio da legalidade tributária, sendo certo que a nova alíquota fiscal deve estar fixada em Lei ordinária municipal¹¹⁵. No mesmo sentido são os precisos ensinamentos de **Hugo De Brito Machado**¹¹⁶:

“Nos termos do art. 156, § 3º, inciso I, com a redação que lhe deu a Emenda Constitucional nº 3, de 17.3.1993, cabe à Lei Complementar fixar as alíquotas máximas do ISS, e a Lei Complementar

(114) A interpretação com base no art. 4º da Lei complementar não está sendo elaborada de forma literal “como já refutado por alguns” a interpretação a que se chega em conclusão na alíquota máxima de 5% – fora atingida por meio de interpretação sistemática – tomando como pressuposto o art. 156, § 3º, inciso I, e o próprio preâmbulo da Lei complementar nº 100/99 no art. 4º que diz: “é a alteração do Decreto-Lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968, e a Lei Complementar nº 56, de 15 de dezembro de 1987”. De toda sorte, pode-se dizer que a interpretação literal coincide com a interpretação sistemática.

(115) Carraza, Roque Antonio. In seu **Curso de Direito Constitucional Tributário**, Editora Malheiros, 1999, p.334 nos ensina: “A Carta Suprema não criou tributos. Realmente, estamos convencidos de que a Constituição brasileira não criou tributos, mas, apenas, discriminou competência para que a União, os Estados, os Municípios e o Distrito Federal, por meio de lei, venham a fazê-lo. Poderia, é certo, tê-lo feito, já que o poder constituinte é soberano. Preferiu, todavia, permitir que cada pessoa política, querendo, institua os tributos de sua competência”.

nº 100, de 22.12.1999, disse que a alíquota máxima desse imposto é fixada em 5% (cinco por cento).”

Não são diferentes as lições do jovem professor **Julio Maria de Oliveira**¹¹⁷:

“Em complemento ao critério quantitativo, faz-se oportuno mencionar a alíquota, que deverá ser estabelecida pela legislação ordinária dos Municípios e do Distrito Federal. A Constituição Federal delegou à lei complementar a fixação de alíquotas máximas, tarefa que foi efetivada pela Lei Complementar nº100, de 22.12.1999, que estabeleceu a alíquota limite de 5%”.

Aplicando-se as considerações tecidas anteriormente ao caso concreto, tem-se que os mais de 5.500 Municípios da federação brasileira não mais poderão exigir dos prestadores de serviço, em geral, o recolhimento do ISS à alíquota superior ao percentual de 5%.

De toda forma, depreende-se da análise do supra-transcrito dispositivo constitucional (Art.156 § 3º) que só há um veículo introdutor de normas, que poderá fixar alíquotas máximas para o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS): a Lei Complementar. Nenhum outro veículo normativo poderá introduzir alíquotas máximas para o aludido tributo. Se isso ocorrer, vislumbrar-se-á flagrante afronta aos preceitos constitucionalmente consagrados a duras penas.

Desde a edição da Carta Republicana, não existia em nosso ordenamento Lei Complementar estipulando alíquota máxima com relação a este tributo. Contudo, essa nova Lei complementar, que veio adicionar à lista de serviço o item n.º

(116) (in **Curso de Direito Tributário**, Malheiros Editores, São Paulo, 2001, 19ª ed., p. 349).

(117) **Internet e Competência Tributária**. Editora Dialética. ano 2001. p.94.

101, ou seja, a exploração de rodovia mediante cobrança de pedágio, juntamente com tal determinação, incluiu em seu artigo Art.4º – **A alíquota máxima de incidência do imposto de que trata esta Lei Complementar é fixada em cinco por cento.**

Faz-se mister alertar sobre determinada interpretação de alguns autores de renome nacional.¹¹⁸ Fala-se que a dita lei veio especificamente anexar o serviço nº 101 (exploração de rodovia mediante cobrança de pedágio), na lista já positivada pelo Decreto-lei 406/68 e Lei Complementar 56/87, e que o art. 4º desta fixou alíquota máxima especificamente para esse novo serviço.

Tal interpretação em nosso pensar não é a melhor, pois a Carta Política, já reproduzida anteriormente, prescreveu a promulgação da dita Lei Complementar e, de toda sorte, o

(118) Sergio Pinto Martins em seu Manual do Imposto Sobre Serviços, Editora Atlas 3º edição, ano de 2000, p. 201 sustentou que: “A Lei Complementar nº100/99 não é a norma de que trata o inciso I do § 3º do art.156 da Constituição para regular todos os serviços submetidos ao ISS, mas apenas os de exploração de rodovias mediante cobrança de pedágio. O art.4º da Lei Complementar menciona que a alíquota máxima de incidência do ISS de que trata esta lei complementar é fixada em cinco por cento. Não trata de todos os serviços relativos ao ISS, mas apenas de exploração de rodovia, mediante cobrança de pedágio, prevendo a base de cálculo, o local de incidência, definindo os respectivos serviços e estabelecendo a alíquota. O art.4º da Lei Complementar nº100/99 não está inclusive inserido no Decreto-lei nº406, mas foi estabelecido como legislação esparsa.”

José Eduardo Soares de Mello: in Aspecto Teóricos e Práticos do ISS, Editora Dialética ano 2000 na página nº 101: “Até o momento (abril de 2000) se tem conhecimento da Lei Complementar nº100, de 22.12.99 (art.4º), estabelecendo a alíquota máxima de 5% (cinco por cento) calculada sobre parcela do preço relativo à atividade de exploração de rodovia envolvendo a execução de serviços de conservação, manutenção, melhoramentos para adequação de capacidade e segurança, de trânsito, operação, monitoração, assistência aos usuários (e outros definidos em contratos, atos de concessão, de permissão, ou em normas oficiais). Relativamente aos demais serviços tributáveis, inexistente Lei complementar fixadora de alíquotas de ISS, razão pela qual os Municípios não se encontram subordinados a tetos legais de tributação, o que significa que estejam livres para imporem a carga de ISS que entenderem mais adequadas aos seus interesses, uma vez que – sempre é importante repetir – não podem as alíquotas violarem os postulados da capacidade contributiva e revelarem caráter confiscatório”.

art. 4º desta é muito claro; se analisarmos bem a “literalidade” deste dispositivo, perceberemos que a norma trouxe a expressão “Imposto”, e não “serviço”. Destarte, a interpretação com base no art.4ª da Lei Complementar não está sendo elaborada de forma literal (como já refutada por alguns). Além disso cumpre reportar que a interpretação que chega em conclusão na alíquota máxima de 5% fora trabalhada por meio da interpretação sistemática, tomando como pressuposto o art.156, § 3º, inciso I, e o próprio preâmbulo da Lei Complementar que menciona a alteração do **Decreto-Lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968, e a Lei Complementar nº 56, de 15 de dezembro de 1987**. Dessa forma, pode-se dizer que a interpretação literal coincide com a interpretação sistemática.

O legislador poderia até ter a intenção de limitar a alíquota do específico serviço, mas não o fez,¹¹⁹ pois na verdade limitou o imposto de toda a lista, como mostra claramente a letra da norma complementar, em consonância com a determinação Constitucional.

De qualquer sorte, diante do que está prescrito no Texto Magno, a partir da edição desta norma (Lei Complementar) esperada por todos os contribuintes, as prefeituras não mais poderão aplicar alíquotas superiores a cinco por cento. Pois, se o fizerem, estarão incorrendo em cabal inconstitucionalidade.

(119) Paulo de Barros Carvalho, ob já citada, in pág. 105: “Daí por que o texto escrito, na singela conjugação de seus símbolos, não pode ser mais que a porta de entrada para o processo de apreensão da vontade da lei; jamais confundida com a intenção do legislador. O jurista, que nada mais é do que o lógico, o semântico e o pragmático da linguagem do direito, há de debruçar-se sobre os textos, quanta vezes obscuros, contraditórios, penetrados de erros e imperfeições terminológicas, para construir a essência dos institutos, surpreendendo, com nitidez, a função da regra, no implexo quadro normativo. E, à luz dos princípios capitais, que no campo tributário se situam no nível da Constituição, passa a receber a plenitude do comando expedido pelo legislador, livre de seus defeitos e aptos para produzir as conseqüências que lhe são peculiares”.

TEXTO IX

A Guerra & os Impostos Extraordinários (1ª Parte)

Após os ataques terroristas contra os Estados Unidos da América em Nova Iorque e Washington, respectivamente sobre o **World Trade Center** e o **Pentágono** no último dia 11 de setembro, o mundo não será mais o mesmo. A mídia de todo o mundo afirma em único coro: “Bem-Vindos ao século XXI”.

Mas os norte-americanos declararam guerra contra ..., quem mesmo? Ah! contra os terroristas que seqüestraram os aviões e os jogaram contra as Torres Gêmeas e o Pentágono; mas esses caras já não se encontram mortos? É óbvio que não irão mais praticar esse tipo de terror.

Sabendo disso, os Estados Unidos da América declararam guerra contra os Terroristas “vivos”, é claro, e os países que os acoitam. Sendo assim, a “guerra” será entre os E.U.A contra um homem chamado **Osama bin Laden** e um grupo de guerrilheiros chamado Talibã¹²⁰ que controla 90% de todo território do Afeganistão – e que “hospeda” Osama bin Laden.

O mundo inteiro está apavorado, e a pergunta é uma só: será que decretarão a 3ª Guerra Mundial? As pessoas mais esclarecidas respondem: 3ª Guerra Mundial? Contra quem? ...

(120) A palavra Talibã quer dizer estudante.

Estará o mundo inteiro contra um homem ao lado de guerrilheiros com o nome de Talibã “ex-líderes estudantis” que controlam um país faminto e miserável?

Parece improvável.

Pois uma guerra para ser mundial terá de envolver todos os países do mundo, ou seja, um bloco de países contra outro bloco de países, como foi a Primeira e a Segunda Grandes Guerras.

De qualquer sorte, caso estoure uma Guerra – e essa seja mundial – e o Brasil por azar, digo “falta de sorte”, venha a ter de enviar tropas; o Governo Brasileiro poderá se utilizar da faculdade prevista no Título VI, Seção III, art. 148 e o art.154, II da Carta Republicana que assim determina:

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

I – **para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência; (Destaques Nossos).**

II –

Parágrafo único – A aplicação dos recursos provenientes de empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição.

Art. 154 – A União poderá instituir:

I –

II – **na iminência ou no caso de guerra externa, impostos extraordinários, compreendidos ou não em sua competência tributária, os quais serão suprimidos, gradativamente, cessadas as**

causas de sua criação. (Destaque Nosso).

O art.148 da Constituição Federal faculta à União instituir Empréstimos Compulsórios para atender a despesas extraordinárias de guerra externa ou na sua iminência; já o art.154, II, prescreve de forma clara e objetiva que, na eminência ou no caso de guerra externa, a União poderá instituir imposto extraordinário, compreendido ou não em sua competência, ou seja, a União poderá instituir, por exemplo, um adicional sobre o ICMS ou mesmo sobre o ISS, ou ainda criar Hipótese de Incidência não prevista em nosso sistema. Contudo, os impostos deverão ser suprimidos de forma gradativa após a cessação das causas de sua instituição, qual seja, o fim da Guerra ou de sua iminência.

Diante da referida faculdade, alguém duvida de que “General” F.H.C assessorado pelo “Capitão” da Receita Federal, Everardo Maciel irão deixar essa oportunidade “Legítima” passar em branco? É pagar para ver. Ou melhor: é rezar para não ver...

TEXTO X

A Guerra & os Impostos Extraordinários (2ª Parte)

Dando continuidade aos comentários sobre “**A Guerra & os Impostos Extraordinários**” (a primeira parte desse texto encontra-se publicada nesse livro) – o referido texto iniciou-se com a reprodução do que a mídia de todo o mundo noticiava, qual seja: **O mundo não será mais o mesmo: BEM-VINDO AO SÉCULO XXI.**

Nesse Domingo, dia 07/10/2001, os **Estados Unidos da América** em conjunto com a **Inglaterra** deram início aos bombardeios no Afeganistão com o objetivo de “caçar terroristas”. Era o início da temida Guerra.

Os bombardeios têm como “alvo” bases militares e locais onde não se encontram civis. Porém o jornalista **Roberto de Godoy**, do Estado de São Paulo, profundo conhecedor de questões bélicas, em entrevista ao Programa **Passando a Limpo** da rede Record de televisão, comandado pelo também jornalista **Bóris Casoy**, afirmou de forma enfática: “é impossível uma guerra não atingir civis; pois suponhamos que existam três prédios em um determinado local, Prédio nº1, Prédio nº2, e Prédio nº3, e os Estados Unidos da América pretendam apenas atingir a um deles, o prédio de nº 2; com certeza, o míssil atingirá de forma precisa o prédio nº2 devido aos avanços tecnológicos existentes na indústria bélica nos dias de hoje, porém, com

certeza os outros dois prédios ao lado serão atingidos. Pode não ser de forma definitiva como sofrerá o Prédio nº2, mas, com certeza, os outros prédios serão atingidos. Isso será seguido “inevitavelmente” do óbitos de civis inocentes¹²¹”.

A industria bélica está a pleno vapor. As empresas de segurança no mundo estão com grandes expectativas de lucros. Pois os **Estados Unidos da América** “ditaram” após os ataques terroristas uma nova ordem de segurança nos aeroportos mundiais: câmara de vídeo altamente sofisticada, e controle acirrado de bagagens, etc. E, além dos cuidados por parte do governo, aparece também a compulsão dos moradores da Cidade de Nova Iorque pela compra em massa de máscaras para proteção respiratória, num eventual ataque terrorista biológico¹²². E não nos esqueçamos da intimação que o “Tio Sam” impôs ao mundo: Congelar as contas bancárias de supostos terroristas espalhados por todo o planeta.

No Brasil, o Ministro das Relações Exteriores **Celso Lafer**, jurista reconhecido no mundo acadêmico, anunciou as medidas do Governo Brasileiro. Indagado na mesma noite de Domingo, dia 07/10/2001 pelo jornalista **Bóris Casoy** sobre a possibilidade de o Brasil enviar tropas para lutar em conjunto com o “Tio Sam”, o Ministro respondeu que o Governo brasileiro está disposto apenas a apoiar os E.U.A no combate ao terrorismo em questões diplomáticas¹²³; ou seja, ficou caracterizado que está descartado o envio de tropas

(121) Programa jornalístico de televisão **Jornal da Globo** no dia 8/10/2001, informou que a margem de erro na emissão de um míssil é de 5 (cinco) metros.

(122) Dr. Roque Monteleone, médico brasileiro especialista em medicina geneticista, um dos grandes especialistas no mundo, integrante da ONU, em entrevista no dia 10/10/2001 ao programa de Jô Soares na **Rede Globo de Televisão**, disse que as pessoas que compram essas máscaras estarão jogando dinheiro fora, pois num eventual ataque biológico, fato pouco provável segundo ele, a pessoa só irá saber deste quando já estiver contaminada. De toda forma, essa compra será boa para quem a fabricou.

brasileiras, assegurou o Ministro. Mas será?

Além de rezar para não ver, relembremos que no primeiro texto sobre “A Guerra e os Impostos Extraordinários (1ª Parte)” de nossa autoria¹²⁴, ressaltamos que a União, na eminência ou no caso de Guerra, poderá instituir Impostos Extraordinários e, inclusive, Empréstimos Compulsórios¹²⁵.

Caso o Ministro **Celso Lafer** mude o discurso, “de que o Brasil não enviará tropas para a Guerra”, e por ordem de “**George W. Bush**”, digo “**Fernando Henrique Cardoso**” o Brasil tenha de efetivamente enviar tropas para lutar no Oriente, ato seguido da decretação oficial “O Brasil declara Guerra”, a União poderá instituir o aludido imposto.

BREVE HISTÓRICO DOS IMPOSTOS DE GUERRA

Todos os países que historicamente viveram grandes períodos de conflito bélico criaram impostos para financiá-los.

A Assembléia Constituinte de 1946, convocada pouco depois do término da 2ª Grande Guerra Mundial, 1939/1945, introduziu no Texto Magno a possibilidade de a União instituir impostos para o financiamento de Guerra – pois tal previsão nunca havia sido regulada nas Constituições Brasileiras pretéritas. Destarte, esses impostos, com base nas recentes experiências de conflito de Guerra, poderiam ser invocados mas não com

(123) O uso de aeronaves por terroristas no ataque a prédios norte-americanos, motivo de grandes preocupações das empresas aéreas, mereceu, por parte do governo brasileiro uma especial atenção. Foi editada uma Medida Provisória 2 – publicada D.O.U no dia 25/9/2001, esta MP autoriza a União assumir responsabilidades civis perante terceiros no caso de dano a bens e a pessoa no solo, provocados por atentados terroristas, ou atos de guerra, contra aviões de empresas brasileiras, podendo ser no Brasil ou no exterior.

(124) Este texto encontra-se neste livro.

(125) instituição de Empréstimos Compulsórios – em caso de Guerra – acreditamos ser pouco provável, pois se a União possui nos Impostos Extraordinários – de Guerra – a possibilidade de introduzir, cobrar e não precisar devolvê-los, por que iria criar outro que teria de ser devolvido?

as observâncias rígidas de todos os princípios do **Sistema Tributário Nacional**. O princípio da não-surpresa, tipificado como o princípio da anterioridade, não será observado, pois, caso estoure uma Guerra ou se apresente a eminência desta, não faria sentido a criação de um imposto que só poderia ser cobrado no ano seguinte ao da sua instituição; outro princípio é o da reserva das competências impositivas. A União poderá instituir e cobrar, por exemplo, o IPTU, tributo que não está em sua competência impositiva; contudo, não poderá proibir que este também continue sendo cobrado pelos Municípios. Desta feita, teríamos um fenômeno da bitributação – só que autorizada pelo Texto Supremo.

A Constituição de 1967-69 e a atual Carta de 1988 permaneceram com a referida previsão. E um ponto controvertido sobre essa “possível e temida” exação é a redação contida no Código Tributário Nacional, em seu artigo 76, que assim prescreve:

“**Art.76** – Na iminência ou no caso de Guerra externa, a União pode instituir, temporariamente, impostos extraordinários compreendidos ou não entre os referidos nesta Lei, suprimidos, gradativamente, no prazo máximo de 5 (cinco) anos, contados da celebração da paz.”

Com relação a esse dispositivo, o **Professor Roque Antonio Carraza**¹²⁶ com o apoio de **Aliomar Baleeiro**, entende que ele é inconstitucional, haja vista a estipulação já citada do art.154, II da Carta Magna¹²⁷; os Impostos Extraordinários não

(126) O uso de aeronaves por terroristas no ataque a prédios norte-americanos, motivo de grandes preocupações das empresas aéreas, mereceu, por parte do governo brasileiro uma especial atenção. Foi editada uma Medida Provisória 2 – publicada D.O.U no dia 25/9/2001, esta MP autoriza a União assumir responsabilidades civis perante terceiros no caso de dano a bens e a pessoa no solo, provocados por atentados terroristas, ou atos de guerra, contra aviões de empresas brasileiras, podendo ser no Brasil ou no exterior.

poderão perdurar indefinidamente no tempo. Pelo contrário, devem ser gradativamente suprimidos, à medida que for cessando o estado de beligerância que os ensejou.

Roque Antonio Carraza¹²⁸ ensina-nos que, logo celebrada a paz, ou afastada a eminência de guerra externa, a União deve dar-se pressa em revogar as leis instituidoras dos Impostos Extraordinários. Não há, porém, um prazo pré-determinado para isso, tendo a Constituição se limitado a aludir à supressão gradativa. Não poderia uma norma infraconstitucional (contida no C.T.N) restringir direitos da União. O máximo que podemos aceitar é que esta supressão deva ser efetivada o mais rápido possível, observadas, no entanto, as peculiaridades de cada caso concreto.

O festejado professor **Roque Carraza**, Titular da PUC/SP, doutrinador da chamada escola “mal comportada do Direito Tributário” salienta em nota de rodapé de seu curso de Direito Constitucional Tributário que, à primeira vista, cinco anos podem parecer excessivos para a supressão de um imposto que a Constituição não quer que perpetue no tempo. Todavia, é possível que, na prática, revelem-se insuficientes. Assim, só a análise de cada caso concreto revelará se esse lapso de tempo é, ou não, razoável para a extinção do imposto extraordinário.

EPÍLOGO

Diante de todo o exposto, podemos afirmar que a Guerra já começou de fato. E, na verdade, já havia começado quando o World Trade Center e o Pentágono foram atingidos pelos aviões comandados pelos terroristas suicidas. De qualquer sorte,

(127) redação do referido artigo da Constituição, 154, II, já se encontra transcrita no texto anterior, ou seja, a Guerra & os Impostos Extraordinários (1ª Parte).

(128) **Curso de Direito Constitucional Tributário**, pág. 387, 388, editora malheiros, ano 1998.

agora começam as respostas de cunho prático dos **Norte-Americanos** contra... **Osama Bin Laden**, digo Afeganistão, ou melhor, o regime do Talibã ..., ou seja, o alvo não importa, só sabemos que eles estão bombardeando!

Com relação ao Brasil, o Ministro das Relações Exteriores **Celso Lafer** afirma que o País não enviará tropas para a Guerra. De toda sorte, se o “General” **J.W.B**, digo **F.H.C**, mudar as ordens, ou seja, se o Brasil tiver que de fato entrar na Guerra, enviando tropas para lutar contra..., “não importa quem” o Poder Executivo poderá enviar para o Congresso Nacional projeto de lei complementar, criando empréstimos compulsórios, e ou, projeto de lei, instituindo Impostos Extraordinários que deverão seguir todos os princípios constitucionais de Direito Tributário, exceto o princípio da anterioridade¹²⁹ e o da competência impositiva. Assim a União poderá criar impostos e cobrá-los no mesmo ano de sua instituição, devido a seu caráter emergencial e poderá até mesmo cobrar impostos de competência Estadual ou Municipal, por exemplo, cobrar o **ICMS**, ou o próprio **IPTU**. De toda forma, em hipótese alguma, poderá obstar o Estado ou a Prefeitura de continuar a cobrança desses impostos. Neste caso teremos uma bitributação, porém autorizada pela Carta Magna.

(129) Ou princípio da não-surpresa.

TEXTO XI

Compensação no Direito Tributário no Âmbito da Esfera Administrativa

Da Consulta

Solicita-nos a consulente o nosso parecer sobre o saldo de Imposto de Renda Pessoa Jurídica (I.R.P.J) contabilizado no Ativo Circulante da empresa xxxxxxxx originário de retenções sofridas pela fonte pagadora “Banco” a título de aplicações financeiras efetuadas durante determinado período. Destarte, devido ao fato de a sociedade estar incorrendo em resultados negativos em sua Contabilidade Fiscal, ou seja, tendo prejuízos fiscais – não vem ocorrendo o fato jurídico tributário (fato gerador) do Imposto de Renda. Conseqüentemente a sociedade acumulou um saldo de IRPJ no valor de R\$_____ (sem considerarmos a devida correção, pois esse valor corrigido chega a um valor por volta de R\$_____).

Diante do referido saldo de imposto a recuperar a xxxxxxxx, por intermédio de seu Advogado xxxxxxxx, nos consulta:

1º – O Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas (I.R.P.J) acumulado no Ativo Circulante da xxxxxxxx (retidos na fonte em períodos anteriores ao ano de 2002) poderá ser compensado com outros tributos de espécies distintas? A sociedade apresenta prejuízos fiscais nos últimos exercícios financeiros – e encontra-se impossibilitada de compensar esse saldo de imposto a recuperar com outro imposto de mesma espécie, ou seja, Imposto de Renda Pessoa Jurídica.

2º – Caso a resposta seja afirmativa, quais são os tributos compensáveis com o Imposto de Renda Pessoa Jurídica (I.R.P.J.)? A aludida compensação poderá ser feita de forma automática, ou será necessário algum procedimento administrativo junto à Secretaria da Receita Federal? Caso não seja possível a compensação de forma automática – ou em procedimento na esfera administrativa – será necessária a propositura de ação judicial?

3º – De qualquer sorte, caso seja possível a compensação do aludido imposto – como deveremos efetuar a compensação e, como proceder na operacionalização nos cumprimentos das obrigações acessórias, ou seja, DCTF, DIRF, DIPJ?

1. CONSIDERAÇÕES PROPEDÊUTICAS

Antes de entrarmos no mérito da questão, faz-se mister tecermos algumas considerações sobre o instituto da compensação de créditos tributários. A compensação é uma das modalidades de extinção do crédito tributário prevista no artigo 156, II, do Código Tributário Nacional (Lei 5.172/66).

De qualquer sorte, vale dizer, a compensação não é um instituto exclusivo do direito tributário. Ao contrário, foi o Código Comercial (Lei nº 556, de 25-06-1850) que primeiro disciplinou a compensação no direito positivo brasileiro, em seu art.439, **in verbis**:

“**Art. 439** – Se um comerciante é obrigado a outro por certa quantia de dinheiro ou efeitos, e o credor é obrigado ou devedor a ele em outro tanto mais ou menos, sendo as dívidas igualmente liquidas e certas, ou os efeitos de igual natureza e espécie, o devedor que for pelo outro demandado tem direito para exigir que se faça a compensação ou encontro de uma dívida com a outra, em tanto quanto ambas concorrerem.”

Com o passar dos anos, o Código Civil Brasileiro de 1916 inspirado no Direito Francês, adotou a compensação nos artigos 1009 a 1024. Na definição do art. 1009 do Código Civil de 1916, ela (compensação) ocorre quando duas pessoas forem ao mesmo tempo credora e devedora de obrigações, uma com a outra, operando-se a extinção até onde se compensarem.

O renomado professor **Washington de Barros Monteiro**¹³⁰ mostrando-nos a utilidade sistemática da compensação, professa que o aludido instituto jurídico é fecundo, mercê da grande utilidade que apresenta e da função econômica que desempenha. Constitui aplicação, no campo do Direito, daquele princípio de economia, que exige, para maior facilidade das trocas, efetuem-se com a menor circulação de moeda que for possível. Como exemplo frisativo, apontam-se, no comércio bancário, as câmaras de compensação, organizadas nos moldes da Clearing House, de Londres, em que os banqueiros, detentores de todas as obrigações comerciais exigíveis, regulam as operações entre si, por compensação, muitas vezes, sem desembolso de qualquer quantia.

De qualquer sorte, o mesmo professor¹³¹ define **compensação como a extinção de duas obrigações, cujos credores são ao mesmo tempo devedores um do outro**. Ou então, como a conceitua **Teixeira de Freitas**¹³², é o desconto, que reciprocamente se faz no que duas pessoas devem uma à outra. Para Modesto, *compensatio est debit et crediti inter se contributio*¹³³.

Destarte, no Código Civil, apesar de disciplinar o instituto,

(130) **Curso de Direito Civil**, 4º volume – 1º parte (Direito das Obrigações) pág. 306, Editora Saraiva, 2000.

(131) *Idem* pág.307.

(132) *Consolidação das Leis Cíveis*.

(133) *Digesto*, Liv. 16, Tit.2, Frag. 1º.

há dispositivo excluindo expressamente dessa disciplina jurídica as dívidas para com a Fazenda Pública. Vale dizer que se tratando de relação jurídico-tributária, a compensação fica a depender do que esteja previsto em lei.

2. A COMPENSAÇÃO NO TEXTO CONSTITUCIONAL

O Instituto jurídico-tributário da compensação encontra-se constitucionalizado. Se efetuarmos uma investigação mais apurada, exaustiva, veremos que, para alguns, poderá parecer ser de forma implícita e para outros “aos quais nos filiamos” de forma explícita. A Carta Republicana contemplou o aludido instituto em apreço ao cuidar do IPI e do ICMS¹³⁴, na medida em que dispôs sobre a não-cumulatividade desses gravames por meio dos arts. 153, IV, § 2º, II, e 155, II, § 2º, I, respectivamente. Esse fato, aliás, mereceu arguta observação de **Eduardo Botallo**, bem como de **Alcides Jorge Costa**, dentre outros¹³⁵.

De qualquer forma, vejamos a redação dos aludidos dispositivos constitucionais:

“**Art.153** – Compete à União instituir imposto sobre:

.....

IV – produtos industrializados;

§ 3º. O imposto previsto no inciso IV:

.....

II – será não cumulativo, **compensando-se o que for devido** em cada operação com o montante cobrado nas anteriores;

155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal

(134) **Jardim**, Eduardo Marcial Ferreira. Coordenação Ives Gandra da Silva Martins, Código Tributário Nacional, Ed. Saraiva, 1998, pág. 381.

(135) Vide RDT, 63/78.

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;

§ 2º. O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

I – 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 Distrito Federal;

A redação dos supra-dispositivos constitucionais demonstra com hialina clareza que o instituto da Compensação é, de fato, um direito que advém do Texto Constitucional, vale dizer, nenhuma norma infraconstitucional poderá vedá-lo, tampouco restringir o que o legislador constituinte originário ordenou. Pois, a Constituição Federal não dá conselhos, muito menos sugestões, a Constituição Federal dá ordens – e o legislador infraconstitucional como um soldado obediente deve obedecer às ordens do general.

De qualquer sorte, nossa tese poderá ser refutada por alguns, sobretudo, a Fazenda Pública, por meio de uma interpretação literal do Texto Supremo, poderá concluir que a garantia constitucional seria apenas e tão somente para o **ICMS** e **IPI**, ou seja, os demais tributos necessitariam inequivocamente de lei.

Ora, a Constituição não deve ser interpretada de forma literal, como já sustentava **Carlos Maximiliano**¹³⁶, vejamos:

“Os norte-americanos preferem o trabalho analítico, ao exame da lei isolada, à Interpretação propriamente dita, o esforço sintético, a que apelidam Construção. Para eles, o jurista reúne e sistematiza o conjunto de normas; e com o seu espírito ou conteúdo forma um complexo orgânico. Ao invés de criticar a lei, procura compreendê-la e nas suas palavras, confrontadas com outras do mesmo ou de diferente repositório, achar o Direito Positivo, lógico, aplicável à vida real. A interpretação atém-se ao texto, como a velha exegese; enquanto a Construção vai além, examina as normas jurídicas em seu conjunto e em relação à ciência, e do acordo geral deduz uma obra sistemática, um todo orgânico; uma estuda propriamente a lei, a outra conserva como principal objetivo descobrir e revelar o Direito; aquela presta atenção maior às palavras e ao sentido respectivo, esta ao alcance do texto; a primeira decompõe, a segunda recompõe, compreende, constrói.”

Desta feita, podemos dizer que a interpretação por excelência é a sistemática, ou seja, no labor da hermenêutica o cientista deverá observar todo o Sistema Constitucional vigente. Podemos dar como exemplo uma história contada no cinema, teatro, televisão, vale dizer, o telespectador deverá assistir a toda a história do início ao fim, ou seja, jamais poderá se basear em um capítulo, tampouco numa única cena.

A Constituição deve ser interpretada (observada do início ao fim – de forma harmônica e sistemática) com o intuito de fazer cumprir o princípio da legalidade, o direito de **propriedade**, a isonomia entre governante e governado, do princípio do não-confisco, e da segurança jurídica.

(136) **Carlos Maximiliano**, pág. 40, Editora Forense, 18ª edição 2000.

Contudo, o professor Titular da Universidade Mackenzie, **Eduardo Marcial Ferreira Jardim**¹³⁷ ressalta que “nos meandros de sua implicitude, o Diploma Excelso prestigiou a compensação com igual magnitude, na proporção em que consagrou a isonomia entre governantes e governados, sobre vedar o Locupletamento ilícito, senão também ao assegurar o direito de propriedade, os quais, nas suas entrevozes, salvaguardam a utilização do instituto, como forma de reafirmar os direitos e garantias precitados, mesmo à mingua de previsão legal expressa em texto infraconstitucional. Por óbvio, seria despropositado o Estado não legislar por omissão e sob pretexto de sua desídia fazer tábua rasa de um primado constitucional, figurado como cláusula pétreia, buscando com isso obstar a fruição de uma prerrogativa interserta no denominado Estatuto do Contribuinte. Enfim, se todo labor exegético deve tomar como fanal o Texto Supremo, o deslinde da compensação, assim como toda e qualquer reflexão de natureza tributária entre nós, haverá de merecer um debruçar sobremodo detido no Diploma Maior, o qual esmiuçou, como nenhum outro, a seara tributária, de tal maneira que todas as nuances do direito tributário jazem constitucionalizadas com cores vivas.”

3. A COMPENSAÇÃO PREVISTA NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

Nesse capítulo verificaremos o que prescreve o art.170 do Código Tributário Nacional, lei 5.172/66, recepcionada pela atual Constituição Federal como Lei Complementar¹³⁸.

Analisamos a redação do referido dispositivo legal:

“**Art. 170** – A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada

(137) Ibidem pág.379.

(138) artigo.34 § 5º da ADCT.

caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda Pública.

Parágrafo único. Sendo vincendo o crédito do sujeito passivo, a lei determinará, para os efeitos deste artigo, a apuração do seu montante, não podendo, porém, cominar redução maior que a correspondente ao juro de 1% (um por cento) ao mês pelo tempo a decorrer entre a data da compensação e a do vencimento¹³⁹”.

O art. 170 do CTN cuida da compensação de créditos tributários com créditos de qualquer natureza do sujeito passivo com a Fazenda Pública. Não há, portanto, a obrigatoriedade do crédito do sujeito passivo ser desta ou daquela espécie, o que interessa de fato é a liquidez e a certeza para ter o direito à compensação. De qualquer forma, o aludido dispositivo legal prescreve que no Direito Fiscal, a compensação é condicionada ao discricionarismo do Tesouro Nacional. O contribuinte só poderá compensar seus créditos fiscais com os futuros créditos tributários – como direito subjetivo, nos termos fixados em lei. Outrossim, quando a lei dispuser poder discricionário, nos limites legais, a autoridade administrativa poderá – julgando da conveniência e da oportunidade deferir ou indeferir a aludida compensação. É isso que prescreve o dispositivo em tela.

De toda sorte, esse discricionarismo não pode cair no campo da arbitrariedade, pois, caso o crédito do sujeito passivo esteja dentro dos requisitos fixados em lei, o mesmo “contribuinte” terá o direito subjetivo de efetuar a compensação.

(139) Art. 170-A – É vedada a compensação mediante o aproveitamento de tributo, objeto de contestação judicial pelo sujeito passivo, antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial.”

Destarte, vejamos as lições de **Luciano da Silva Amaro**¹⁴⁰:

“Por outro lado, embora o Código diga que a lei pode atribuir à autoridade administrativa competência para autorizar a compensação, é claro que o legislador pode também, na própria lei, já permitir a compensação, independentemente de qualquer ato da autoridade administrativa. Mas não pode, quando conferir à autoridade competência para ‘autorizar’ a compensação, outorgar-lhe poderes discricionários”

O Professor da escola Cearense de Direito Tributário **Hugo de Brito Machado**¹⁴¹ ressalta que:

“Seja como for, é inadmissível que se deixe a critério da autoridade admitir, ou não, a compensação, sem que a lei fixe os critérios à luz dos quais se há de reconhecer o direito à compensação. Isto seria atribuir à autoridade administrativa um poder discricionário, o que é intolerável em face do próprio conceito do tributo, expressamente consagrado pelo art.3º do Código Tributário Nacional”.

Na mesma linha é o escólio do Prof. Titular da Cadeira de Direito Tributário da USP e da PUC/SP, **Paulo de Barros Carvalho**¹⁴²:

“A lei que autoriza a compensação pode estipular condições e garantias, ou instituir os limites para que a autoridade administrativa o faça. Quer isso significar que, num ou noutro caso, a atividade é vinculada, não sobrando ao agente público

(140) **Direito Tributário Brasileiro**, São Paulo, Saraiva, 1997, p.364.

(141) **Machado, Hugo de Brito**. Curso de Direito Tributário, Editora Malheiros p. 141, 1999.

(142) Carvalho, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário, Editora Saraiva, pág.311, 1998.

qualquer campo de discricionariedade, antagônica ao estilo de reserva legal estrita que preside toda a normatização dos momentos importantes da existência das relações jurídicas tributárias”

Diante do exposto, vale lembrar que o Código Tributário Nacional foi promulgado em 1966, e só em 1991, ou seja, vinte e cinco longos anos após (no passar de três Constituições Federais-1967-1969-1988) veio a lei 8.383, de 30/12/1991 (com redação alterada pela lei 9.069/95) estipulando que os tributos no âmbito federal poderiam ser compensados uns com os outros, exigindo apenas que sejam efetuados entre tributos e contribuições da mesma espécie (art. 66, § 1º). Vejamos a redação do artigo 66 na íntegra:

Art. 66 – Nos casos de pagamento indevido ou a maior de tributos e contribuições federais, inclusive previdenciárias, mesmo quando resultante de reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória, o contribuinte poderá efetuar a compensação desse valor no recolhimento de importância correspondente a períodos subseqüentes.

§ 1º A compensação só poderá ser efetuada entre tributos e contribuições da mesma espécie.

§ 2º É facultado ao contribuinte optar pelo pedido de restituição.

§ 3º A compensação ou restituição será efetuada pelo valor do imposto ou contribuição corrigido monetariamente com base na variação da Ufir.

§ 4º O Departamento da Receita Federal e o Instituto Nacional do Seguro Social (INSS) expedirão as instruções necessárias ao cumprimento do disposto neste artigo.

Lançou-se a discussão acirrada acerca do significado da expressão “tributos de mesma espécie”, sustentando alguns que seriam compensáveis impostos com impostos, taxas com taxas, contribuição social com contribuição social etc... A questão, contudo, restou superada através da edição da Lei 9.250, de 26.12.95, que se definiu pelo critério de tributos com a mesma destinação constitucional.

O caput do art. 66 diz que nos casos de pagamento indevido ou a maior de tributos, contribuições federais, inclusive previdenciárias, e receitas patrimoniais, mesmo quando resultante de reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória, o contribuinte poderá efetuar a compensação desse valor no recolhimento de importância correspondente a período subsequente.

A norma contida no art. 66 da Lei nº 8.383/91, sustenta **Hugo de Brito Machado** não cuida da compensação a que se refere o **art. 170** do Código Tributário Nacional, pela simplíssima razão de que não se refere à compensação como forma de extinção imediata de **crédito tributário**, em sentido jurídico. Ela autoriza a compensação dos valores pagos indevidamente com valores objeto de **obrigações tributárias**, no exato sentido em que tal expressão é usada pelo Código Tributário Nacional. Insere-se, pois, na relação de tributação, em momento anterior ao lançamento.

A aludida norma, autoriza de forma expressa e clara o uso dos tributos pagos indevidamente, para compensar com tributo da mesma espécie, relativo a período subsequente.

A compensação autorizada pelo art. 66 da Lei nº 8.383/91, é um direito do contribuinte, que há de ser utilizado no âmbito do lançamento por homologação, independentemente de autorização de quem quer que seja. Tal como acontece com o pagamento feito antes do lançamento, a compensação

de que se cuida não extingue desde logo o crédito tributário. Não é razoável admitir-se, sem lei que o imponha a título de ficção jurídica, que algo pode ser extinto antes de existir. Assim, ocorrendo antes de completado o lançamento, a compensação, como o pagamento, extingue o crédito tributário sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento que o constitui. Até que ocorra a homologação tácita, pelo decurso do prazo de cinco anos, poderá a Fazenda Pública, fiscalizando os livros e documentos do contribuinte, aferir a regularidade material da compensação, e exigir, se for o caso, possível diferença. O que não pode, nem deve, porque desamparada pelo Direito, e pelos princípios da moralidade a este incorporados, é opor obstáculos ao exercício do direito à compensação.

De qualquer sorte, não se pode cogitar de revogação da norma do CTN (art.170), porque esta é considerada, conforme pacífica e mansa jurisprudência do Pretório Excelso, vale dizer, e da doutrina predominante, Lei Complementar, não podendo, pois, ser revogada por uma lei federal, “hierarquicamente inferior¹⁴³”. Além disso, conforme já decidiu o Superior Tribunal de Justiça:

“Não há confundir a compensação prevista no art.170, CTN, com a compensação a que se refere o art.66 da lei 8.383/1991. A primeira é norma dirigida a autoridade fiscal concerne a compensação de créditos tributários, enquanto a outra constitui norma dirigida ao contribuinte e é relativa à compensação no âmbito do lançamento

(143) De toda sorte, entendemos que não existe hierarquia entre lei complementar e lei ordinária, o que existe é a competência dada pelo constituinte originário, ou seja, o art.146 da CF/88 determinou de forma expressa que cabe à Lei Complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: obrigação, lançamento, crédito, prescrição, e decadência tributários. Sendo assim, só cabe à Lei Complementar tratar desses assuntos pois a CF/88 deu competência para ela (Lei Complementar).

por homologação.”

(STJ, 1º Turma, Resp. nº 98.295/96- PR, Rel. Min. Antônio de Pádua Ribeiro, DJ 9.12.96, p. 49251);

Destarte, vejamos outra decisão do S.TJ com relação à compensação do PIS com a COFINS, em um brilhante acórdão elaborado pelo Superior Tribunal de Justiça, da lavra do Ministro **Antônio de Pádua Ribeiro**, um de seus mais ilustres integrantes, tem a seguinte ementa:

“EMENTA: TRIBUTÁRIO. COMPENSAÇÃO. Contribuição para o FINSOCIAL e contribuição para o COFINS. Possibilidade. Lei nº 8.383/91, art. 66. Aplicação.

I – Os valores excedentes recolhidos a título de FINSOCIAL podem ser compensados com os devidos a título de contribuição para o COFINS.

II – Não há confundir a compensação prevista no art. 170 do Código Tributário Nacional com a compensação a que se refere o art. 66 da Lei nº 8.383/91. A primeira é norma dirigida à autoridade fiscal e concerne à compensação de créditos tributários, enquanto a outra constitui norma dirigida ao contribuinte e é relativa à compensação no âmbito do lançamento por homologação.

III – A compensação feita no âmbito do lançamento por homologação, como no caso, fica a depender da homologação da autoridade fiscal, que tem para isso o prazo de cinco anos (C.T.N., art. 150, § 4º). Durante esse prazo, pode e deve fiscalizar o contribuinte, examinar seus livros e documentos e lançar, de ofício, se entender indevida a compensação, no todo ou em parte.

IV – Recurso especial conhecido e provido, em parte.”

Nesse contexto, a compensação do art. 170 do CTN permanece íntegra, vigente e aplicável a todas as situações que com ela se identifiquem, sendo imprescindível, apenas, que o contribuinte comprove a liquidez e certeza de seu crédito, para contrapor-se ao crédito tributário que lhe está sendo exigido. Por seu turno, a compensação autorizada pela Lei 8.383/91 independe de autorização da Fazenda Pública ou de decisão judicial que reconheça a liquidez do crédito, podendo o contribuinte fazê-la, assumindo a responsabilidade pelos seus atos. Em primeiro lugar, porque esta modalidade de compensação não extingue o crédito tributário, como ocorre com aquela do art. 170 do CTN. Em segundo, porque não impede a autoridade administrativa, após efetuada a compensação pelo contribuinte, revisar o ato, fiscalizando as anotações constantes nos livros e efetuando o lançamento, de ofício, quando entendê-la indevida.

4. DA COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA APÓS A IN nº 21/97

Como já fora demonstrada neste trabalho, verifica-se que os **artigo 165 a 169 do Código Tributário Nacional** dispõem sobre o pagamento de tributos de forma indevida, vale dizer, o contribuinte (sujeito passivo) tem o direito – independentemente de prévio protesto, à repetição (gênero) ou a compensação (espécie) total ou parcial – seja qual for a modalidade do seu pagamento, nos seguintes casos:

I – Cobrança ou pagamento espontânea do tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido;

II – erro na identificação do sujeito passivo, na

determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento;

III – reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória.

4.1 – COMPENSAÇÃO DE TRIBUTOS NA ESFERA ADMINISTRATIVA

O art. 66 da Lei 8.383, de 30.12.91, com redação dada pelo art.58 da lei 9.069, de 29/06/95, apesar de já ter sido dado nosso parecer sobre ele, será revisto para uma melhor compreensão:

Art. 66 – Nos casos de pagamento indevido ou a maior de tributos e contribuições federais, inclusive previdenciárias, mesmo quando resultante de reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória, o contribuinte poderá efetuar a compensação desse valor no recolhimento de importância correspondente a períodos subsequentes.

§ 1º A compensação só poderá ser efetuada entre tributos e contribuições da mesma espécie.

§ 2º É facultado ao contribuinte optar pelo pedido de restituição.

§ 3º A compensação ou restituição será efetuada pelo valor do imposto ou contribuição corrigido monetariamente com base na variação da Ufir.

§ 4º O Departamento da Receita Federal e o Instituto Nacional do Seguro Social (INSS) expedirão as instruções necessárias ao cumprimento do disposto neste artigo.

Destarte, o art.74 da lei 9.430/96 dispõe que observado o disposto no artigo anterior, a Secretaria da Receita Federal,

atendendo a requerimento do contribuinte, poderá autorizar a utilização de créditos a serem a ele restituídos ou ressarcidos para a quitação de quaisquer tributos e contribuições sob sua administração. O Decreto nº 2.138, de 29/01/97, que regulamentou o disposto naquele artigo, diz o seguinte em seu art. 1º:

Art. 1º – É admitida a compensação de créditos do sujeito passivo perante a Secretária da Receita Federal, decorrentes de restituição ou ressarcimento, com seus débitos tributários relativos a quaisquer tributos ou contribuição sob administração da mesma Secretaria, ainda que não sejam da mesma espécie nem tenham a mesma destinação constitucional.

4.2 – COMPENSAÇÃO ENTRE TRIBUTOS DE DIFERENTES ESPÉCIES

No art.12 da Instrução Normativa nº21/97 fica claro que os créditos de que tratam os arts. 2º e 3º (da mesma Instrução), inclusive quando decorrentes de sentença judicial transitada em julgado, serão utilizados para compensação com débitos do contribuinte, em procedimento de ofício ou a requerimento do interessado.

A compensação será efetuada entre quaisquer tributos ou contribuições sob a administração da S.R.F, ainda que não sejam da mesma espécie nem tenham a mesma destinação constitucional.

A compensação de ofício será precedida de notificação ao contribuinte para que se manifeste sobre o procedimento, no prazo de quinze dias, contado da data do recebimento, sendo o seu silêncio considerado como aquiescência.

A compensação a requerimento do contribuinte será formalizada no “Pedido de Compensação” de que trata o Anexo

III (da IN n° 21/97).

Será admitida, também, a apresentação de pedido de compensação após o ingresso do pedido de restituição ou ressarcimento, desde que o valor ou saldo a utilizar não tenha sido restituído ou ressarcido.

Se o valor a ser ressarcido ou restituído, na hipótese do § 4º, for insuficiente para quitar o total do débito, o contribuinte deverá efetuar o pagamento da diferença no prazo previsto na legislação específica.

Caso haja redução no valor da restituição ou do ressarcimento pleiteado, a parcela do débito a ser quitado, na hipótese do § 4º, excedente ao valor do crédito que houver sido deferido, ficará sujeita à incidência de acréscimos legais.

A utilização de crédito decorrente de sentença judicial, transitada em julgado, para compensação, somente poderá ser efetuada após atendido o disposto no art.17.

A parcela do crédito, passível de restituição ou ressarcimento em espécie, que não for utilizada para a compensação de débitos, será devolvida ao contribuinte mediante emissão de ordem bancária na forma da Instrução Normativa Conjunta SRF/STN n° 117, de 1989.

Compete às DRF e às IRF-A efetuar a compensação. Existindo dois ou mais débitos vencidos e, sendo o valor da restituição ou do ressarcimento menor que a sua soma, observar-se-ão, na compensação, as seguintes regras, na ordem a seguir enumeradas:

“em primeiro lugar, os débitos por obrigação própria, e em segundo lugar os decorrentes de responsabilidade tributária;

primeiramente, as contribuições, depois as taxas e por fim os impostos;

ordem crescente dos prazos de prescrição;
ordem decrescente dos montantes”.

A unidade da SRF que efetuar a compensação, observará os seguintes procedimentos:

“debitará o valor bruto da restituição, acrescido de juros, se cabíveis, ou do ressarcimento, à conta do tributo ou da contribuição respectiva;

creditará o montante utilizado para a quitação dos débitos à conta do respectivo tributo ou contribuição e dos respectivos acréscimos legais, quando devidos;

certificará:

- no processo de restituição ou ressarcimento, qual o valor utilizado na quitação de débitos e, se for o caso, o saldo a ser restituído ou ressarcido;
- no processo de cobrança, qual o montante do crédito tributário extinto pela compensação e, sendo o caso, o saldo remanescente do débito;
- emitirá Documento Comprobatório de Compensação, no modelo a que se refere o Anexo V;
- expedirá ordem bancária, na hipótese de saldo a restituir ou ressarcir, ou aviso de cobrança, no caso de débito;
- efetuará os ajustes necessários nos dados e informações dos controles internos relativos aos contribuintes.”

A compensação será efetuada levando-se em conta as seguintes datas:

“tratando-se de pedido formulado espontaneamente pelo contribuinte:

- do pagamento indevido, ou a maior que o devido, no caso de restituição a ser utilizada para quitar débito vencido;
- do ingresso do pedido de ressarcimento em espécie, quando destinado à compensação com débito vencido;
- do vencimento do débito, quando o pagamento indevido, ou a maior que o devido, ou o pedido de ressarcimento em espécie houver ocorrido antes dessa data;
- tratando-se de procedimento de ofício, da autorização expressa para a compensação ou daquela em que se vencer o prazo para a manifestação do contribuinte.”

4.3 – COMPENSAÇÃO ENTRE TRIBUTOS DE MESMA ESPÉCIE

A Instrução Normativa nº 21/97 dispõe de forma tácita que os créditos decorrentes de pagamento indevido, ou a maior que o devido, de tributos e contribuições da mesma espécie e destinação constitucional, inclusive quando resultantes de reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória **poderão ser utilizados, mediante compensação, para pagamento de débitos da própria pessoa jurídica, correspondentes a períodos subseqüentes, desde que não apurados em procedimento de ofício, independentemente de requerimento.**

A parcela do débito excedente ao crédito utilizado na compensação, que não for paga até o vencimento do prazo estabelecido na legislação para o seu pagamento, ficará sujeita à incidência de juros e multa.

Se a pessoa jurídica pretender compensar créditos em relação aos quais houver ingressado com pedido de restituição, pendente de decisão administrativa, deverá, previamente, manifestar, por escrito, desistência do pedido formulado.

As receitas classificadas sob os códigos 1800 (IRPJ – FINOR), 1825 (IRPJ – FINAM) e 1838 (IRPJ – FUNRES) poderão ser compensadas com o imposto de renda classificado sob os códigos 0220, 1599 ou 3373.

O crédito referente ao código 2160 (IPI – RESSARCIMENTO DE SELOS DE CIGARROS) ou ao código 4028 (IOF OURO), somente admitirá ser compensado, cada um, com débito do mesmo código.

A utilização de crédito decorrente de sentença judicial, transitada em julgado, para compensação, somente poderá ser efetuada depois de atendido o disposto no art.17 da referida IN n° 21/97¹⁴⁴.

A compensação de créditos com débitos de tributos e contribuições de períodos anteriores ao do crédito, mesmo que de mesma espécie, deverá ser solicitada a DRF ou IRF-A do domicílio do contribuinte, por meio de Pedido de Restituição, acompanhado do respectivo Pedido de Compensação.

5 – CONCLUSÃO

A Receita Federal com fundamento de validade nas leis 8.383/91, 9.065/95 e **9.430/96**, expediu a **IN n° 21**, de 10.03.1997, alterada pela IN n° 73, de 15.09.97, que disciplina

(144) Art.17. A restituição, o ressarcimento ou a compensação de crédito decorrente de sentença judicial, transitada em julgado, somente poderá ser efetuada após prévia análise do pedido pela Coordenação-Geral do Sistema de Tributação, que deverá se pronunciar quanto ao mérito, valor e prazo de prescrição ou decadência.

Parágrafo único. Para efeito do disposto neste artigo, o contribuinte deverá anexar ao pedido de restituição ou ressarcimento uma cópia da sentença e do inteiro teor do processo judicial a que se referir o crédito.

a restituição, o ressarcimento e a compensação de tributos. **A compensação entre tributos de mesma espécie¹⁴⁵ poderá ser feita pelo contribuinte, independente de requerimento ou autorização da Receita Federal.** A compensação entre tributos e contribuições de diferentes espécies depende de autorização da Receita Federal cujo requerimento será formalizado no Pedido de Compensação.

Destarte, o Auditor da Secretaria da Receita Federal – **Hiromi Higuchi** – em sua obra Imposto de Renda das Empresas (Interpretação e Prática) 27ª edição, 2002. Editora Atlas, pág. nº 695 ressalta:

“A Receita Federal esclareceu através do ADN nº 14, de 10.09.1998, que independe de prévia autorização a compensação de saldo do imposto de renda pessoa jurídica com débito de imposto de renda retido na fonte, decorrente de responsabilidade tributária. Com isso, não há necessidade de autorização da Receita Federal para compensar o saldo credor de imposto apurado na declaração anual de renda da empresa com o imposto de renda a recolher, decorrente de retenção sobre pagamentos de salários ou outros rendimentos. A Receita Federal passou a admitir que o imposto de renda é da mesma espécie, independente de códigos de recolhimento.”

(145) O ADN nº15, de 30.03.94, diz que tributos e contribuições da mesma espécie são as que têm o mesmo fato gerador. A PGFN aprovou o Parecer nº 638, publicado no DOU de 29.07.93, em que concluiu que o art.4º do CTN estatui que a natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação. Portanto, podemos entender que tributos e contribuições da mesma espécie são aqueles que possuem a mesma hipótese de incidência. O 1º CC decidiu pelo ac. nº 108-05.947199 (DOU de 23.03.00) que a espécie tributária (natureza jurídica do tributo), para efeito da possibilidade da compensação automática prevista no art. 66 da lei 8.383/91 é determinada pela hipótese de incidência e base de cálculo do tributo (CTN, art.4º). Sendo assim, tanto o PIS como a COFINS possuem a mesma base de cálculo – mas a receita federal não permite a compensação automática, isto é, tem de haver requerimento.

O ADN nº 17, de 09/11/98, esclarece que, na hipótese de a pessoa jurídica possuir saldo credor de imposto de renda da pessoa jurídica e desejar compensá-lo com valores a recolher relativos à retenção na fonte decorrente de remessa de rendimentos para o exterior, a compensação somente poderá ser efetuada se autorizada pelos órgãos da Receita Federal na forma do art.12 da IN nº 21/97.

Destarte, continua **Hiromi Higuchi**: “o maior problema enfrentado pelos contribuintes que solicitam a compensação entre tributos e contribuições de diferentes espécies é a demora no exame do pedido ou nem chegar a ser examinado.” Sabendo disso, a Receita Federal permite a compensação antes do deferimento, ao dispor no art.9º da IN nº 80, de 23/10/97, o seguinte:

“**Art.9º** – Será emitida Certidão Positiva de tributos e Contribuições Federais, com efeitos de Negativa quando, em relação ao contribuinte requerente, constar a existência de débito de tributo ou contribuição federal:

I –

II –

III – em relação ao qual o contribuinte houver solicitado compensação com créditos decorrentes de pedido de restituição ou de ressarcimento, na forma da IN nº 21, de 10.03.97, com as alterações da IN nº73, de 15.09.97, pendente de decisão por parte da autoridade competente, após transcorridos trinta dias da protocolização do pedido de compensação na Delegacia ou Inspetoria da Receita Federal da jurisdição do domicílio fiscal do contribuinte.”

Diante do aludido instrumento introdutor de norma

secundária percebe-se que a única diferença é que a certidão não é de negativa de débito, mas positiva de débito com efeito negativa. Para efeitos jurídicos tem a mesma validade que a negativa de débito. A xxxxxxx, devido os seus processos judiciais – a sua certidão atual é a positiva com efeito de negativa, ou seja, efetuando novas compensações nada irá mudar – ou seja – as certidões continuarão a ser positivas com efeito de negativas.

6 – RESPOSTA ÀS PERGUNTAS FORMULADAS PELA CONSULENTE

1º) Com relação à primeira pergunta a resposta é sim. Como está demonstrado em nosso parecer o Imposto de Renda da Pessoa Jurídica contabilizado no ativo da sociedade poderá ser objeto de compensação com outros tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal – como demonstra de forma clara e objetiva a Instrução Normativa nº 21/97.

2º) Os tributos que poderão ser compensados com o Imposto de Renda a recuperar contabilizado no ativo são todos aqueles administrados pela Secretaria da Receita Federal, vale dizer, PIS, COFINS, IPI, entre outros. Contudo, a compensação com tributos de espécies distintas, por exemplo, Imposto de Renda com PIS deverá ser feita por meio de um processo administrativo perante a S.R.F., ou seja, na forma já descrita nesse trabalho.

Reitere-se, contudo, que o saldo de Imposto de Renda poderá ser compensado com Imposto de Renda retido na fonte da folha de empregados e de prestadores de serviços de forma automática, ou seja, sem a autorização da S.R.F. Nesse sentido, é o escólio do Auditor da Secretaria da Receita Federal – Hiromi Higuchi em sua obra Imposto de Renda das Empresas (Interpretação e Prática) 27ª edição – 2002 – Editora Atlas, pág. nº 695 já citado nesse parecer

anteriormente:

“A Receita Federal esclareceu através do ADN nº 14, de 10.09.1998, que independe de prévia autorização a compensação de saldo do imposto de renda pessoa jurídica com débito de imposto de renda retido na fonte, decorrente de responsabilidade tributária. Com isso, não há necessidade de autorização da Receita Federal para compensar o saldo credor de imposto apurado na declaração anual de renda da empresa com o imposto de renda a recolher, decorrente de retenção sobre pagamentos de salários ou outros rendimentos. A Receita Federal passou a admitir que o imposto de renda é da mesma espécie, independente de códigos de recolhimento.”

Com relação ao cumprimento das obrigações acessórias, ou seja, preenchimento da DCTF, DIRF, DIPJ – ressaltamos que a sociedade deverá efetuar-los espelhando as aludidas compensações, ou seja, a compensação deverá ficar demonstrada nos termos da legislação supratranscrita nesse parecer, de sorte que, quando a xxxxxxx vier efetuar o cumprimento dessas obrigações estaremos à disposição para os esclarecimentos que julgarem necessários.

TEXTO XII

Projeto de minirreforma tributária

(Uma análise das medidas anunciadas pelo
Governo Federal em 29/06/2001)

INTRODUÇÃO

O governo Federal anunciou no dia 29/06/2001 uma **minirreforma tributária**, apresentando dois projetos de Emenda Constitucional. O primeiro projeto vem com o objetivo de perpetuar a já perpetuada CPMF, que teve início com o nome de IPMF há cerca de 8 anos; esta será prolongada até o final do ano de 2004 – somando assim mais de onze anos do caráter provisório dessa exação; no mesmo projeto, surge a figura inédita, denominada incidente de constitucionalidade, que permitirá ao Supremo Tribunal Federal através do pedido de pessoas ou entidades legítimas “conforme disposição Constitucional” suspender processos perante qualquer juízo ou tribunal, até que o STF julgue o caso.

A segunda proposta de Emenda Constitucional tem como pretensão uniformizar o ICMS através da federalização da legislação do aludido imposto, determinando a instituição de alíquotas uniformes em todos os Estados da Federação, fazendo o mesmo com o ISS, sendo que para este serão criadas alíquotas mínimas que deverão ser cobradas por todos os mais de cinco mil e quinhentos municípios brasileiros, proibindo Estados e Municípios de concederem isenções ou qualquer mecanismo de benefícios fiscais, o que seria o fim da chamada guerra fiscal.

Para completar o “embrulhinho fiscal – ou se preferirem – pacotinho fiscal” (porque essas medidas – na verdade – de reforma – não têm nada) o governo também cria novos mecanismos de “incentivos¹⁴⁶” para a exportação através de Medidas Provisórias, créditos presumidos de ressarcimento do Pis e da Cofins e também altera o Decreto-Lei nº 1.455/76 relativamente a normas do regime de entreposto aduaneiro.

CONSIDERAÇÕES PROPEDÊUTICAS

O objetivo dessas reflexões só se estenderá aos projetos de Emenda Constitucional, não será objeto deste artigo analisar as alterações infraconstitucionais.

Antes de ingressarmos nas considerações principais – se faz mister ressaltar – e todos sabem – que a CPMF, originariamente chamada de IPMF, surgiu da idéia do Imposto Único¹⁴⁷.

Desse modo, essa contribuição permanece em nosso ordenamento, há cerca de oito anos e surgiu com a nomenclatura – IPMF – através da Emenda Constitucional nº3/93.

Naquela época fora introduzido como contribuição provisória para fomentar a Saúde.

Mas ocorreram dois fatos frustrantes: o primeiro foi que a referida contribuição foi desviada da Saúde¹⁴⁸; e o segundo,

(146) Incentivos entre aspas, porque o verdadeiro incentivo para a exportação seria simplesmente a concessão de isenção objetiva do Pis e Cofins para as empresas que passam pela cadeia produtiva, cujo produto final seja exportado e não a criação de fórmula complexa de crédito presumido que na maioria das vezes nem é utilizado pelo contribuinte, devido à burocracia e o terrorismo fiscal provocado pela Secretaria da Receita Federal.

(147) Todos nós – principalmente Contadores e Advogados – sabemos que a tributação universal se divide em: Consumo, Renda e Patrimônio – e que a criação de imposto único é de fato delírio de pessoas não conhecedoras, ou até das conhecedoras do assunto, que usam do Discurso Intelectual Estelionatário para obter vantagens eleitorais.

que a provisoriedade veio se alargando e, com base no projeto de Emenda Constitucional do Poder Executivo, estender-se-á até 2004. Na verdade, a provisoriedade que teve início em 1993 caminha para 2004. Serão mais de onze anos... E alguém duvida de que essa impositão terá fim em 2004? É pagar para ver.

O presidente do Banco Central, Armínio Fraga, anunciou que o Mercado de Capitais poderá ficar isento da CPMF. Na Emenda não se tem essa previsão; contudo nada impedirá que a isenção venha através de Lei Ordinária, ou da forma preferida pelo presidente Fernando Henrique Cardoso: a Medida Provisória.

Nesse mesmo projeto de Emenda Constitucional – foi introduzida a seguinte redação:

“**Art. 1º** – São acrescentados o § 5º ao art. 103 e o inciso VIII e os §§ 6º e 7º ao art. 153 da Constituição, com a seguinte redação:

Art.103.....

§ 5º O Supremo Tribunal Federal, acolhendo incidente de constitucionalidade proposto por pessoas ou entidades referidas no caput, poderá, em casos de reconhecida relevância, determinar a suspensão de todos os processos em curso perante qualquer juízo ou tribunal, para proferir decisão, com eficácia e efeito previstos no § 2º do artigo anterior, que verse exclusivamente sobre matéria constitucional suscitada.”

A análise do texto evidencia que será criado um mecanismo

(148) Muita gente não mais se lembra, mas o então Ministro da Saúde da época – que tanto brigou pela aprovação da contribuição no Congresso Nacional – Dr. Jatene – pediu demissão do ministério porque a referida contribuição estava sendo desviada para outros fins – e uns dois ou três anos atrás – o atual ministro José Serra também quase saiu do ministério pelo mesmo motivo.

inédito em nosso Direito, o incidente de constitucionalidade, que permitirá ao STF, através do pedido de pessoas ou entidades legítimas, suspender processos perante qualquer juízo ou tribunal, até que essa corte julgue o caso. Essa medida tem como objetivo cassar os efeitos de medidas liminares obtidas de forma lícita por contribuinte não conformado com as inconstitucionalidades praticadas pelo Poder Executivo, e, muitas vezes, com a averbação do Poder Legislativo.

Destarte, esse novo mecanismo, data venia, deveria ser discutido na reforma do Judiciário em debates com os Magistrados, OAB, entre outros.

A segunda proposta de Emenda Constitucional, projeto que visa a alterar a sistemática do ICMS e do ISS, deve ser objeto de uma análise acurada da exposição de motivos dissertada pelo Ministro Pedro Malan. Destarte, vimo-lo falar da Reforma Tributária que o Brasil aprovou no final dos anos sessenta, ressaltando que, para aquela época, foi uma reforma ousada e moderna. De toda forma, ele lembra que mais de cem países no mundo tributam em regime de valor agregado e que, nesse contexto, o Brasil é o único que concedeu a titularidade aos Estados, pois, nos demais países, a tributação é essencialmente exercida pela entidade federal – ou seja – quem tem o poder impositivo é o governo central. Nessa mesma exposição, Pedro Malan reconheceu que no Brasil foi criado um federalismo fiscal, tendo como base a tributação de consumo marcadamente estadual, e que é impraticável a mudança desse modelo. Sendo assim, sua intenção é apenas e somente corrigir as “imperfeições do ICMS”. Impõe-nos então questioná-lo: “E por que não, Ministro, do ISS?”

A proposta de Emenda Constitucional pode ser condensada nos itens seguintes:

- 1 – estabelecimento de alíquotas uniformes por classes de produtos ou serviços;
- 2 – limitação do número de alíquotas até no máximo de cinco classes;
- 3 – fixação de alíquotas por classe, pelo Senado Federal, em projeto de resolução de iniciativa do Presidente da República, de um terço dos Senadores ou de um terço dos Governadores dos Estados e do Distrito Federal;
- 4 – vedação de isenção, redução de base de cálculo ou quaisquer outras formas de benefícios fiscais;
- 5 – disciplinamento do imposto segundo lei complementar da União e obrigatoriedade de regulamento único, aprovado pelo órgão integrado por representantes dos Estados e do Distrito Federal, vedada a adoção de norma autônoma.
- 6 – adoção de normas visando a coibir a guerra fiscal do ISS, criando alíquotas por serviços ou classes de serviços, vedando benefícios fiscais a qualquer título e estabelecendo prazos uniformes de recolhimento.

Desse modo, além das já apresentadas alterações, faz-se necessário demonstrar outras inovações. Vejamos – caso o projeto de Emenda seja aprovado – como ficará o art.150, § 2º, V e VI da Constituição Federal:

“**Art. 150** – § 2º”.

V – cabe à lei complementar:

- a) definir fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes do imposto;
- b) dispor sobre substituição tributária, base de

- cálculo a ela aplicável e critérios para sua fixação;
- c) disciplinar o regime de compensação do imposto;
 - d) fixar, para efeito de sua cobrança e definição do estabelecimento responsável, o local das operações relativas à circulação de mercadorias e das prestações de serviços;
 - e) prever regimes especiais ou simplificados de tributação;
 - f) definir as classes de alíquotas a que se refere a alínea a do inciso seguinte;
 - g) dispor sobre o funcionamento de órgão colegiado integrado por representante de cada Estado e do Distrito Federal, responsável pela aprovação do regulamento único do imposto;

VI – compete ao Senado Federal, mediante resolução aprovada pela maioria absoluta de seus membros, de iniciativa do Presidente da República, de um terço dos senadores ou de um terço dos Governadores dos Estados e do Distrito Federal:

- a) estabelecer alíquotas aplicáveis a operações e prestações internas, uniformes por mercadoria ou serviço, em todo o território nacional, e estruturadas em no máximo cinco classes de alíquotas;
- b) fixar as alíquotas aplicáveis às operações e prestações interestaduais e de exportação;”

E a mesma proposta de Emenda Constitucional determina que o atual **inciso XII do § 2º e o § 3º do art. 155 da Constituição Federal serão revogados;**

De toda forma, entre todas as inovações, merece a nossa

disciplinada análise a nova proposta de redação do art.150, §7º, da Constituição Federal, que já fora introduzida no sistema através da EC nº3/93; faz-se mister observar a atual redação:

“**Art. 150....**

§7º – A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de impostos ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, **assegurada à imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.** (redação introduzida pela EC nº3/93)” – (Destaque Nosso).

Apesar de esse artigo ser repudiável pela maioria dos doutrinadores – pois cria uma imposição através de fatos geradores presumidos, conduta proibida na Constituição Federal, há um ponto de “conforto¹⁴⁹” na última parte do referido dispositivo Constitucional, (redação introduzida pela EC nº 3/93); a Emenda determina expressamente que **é assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.** Destarte, em nosso entender, essa redação veio apenas confirmar o óbvio, ou seja, é cristalino que, se o fato gerador não vier a se consumir, o valor cobrado presumidamente deverá ser devolvido ao contribuinte.

Contudo, veja-se o que o Poder Executivo sugere para alterar as “imperfeições” ditas nas exposições de motivos:

“§ 7º A lei poderá, observada base de cálculo presumida, atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento definitivo de imposto ou contribuição, cujo fato

(149) Conforto entre aspas, pois juridicamente falando o dispositivo apenas previu o óbvio...

gerador deva ocorrer posteriormente.”

Analisando a nova redação idealizada pelo Executivo percebemos que a inconstitucionalidade continua – e pior – eles retiraram a redação: **assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido**, ou seja, a que afirmava aquilo que já era óbvio: “devolver o dinheiro recolhido a título de imposto ou contribuição, caso o fato gerador não venha a ocorrer”.

Cabe então perguntar: qual será o projeto do Poder Executivo? Será que sua intenção é continuar a criar tributo de forma presumida? E, mesmo que o fato gerador não ocorra, será que devolverão o dinheiro para os contribuintes? Parece que não; pois qual outro motivo o Executivo teria em alterar esse artigo, repetindo a redação anterior e cortando apenas essa parte da restituição?

De toda sorte, para que o contribuinte tenha o direito à repetição dos valores pagos, antes mesmo da ocorrência do fato gerador, com imposição presumida, basta a evidência de que o fato presumido não tenha ocorrido; pois, independentemente do que preceitua a atual redação do art. 150, § 7º, mesmo que este dispositivo Constitucional não existisse, o contribuinte já teria o direito incontestável da repetição do indébito, e ou compensação. De qualquer forma, é bom que se mantenha essa atual redação Constitucionalizada para evitar discussão, pois as autoridades fiscais, como está claro no projeto, poderiam não reconhecer o referido direito, obrigando os contribuintes a ingressarem com o pedido na esfera judicial, (e ainda dizem que no Brasil existe uma “indústria de liminares”! Assim é mais do que pertinente inquirir: alguém já viu indústria sem matéria-prima?).

A intenção do Poder Executivo nos parece clara: cobrar

tributo de forma presumida, e, mesmo que a presunção não ocorra (fato que é comum), dito em outras palavras significa concluir: não será devolvido o dinheiro!

Apenas para ilustrar um exemplo de cobrança de tributo de forma presumida, o que já ocorre com o ICMS, IPI, PIS e a COFINS, (na chamada Substituição Tributária) em alguns segmentos específicos da economia, vejamos:

O cidadão aposta na loteria esportiva, e antes mesmo de sair o resultado do jogo, a prefeitura presume que este cidadão irá ganhar e comprará um imóvel em sua cidade no valor de R,\$100.000,00; de antemão a municipalidade local efetua o lançamento do suposto IPTU devido pelo cidadão; este mesmo paga o referido tributo, só que, na conferência do jogo, percebe que não ganhou. O cidadão, entristecido e cabisbaixo, segue até Prefeitura e demonstra que não ganhou na loteria e exige seu dinheiro de volta – pois o fato gerador presumido pela municipalidade não ocorreu.

Por “força”¹⁵⁰ do atual artigo 150, §7, da Constituição Federal, aquilo que nos parece óbvio – mas que está normatizado – para não causar “dúvidas” para as autoridades fiscais – garante a este contribuinte a imediata restituição do valor pago.

Contudo, se o projeto de Emenda for aprovado, a nova redação permitirá que esse direito possa ser questionado pelas autoridades fiscais. (Esse exemplo é apenas ilustrativo, claro que isso não ocorre na prática – mas daqui a algum tempo; quem sabe?)

Diante do exposto, não é necessário maior esforço retórico para concluirmos que tal conduta não passa de confisco, vedado pela Carta Magna, e nos mostra mais uma vez que a desonestidade do governo brasileiro em matéria tributária não tem limite.

Com relação ao Imposto Sobre Serviço de Qualquer

(150) Por “força”, como já nos manifestamos, o direito independe da atual redação do Art.150, §7º, da Constituição Federal.

Natureza – ISS, é fundamental verificarmos a proposta de redação do art.156:

“**Art. 156 ...**

§ 3º O imposto previsto no inciso III:

I – não incidirá sobre serviços prestados a destinatário no exterior;

II – incidirá na importação de serviço cuja prestação tenha se iniciado no exterior;

III – terá alíquota mínima para serviços ou classes de serviços e prazo de recolhimento uniforme, em conformidade com o disposto em lei complementar;

IV – não será objeto de isenção, redução de base de cálculo ou qualquer outro benefício ou incentivo fiscal.”

Assim raciocinando, e já partindo para conclusões, cumpre notar que o inciso I acaba com a discussão doutrinária sobre a incidência ou não do ISS na exportação de serviço. Fica claro que, na exportação de serviços, em geral, não haverá incidência do aludido imposto¹⁵¹.

Em contrapartida, o inciso II introduz a imposição do ISS na importação de serviços cuja prestação tenha iniciado no exterior¹⁵².

(151) Essa desoneração é bastante positiva, pois é uma contradição tributar diretamente receitas de exportação.

(152) O gravame de ISS na importação de serviço, a priori nos parece lógico, pois, na compra de bens, ativos, e mercadorias em geral – ocorre a tributação do ICMS, IPI e II. Mas há de se ter cuidado na efetiva aplicação deste dispositivo, caso a Emenda seja aprovada, pois essa nova exação poderá encarecer a importação de serviços (que nos trazem, em contrapartida, o know how) para a elaboração de novas tecnologias.

CONCLUSÃO

Após as reflexões apresentadas neste texto, conclui-se que a uniformização da legislação do ICMS em todo País – com suas respectivas alíquotas unificadas – e a criação de alíquotas mínimas do ISS para todos os mais de cinco mil e quinhentos municípios da Federação, com a vedação desses entes políticos em concederem isenção ou qualquer outra forma de benefício fiscal, retiram, objetivamente falando, mecanismos importantes dos entes menos desenvolvidos em trazer novos investimentos para suas regiões. Apesar de não ser favorável à guerra fiscal existente hoje no país, estou convencido de que o governo deverá criar formas objetivas de compensação para que regiões menos favorecidas possam se desenvolver.

Destarte, não podemos deixar de ressaltar que tais medidas (principalmente todas as relativas ao ICMS e, às alíquotas mínimas para o ISS) são politicamente difíceis de serem aprovadas no Congresso Nacional, pois cada deputado federal é um potencial prefeito de sua cidade; o mesmo raciocínio serve para os Senadores, sendo que esses são potenciais governadores de seus Estados representados e não irão querer diminuir seus próprios “futuros poderes impositivos”, jamais irão alegar sua própria torpeza. E mesmo que o governo consiga aprovar essas medidas no Congresso Nacional, pergunto: **como ficarão as isenções já concedidas?**

Contudo, esse “pacotinho fiscal”, na verdade, não traz maiores novidades e, muito menos, benefícios para os contribuintes; traz, sim, com a proposta de nova redação do art.150, § 7º Constituição Federal a demonstração incontestável de que o Governo Brasileiro é desonesto – quando o assunto é cobrar tributo e, data venia, não possui ética na elaboração de normas impositivas.

TEXTO XIII

Ocorre a suspensão da Decadência Tributária quando o agente fiscalizador tenha iniciado o processo de fiscalização?

1) INTRODUÇÃO

O objetivo deste artigo é analisar o Direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário. O período relativo ao procedimento de fiscalização no qual o agente fiscal permanece na empresa, analisando os livros contábeis/fiscais, **suspende o prazo de decadencial previsto no artigo 150, § 4** (tributo sujeito a lançamento por homologação), **e do 173 parágrafo único** (tributo sujeito a lançamento de ofício ou declaração) do Código Tributário Nacional?

Para ilustrarmos melhor a indagação, suponhamos que um determinado contribuinte sofra uma fiscalização por autoridade administrativa (auditor fiscal), que tenha como escopo a verificação relativa ao recolhimento de tributos federais (sujeito a lançamento por homologação). De toda sorte, o fato gerador¹⁵³ desses tributos ocorreu nos meses de janeiro a dezembro do ano de 1996.

Destarte, a fiscalização teve início no mês de novembro do ano 2000 (dentro do prazo que preceitua o art.150, § 4º do

(153) A expressão “fato gerador”, isoladamente empregada, é ambígua, pois não distingue o fato lícito, genérico e abstrato previsto em lei (poder-se-á dar como exemplo: prestar serviço “tipificado na lista” de forma onerosa.) do fato concreto que efetivamente ocorreu no mundo físico. Preferimos hipótese de Incidência.

C.T.N, cinco anos após o fato gerador) para os tributos sujeitos lançamento por homologação. Vale dizer, os meses desde janeiro a dezembro do ano de 1996 ainda estavam dentro do prazo decadencial.

Contudo, a fiscalização teve duração de oito meses, o agente fiscalizador concluiu sua auditoria em julho de 2001. Indaga-se:

1º) Os tributos cujo fato gerador tenha ocorrido nos meses de janeiro a maio do ano de 1996 podem ser objeto de “auto de infração” (partindo do pressuposto de que o procedimento de fiscalização suspendeu o prazo decadencial)? Ou ocorreu infalivelmente a decadência nos termo do artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional¹⁵⁴?

2º) E, caso estivéssemos falando de tributo sujeito a lançamento de ofício, o procedimento do agente fiscalizador suspenderia a Decadência? Qual o verdadeiro significado do art.173, parágrafo único do Código Tributário Nacional?

2) CONSIDERAÇÕES PROPEDÊUTICAS

As normas gerais de Direito Tributário possuem uma função tríplice, estando consagradas no artigo 146 da Constituição Federal. Isto implica dizer que as **normas gerais deverão versar sobre** os conflitos de competência, as limitações constitucionais ao poder de tributar, bem assim aqueles assuntos descritos no inciso III, alíneas “a”, “b” e “c” do referido dispositivo contido na Carta Magna.

Pois bem. Um dos assuntos contemplados no inciso III,

(154) Estamos partindo do pressuposto de que sobre esses fatos geradores ocorreram pagamentos dos tributos, de sorte que pode ter ocorrido recolhimento a menor.

alínea “b” da Constituição é relativo às normas gerais sobre a **decadência**.

Dispõe este preceito constitucional:

Art.146 – Cabe à lei complementar:

III- estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

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

Depreende-se da análise do supratranscrito dispositivo constitucional que há um e somente um veículo introdutor de normas gerais sobre **decadência: a Lei Complementar**. Nenhum outro veículo normativo poderá introduzir formas de **decadência** em nosso ordenamento jurídico. Se isso ocorrer, vislumbrar-se-á flagrante afronta aos preceitos constitucionais consagrados a duras penas.

Nesse contexto, a Lei Complementar que estabelece a forma de **decadência** é o Código Tributário Nacional, lei 5.172/66 que fora recepcionada pela atual CF (art. 34, § 5º do Ato das Disposições Constitucionais Transitória¹⁵⁵).

Antes de iniciar as considerações propriamente ditas, faz-se necessário dizer que, na doutrina tradicional, a decadência

(155) Art. 34 – O sistema tributário nacional entrará em vigor a partir do primeiro dia do quinto mês seguinte ao da promulgação da Constituição, mantido, até então, o da Constituição de 1967, com a redação dada pela Emenda nº 1, de 1969, e pelas posteriores.

§ 3º – Promulgada a Constituição, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão editar as leis necessárias à aplicação do sistema tributário nacional nela previsto.

§ 4º – As leis editadas nos termos do parágrafo anterior produzirão efeitos a partir da entrada em vigor do sistema tributário nacional previsto na Constituição.

§ 5º – **Vigente o novo sistema tributário nacional, fica assegurada a aplicação da legislação anterior, no que não seja incompatível com ele e com a legislação referida nos §§ 3º e 4º.**

ou caducidade é o fenômeno jurídico pelo qual perece algum direito em decorrência do seu não-uso, por determinado espaço de tempo estipulado em lei. Ou seja, é a materialização jurídica do dito popular *dormientibus non succurrit ius*, “o direito não socorre aqueles que dormem”, prescrição, que parte do pressuposto de um direito preexistente, é a perda da faculdade de exigir o cumprimento da obrigação pelo decurso de prazo.

A decadência favorável ao contribuinte, como forma de extinção do crédito tributário, está regulada no artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional (para tributos sujeitos a lançamento por homologação) e no artigo 173, I, para os tributos sujeitos a lançamento de ofício, contudo, a prescrição está regulada no 174. Ambas são de cinco anos.

Destarte, faz-se mister ressaltar que é quase um dogma na doutrina clássica do Direito Tributário, (como nos ensina **Sacha Calmon Navarro Coelho**) a tese de que a contar do “fato gerador” até o ato de lançamento corre prazo de decadência e de que, feito o lançamento, até o dia do ajuizamento da ação de execução fiscal corre prazo de prescrição, descontados, obviamente, os períodos de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, porquanto, pelo princípio da *actio nata*, não corre o tempo contra o credor caso este se encontre impedido de agir em razão de obstáculo *ab extra*, que refuta a sua vontade.¹⁵⁶

3) CONTAGEM DO PRAZO DECADENCIAL

Tributos Sujeitos a Lançamento por Homologação

Nos casos em que o tributo sujeito a lançamento por homologação foi objeto de pagamento antecipado, o prazo decadencial de 5 anos inicia-se com a ocorrência do fato

(156) Navarro Coelho, Sacha Calmon. *Liminares e Depósitos Antes do Lançamento por Homologação – Decadência e Prescrição*, Editora Dialética, 2000, São Paulo, p. 7.

gerador, nos termos do artigo 150, § 4º do Código Tributário Nacional¹⁵⁷. Nesse sentido é o entendimento do E. Superior Tribunal de Justiça, consagrado por intermédio dos Embargos de Divergência no Recurso Especial nº 101407, tendo como relator o Ministro Ary Pargendler:

TRIBUTÁRIO. DECADÊNCIA. TRIBUTOS SUJEITOS AO REGIME DO LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. Nos tributos sujeitos ao regime do lançamento por homologação, a decadência do direito de constituir o crédito tributário se rege pelo artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, isto é, o prazo para esse efeito será de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador; a incidência da regra supõe, evidentemente, hipótese típica de lançamento por homologação, aquela em que ocorre o pagamento antecipado do tributo. **Se o pagamento do tributo não for antecipado, já não será o caso de lançamento por homologação, hipótese em que a constituição do crédito tributário deverá observar o disposto no artigo 173, I, do Código Tributário Nacional.** Embargos de divergência acolhidos. (Destques Nossos).

Tributos Sujeitos a Lançamento por Homologação sem que se tenha Verificado o Pagamento Antecipado

Se por acaso o tributo sujeito à modalidade de lançamento

(157) Art. 150 - O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa. § 4 - Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente

por homologação não tiver sido pago de forma antecipada, o prazo decadencial será contado conforme determina o artigo 173, I, do Código Tributário Nacional¹⁵⁸. Vale dizer, o prazo inicia-se no primeiro dia do exercício subsequente àquele em que o lançamento deveria ter sido efetuado. No recurso especial nº 101407 transcrito acima, fica claro que a jurisprudência também entende dessa forma.

Tributos Sujeitos a lançamento de Ofício

Para os tributos sujeitos a lançamento de ofício, o prazo decadencial deve ser contado com base no que determina o art.173, I, do Código Tributário Nacional – iniciando no primeiro dia do exercício subsequente àquele em que o lançamento deveria ter sido efetuado.

4) EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO POR OCORRÊNCIA DA DECADÊNCIA

A **decadência** nos termos do artigo 156, V, do Código Tributário Nacional é uma das causas de extinção do crédito tributário¹⁵⁹. Vale dizer, com o decurso do prazo prescrito no Código Tributário Nacional – para a constituição do crédito tributário “obrigação” – a falta do ato administrativo “lançamento” obstará ao sujeito ativo executar a obrigação tributária, pois, para que essa seja exeqüível, deverá estar legalmente constituída.

5) PROCEDIMENTO DE FISCALIZAÇÃO

No desempenho da atividade de fiscalização, a Secretaria

(158) Art. 173 - O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

... (esse dispositivo é aplicado para os tributos cujo lançamento seja de ofício).

(159) usamos o termo “crédito tributário” com o significado de obrigação tributária.

da Receita Federal realiza os seguintes procedimentos Fiscais:

I – **de fiscalização**: são as ações que objetivam a verificação do cumprimento das obrigações tributárias relativas aos tributos e contribuições administrados pela S.R.F, bem assim da correta aplicação da legislação do comércio exterior, podendo resultar em constituição de crédito (auto de infração) tributário ou apreensão de mercadorias;

II – **de diligência**: são as ações destinadas a coletar informações ou outros elementos de interesse da administração tributária, inclusive para atender à exigência de instrução processual.

Mandado de Procedimento Fiscal – MPF

Mandado de procedimento fiscal é a ordem específica que instaura o procedimento fiscal e que deverá ser apresentado pelos Auditores Fiscais da Receita Federal na execução deste procedimento. Os mandados de procedimentos fiscais classificam-se em: a) mandado de procedimento fiscal – diligência¹⁶⁰ (MPF-D), b) mandado de procedimento fiscal – especial¹⁶¹ (MPF-E); c) mandado de procedimento fiscal extensivo¹⁶², d) (MPF-Ex); mandado de procedimento fiscal complementar¹⁶³ (MPF-C).

Após darmos uma visão sintética do processo de

(160) No caso de diligência, Mandado de Procedimento Fiscal - Diligência (MPF-D).

(161) Nos casos de flagrante constatação de contrabando, descaminho ou qualquer outra prática de infração à legislação tributária, em que o retardo do início do procedimento fiscal coloque em risco os interesses da Fazenda Nacional, pela possibilidade de subtração de prova, será emitido Mandado de Procedimento Fiscal Especial (MPF-E), no prazo de cinco dias, contado da data de início do procedimento, do qual será dada ciência ao sujeito passivo.

(162) A diligência para coletar informações e documentos destinados a subsidiar procedimento de fiscalização relativo a outro sujeito passivo será realizada mediante a apresentação de Mandado de Procedimento Fiscal Extensivo (MPF-Ex).

fiscalização da Secretaria da Receita Federal vejamos o que preceitua o artigo 173, parágrafo único do Código Tributário Nacional:

Art. 173 – O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

(...)

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

Sobre o art.173, parágrafo único – escuta-se falar – principalmente entre “os leigos” em Direito Tributário – felizmente ainda não vi ninguém escrever – o despautério de que com base nesse dispositivo, caso ocorra fiscalização, o prazo **decadencial** para a constituição do crédito tributário (obrigação tributária) se interrompe até que o procedimento de fiscalização encerre¹⁶⁴.

Antes de dar a minha opinião – apesar de já estar claro o que pensamos – faz-se mister relembarmos algumas lições doutrinárias, ou seja, qual a interpretação que a doutrina faz do **artigo 173 parágrafo único** do Código Tributário Nacional:

(163) As alterações no MPF, decorrentes de substituição, inclusão ou exclusão de AFRF responsável pela sua execução, bem assim as relativas a tributos ou contribuições a serem examinados e período de apuração, serão procedidas mediante emissão de Mandado de Procedimento Fiscal Complementar (MPF-C), pela autoridade outorgante do MPF originário do qual será dada ciência ao sujeito passivo.

(164) Caso isso fosse de fato verdade, todos os fiscais “para ganhar tempo” notificariam e “renotificariam” os contribuintes até que fosse achada alguma irregularidade – podendo até mesmo eternizar o processo de fiscalização.

Luciano da Silva Amaro¹⁶⁵ ressalta que o parágrafo único do art.173 do C.T.N é um dispositivo perdido no tempo. O professor da Universidade Mackenzie admite que o referido disposto é um terceiro comando sobre contagem de decadência – de toda sorte, indaga como esse parágrafo interfere com a regra do item I do artigo. Começa a dizer que o direito de lançar, na hipótese ali prevista, extingue-se definitivamente, como se, em alguma outra situação, a extinção do direito pudesse ser provisória, e o direito morto viesse a renascer das cinzas. O aludido professor chama a atenção para o fato de que o dispositivo divaga quando se reporta ao início de constituição do crédito, que se traduziria em simples medida preparatória (e não integrante) do lançamento, aliás, medida que pode resultar em coisa nenhuma, se a autoridade administrativa se convencer, após o atendimento da notificação pelo sujeito passivo, de que nada há a ser lançado. Cuida-se aí, portanto, apenas da hipótese em que a autoridade administrativa inicia um processo de investigação (que poderá ou não resultar em lançamento), e o parágrafo manda, em verdade, que o prazo de decadência se conte a partir da notificação do sujeito passivo para a prática de alguma providência de interesse para a “constituição do crédito”; não há, ainda, notificação de lançamento.

E arremata da seguinte forma¹⁶⁶:

“Se aquela notificação é feita antes do primeiro dia do exercício seguinte àquela em que o lançamento poderia ter sido efetuado, ela antecipa o início do prazo decadencial. O problema está na hipótese em que tal notificação seja feita após já ter tido início o prazo de decadência (contado de acordo com a regra do item I do caput do dispositivo). Nessa

(165) In **Direito Tributário Brasileiro**, 4ª edição, 1999, Editora Saraiva, p. 385/386.

(166) *Ibidem* p. 386.

hipótese, o prazo decadencial já terá tido início, e o prazo a que se refere o citado item é um prazo para “constituir o crédito” e não para “começar a constituir o crédito”. **Em suma, parece-nos que o parágrafo só opera para antecipar o início de prazo decadencial, não para interrompê-lo, caso ele já tenha tido iniciado de acordo com o item I do caput do dispositivo.** (Destaque Nosso).

Contudo, não é diferente a lição do mestre da escola mineira **Sacha Calmon Navarro Coelho**¹⁶⁷:

“Temos, então, quatro pontos de partida, dies a quo, para contar os cinco anos que fazem decair o direito de crédito da Fazenda Pública em decorrência de preclusão do ato jurídico do lançamento.

a) A regra geral – ligada à anualidade do exercício fiscal – é a do artigo 173, I: o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

O fato gerador ocorre em março de 1997. Começa-se a contar o prazo decadencial em 1º de janeiro de 1998. Cinco anos depois ocorrerá a decadência.

b) Todavia, o dies a quo **acima referido pode ser antecipado caso a Fazenda Pública se apresse ao dia primeiro do exercício seguinte**, praticando, sem lhes dar seguimento, atos necessários ao lançamento. É precisamente o que dispõe o parágrafo único do artigo sob comentário”. (Destaque Nosso).

(167) In **Liminares e Depósitos Antes do Lançamento por Homologação - Decadência e Prescrição**. Editora Dialética, 2000, São Paulo, p. 60.

Diante das lições preconizadas pela boa doutrina citada poder-se-á dizer com hialina clareza que este dispositivo não suspende a decadência, ou seja, o parágrafo único do artigo 173, na verdade, antecipa a contagem do prazo decadencial para tributos sujeitos a lançamento de ofício e por declaração. De sorte que as indagações elaboradas podem ser assim respondidas:

1ª PERGUNTA: Os tributos cujo fato gerador tenham ocorrido entre os meses de janeiro e maio do ano de 1996 podem ser objeto de “auto de infração” (partindo do pressuposto de que o procedimento de fiscalização suspendeu o prazo decadencial)? Ou ocorreu infalivelmente a decadência nos termos do artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional?

RESPOSTA: Não. Com relação aos respectivos meses entre janeiro e maio de 1996 ocorreu infalivelmente a decadência do direito de lançar o crédito tributário (obrigação) por parte da autoridade administrativa.

2ª PERGUNTA: E, caso estivéssemos falando de tributo sujeito a lançamento de ofício, o procedimento do agente fiscalizador suspenderia a decadência? Qual o verdadeiro significado do art.173, parágrafo único do Código Tributário Nacional?

RESPOSTA: Não. Na verdade, como já demonstramos, o parágrafo único do 173 do Código Tributário Nacional antecipa a ocorrência da **decadência**.

TEXTO XIV

Suspensão da Exigibilidade do Crédito Tributário

INTRODUÇÃO

O presente trabalho tem por objeto tecer algumas considerações de forma genérica sobre as modalidades de Suspensão da Exigibilidade do Crédito Tributário. Teceremos, de início, o que seja crédito tributário e explicaremos de forma sucinta cada modalidade de suspensão de sua exigibilidade à luz da lei 5.172/66 (C.T.N) e das recentes alterações introduzidas pela LC nº104/2001.

CONSIDERAÇÕES PROPEDÊUTICAS

O crédito tributário pode ser definido como sendo a própria dívida tributária, ou seja, de forma genérica, crédito tributário, sem analisarmos os rigores técnicos, pode ser visto como a própria obrigação tributária.

Para simplificar o entendimento, dá-se o seguinte exemplo do que seja crédito tributário: uma determinada lei prescreve expressamente que, se alguém efetuar o corte de cabelo de outrem a título remuneratório, deverá impreterivelmente recolher ISS. Vejamos que existe uma norma jurídico-tributária determinando em seu antecedente normativo – critério material – que, se alguém praticar uma determinada conduta, qual seja, cortar cabelo de forma onerosa, terá como consequência o

dever de recolher o ISS.

De toda sorte, para que o fisco possa cobrar o tributo, o Código Tributário Nacional prescreve no art.142 que a autoridade administrativa deverá efetuar o lançamento do crédito tributário nos seguintes termos:

Art. 142 – Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Destarte, é mister que a autoridade administrativa efetue o ato de lançamento, para que se conheça, através da base de cálculo e da aplicação da alíquota, o montante devido a título de tributo.

Dando seqüência, outra modalidade de lançamento tributário – o chamado lançamento por homologação – conhecido também como “autolancamento” (ou ainda tributo sem lançamento). Esse tem o contribuinte como principal colaborador, ou seja, o próprio contribuinte, com base na lei, apura a base de cálculo, aplica a alíquota e apura o tributo devido, depois recolhe-o, de forma antecipada, vale dizer, antes de este valor sofrer o lançamento¹⁶⁸.

(168) Também podemos dizer que o lançamento é a quantificação exata da obrigação de forma líquida e certa.

Após a constituição do crédito tributário (aqui exposta de forma genérica), sem maiores aprofundamentos, podemos falar sobre as modalidades de suspensão da exigibilidade do crédito tributário.

Modalidades de Suspensão da Exigibilidade do Crédito Tributário

As modalidades de Suspensão da Exigibilidade do Crédito Tributário estão prescritas no art. 151 do CTN, qual seja:

Art. 151 – Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

I – moratória;

II – o depósito do seu montante integral;

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

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

V – a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial;
inciso V acrescentado pela LC 104/2001.

VI- o parcelamento *Inciso acrescentado pela LC 104/2001*.

Parágrafo único. O disposto neste artigo não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja suspenso, ou dela conseqüentes.

Antes de iniciarmos as nossas considerações podemos afirmar – sem maiores esforços retóricos que a suspensão da exigibilidade do crédito tributário ocorrerá por meio de instrumentos processuais administrativos ou judiciais. Ou seja,

qualquer uma das modalidades -- que venha suspender a exigibilidade do crédito tributário – terá como provocação um procedimento na esfera administrativa ou processo na esfera judicial.

1º) Moratória

A moratória está disciplinada nos artigos 152 a 155 do C.T.N, de sorte que podemos afirmar, sem maiores investigações, que a moratória consiste na **dilatação do prazo**, ou seja, na ampliação do período de pagamento do crédito tributário¹⁶⁹, ou como quer **Elisabeth Lewandowsky Libertuci**¹⁷⁰: “moratória é a dilatação do prazo para pagamento de obrigação constituída”.

A espécie do gênero moratória mais utilizada é o conhecido e já bastante utilizado parcelamento tributário, contudo, este deverá estar disciplinado em lei¹⁷¹.

Destarte, podemos concluir dizendo que a moratória é a ocorrência de suspensão da exigibilidade, não em função do questionamento do crédito tributário, mas com relação à satisfação do crédito tributário já exigível.

2º) Depósito do seu Montante Integral

O depósito representa uma medida de natureza cautelar. Dará garantia para que o sujeito passivo possa contestar e discutir o crédito tributário, sem sofrer execução fiscal, quando o crédito tributário não tenha tido sua exigibilidade suspensa por meio “por exemplo” de liminar em mandado de segurança etc. Destarte, o depósito do montante integral também é uma garantia de que a Fazenda Pública receberá o crédito tributário, caso a ação judicial seja improcedente. Para concluir, como este

(169) Leia-se crédito tributário como sendo a própria obrigação tributária.

(169) In **Comentários ao Código Tributário Nacional**, Coordenação Ives Gandra Martins, Ed. Saraiva, 1998, pág. 307.

(169) Na verdade a própria moratória deverá estar disciplinada em lei.

se trata de garantia do pagamento – ou seja – não se trata de execução forçada, o referido depósito deverá ser feito em dinheiro, conforme Súmula nº112 STJ.

3º) As Reclamações e os Recursos, nos Temos das Leis Reguladoras do Processo Tributário Administrativo

A Constituição Federal determina expressamente:

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

LV – aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes;
(Destaque Nosso)

Extraímos da letra do supra transcrito dispositivo constitucional insculpido no Título II dos Direitos e Garantias Individuais que por acaso é cláusula pétrea¹⁷² que é garantia do sujeito passivo a ampla defesa e o contraditório, não só em processo judicial mas também em processo administrativo.

A Constituição Federal em seu artigo 146, III, b, determina:

Art. 146 – Cabe à lei complementar:

III – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

(172) 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 garantias individuais.

b) obrigação, **lançamento**, crédito, prescrição e decadência tributários

Pode-se dizer que a CF determinou que caberá à Lei Complementar tratar de normas gerais de Direito Tributário, especialmente sobre: lançamento. E é indubitável dizer que o crédito tributário nasce por meio do lançamento – não há crédito exequível sem lançamento. Sendo assim, a lei 5.172/66 (C.T.N) que fora recepcionada pela atual CF (art. 34, § 5º do Ato das Disposições Constitucionais Transitória¹⁷³) é a lei complementar prevista no 146, III, b, da Carta Política. Sendo assim, a referida LC determinou que uma das modalidades de suspensão do crédito tributário é o recurso administrativo. Vale dizer: determinado contribuinte sofre o ato de lançamento por agente fiscalizador “a título de auto de infração” mesmo que o referido ato tenha presunção de legitimidade e exigibilidade, o sujeito passivo poderá “caso não concorde com o ato” questioná-lo por meio de impugnação na esfera administrativa, ou seja, o contribuinte poderá levar sua insatisfação/discordância com o ato do referido agente para o crivo da própria administração tributária, com o intuito de que essa sirva de revisora do ato praticado pelo agente fiscalizador.

De qualquer sorte, pode-se dizer que a interposição de reclamações e de recursos suspende a exigibilidade do crédito

(173) Art. 34 - O sistema tributário nacional entrará em vigor a partir do primeiro dia do quinto mês seguinte ao da promulgação da Constituição, mantido, até então, o da Constituição de 1967, com a redação dada pela Emenda nº 1, de 1969, e pelas posteriores.

§ 3º - Promulgada a Constituição, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão editar as leis necessárias à aplicação do sistema tributário nacional nela previsto.

§ 4º - As leis editadas nos termos do parágrafo anterior produzirão efeitos a partir da entrada em vigor do sistema tributário nacional previsto na Constituição.

§ 5º - Vigente o novo sistema tributário nacional, fica assegurada a aplicação da legislação anterior, no que não seja incompatível com ele e com a legislação referida nos §§ 3º e 4º.

– desde que seja feita conforme os ditames da lei reguladora do processo administrativo. Mas, vale dizer que a lei reguladora do processo administrativo não poderá, data venia, restringir a determinação do legislador complementar (que seguiu o que já preceitua a Carta Magna “art. 5º, LV”); não poderá tentar fazer interpretação de forma restritiva e tampouco exigir depósito de 30% do valor do crédito (ou qualquer valor em dinheiro ou bem).

4º) A Concessão de Medida Liminar em Mandado de Segurança

Essa é a redação do art.5º, LXIX da CF:

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

LXIX – conceder-se-á mandado de segurança para proteger direito líquido e certo, não amparado por habeas corpus ou habeas data, quando o responsável pela ilegalidade ou abuso de poder for autoridade pública ou agente de pessoa jurídica no exercício de atribuições do Poder Público;

O aludido dispositivo constitucional (cláusula pétrea) determina que o mandado de segurança será usado para proteger direito líquido e certo – quando o responsável pela ilegalidade ou abuso de poder for autoridade pública ou agente de pessoa jurídica no exercício de atribuição do Poder Público. Destarte, concedida a liminar em Mandado de Segurança a **exigibilidade** do crédito ficará suspensa, vale dizer: a “dívida” não poderá ser executada enquanto estiver de pé a liminar.

5º) A Concessão de Medida Liminar ou de Tutela Antecipada, em Outras Espécies de Ação Judicial; inciso V acrescentado pela LC 104/2001

O acréscimo do inciso V ao art.151 – como uma das modalidades de suspensão de exigibilidade do crédito à concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial – teve como mérito encerrar de forma definitiva uma disputa na jurisprudência do Poder Judiciário brasileiro. Ou seja, de um lado, havia aqueles que interpretavam o art.151 de forma literal, diziam que só cabia ao juiz conceder a suspensão da exigibilidade do crédito por meio de liminar em mandado de segurança, vale dizer, o CTN não autorizava o juiz suspender a exigibilidade do crédito tributário por meio de medida liminar em ação cautelar ou antecipação dos efeitos da tutela antecipada jurisdicional.

Por outro lado, tinha-se a interpretação de outros que, percebendo que quando o CTN foi promulgado em 1966, a única forma de medida liminar genérica existente era a concedida via mandado de segurança. Pois a medida liminar em ação cautelar (Código de Processo Civil – 1973) e a antecipação de tutela em ação ordinária (lei 8.952/94) vieram a lume em época posterior ao CTN. Sendo assim, essa corrente ressaltava que não havia nenhum “equivoco” em se fazer uma interpretação **histórico-evolutiva** – aplicando também a ação cautelar à antecipação de tutela em ação ordinária os efeitos da suspensão de exigibilidade do crédito tributário.

De qualquer sorte, com a nova redação dada pela lei complementar nº 104/2001, a dúvida por parte de alguns não mais prevalecerá, ou seja, a partir da edição da lei complementar nº 104/2001, está superada qualquer discussão, prevalecendo a possibilidade objetiva da suspensão da exigibilidade do crédito tributário por meio de medida liminar ou tutela antecipada em

qualquer tipo de ação.

6º) Parcelamento inciso acrescentado pela LC 104/2001

Com relação à introdução do inciso VI no art.151 – o Poder Executivo – pretendeu distinguir o parcelamento da moratória, ou seja, a aludida intenção não passou de “intenção”, pois em nosso pensar o parcelamento continua sendo uma espécie do gênero moratória, vale dizer, a pretensão do governo federal não obteve êxito.

Destarte, vale ressaltar que a lei complementar nº 104/2001 também incluiu no Código Tributário Nacional o art.155-A que assim prescreve:

“**Art.155-A** – O parcelamento será concedido na forma e condição estabelecida em lei específica.

§ 1º. Salvo disposição de lei em contrário, o parcelamento do crédito tributário não exclui a incidência de juros e multas.

§ 2º. Aplicam-se, subsidiariamente, ao parcelamento as disposições desta lei relativa à moratória.”

Com base na redação do 155-A, percebe-se que o “legislador” pretendeu abolir com uma prática muito utilizada pelos contribuintes, qual seja, antes de qualquer ação fiscal o contribuinte que possui débitos fiscais solicitava parcelamento da dívida tributária e, depois da concessão do parcelamento seguido de multa e juros, ajuizava ação judicial, invocando o art.138 do C.T.N, argumentando que a multa (nesses casos, na esfera federal é de 20%) não era devida, pois se tratava de denúncia espontânea¹⁷⁴.

Novamente não logrou êxito a pretensão do Poder Executivo pois o que o impede a cobrança da multa não é o parcelamento da dívida tributária, mas, sim, a denúncia

espontânea da infração – que, com fundamento no art.138 do C.T.N, exclui a responsabilidade pelo não-cumprimento da infração impositiva.

Para concluir, o **parágrafo único do art.151** prescreve que o disposto neste artigo não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja suspenso, ou dela conseqüentes. Vale dizer, independente da exigibilidade do crédito estar suspensa ou não, as obrigações acessórias – que preferimos chamar juntamente com **Paulo de Barros Carvalho** de deveres instrumentais – deverão ser cumpridas. Essas obrigações ou deveres são: a confecção da DCTF, GIA, DIPJ etc...

(174) Embargos de divergência no Recurso Especial nº 193.530/RS, publicado no DJI de 28.02.2000 p.34: “Tributário – Denúncia Espontânea – Parcelamento – Exclusão – Responsabilidade. Não havendo procedimento administrativo em curso contra o contribuinte pelo não recolhimento do tributo, deferido pedido de parcelamento, está configurada a denúncia espontânea, que exclui a responsabilidade do contribuinte pela infração. Embargos Acolhidos”.
Leia-se crédito tributário.

Contato com o Autor:

www.tributo.net
magalhaespeixoto@terra.com.br

Endereço para correspondência:

Rua Antônio Doll de Moraes nº 149,
aptº 1008, 10º andar – Centro de Diadema
São Paulo Capital,
CEP 09920-540



SOBRE O AUTOR

Marcelo Magalhães Peixoto possui mais de 12 anos de experiência na área Tributária e Contábil, adquirida em empresas nacionais e multinacionais; vem atuando respectivamente como Consultor, Auditor, Coordenador e

Gerente (tax planning) em **empresas de Auditoria Independente, Consultoria, Advocacia Empresarial** e em **grupos de Empresas Multinacionais**. É Contabilista, Bacharelado em Direito pela Universidade São Marcos e Especialista em Direito Tributário pelo IBDT/IBET – Instituto Brasileiro de Direito Tributário – Entidade Complementar à USP e Instituto Brasileiro de Estudos Tributários.

Atualmente é **Consultor Tributário** em São Paulo, sócio da Magalhães Peixoto Consultores S/C Ltda e responsável pelo site www.tributo.net.

Possui diversos artigos publicados em Jornais e Revistas, tais como: Repertório IOB de Jurisprudência, IOB Comenta, SECTA Legislação e Jurisprudência, Revista Jurídica Consulex, Revista Tributária e de Finanças Públicas da Editora Revistas dos Tribunais-RT. Jornais: Gazeta Mercantil, Diário da Indústria e Comércio DCI, Jornal do Comércio de Recife-PE.

É associado à ABDT Academia Brasileira de Direito Tributário, membro do IADE Instituto de Aperfeiçoamento de Direito do Estado, e participante ativo de grupos de estudos de DIREITO TRIBUTÁRIO.

