

DIREITO FISCAL

Coletânea de artigos do Curso de Especialização
em Direito Fiscal da Escola de Contas e Gestão
do Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro



DIREITO FISCAL

Coletânea de artigos do Curso de Especialização
em Direito Fiscal da Escola de Contas e Gestão
do Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro

Organizadores:
Rosa Maria Chaise e Wanda Cláudia Galluzzi Nunes



Rio de Janeiro - 2011



ERRATA: O livro “Auditoria de Obras Públicas” é o segundo volume das Edições Seriadas da Escola de Contas e Gestão, e não o primeiro como foi impresso na publicação.



Publicação do Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro, coordenada pela Escola de Contas e Gestão

D598 Direito Fiscal / Organizadores Rosa Maria Chaise e Wanda Cláudia Galluzzi Nunes.–
Rio de Janeiro:
ECG TCE–RJ, 2011.
256 p.

Coletânea de artigos do Curso de Especialização em Direito Fiscal da Escola de Contas e Gestão do Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro.

1. Direito Fiscal. I. Chaise, Rosa Maria (Coord.).
- II. Nunes, Wanda Cláudia Galluzzi (Coord.).

CDD 343.04



Presidente

Jonas Lopes de Carvalho Junior

Vice-Presidente

Aluisio Gama de Souza

Conselheiros

José Gomes Graciosa

Marco Antonio Barbosa de Alencar

José Maurício de Lima Nolasco

Julio Lambertson Rabello

Aloysio Neves Guedes

Ministério Público

Horácio Machado Medeiros

Secretária-Geral de Controle Externo

Elaine Faria de Melo

Secretário-Geral de Planejamento

José Roberto Pereira Monteiro

Secretário-Geral de Administração

Marcos André Riscado de Brito

Secretária-Geral das Sessões

Gânderia de Andrade Costa

Procurador Geral

Sérgio Cavalieri Filho

Chefe de Gabinete da Presidência

Ana Helena Bogado Serrão



Diretora-Geral da Escola de Contas e Gestão

Paula Alexandra Nazareth

Coordenadoria Acadêmica

Sergio Bahiense Colão

Coordenadoria de Capacitação

João Paulo Menezes Lourenço

Coordenadoria de Estudos e Pesquisas

Rosa Maria Chaise

Coordenadoria de Documentação

Paulo Cesar Peçanha

Conselho Editorial

Conselho Superior da ECG

Supervisão Acadêmica

Rosa Maria Chaise

Comissão Científica

Cláudio Martinelli Murta, Elaine Faria de Melo, Fátima Cristina de Moura Lourenço, Flávia Andréa de Albuquerque Melo, Gârdenia de Andrade Costa, Guilherme Pinto de Albuquerque, Jean Marcel de Faria Novo, Jorge Henrique Muniz da Conceição, Marcelo Franca de Faria Mello, Paula Alexandra C. P. Nazareth, Renata de Oliveira Razuk e Sérgio Paulo Vieira Villaça

As opiniões expressas nesta publicação são de inteira responsabilidade de seus autores e não expressam, necessariamente, as do TCE-RJ.

Qualquer parte desta publicação pode ser reproduzida, desde que citada a fonte.

Coordenadora-Geral de Comunicação Social, Imprensa e Editoração: Celia Abend / **Diagramação:** Adelea Neves Gonzaga Barbosa e Margareth Peçanha / **Projeto Gráfico:** Inês Blanchart / **Revisão:** CCS e ECG

PREFÁCIO

A receita pública é a principal fonte de financiamento das ações governamentais, como a segurança pública, a previdência e a assistência social, a saúde e a educação. No Brasil, a oferta desses serviços depende, em larga escala, das receitas tributárias, uma vez que fontes alternativas de financiamento, como a emissão de moeda e o endividamento apresentam custos elevados em termos de inflação ou de aumento da dívida pública, com a consequente piora das condições macroeconômicas. Historicamente, o controle externo a cargo dos Tribunais de Contas do Brasil tem focado de modo prevalente a fiscalização da despesa, com menor ênfase na fiscalização da receita. A Constituição Federal, em seus artigos 31 e 75, confere competência para o exercício da fiscalização dos atos que envolvem a arrecadação e a renúncia das receitas aos Tribunais de Contas. Adicionalmente, o marco legal inaugurado pela Lei de Responsabilidade Fiscal, a par de instituir o dever de efetiva arrecadação dos tributos de competência própria para os entes federados, atribui às Cortes de Contas a fiscalização da gestão fiscal, o que reforça a necessidade deste novo enfoque no controle das contas públicas.

A fim de assegurar o pleno exercício dessa competência constitucional, foi criada, na estrutura do Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro, por meio da Lei Estadual nº 4.230, de 25/11/2003, a Subsecretaria de Auditoria e Controle da Gestão e da Receita (SSR), à qual se subordina a Coordenadoria de Controle da Receita (CCR), que tem como principais atribuições a auditoria e a fiscalização das receitas públicas, bem como o acompanhamento da atuação fiscal do Poder Executivo do Estado e dos municípios fluminenses, à exceção da capital. Diante do desafio representado por esta nova abordagem de fiscalização, constatou-se a necessidade de capacitação adicional dos servidores integrantes da CCR na área do Direito Fiscal, – exigindo aperfeiçoamento permanente dos profissionais que nele atuam.

A fim de atender a esta demanda, buscou-se uma instituição de excelência, o que integrou a PUC-Rio em mais este projeto desenvolvido pela Escola de Contas e Gestão do TCE-RJ. Como resultado da parceria e atendendo ao requisito para a obtenção do grau de especialista, servidores do TCE-RJ produziram os artigos ora publicados, versando sobre temas atuais do Direito Fiscal, que vêm coroar com êxito uma trajetória de dedicação e trabalho na direção do aprimoramento do controle da receita pública.

Jona Lopes de Carvalho Junior
Presidente do TCE





INTRODUÇÃO

Esta publicação faz parte de um projeto da Escola de Contas e Gestão denominado Edições Seriadas que visa à disseminação de conhecimento construído no Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro. O presente volume aborda o tema do Direito Fiscal.

Os artigos aqui reunidos são resultado dos trabalhos finais de servidores do TCE-RJ, que trabalham na área de receita pública, os quais concluíram o curso de Especialização em Direito Fiscal, proporcionado pela Escola de Contas e Gestão em parceria com a Pontifícia Universidade Católica do Rio de Janeiro, instituição de ensino superior com expertise na área em questão. Isto ratifica a importância para a ECG de oferecer uma formação específica que possibilite aos técnicos do Tribunal a resolução de problemas encontrados em seu trabalho cotidiano, e que também permita a formação de profissionais comprometidos em atuar criticamente na busca permanente de novas soluções.

Assim como o curso que deu origem ao 1º volume das Edições Seriadas, este curso reuniu dois saberes complementares: a prática de fiscalização e controle do TCE, somada ao conteúdo acadêmico de uma renomada universidade, cujo currículo atende a demanda do Tribunal de Contas.

Com a leitura dos artigos, que abrangem, entre outros, os tópicos estorno de créditos de ICMS, lei específica, terceirização da cobrança da dívida ativa, prescrição de créditos tributários, substituição tributária, sigilo fiscal e a constitucionalidade da exigência do Cepom, o leitor poderá ter uma visão ampliada do trabalho relativo à auditoria da receita realizado pelo TCE.

Esta é mais uma contribuição da Escola de Contas e Gestão para a melhoria da gestão pública, a profissionalização contínua dos seus servidores e o fortalecimento do controle social, com o incentivo à participação cada vez maior da sociedade.

Paula Alexandra Nazareth
Diretora-Geral da Escola de Contas e Gestão





SUMÁRIO

Artigo I POSSIBILIDADE DE CONCESSÃO DE LIMINAR, SEM HAVER QUALQUER DEPÓSITO, EM AÇÃO CAUTELAR	11
Artigo II A LEI ESPECÍFICA NO DIREITO TRIBUTÁRIO – UMA ANÁLISE DA LEI DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO Nº 4.321/2004	37
Artigo III A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA NO ICMS	65
Artigo IV O ESTORNO DE CRÉDITOS DE ICMS NA LEGISLAÇÃO DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO E A NORMA CONSTITUCIONAL DA NÃO CUMULATIVIDADE: UMA QUESTÃO DE PRINCÍPIOS	83
Artigo V A LEGALIDADE DA EXIGÊNCIA DO CADASTRO DE EMPRESAS PRESTADORAS DE OUTROS MUNICÍPIOS (CEPOM) NO MUNICÍPIO	

DO RIO DE JANEIRO, INSTITUÍDA PELA LEI Nº 4.452/2006	111
Artigo VI A POSSIBILIDADE DE TERCEIRIZAÇÃO DA COBRANÇA DA DÍVIDA ATIVA PELOS ENTES PÚBLICOS	135
Artigo VII AS CORTES DE CONTAS SÃO COMPETENTES PARA AUDITAR A RECEITA PÚBLICA – A QUESTÃO DO SIGILO FISCAL	167
Artigo VIII A PROGRESSIVIDADE FISCAL DO IPTU: UMA QUESTÃO REPUBLICANA	191
Artigo IX PRESCRIÇÃO DE CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS INSCRITOS EM DÍVIDA ATIVA EM MUNICÍPIOS FLUMINENSES: POSSÍVEIS DEFICIÊNCIAS ASSOCIADAS E PROPOSTAS PARA O INCREMENTO DA ARRECADAÇÃO	227

Artigo I

POSSIBILIDADE DE CONCESSÃO DE LIMINAR, SEM HAVER QUALQUER DEPÓSITO, EM AÇÃO CAUTELAR

Alexandre Maia do Carmo
Assessor da Coordenadoria de Recursos Humanos
do TCE-RJ
Especialista em Direito Fiscal pela PUC-Rio

RESUMO: O presente trabalho visa a contribuir com o segmento do direito público, eis que, na extensa gama de atuação da Fazenda Pública, invariavelmente se verá a atuação do Poder Judiciário, em face das prerrogativas que lhes foram asseguradas pela Carta Republicana. Há mais de nove anos, o Código Tributário Nacional teve a sua redação alterada pela Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001, e, mesmo assim, ainda encontramos decisões judiciais que entendem ser incabível a concessão de liminar em ação cautelar para a suspensão da exigibilidade do crédito tributário. Assim, o trabalho versa sobre o crédito tributário e sua exigibilidade jurídica, sobretudo no que tange à suspensão dessa exigibilidade face aos recursos administrativos. O intuito é oferecer alternativas ao contribuinte para o recebimento deste crédito, pago indevidamente à Fazenda Pública, e, para isso, apresentamos a possibilidade de intentar a tutela antecipada. A metodologia adotada é a pesquisa bibliográfica em livros e revistas.

PALAVRAS CHAVE: Crédito tributário; recursos públicos.

ABSTRACT: *This article aims to contribute to the segment of the public rights. Constantly it can be seen the role of the judiciary in the actions of the Treasury in accordance with the prerogatives assured by the Republican Letter. For over nine years, the Complementary Law No. 104, dated January 10, 2001, changed the wording of the Tax Code. However, we still find court decisions that consider it unacceptable to grant preliminary in action for the suspension of the tax credit. Thus, this work discusses the tax credit and its judicial demand, particularly when it regards the suspension of this demand because of administrative resources. The aim here is to offer alternatives to the taxpayer to receive this credit, unduly paid to the State, and, therefore, we present the possibility of taking this credit into anticipation of tutelage.*

KEYWORDS: *Tax credits, public funds, preliminary action, anticipation of tutelage.*

INTRODUÇÃO

O objetivo do trabalho é analisar se é possível aplicar a tutela de urgência na suspensão da exigibilidade do crédito tributário em face de recursos administrativos, estudando as hipóteses em que o contribuinte pode buscar, perante o Poder Judiciário, a tutela de urgência na suspensão da exigibilidade do crédito tributário indevido da Fazenda Pública, decorrente de um tributo inconstitucional ou ilegal.

O problema de pesquisa a ser investigado é o seguinte: como se configura a suspensão da exigibilidade do crédito tributário em face da apresentação de recursos administrativos?

A hipótese básica de pesquisa é a de que, em relação às controvérsias geradas pela popularização da tutela antecipada como meio de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, muitos doutrinadores argumentam que o mandado de segurança seria o bastante para a proteção dos direitos do sujeito passivo, representado na figura do contribuinte, muitas vezes violados por ações advindas da Administração Tributária.

No entanto, em termos de conclusão, acreditamos verificar que isso não procede. Em muitas ocasiões, o mandado de segurança não é aplicável, mesmo que não decorra da possibilidade de outras formas de aplicação, especificamente a tutela jurisdicional cautelar. Segundo a metodologia, toda pesquisa tem, como propósito, submeter à prova a hipótese que propõe na tentativa de responder da maneira mais ampla possível às dúvidas contidas no problema.

Assim, o assunto estudado reflete um momento histórico da legislação, doutrina, jurisprudências, dados estatísticos e possíveis aspectos sociológicos e econômicos do momento, com o fim de trazer alguma contribuição para a compreensão do problema.

A Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001, alterou o Código Tributário Nacional, doravante abreviado por CTN, permitindo a utilização da tutela de urgência na suspensão do crédito tributário. Contudo, após 10 anos de vigência de tal alteração, os tribunais brasileiros ainda entendem incabível a aplicabilidade de tal tutela no caso descrito.

Mas, a redação do inciso V do artigo 151 do Código Tributário Nacional permite a concessão de tutela antecipada com o objetivo de suspender-se a exigibilidade do crédito tributário. Assim, desde que preenchidos os requisitos do artigo 273 do Código de Processo Civil, a tutela antecipada não poderia ser indeferida. Porém, são inúmeros os casos de indeferimento de tutelas de urgência, sob a alegação de que em ação ordinária de exigibilidade do crédito tributário não é possível a concessão da tutela antecipada, pois esta esgotaria, no todo ou em parte, o objeto da ação.

Entretanto, a natureza da tutela antecipada serve justamente para conferir antecipadamente aquilo que é buscado através do pedido formulado na ação de conhecimento. Nota-se, portanto, que há uma grande discussão doutrinária acerca do assunto investigado.



A metodologia está centrada na pesquisa e coleta de informações de ordem teórica viabilizada, portanto, através de levantamento bibliográfico. O termo metodologia é o caminho para o desenvolvimento do tema voltado para o processo racional, por meio de pesquisas bibliográficas, documentais, doutrinárias e jurisprudenciais, realizando, assim, um estudo minucioso, de forma a explorá-lo no âmbito social, econômico e político.

DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

A TRIBUTAÇÃO E SUA HISTÓRIA

Desde os tempos mais remotos, encontramos na história da humanidade a tributação sob as mais variadas formas e denominações, pois ora eram consideradas como auxílios, doações, presentes, e ora como despojos de guerra e confiscos.

Na verdade, o Estado, a fim de conseguir arrecadar dinheiro para cumprir suas finalidades, sempre se valeu de inúmeros meios, muitos deles coercitivos, tais como guerras de conquistas, extorsões de outros povos, exigência de empréstimos, imposição de penalidade etc. E muitos desses processos de obtenção da receita pública eram tidos como tributos.

Com o tempo, acentuou-se a necessidade de uma fonte regular e permanente de recursos financeiros, tendo em vista a gradativa evolução das despesas públicas, principalmente utilizadas para armar cavaleiros para guerras de conquistas e patrocinar festas. Dessa necessidade, houve um aumento na retirada das riquezas dos particulares para o Estado por meio de sua força coercitiva, observando que esta se fazia sem nenhuma contraprestação. Essa imposição tributária sobre a população, que cada vez se via mais pobre em detrimento de um Estado e de governantes mais ricos, fez com que a plebe passasse a lutar contra esse fenômeno da tributação não admitida.

Conforme esclarece Barbosa (2003):

o estudo histórico não deixa dúvidas de que a tributação foi a causa direta ou indireta de grandes revoluções ou grandes transformações sociais, como a Revolução Francesa, a Independência das Colônias Americanas e, entre nós, a Inconfidência Mineira, o mais genuíno e idealista dos movimentos de afirmação da nacionalidade, que teve como fundamental motivação a sangria econômica provocada pela metrópole por meio do aumento da derrama.

E foi a partir desses eventos que o fenômeno tributário encontrou sua juridicização, pois inicialmente a tributação foi sendo disciplinada por normas; com isso, deu-se o Constitucionalismo e surgiu o Estado Social de Direito, que

tem como preceito basilar a proteção dos Direitos Sociais, elencados em nossa Constituição no seu artigo 5º (CF/88).

Hoje, o princípio de que a receita tributária deve ser previamente aprovada pelos representantes do povo acha-se inscrito nas Cartas Políticas de quase todos os países. Entre nós, o princípio da legalidade tributária vem sendo consignado desde a primeira Constituição Republicana de 1891 (art. 72, § 3º). A própria Carta outorgada de 1824, em seu artigo 36, parágrafo primeiro, prescrevia a iniciativa privativa da Câmara dos Deputados em matéria de impostos, como salienta Harada (2002).

Conceituação

A finalidade do Estado é promover o bem comum através de suas funções imanentes, e para isso necessita de recursos financeiros – verbas ou receitas.

Os recursos financeiros que o Estado utiliza para promover o bem comum provêm de atividades econômico-privativas dos entes públicos, de monopólios e principalmente da imposição tributária (fiscal, parafiscal e extrafiscal). (NO-GUEIRA, 1989, p.27)

Esse direito de imposição tributária pertencente ao Estado faz com que o mesmo recolha para os cofres públicos uma parcela do patrimônio das pessoas; a este recolhimento damos o nome de tributos, que podem se subdividir em impostos, taxas e contribuições. Quando o Estado age desta forma, recolhendo aos cofres públicos uma parte do patrimônio de terceiros, ele fica sujeito a normas, e o conjunto destas é denominado Direito Tributário.

Alguns autores consideram o Direito Tributário como uma subdivisão do Direito Financeiro; sendo, sem dúvida, abrangedor da parcela mais importante do Direito Financeiro, representa o tributário a manifestação específica daquele outro ramo das ciências jurídicas. (FANUCCHI, 1976, p.08)

Isso porque o Direito Tributário disciplina um dos objetos do Direito Financeiro, que é a receita pública, mais especificamente a receita tributária. Podemos afirmar que o Direito Tributário é o ramo das ciências jurídicas que estuda o surgimento, as modificações e a extinção da relação jurídica do tributo.

Depois da conceituação de 'Direito Tributário' faz-se necessária a compreensão da sua autonomia dentro do ramo das ciências jurídicas, para que assim possamos entender a aplicação das obrigações tributárias, matéria específica deste estudo.

O sistema jurídico tributário e sua autonomia

A elaboração do sistema jurídico-tributário deu-se, sobretudo, com a contribuição dos escritores alemães, inclusive em relação à produção jurisprudencial, tanto é que a Alemanha foi responsável pela promulgação de um dos primeiros Códigos Tributários do mundo. Hoje, vários países possuem legislação



tributária, inclusive codificada, como é o caso do Brasil, possuindo sólida doutrina e jurisprudência especializada.

Mas “o que realmente caracteriza essa autonomia é o fato de que este ramo do Direito possui os seus próprios princípios jurídicos, que não são aplicáveis aos outros ramos das ciências jurídicas”¹. São eles: princípio da legalidade tributária, princípio da anterioridade, princípio da isonomia tributária, princípio da capacidade contributiva, princípio da vedação de efeitos confiscatórios, princípio da imunidade recíproca, princípio da imunidade genérica, princípio da imunidade de tráfego interestadual e intermunicipal, princípio da uniformidade de tributo federal em todo território nacional, princípio da uniformidade de tributo estadual ou municipal quanto à procedência ou destino de bens e serviços de qualquer natureza, princípio da igualdade de tratamento dos títulos da dívida pública federal, estadual ou municipal e dos vencimentos pagos pelas três entidades políticas, princípio da vedação da União decretar isenção de imposto das entidades periféricas e os princípios implícitos.

É importante lembrar que o Direito Tributário é um ramo autônomo, mas integrado à unidade do Direito, mantendo suas relações com os outros ramos do Direito ou com as ciências afins, e por isso qualquer elaboração científica dentro da matéria tributária deve observar tanto os seus princípios próprios, como também os comandos do Direito em geral.

A Legislação Tributária Brasileira: o CTN e a CF

O Código Tributário Nacional – CTN – foi dividido em dois livros, sendo o primeiro dedicado ao Sistema Tributário Nacional – STN – e o segundo às normas gerais de direito tributário.

O próprio CTN em seu artigo 96 esclarece que a legislação tributária compreende tanto as leis, como os decretos, as normas complementares e até mesmo os tratados e as convenções internacionais. Com relação a estes últimos há uma intensa discussão sobre a sua utilização como fonte legislativa tributária.

Sobre essa relatividade na aplicação dos tratados e convenções internacionais ao Sistema Tributário Nacional, encontramos a posição de Machado (1998, p.45):

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.

1 PRÊMIO ALICE BORGES. A progressividade fiscal do IPTU em face da Emenda Constitucional nº 29/00. Salvador, 2006. Disponível em: <http://www.apeb.org.br/A%20progressividade%20fiscal%20do%20IPTU-%20Rodrigo%20Costa.doc>

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.

Alguns autores afirmam com veemência que os tratados e convenções internacionais não fazem parte da Legislação Tributária Brasileira, já que isso apenas ocorrerá quando o Congresso Nacional, por meio de Decreto Legislativo, ratificar os Tratados e Convenções internacionais assinados pelo Presidente da República.

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. (CTN)

Outra questão controvertida também trazida pelo artigo 96 do CTN é o fato deste não fazer menção a Constituição Federal, mesmo se tratando de uma norma infraconstitucional.

Na realidade, o Sistema Tributário Nacional é totalmente constitucionalizado, ou seja, suas normas vêm inseridas na Constituição Federal de 1988, segundo Roque Antônio Carrazza (1999) aponta: a Hipótese de Incidência possível – o Sujeito Passivo possível – o Sujeito Ativo possível – Base de Cálculo possível e a Alíquota possível.

Peixoto (2002) a este respeito denota 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 nº 18, 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.

Entretanto, não é a inconstitucionalidade do instituto supranarrado ou a inaplicabilidade dos tratados e convenções internacionais ao nosso sistema tributário as matérias em estudo; apenas as salientamos por acharmos de extrema importância para o entendimento da disposição da legislação tributária brasileira. O Código Tributário Nacional foi elaborado sob a vigência da Carta Constitucional de 1946, sendo recepcionado pela Carta de 1967, concomi-



tantemente pela Emenda nº 01/69, que alterou a Constituição de 1967 em todos os seus artigos. Assim, é importante para este estudo que se esclareça que o Código Tributário Nacional, Lei nº 5.172/66, foi recepcionado pela atual Constituição Federal.

ACEPÇÃO DA EXPRESSÃO “CRÉDITO TRIBUTÁRIO” UTILIZADA NO ARTIGO 151 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

Inicialmente, antes de nos atermos à definição de Obrigação Tributária, faz-se necessário o estudo das Obrigações *in genere*, que, para Harada (2002, p.54), nada mais são do que “o vínculo jurídico pelo qual uma pessoa (credora) pode exigir de outra (devedora) uma prestação consistente em entregar alguma coisa (dar), ou em praticar certo ato (fazer), ou ainda, em abster-se de certo ato ou fato (não fazer) sob pena de sanção”.

Nogueira (1989, p. 32), em sua conceituação de obrigação *in genere*, afirma ser ela “a relação jurídica pela qual uma pessoa (credora) tem o direito de exigir de outra (devedora) uma prestação”. Portanto, o que se verifica por estas conceituações é que a obrigação é delimitada por três elementos: o vínculo jurídico, as partes da relação jurídica e a prestação ou o conteúdo da obrigação.

A obrigação tributária é espécie do gênero obrigação jurídica que vem disposta no Código Civil de 2002, no Livro I da Parte Especial, arts. 233 a 420; isso porque ambas alicerçam-se nas mesmas bases: sujeitos, causa e objeto. Mas, essa obrigação possui suas peculiaridades, tanto que é particularizada possuindo autonomia.

O que difere a Obrigação Tributária da Obrigação Civil é o fato de a primeira possuir como causa apenas, e invariavelmente, a lei; já a segunda necessita da convergência de vontade das partes. Quanto à sua apuração, a obrigação tributária diferencia-se, pois é realizada por meio do ato de lançamento efetuado pela administração pública, como já descrito, e as obrigações de direito privado são apuradas por atos praticados pelas próprias partes.

Alguns autores conceituam a Obrigação Tributária de forma brilhante e trazem inúmeros ensinamentos, como se verá a seguir.

Segundo Nogueira (1989, p.33), por exemplo, a obrigação Tributária é uma relação de Direito Público prevista na lei descritiva do fato pela qual o Fisco (sujeito ativo) pode exigir do contribuinte (sujeito passivo) uma prestação (objeto) Bompani (1963, p. 56) conceitua:

(...) é um vínculo jurídico de Direito Público complexo, porque faz surgir, reciprocamente, múltiplos direitos, deveres e obrigações negativas e positivas a cargo do Estado ou do contribuinte, constituindo-se principalmente em uma obrigação de dar (prestação pecuniária) e em uma série de obrigações de fazer e não fazer, que são, em definitivo, acessórias da obrigação principal, tendendo a tornar mais fácil o nascimento e extinção desta última.

Para Fanucchi (1976, p. 12), a obrigação tributária se constitui numa relação jurídica subjetiva de direito público, cuja fonte, ao contrário do que se pensa, não é a lei, mas, sim, um acontecimento fático descrito em lei como suficiente e capaz de fazê-la adquirir consistência jurídica.

Dessa forma, em toda a obrigação há um direito de crédito, podendo este se referir a uma ação ou omissão do sujeito passivo, sendo, portanto, objeto da obrigação o comportamento de fazer, entregar ou deixar de fazer alguma coisa.

A obrigação tributária possui algumas características, entre elas a legalidade (com origem na lei e que só pode ser exigida através dela), a coercibilidade (o Estado pode utilizar-se de meios para exigí-la, atingindo o patrimônio dos particulares que se neguem ao seu cumprimento), a inderrogabilidade (nem o fisco, nem o contribuinte podem alterar a disposição legal sobre o tributo) e a penalidade (permite a aplicação de penas pecuniárias).

Existem algumas correntes doutrinárias que tratam do surgimento da obrigação tributária, entre as quais se encontram a declarativista, a constitutivista e a procedimentalista. O Código Tributário Nacional filiou-se à corrente declarativista, ou seja, que defende em seu ponto de vista que a obrigação tributária surge no momento da ocorrência do fato gerador, e o lançamento tem por função determinar quantitativamente o débito do contribuinte. (CRETELLA JÚNIOR e CRETELLA NETO, 2002, p. 32). É importante salientar também que o vínculo jurídico entre o contribuinte e o Estado forma-se no momento em que a lei que institui o tributo entra em vigor.

Com o decorrer do estudo, notaremos que o CTN não considera como obrigações todos os comportamentos nele descritos, devendo haver uma discriminação entre obrigações “principais” e deveres. Há uma discussão doutrinária sobre o caráter patrimonial da obrigação, porém, quando se trata de obrigação tributária, essa problemática desaparece.

Vamos agora passar a analisar a previsão legal das obrigações tributárias, sobretudo do fato gerador, que é uma das suas características essenciais.

A Lei

O artigo 150, inciso I, da Constituição Federal de 1988 estabelece o princípio da legalidade dos tributos quando veda ao Poder Público “exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”. Este preceito é adotado por quase todas as Constituições modernas.

Conforme salienta Falcão (1999, p.19), “por força do princípio da legalidade, exige-se que em lei formal estejam determinados, pelo menos, os seguintes elementos: o fato gerador do tributo, a sua alíquota, a respectiva base de cálculo e os sujeitos passivos diretos e indiretos da obrigação tributária.”



No âmbito do Direito Tributário, essa previsão ou definição em lei é requisito essencial para a existência da obrigação tributária; sem a legalidade existirá um fato econômico ou relevante a outro ramo do Direito, porém, para ser juridicamente relevante para o Direito Tributário é imprescindível essa característica. Portanto, a legalidade não é apenas um requisito de validade das obrigações tributárias, mas faz parte de sua essência.

É necessário identificar o fato gerador indicado pelo legislador na lei tributária, e para tanto podemos utilizar formas de interpretação legislativa, seguindo a seguinte classificação:

- extensiva: deve ser aplicada quando o legislador deixa ao critério do intérprete a tarefa, com base na norma, de conceituar o fato gerador em cada caso concreto, podendo ocorrer em duas hipóteses: I – Quando o legislador apenas menciona um *nomen jûris* e este coincide com a definição de fato gerador em outros ramos do Direito. Nesse caso, o intérprete deve colher as características determinadas nesta outra ciência, porém observando sempre os princípios fundamentais e específicos do Direito Tributário; II – Quando o legislador apresenta uma enumeração exemplificativa. Nesse caso, o intérprete deverá fazer uma síntese das características da exemplificação para encontrar o conceito geral a que o legislador se refere. É muito difícil essa tarefa.

- econômica: é preciso inicialmente esclarecer que já houve na doutrina entendimento no sentido de que a interpretação econômica da lei tributária seria uma violação ao princípio da legalidade, porém, tal entendimento há muito tempo já foi superado. Portanto, essa forma de interpretação consiste em dar à lei “inteligência” para que o contribuinte não possa manipulá-la com o intuito de arcar com valores de tributos menores, ou seja, é uma forma de preservar o conteúdo econômico da legislação tributária, do tributo em si;

- analógica: é a descoberta de uma proposição jurídica latente à proposta pelo legislador. Porém, esse não é o entendimento de diversos doutrinadores brasileiros, a exemplo de Amílcar de Araújo Falcão (1999, p.20) que acredita em uma distinção substancial entre analogia e interpretação, e que, portanto, é impossível pela via da interpretação analógica identificar o fato gerador, pois para ele a analogia se aplica quando não há norma ou preceito.

A Responsabilidade Tributária

Azevedo (2000, p.07), quando trata da Responsabilidade Civil, a define como sendo “a situação de indenizar o dano moral ou patrimonial, decorrente de inadimplemento culposo, de obrigação legal ou contratual, ou imposta por lei”. Já Hugo de Brito Machado (1998, p.39) a conceitua como sendo “o dever de tornar efetiva a prestação”. Em sentido amplo, é essa também a definição de Responsabilidade Tributária.

Assim, traz Harada (2002, p.65):



A Responsabilidade Tributária consiste no dever de o contribuinte, sujeito passivo natural, tornar efetiva a prestação de dar, consistente no pagamento do tributo ou penalidade pecuniária (obrigação principal), ou a prestação de fazer ou não fazer, imposta pela legislação tributária no interesse da fiscalização e arrecadação tributária (obrigação acessória).

Quando o legislador implementou esse instituto no Código Tributário Nacional, ele pretendeu preservar o direito da Fazenda Pública em receber os créditos a ela devidos – isso quando o contribuinte não puder pagá-los, ou se tornar pouco acessível à cobrança.

A responsabilidade tributária vem inserida no CTN entre os artigos 128 e 138, e de uma maneira mais específica, ou seja, no sentido de atribuir legalmente o dever de efetuar a prestação a uma pessoa que não cumpriu a situação descrita na norma legal, traz o artigo 128:

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

Essa norma traz duas ideias básicas: a primeira de que a responsabilidade tributária é exclusivamente definida nesse capítulo, e a segunda de que a lei pode estabelecer a terceiros outros tipos de responsabilidades não previstas nele.

Na interpretação de Ives Gandra da Silva Martins (1998, p.04), sobre esse artigo, a expressão ‘crédito tributário’ designada pelo legislador “abrange tanto os tributos como as multas, quando assim a lei determinar”. Isto quer dizer que o crédito tributário, quando for não limitado pelo CTN, deve sempre ser entendido por crédito tributário total ou responsabilidade tributária total.

As observações e críticas de caráter doutrinário, todavia, não invalidam a limpidez do art. 128, em termos de fácil interpretação, já que representa mecanismo maleável para a política tributária eficaz, a qual pode adotar variada e multiforme maneira de arrecadação, respeitados os princípios básicos dos artigos 129 e seguintes, sem excessivos limites que não aqueles da legalidade ordinária.

Dessa forma, percebe-se que foi por razões de ordem prática que o legislador instituiu que a responsabilidade pelo crédito tributário pode ser transferida a terceiro, observando, todavia, que essa transferência não pode ser feita a qualquer pessoa, principalmente se este terceiro nada tiver a ver com o fato

gerador. Assim, para esclarecer as dúvidas pertinentes a essa matéria, o art. 128 deve ser interpretado juntamente com o art. 121, inciso II, do CTN.

Isto quer dizer que para ocorrer essa transferência da responsabilidade tributária é necessário o evento de alguns requisitos: a) a expressa previsão legal; b) a transferência da responsabilidade deve se dar imprescindivelmente à terceira pessoa vinculada ao fato gerador da obrigação tributária; c) e só pode haver essa transferência de responsabilidade em relação à obrigação tributária principal.

A transferência, por sua vez, se subdivide em solidariedade, sucessão e responsabilidade, ou poderíamos dizer, destas duas últimas, responsabilidade dos sucessores e responsabilidade de terceiros.

A responsabilidade por substituição ocorre quando a lei tributária atribui o dever jurídico de pagar o tributo à pessoa diversa daquela da origem do fato gerador, mas que com ela possui relação jurídica, assumindo o substituto o lugar do contribuinte.

A responsabilidade por transferência ocorre quando a lei atribui o dever de pagar o tributo a determinada pessoa, anteriormente atribuído a outra, em virtude de ocorrência de fato posterior à incidência da obrigação tributária.

Tendo em vista esses dois conceitos, podemos dizer que a diferença entre as duas formas de responsabilidade da sujeição passiva se encontra no momento em que ocorre o fato gerador, ou seja, será caso de 'transferência' quando a sujeição indireta for posterior à ocorrência do fato gerador, e o será de 'substituição' quando esta se der antes da ocorrência do fato gerador. Essas espécies de responsabilidade serão determinadas pelo legislador quando editar a norma tributária aplicável ao fato gerador.

Do Crédito Tributário

O crédito tributário é matéria disciplinada pelo CTN no título III do livro II, em separado, portanto, das normas relativas à obrigação tributária. Daí, alguns autores afirmarem que o Código adotou a teoria dualista da obrigação.

O artigo 139 prescreve que o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta. Assim, o crédito tributário consiste na formalização da relação jurídica tributária, possibilitando ao Fisco, como sujeito ativo, exigir do sujeito passivo, contribuinte ou responsável, o cumprimento da obrigação tributária principal da qual decorre.

A obrigação tributária existe *in abstracto* na lei, quando define a hipótese de incidência do tributo, concretiza-se com a ocorrência do fato gerador e formaliza-se através do lançamento, que constitui o crédito tributário.

Antes do lançamento, a obrigação tributária tem natureza ilíquida, porque o Fisco não tem ciência da ocorrência e das características do fato gerador, o sujeito passivo não é identificado, pois não se sabe a lei que deve ser aplicada, qual o tributo devido, suas alíquotas e base de cálculo, e, portanto, o valor devido.

O CTN utiliza a expressão Crédito Tributário porque enfoca a relação jurídica tributária, da qual decorre, sob o ponto de vista do sujeito ativo da obrigação tributária. Assim, a mesma relação, sob o prisma do sujeito passivo, corresponde ao débito tributário, que consiste no dever jurídico que o sujeito passivo tem de cumprir a prestação tributária.

Não existe crédito tributário sem que haja obrigação tributária anterior, e é por isso que o artigo 139 reza que o crédito tributário decorre da obrigação principal. Todavia, pode existir obrigação tributária sem que surja o crédito tributário, como nos casos em que a lei impede a sua constituição (CTN, art. 175) ou quando o fisco decai o direito de constituir o crédito tributário (CTN, art. 173).

O crédito tributário tem a mesma natureza da obrigação principal porque eles representam duas faces de uma única relação jurídica, de natureza patrimonial, embora a obrigação se concretize com a ocorrência do fato gerador e o crédito tributário surja em momento posterior através do lançamento.

A regra do artigo 140 do CTN decorre do fato de a obrigação tributária ser autônoma do crédito tributário, pelo que, ainda que esse venha a se modificar no decurso do tempo que ocorre entre o momento do fato gerador e do lançamento, como no caso de sua anulação, a obrigação tributária não será afetada por esta modificação. Por outro lado, o artigo 141 estatui assim:

O crédito tributário regularmente constituído somente se modifica ou extingue, ou tem sua exigibilidade suspensa ou excluída, nos casos previstos nesta Lei, fora dos quais não podem ser dispensadas, sob pena de responsabilidade funcional na forma da lei, a sua efetivação ou as respectivas garantias.

Justifica-se esta regra porque a cobrança do tributo corresponde a uma atividade administrativa plenamente vinculada (CTN, art. 3º). Assim, somente nos casos previstos no CTN, o crédito tributário regularmente constituído se modifica ou se extingue (CTN, art.156), ou tem sua exigibilidade suspensa (art.151) ou excluída (art.175). O mesmo art. 141 reza que a autoridade que descumprir sua norma responde funcionalmente na forma da lei.

Extinção do Crédito Tributário

As modalidades de extinção do crédito tributário vêm enumeradas no art. 156 do CTN, e são elas:

- Pagamento: tratam do pagamento os artigos 157 a 169 do Código. É a forma mais óbvia, comum e antiga de extinção da obrigação, de qualquer obrigação. É a forma mais comum de extinção do crédito tributário – aliás, de qualquer crédito.

O local do pagamento haverá de ser a repartição competente do domi-



cílio do sujeito passivo, quando não houver disposição diferente da legislação tributária (art. 159 do CTN). No que toca ao tempo do pagamento, quando a legislação tributária igualmente não o fixar, o vencimento do crédito ocorrerá 30 dias após a data em que se considera o sujeito passivo notificado do lançamento (art. 160, *caput*, do CTN).

Incidem juros de mora sobre os créditos não satisfeitos em seu vencimento (art. 161). Ainda é de importância, no que se refere a essa modalidade de extinção do CT, a questão da consignação em pagamento, prevista no art. 164 do CTN.

Por fim, existe a questão do pagamento indevido, que será analisada logo adiante.

- **Compensação:** a teor do disposto no art. 170 do CTN, exige lei que a autorize. Ou seja, possuindo o sujeito passivo também créditos contra a Fazenda, pode pleitear a compensação com o valor de dívida tributária que tenha para com o mesmo ente. Isto dependerá de lei que aprove a compensação.

- **Transação:** é o que vulgarmente se chama de 'acordo'. Exige lei que a faculte, nos termos dos arts. 156, inciso III, e 171 do CTN. É importante que a referida transação seja autorizada por quem tenha competência específica para fazê-lo, a teor do disposto no art. 171, § único, do CTN.

- **Remissão:** a remissão é o mesmo instituto de direito civil disciplinado no CC, arts. 385 e seguintes. É o perdão total ou parcial do débito atendendo às causas acima arroladas. A remissão também só pode operar-se por meio de lei, como dispõe o *caput* do art. 172 do CTN, devendo o despacho que a concede ser sempre fundamentado, de acordo com uma das condições do artigo já citado.

- **Prescrição e Decadência:** a decadência, no campo do Direito Tributário, é o desaparecimento do direito de constituir o crédito tributário; de fazer o lançamento, de formar o título. O prazo decadencial, nesse ramo do Direito, é de cinco anos, nos termos do art. 173 do CTN, contados: do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado; da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

A prescrição é a perda do direito de ação, inerente ao direito material, pelo seu não exercício durante certo lapso de tempo. Há lei prevendo a hipótese, há o comportamento que realiza o fato gerador e há o lançamento, mas o Estado deixa de cobrar. Tem o sujeito ativo, nos termos do CTN, o prazo de 5 anos, após o que prescreve a ação de cobrança. Interrompe-se o prazo prescricional nas mesmas hipóteses previstas na lei civil.

Pode ser a prescrição interrompida, nos termos do art. 174, parágrafo único, do CTN, e pode ser suspensa, nos termos do art. 151 do Código. Os requisitos da ocorrência da prescrição são: ação exercitável, inércia do titular da ação, prolongamento da inércia por tal lapso de tempo (5 anos) e ausência de qualquer ato ou fato a que a lei atribua efeito suspensivo, interruptivo ou impeditivo do lapso prescricional.

Temos ainda as modalidades de conversão de depósito em renda, pagamento antecipado e homologação do lançamento, consignação em pagamento (art. 164, § 2º), decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa que não mais possa ser objeto de ação anulatória e decisão judicial passada em julgado.

Quanto ao pagamento indevido e sua restituição, a legislação tributária prevê as seguintes hipóteses para que o sujeito passivo tenha direito à restituição total ou parcial do tributo: a) cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária correspondente, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido; b) erro na indicação 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; c) reforma anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória.

SUSPENSÃO DO CRÉDITO X SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Segundo o Código Tributário Nacional:

Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

I – a moratória;

II – o depósito de 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 Acrescido de pela Lei Complementar 104, de 10.01.2001);

VI – o parcelamento; (Inciso acrescido pela Lei Complementar 104, de 10.01.2001)

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

Nesses casos, o que ocorre é a suspensão da obrigação do pagamento, e não a extinção do crédito tributário.

Com a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, o Fisco fica impedido de ajuizar execução fiscal; autoriza-se o contribuinte a receber Certidão Negativa de Débitos Fiscais; impede-se sua inscrição em cadastro público governamental como, por exemplo, o CADIM; suspende-se a contagem do prazo prescricional para o ajuizamento da ação fiscal; não importa dispensa do cumprimento da obrigação acessória ou principal, dentre outras.



Portanto, as consequências são importantíssimas para o contribuinte que, enquanto discute a legalidade do tributo, fica imune a atos prejudiciais a seu direito.

Da suspensão da exigibilidade do crédito tributário em face do recurso interposto na esfera administrativa

Em relação às controvérsias geradas pela popularização da tutela antecipada como meio de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, muitos doutrinadores argumentam que o mandado de segurança seria o bastante para a proteção dos direitos do sujeito passivo, representado na figura do contribuinte, muitas vezes violados por ações advindas da Administração Tributária. No entanto, isso não procede. Em muitas ocasiões, o mandado de segurança não é aplicável, mesmo que não decorra da possibilidade de outras formas de aplicação, especificamente a tutela jurisdicional cautelar.

Desta feita, nas situações em que o mandado de segurança não é aplicável, pode o sujeito passivo servir-se da ação de procedimento ordinário, e, no âmbito desta, da ação cautelar. Da mesma forma, em certas situações, pode ser aplicável o mandado de segurança e, ainda assim, a ação de procedimento mostrar-se melhor em adequação, de modo que, optativamente, esta poderá ser utilizada. De todas as maneiras, ou devido ao fato de que o mandado de segurança não tenha sua aplicabilidade possível, ou ainda devido à ação de procedimento ordinário seja mais adequada, esta pode ser utilizada, quando:

- o prazo de cento e vinte dias para a impetração do writ já tenha sido ultrapassado;
- exista a possibilidade de questão de fato a ser objeto de prova;
- haja questionamento sobre quem seja a autoridade coatora;
- o foro do autor apresente maior conveniência do que o da possível autoridade coatora. (THEODORO JÚNIOR, 1997)

Nas situações expostas acima, cabe a ação cautelar, e no âmbito desta o deferimento de medida liminar visando à suspensão da exigibilidade do crédito tributário. Sempre que for necessária para assegurar a utilidade do provimento judicial que também poderá ser deferido, a liminar é ferramenta que se impõe, sob risco de perda de influência e perda da garantia constitucional do acesso ao Poder judiciário.

O Código Tributário Nacional – CTN, em seu art. 151, inciso IV, prevê a concessão de medida liminar, em mandado de segurança, como uma das causas de suspensão da exigibilidade do crédito tributário.

Ao dispor sobre a concessão de medida liminar, em mandado de segurança, o CTN proporcionou ao contribuinte um meio para se defender contra os abusos praticados pelo Poder Público, em relação à matéria tributária, conforme previa a Lei n.º 1.533/51, alterada recentemente pela Lei n.º 12.016/09, que dispõe sobre o mandado de segurança.

Note-se, uma vez presentes os requisitos legais, que o juiz não pode condicionar a contracautela alguma a concessão da liminar, em sede de mandado de segurança. Entretanto, alguns magistrados condicionam o deferimento da liminar ao oferecimento do depósito do valor do tributo questionado para suspenderem a exigibilidade do crédito tributário.

Ainda, o art. 151, inciso II, do CTN dispõe ser o depósito causa suspensiva da exigibilidade do crédito tributário. O referido artigo, no inciso IV, dispõe que a concessão de medida liminar em mandado de segurança também é causa suspensiva da exigibilidade do crédito tributário. Da simples leitura do texto legal, conclui-se que ambas as hipóteses são, individualmente, causas de extinção da exigibilidade, não sendo lícito ao julgador as cumular.

Da apresentação de manifestação de inconformidade em face de decisão que não homologa compensações

Não há, em nosso ordenamento jurídico, qualquer impedimento para que o instituto da tutela antecipada seja utilizado também pela Fazenda Pública, não havendo, assim, qualquer dúvida acerca de sua aplicabilidade pelo Poder Público.

Tampouco vale a invocação do contido no artigo 816, do CPC, para que haja a dispensa do ônus de comprovação da existência dos pressupostos constados no *caput* do artigo 273, do mesmo código.

Assim é que, para ver atendido o requerimento de antecipação da tutela, a Fazenda Pública haverá de demonstrar, não apenas a existência de prova inequívoca e verossimilhança da alegação, como também algum dos requisitos exigidos nos incisos I e II do artigo 273.

Tendo em vista o caráter interlocutório da decisão que concede, ou não, a antecipação, não há que se falar em reexame necessário ou em recurso de ofício contra a decisão que negar, no todo ou em parte, a antecipação da tutela, eis que o disposto no artigo 475 do CPC é aplicável tão simplesmente às decisões definitivas ou terminativas.

Inúmeras são as ações cíveis que se serviram da tutela antecipada como meio garantidor do direito da parte solicitante, desde que os pressupostos próprios de tal tutela se façam presentes. No âmbito tributário, bastante divergentes são as questões doutrinárias existentes quanto ao tema.

Muitos, mesmo hoje, consideram que a antecipação da tutela jurisdicional contra a Fazenda é algo contraproducente e impróprio, pois não deveria ter sua possibilidade real, devido ao duplo grau de jurisdição obrigatório. Dessa forma, também se inviabilizaria a possibilidade de liminar em mandado de segurança, ou o próprio mandado de segurança, em que se deve constar obrigatoriamente o duplo grau de jurisdição. Mais uma vez, estas posições contrárias não possuem muita sustentabilidade.

No entanto, mesmo com o inciso V do artigo 151 do CTN, nos embates judiciais a posição da Fazenda Pública, em inúmeras situações, apresenta um caráter de

protelação, questionando o máximo possível, mesmo que se encontre conhecedora da final derrota em face tanto da normativa existente quanto da jurisprudência já fixada.

Outras opiniões contrárias também afirmam que, uma vez admitida a antecipação da tutela jurisdicional, esta poderia ter sua aplicação extensível a inúmeros outros casos. Caso isso fosse verdadeiro, justificar-se-ia a exclusão de todas as garantias jurídico-processuais.

Assim, o magistrado necessita de um exame cuidadoso nos seguintes casos: se a verossimilhança na alegação do autor e as provas por ele ofertadas são convincentes; se é fundado o receio de dano irreparável ou de difícil reparação; ou ainda se está caracterizado o abuso do direito de defesa ou o manifesto intuito protelatório do réu.

A verossimilhança da alegação por parte do sujeito passivo apresenta equivalência à aparência do direito pleno, da ação cautelar, ao passo que o fundado receio de dano se relaciona ao perigo da demora. O abuso do direito de defesa, ou o manifesto protelatório, no entanto, podem ser encarados como possibilidades alternativas que podem substituir o fundado receio de dano (HARADA, 2002, p.203). Assim, caso o receio de dano irreparável ou de difícil reparação não seja caracterizado, pode-se contar com sua substituição pelo abuso do direito de defesa, ou pelo manifesto intuito protelatório.

Quando da reforma processual admitida a partir da Lei n.º 8.952, de 13 de dezembro de 1994, demonstrando a possibilidade da tutela antecipada, restou previsto que a deferição é possível sempre que o magistrado seja convencido por parte da verossimilhança da alegação e que também se encontre fundado receio de dano irreparável ou de difícil reparação, ou ainda que se caracterize o abuso de direito de defesa ou o manifesto propósito protelatório do réu (CPC, art. 273).

Segundo destaca Rosa (2002), “mesmo antes de 1994 a possibilidade da aplicação da tutela antecipada já se fazia presente em certas situações como embargos de terceiros, ação possessória, ação popular, ação civil pública, mandado de segurança, ação expropriatória, ação direta de inconstitucionalidade, ação locatícia e em algumas demandas do Código de Defesa do Consumidor”.

Neste íterim, o autor destaca que a antecipação de tutela, regulada pelo art. 273 do CPC, quanto ao processo e procedimento, do livro que trata do processo de conhecimento, possui aplicabilidade em diversas situações:

A figura da tutela antecipada suscitou, desde o seu nascimento, inúmeras polêmicas, particularmente no que tangia a de sua aplicação contra a Fazenda Pública. No entanto, mesmo quando da promulgação da Lei n.º 9.494, de 10 de setembro de 1997, que possui como ementa, “disciplina a aplicação de tutela antecipada contra a Fazenda Pública”, esse debate ainda restou presente, havendo muitos os que defendiam sua impossibilidade.

A Lei n.º 9.494/97, proveniente da medida provisória n.º 1.570, estabelece, em seu artigo 1º, que, quanto à sua permissão contra a Fazenda Pública, “Aplica-se à tutela antecipada prevista nos arts. 273 e 461 do Código de Processo Civil o disposto nos arts. 5º e seu parágrafo único e 7º da Lei n.º 4.438, de 26

de junho de 1964, no art. 1º e seu § 4º da Lei n.º 5.021, de 9 de junho de 1966, e nos art. 1º, 3º e 4º da Lei n.º 8.437, de 30 de junho de 1992.”

Segundo Rosa (2002), os dispositivos legais referidos a partir do artigo acima transcrito “referendam as limitações a liminares e cautelares contra o Poder Público, e a Lei, a partir do momento em que buscou a imposição de tais limites, automaticamente reconheceu a possibilidade da tutela antecipada contra a Fazenda nas demais situações não alcançadas pelos dispositivos abrangidos”.

Assim, ter-se-ia que:

A aplicação dos arts. 273, 461, 798 e 799 do CPC encontra a possibilidade de ser realizada em todos os gêneros de procedimentos, atacando-se tanto o sujeito passivo como o Poder Público. Excluindo-se, no entanto, as restrições peculiares às liminares contra o Poder Público, traçadas pelas Leis n.º 8.437/92 e 9.494/97, assim como o Código Tributário Nacional, as ações do contribuinte contra a Administração Pública, em relação a temas de Direito Tributário, não escapam às liminares próprias do poder cautelar geral e do poder de antecipação de tutela. (THEODORO JÚNIOR, 1997)

Rosa (2002) postula ainda que:

Visando ao estabelecimento de um consenso em relação a tal tema, quando da promulgação da Lei Complementar n.º 104, que inseriu o inciso V no art. 151 do Código Tributário Nacional, Lei n.º 5.172/66, *in litteris*, reconhecendo textualmente a possibilidade de aplicação de tutela antecipada contra a Fazenda, elencando tal possibilidade entre os mecanismos hábeis para suspender a exigibilidade do crédito tributário, encontra-se o instituto da tutela antecipada.

Assim, descreve o artigo 151 do CTN, incisos IV e V:

Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

omissis

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;

Assim, segundo Rosa (2002), tem-se que esta inserção no CTN “corrobora a força de decisões judiciais não terminativas, em que se obteve um reconhecimento liminar dos direitos do sujeito passivo frente ao poder do sujeito ativo, e amplia o rol das decisões antecipatórias que possibilitam a suspensão do crédito tributário, reconhecendo, conjuntamente, que não se confundem nem são

incompatíveis o instituto do Duplo Grau Obrigatório de Jurisdição e o instituto da Antecipação de Tutela Jurisdicional”.

Além disso, o disposto no art. 475 do CPC que traz simplesmente aspectos sobre a sentença, não abrangendo o instituto da tutela antecipada, dispõe:

Art. 475 - Está sujeita ao duplo grau de jurisdição, não produzindo efeito senão depois de confirmada pelo tribunal, a sentença:

I - que anular o casamento;

II - proferida contra a União, o Estado e o Município;

III - que julgar improcedente a execução de dívida ativa da Fazenda Pública (art. 585, VI).

O STJ já julgou em entendimento favorável:

PROCESSUAL CIVIL – ANTECIPAÇÃO DE TUTELA – FAZENDA PÚBLICA – LEGITIMIDADE PARA FIGURAR NO PÓLO PASSIVO DA RELAÇÃO – ARTS. 273 E 475, II, DO CPC.

1. Os comandos dos arts. 273 e 475, II, do CPC, não afastam a possibilidade da concessão de tutela em face da Fazenda Pública.

2. Recurso não conhecido.²

Dessa forma, para Rosa (2002), a tutela antecipada “baseia-se na necessidade de evitar-se que, devido à demora na prestação jurisdicional, uma ou ambas as partes possam vir, no andamento do processo, a sofrer danos ou perdas irreparáveis ou de difícil reparação”.

E o autor (2002) finaliza explicando:

Mesmo quando se trata do Poder Público, a possibilidade de perdas irreparáveis também pode ser aplicada. Desta feita, apresenta-se de extrema justiça garantir-se, aos que postulam em juízo contra o Poder Público, a aplicabilidade do instituto da tutela antecipada, de maneira que possam ser resguardados quanto à possibilidade de vir a sofrer lesões irreparáveis ou de difícil reparação.

Assim, desde a promulgação da LC nº 104/2001, pacificou-se juridicamente, porém não doutrinariamente, o direito de os contribuintes, quando postulando contra a Fazenda Pública – e desde que atendidos os requisitos legais – obterem, contra esta, a concessão de tutela antecipada.

Nesse sentido, o medo de dano irreparável também é elevado, pois em

2 STJ, 6ª Turma, 171258/SP, Relator Ministro ANSELMO SANTIAGO, DJ 18/12/98

muitos casos o débito fiscal gera inúmeros problemas para as pessoas jurídicas, que consistem na impossibilidade de licitar, de fazer negócios, limitações quanto ao contato com órgãos reguladores, assim como possibilidade de dano à imagem. No entanto, o depósito garantidor encontra-se inviabilizado devido ao valor do mesmo, além da situação financeira do sujeito passivo (HARADA, 2002, p.318). Nestes casos, além das questões envolvendo o dano irreparável à parte financeira, atinge-se também a própria questão do direito à Justiça.

Desta feita, os motivos ensejadores se fazem muitas vezes presentes em matéria tributária. Para os setores doutrinários concordantes com a possibilidade da tutela antecipatória na suspensão da exigibilidade do crédito tributário, a existência do artigo 475 do CPC, invocado pela parte doutrinária contrária como causa de impossibilitar a tutela, não se fundamenta, já que o reexame necessário, quanto a União, Estado e Município, denota-se simplesmente revestido de garantia de reanálise da sentença – porém, não de se colocar ao dispor dos efeitos da ação das tutelas antecipadas, assim como o outro sujeito, o ativo, também conta com esta garantia, análise relativa do recurso, interpondo a apelação, e nem por isso não pode sofrer os efeitos da antecipação de tutela.

No entanto, devido ao reflexo de inovação aportado pela Lei Complementar n.º 104, de 10/01/2001, inserindo o inciso V no artigo 151 do Código Tributário Nacional, validou-se de modo claro e conciso tal possibilidade de concessão de tutela antecipada no caso em questão, superando-se as questões anteriores. Como exemplo jurisprudencial, pode-se observar o julgado do 1.º TACIVL/SP que confirma tal possibilidade:

Tributário - Ação anulatória de lançamento fiscal. Possibilidade de deferimento da tutela antecipada para suspensão da exigibilidade do crédito tributário sem a exigência de depósito do valor deste. Inovação trazida com a Lei Complementar n.º 104 de 10/01/2001 que acrescentou o inciso V do artigo 151 do Código Tributário Nacional.³

Da mesma forma, pode-se apontar jurisprudências fixando a concessão da tutela em 1º grau de jurisdição diante dos requerimentos solicitados em ações anulatórias, o que faz com que se veja apoiada a possibilidade da concessão da tutela em tais situações, evitando que as pessoas jurídicas despendam consideráveis importâncias em depósitos garantidores com a finalidade de suspender a exigibilidade do crédito pelo fisco.

Dos embargos à execução contra a fazenda pública

Quanto aos embargos em execução, a sentença continua a subsistir, porquanto a novidade da impugnação refere-se somente à obrigação de paga-

3 1º. TACIVL - 2ª. Câm - AI nº. 1.003.811-6- Araras-SP; Rel. Juiz Morato de Andrade, j. 21/3/2001, v.u

mento de quantia. No artigo 741, relativo às execuções contra a Fazenda Pública, observam-se modificações de pequena monta em três incisos e no parágrafo único:

<p>Art. 741 - Na execução contra a Fazenda Pública, os embargos só poderão versar sobre:</p> <p>I - falta ou nulidade da citação, se o processo correu à revelia;</p> <p>(...)</p> <p>V - excesso de execução;</p> <p>VI - qualquer causa impeditiva, modificativa ou extintiva da obrigação, como pagamento, novação, compensação, transação ou prescrição, desde que superveniente à sentença.</p> <p>(...)</p> <p>Parágrafo único. Para efeito do disposto no inciso II deste artigo, considera-se também inexigível o título fundado em lei ou ato normativo declarados inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal, ou em aplicação ou interpretação de lei ou ato normativo tidas por incompatíveis pelo Supremo Tribunal Federal com a Constituição Federal.</p>	<p>Art. 741 - Na execução fundada em título judicial, os embargos só poderão versar sobre:</p> <p>I - falta ou nulidade de citação no processo de conhecimento, se a ação lhe correu à revelia;</p> <p>IV - cumulação indevida de execuções;</p> <p>V - excesso da execução, ou nulidade desta até a penhora;</p> <p>VI - qualquer causa impeditiva, modificativa ou extintiva da obrigação, como pagamento, novação, compensação com execução aparelhada, transação ou prescrição, desde que supervenientes à sentença;</p> <p>Parágrafo único. Para efeito do disposto no inciso II deste artigo, considera-se também inexigível o título judicial fundado em lei ou ato normativo declarados inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal ou em aplicação ou interpretação tidas por incompatíveis com a Constituição Federal.</p>
---	--

Nota-se que, no inciso primeiro, foi suprimida a menção a processo de conhecimento; e no inciso V, foi mantido o excesso de execução, e suprimida a menção a nulidades ocorridas até a penhora. Já no inciso VI, foi suprimida a expressão “com execução aparelhada”, que seguia a menção a compensação.

O parágrafo único trouxe apenas uma pequena alteração de redação, deslocando-se a expressão “fundado”, sem alteração substancial de conteúdo. Tais alterações objetivam a adaptação do dispositivo às alterações levadas a efeito em outros artigos. O art. 741, anteriormente, era aplicável a todas as execuções. No entanto, agora é restrita àquelas promovidas contra a Fazenda Pública.

CONCLUSÃO

Quanto ao crédito tributário, pode-se defini-lo como o direito subjetivo de que é portador o sujeito ativo de uma obrigação tributária e que lhe permite exigir do sujeito passivo o seu objeto. Dessa forma, pode-se notar que para a compreensão deste tema é importante entender a natureza do crédito tributário, haja vista que não há um entendimento pacífico em nossa doutrina, onde existem duas teorias: uma, de que o crédito tributário nasce no exato momento em que irrompe o laço obrigacional; outra, abrangendo tese oposta, de que entre os dois existe uma separação no tempo, visto que a obrigação nasce da lei.

Para todos os efeitos legais, o crédito tributário é o formalmente constituído na data da notificação do lançamento feita pelo sujeito passivo. E o lançamento, mesmo sendo ato meramente declaratório, não se encontra impedido de dar nascimento ao crédito tributário. Observa-se, também, que as obrigações tributárias que dão origem ao crédito em questão não se modificam quando há circunstâncias que modificam o mesmo, a não ser quando há extinção do referido crédito.

A suspensão do crédito tributário vem ser a simples dilatação temporária ou transitória da sua exigibilidade para os casos previstos em lei. Para todos os casos, resguarda-se o princípio da legalidade tributária, permitindo-se suspensão da exigibilidade do crédito tributário somente nos casos previstos em lei. Uma vez esgotado o prazo de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, este volta a ficar novamente exigível.

Pelo parágrafo único do art. 151 do CTN, as causas que suspendem a exigibilidade do crédito tributário não dispensam, por parte do contribuinte, “o cumprimento das obrigações acessórias da obrigação principal cujo crédito seja suspenso, ou dela consequentes”.

A suspensão da exigibilidade do crédito tributário não pode prejudicar o controle de outros créditos tributários, razão pela qual não pode suspender também as obrigações tributárias acessórias, previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos. Se, no caso, o crédito tributário está apenas suspenso, não extinto, os efeitos relacionados no referido crédito persistem, entre os quais, é óbvio, a obrigatoriedade do cumprimento das obrigações acessórias.

As possibilidades de suspensão da exigibilidade são elencadas através do artigo 151 do CTN, quais sejam: a moratória, o depósito do valor integral, as reclamações e recursos, de acordo com as normas existentes quanto ao processo administrativo tributário, concessão e medida liminar em mandado de segurança, e a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, assim como outras ações.

Dessa forma, fica claro que o aparecimento da antecipação da tutela veio ao encontro das aspirações de uma Justiça mais rápida, na medida em que, com o seu surgimento, foi possível a concessão da tutela do bem, mesmo que de forma provisória, antes de ser proferida a sentença de mérito, uma vez estando preenchidos os requisitos indispensáveis.



Trata-se, a tutela antecipada, de mecanismo respeitável na suplantação de risco da decadência do direito, que deve ser utilizada pelo magistrado, com cautela, de acordo com as necessidades do caso concreto, sem perder de vista a necessidade de garantir a efetividade da jurisdição. Uma vez concedida a tutela antecipada, terá o autor, em caráter provisório, o uso do direito garantido, na medida em que o objeto antecipado é o objeto pedido, que poderá ser deferido no todo, ou em parte.

É, sem dúvida, um instituto valioso, capaz de evitar a decadência do direito de quem busca a tutela, e mais: é muito útil na busca da contenção dos vários modos maliciosos protelatórios. Entre os fatores ensejadores da suspensão, encontram-se a prova irrefutável, verossimilhança alegatória e receio fundado de dano irreparável ou de difícil reparação,

Apesar da discussão existente entre a viabilidade ou não da aplicação da tutela antecipada contra o Estado, pelo risco de diminuição das capacidades de aplicabilidade da Justiça, tal argumento não pode ser levado em consideração porque poderia, pelo mesmo princípio, diminuir sobremaneira a aplicabilidade das demais possibilidades processuais de proteção a um dos lados que se sinta vulnerável ou injustiçado. Quando da inclusão do inciso V no texto do artigo 151 do CTN, a discussão jurídica relacionada à possibilidade da aplicação da tutela antecipada contra a Fazenda viu-se anulada, restando o embate relacionado à viabilidade prática em larga escala de tal ato.

Quanto à temática específica do trabalho, tem-se que a Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001, alterou o Código Tributário Nacional permitindo a utilização da tutela de urgência na suspensão do crédito tributário. Contudo, após 10 anos de vigência de tal alteração, os Tribunais brasileiros ainda entendem incabível a aplicabilidade de tal tutela no caso descrito.

Segundo Cunha (2007), os argumentos normalmente usados nas decisões para indeferir pedidos de tutela antecipada com o objetivo de suspender-se a exigibilidade do crédito tributário são os seguintes: a) não cabe tutela antecipada contra a Fazenda Pública; b) a concessão da tutela antecipada depende da prévia garantia do crédito tributário, seja por caução, seja por depósito em dinheiro; c) a apreciação do pedido dependeria, sempre, da prévia apresentação de contestação pela Fazenda Pública, sob pena de ofensa aos princípios constitucionais do contraditório e da ampla defesa.

Mas, a redação do inciso V do artigo 151 do Código Tributário Nacional permite a concessão de tutela antecipada com o objetivo de suspender-se a exigibilidade do crédito tributário. Assim, desde que preenchidos os requisitos do artigo 273 do Código de Processo Civil, a tutela antecipada não poderia ser indeferida.

Porém, são inúmeros os casos de indeferimento de tutelas de urgência, sob a alegação de que, em ação ordinária de exigibilidade do crédito tributário, não é possível a concessão da tutela antecipada, pois esta esgotaria, no todo ou em parte, o objeto da ação. Entretanto, a natureza da tutela antecipada serve

justamente para conferir antecipadamente aquilo que é buscado através do pedido formulado na ação de conhecimento. Nota-se, portanto que é possível a manutenção de tal tutela no caso de suspensão da exigibilidade do crédito tributário.

No mais, os argumentos costumeiramente utilizados pelos juízes para indeferir pedidos de concessão de liminar com o objetivo de suspender-se a exigibilidade do crédito tributário são os seguintes: (i) não cabe concessão de liminar contra a Fazenda Pública; (ii) a concessão de liminar depende da prévia garantia do crédito tributário, seja por caução, seja por depósito em dinheiro; (iii) a apreciação do pedido dependeria, sempre, da prévia apresentação de contestação pela Fazenda Pública, sob pena de ofensa aos princípios constitucionais do contraditório e da ampla defesa, e nunca *inaudita altera pars*. Pelo presente trabalho, demonstrou-se que esses fundamentos acima narrados não têm base jurídica.

REFERÊNCIAS

- AZEVEDO, A. V. de. Algumas Hipótese de Responsabilidade Civil no Código de Processo Civil. *Revista do Advogado*, nº 44, p. 07, 2000.
- BARBOSA, Alice Mouzinho. O aspecto valorativo do ICMS e a cidadania fiscal. *Jus Navigandi*, Teresina, ano 8, n. 136, 19 nov. 2003. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=4503>>. Acesso em: 20 ago. 2009
- BOMPANI, Vito. *Técnica Tributária*. São Paulo: Freitas Bastos S. A., 1963.
- CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. São Paulo: Malheiros, 1999.
- CRETELLA JÚNIOR, J; e CRETELLA NETO, J. *1000 perguntas e respostas de Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 2002.
- CUNHA, Eduardo Munhoz da. Tutela antecipada e suspensão da exigibilidade do crédito tributário. *Jus Navigandi*, Teresina, ano 11, n. 1528, 7 set. 2007. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=10378>>.
- FALCÃO, Almir de Araújo. *Fato Gerador da Obrigação Tributária*. Rio de Janeiro: Forense, 1999.
- FANUCCHI, Fábio. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. Vol. 01. São Paulo: Editora Resenha Tributária Ltda/IBET, 1976.
- HARADA, Kiyoshi. *Direito Financeiro e Tributário*. São Paulo: Atlas, 2002.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. Campinas: Malheiros, 1998.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Comentário ao Código Tributário Nacional*. Vol. 02. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). São Paulo: Saraiva, 1998.
- NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1989.
- PEIXOTO, Marcelo Magalhães. Conceito de Legislação Tributária. Uma análise do art. 96 do CTN. *Jus Navigandi*, Teresina, a. 6, n. 53, jan. 2002. Disponível em: <http://www1.jus.com.br/doutrina/texto.asp?id=2541>.
- ROSA, Demerson Dias. Lei Complementar nº 104/01 - Reconhecimento da possibilidade da concessão de tutela antecipada contra a Fazenda Pública em matéria tributária. *DireitoNet*. 01/abr/2002. Disponível em: <http://www.direitonet.com.br/artigos/exibir/613/Lei-Complementar-no-104-01-Reconhecimento-da-possibilidade-da-concessao-de-tutela-antecipada-contra-a-Fazenda-Publica-em-materia-tributaria>.
- THEODORO JÚNIOR, Humberto. Tutela antecipada. In: Aspectos polêmicos da antecipação de tutela, São Paulo, *Revista dos Tribunais*, 1997.

Artigo II

A LEI ESPECÍFICA NO DIREITO TRIBUTÁRIO – UMA ANÁLISE DA LEI DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO Nº 4.321/2004

Claudia Augusta de Barros Corrêa
Assessora da Coordenadoria de Controle da Receita
Especialista em Direito Fiscal pela PUC-Rio/ECG

RESUMO: O artigo 150, § 6º, da Constituição da República Federativa do Brasil impôs a necessidade de lei específica para a concessão de benefícios tributários e fiscais, ali elencados. Entretanto, não há uma definição legal, doutrinária ou jurisprudencial acerca do que deveria ser ou conter uma lei específica. Este artigo tem o condão de propor uma definição do que deveria ser essa lei, utilizando-se dos princípios constitucionais e dos métodos de interpretação de leis, de forma a se chegar à intenção do legislador constitucional. Finalmente, será feita uma análise da Lei do Estado do Rio de Janeiro nº 4321/04, demonstrando-se sua inadequação aos preceitos constitucionais, quando se alcança uma interpretação minimamente adequada do que o legislador intentou ao qualificar como específica a lei para concessão de benefícios tributários e fiscais.

PALAVRAS-CHAVE: lei específica; benefícios tributários; Princípio da Separação dos Poderes e da Legalidade; métodos de interpretação; Lei nº 4321/04.

ABSTRACT: *The Article 150, paragraph 6 from the Constitution of the Federative Republic of Brazil required the need for a specific law for the granting of tax benefits listed therein. However, there is no legal, doctrinal or jurisprudential definition on what a specific law should be and contain. This article aims at proposing a definition of what this law should be by making use of the constitutional principles and law-interpreting methods so as to grasp the intention of the constitutional legislator. At last, an analysis of Law n. 4321/04, from the State of Rio de Janeiro, will be made, which demonstrates its utter inadequacy to constitutional precepts, especially when it comes to achieve a minimally adequate interpretation of what the legislator meant on qualifying as specific the law that grants tax benefits.*

KEYWORDS: *Specific Law – Tax Benefits – Principle of Severance (Separation) of Powers and Legality – Law – Interpreting Methods – Law n. 4321/04*

INTRODUÇÃO

Não obstante o caráter genérico e abstrato inerente às leis, o art. 150, parágrafo 6.º, da Constituição da República Federativa do Brasil - CRFB, dispõe que qualquer benefício tributário só poderá ser concedido por intermédio de lei específica, oferecendo uma definição incipiente e pouco precisa do que deveria ser ou conter uma lei específica, *in verbis*:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...). § 6.º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g.

Essa qualidade de especificidade de lei foi imposta em apenas alguns artigos na CRFB e no Código Tributário Nacional - CTN, possibilitando, a princípio, inferir que o legislador constitucional teve a intenção de diferenciar o processo legislativo nesses casos.

A ausência de uma definição vem possibilitando que os entes da federação e seus respectivos legisladores ordinários interpretem o significado de lei específica sem o auxílio da boa técnica jurídica/legislativa, tendo como motivação, muitas vezes, o atendimento de suas necessidades prementes de concretização de políticas públicas, prevalecendo uma visão mais pragmática em detrimento da boa técnica legislativa.

Assim, o presente estudo tem os seguintes objetivos: (i) identificar as situações em que o constituinte tornou obrigatória a utilização de lei específica no processo legislativo, (ii) analisar os possíveis objetivos do legislador quando impôs, no art.º 150, § 6º, da CRFB, a necessidade de lei específica para se conceder os benefícios tributários ali dispostos, (iii) propor uma definição sobre o assunto, e, por último, fazer uma análise, como exemplo da interpretação não condizente à boa técnica jurídica/legislativa, da Lei do Estado do Rio de Janeiro nº 4.321/04.

Para concretizar tais objetivos, será feita, inicialmente, uma dissertação acerca do Princípio da Separação dos Poderes objetivando demonstrar a necessidade de limitar o poder, por meios constitucionais e legítimos, com vistas à manutenção das garantias individuais, *in casu*, dos contribuintes. Será demonstrado que em matéria tributária, o princípio da legalidade tributária impõe que apenas o Poder Legislativo poderá deter a titularidade fiscal do Estado.

Serão estudados os métodos de interpretação das leis, para, principalmente, localizar o período histórico em que a publicação dessa Emenda estava inserida, com escopo de auxiliar na elucidação do objetivo do legislador constituinte.



No capítulo atinente à proposta de definição para a lei específica será feita, considerando o que foi explanado até esse momento, uma indicação do que deveria ser essa lei específica e suas características principais.

Finalizando, a Lei do Estado do Rio de Janeiro n.º 4321/2004, que dispõe sobre a concessão de incentivos fiscais, será analisada, objetivando averiguar sua inadequação aos preceitos legais, quando se alcança uma interpretação minimamente adequada do que o legislador constitucional intentou ao qualificar como específica a lei para concessão de benefícios fiscais e tributários.

NOÇÕES SOBRE O PRINCÍPIO DA SEPARAÇÃO DOS PODERES E DA LEGALIDADE

PRINCÍPIO DA SEPARAÇÃO DOS PODERES

A doutrina da separação dos poderes foi desenvolvida e aprofundada por Montesquieu, tendo adquirido duas vertentes: a jurídica (*rule of law*), que é, na verdade, anterior à ideia de Montesquieu e tem o sentido de garantia da supremacia da lei; e a política (*balance of powers*), que se utiliza da separação e independência como condição para um controle recíproco dos poderes.

O princípio da separação tripartite dos poderes foi consagrado na Constituição dos Estados Unidos da América de 1787 (artigos I, II e III) e na Declaração Francesa dos Direitos do Homem, de 1789¹, passando a ser o pilar da estrutura organizatória do Estado Constitucional, posto que a necessidade de limitar o poder, por meios constitucionais e legítimos, com vistas à manutenção das garantias individuais, era um dos principais objetivos de tal princípio, permanecendo, como será visto, hodiernamente.

Neste diapasão, cabe destacar a doutrina de Manoel Gonçalves Ferreira Filho (2006, p. 132), demonstrando que, *in verbis*: “(...) a necessidade de prevenir o arbítrio, ressentida onde quer que haja apontado a consciência das individualidades, leva à limitação do poder, de que **a divisão do poder é um dos processos técnicos e, historicamente, dos mais eficazes.**” (original não grifado)

A separação dos poderes é, então, muito mais do que uma técnica de organização do Estado, mas uma forma de limitação e controle da atuação dos poderes e seus governantes, objetivando dar garantia, entre outros, ao princípio da liberdade e da igualdade².

1 O art. 16 da Declaração Francesa rezava: “Toda sociedade na qual a garantia dos direitos não estiver assegurada e a separação de poderes determinada, não tem Constituição”. (original não grifado)

2 Ricardo Lobo Torres, *in* Tratado de direito constitucional financeiro e tributário, volume III, conclui que o princípio da igualdade é vazio, recebendo o conteúdo dos diversos valores (justiça, segurança e liberdade) e harmonizando-lhes as comparações intersubjetivas. A igualdade fiscal significará vedação das desigualdades substanciadas na injustiça, na insegurança e na opressão dos direitos, que ofendem a liberdade relativa e a propriedade privada.

A Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 dispôs, expressamente, no artigo 2º: “São Poderes da União, independentes e harmônicos entre si, o Legislativo, o Executivo e o Judiciário” (teoria tripartite), sendo tal dispositivo uma das cláusulas pétreas da CRFB, conforme art. 60, parágrafo 4.º, do mesmo diploma.

Existem exceções ao princípio da divisão dos Poderes, sobretudo no enfoque da especialização das funções, fixadas na própria Carta, como se depreende da leitura do art. 62 da CRFB. Ressalta-se, todavia, que as exceções possíveis estão fixadas no texto constitucional, não podendo surgir outras exceções, em vista, principalmente, da supremacia da Magna Carta. Observa-se que a Constituição Brasileira se coaduna integralmente ao Princípio da Separação dos Poderes, pois disciplina, de forma excepcional e restrita, a possibilidade de delegação legislativa externa ao Poder Executivo.

Não obstante existirem relativizações e limitações doutrinárias quanto a esse princípio, certo é que o Princípio da Separação dos Poderes adquiriu uma importância e convicção, sobretudo para delimitar a atuação dos Poderes e, por via de consequência, promover a manutenção das garantias individuais.

PRINCÍPIO DA LEGALIDADE

O Princípio da Separação dos Poderes adquiriu importância e convicção e, conforme Luís Roberto Barroso (2002, p. 165), invocando doutrina de Seabra Fagundes, o princípio da legalidade advém das premissas atinentes ao controle e à limitação da separação dos poderes, *in verbis*: “(...) Na lição sempre lembrada de Seabra Fagundes, a função legislativa liga-se aos fenômenos de formação do Direito, ao passo que as outras duas prendem-se à fase de sua realização.(...)”

O Princípio da Legalidade é consagrador do Princípio da Separação dos Poderes, pois, legalidade é a qualidade daquilo que é conforme a lei. Assim, resumidamente, a lei, formadora de direito, elaborada no Poder Legislativo é aplicada pelo Poder Executivo e Judiciário, podendo/devendo ser limitada ou controlada pelo Poder Judiciário.

O Princípio da Legalidade é aplicado tanto ao poder público quanto aos particulares (pessoas físicas e jurídicas). Para o Poder Público, tal princípio pressupõe uma atuação estatal sempre por meio de imposição legal, conforme *caput* do art. 37³, da CRFB. De acordo com ensinamento de Luis Roberto Barroso (2002, p. 166/167): “inexistindo lei, não haverá atuação administrativa legítima”.

3 Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte: (...)”

Ou seja, enquanto os particulares podem fazer tudo que a lei não proíbe, o Poder Público somente pode fazer aquilo que a lei permite.

Permanecendo nos ensinamentos de Barroso (2002, p.167/168), o princípio da legalidade manifesta-se sob duas formas, quais sejam: da preeminência da lei e da reserva da lei. Preeminência da lei diz respeito à invalidade de um ato infralegal, quando em desacordo com alguma lei. Reserva de lei diz respeito à necessidade de lei, e somente lei, para tratar determinadas matérias, possibilitando concluir que somente a lei poderá criar deveres e obrigações.

Cabe ressaltar que no Direito Tributário e no Direito Penal Brasileiro, o princípio da legalidade se traduz em reserva absoluta de lei formal, conforme Barroso (2001, p.169): “o princípio da legalidade se converte em princípio da tipicidade.”

Nas palavras de José Souto Maior Borges (2001), como a disciplina de tributos é matéria de lei, a disciplina das isenções está também vinculada ao princípio da legalidade, havendo, implicitamente, um subprincípio constitucional da legalidade das isenções. Nesse sentido, o princípio da legalidade da tributação tem eficácia em seu aspecto positivo, no estabelecimento de tributos, e no aspecto negativo da exoneração fiscal.

Observa-se, assim, que o princípio da legalidade tributária impõe que apenas o Poder Legislativo possui a titularidade fiscal do Estado, afinal, em um regime representativo de governo, a criação de imposições fiscais deve ser conferida aos representantes do povo, devendo passar pelo devido processo legislativo, com o objetivo de propiciar um amplo debate acerca do projeto de lei, minimizando a promulgação de leis inconstitucionais e inadequadas.

De tal afirmação extrai-se a primeira conclusão ao presente artigo: há necessidade de lei para tratar de matéria tributária, considerando que cria deveres, obrigações e, muitas vezes, privilégios. Nesse sentido, a necessidade de lei para dispor sobre benefícios tributários e fiscais tem o condão, dentre outros, de proteger não aquele contribuinte que se favoreceu, mas, sim aquele que não se favoreceu do benefício fiscal.

O PROCESSO LEGISLATIVO BRASILEIRO E A LEI ESPECÍFICA NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL E NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

ESPÉCIES NORMATIVAS

A Constituição estabeleceu as seguintes espécies normativas: emendas à constituição, leis complementares, leis ordinárias, leis delegadas, medidas provisórias, decretos legislativos e resoluções.

As emendas constitucionais têm o propósito de alterar as normas constitucionais, por meio de um processo legislativo especial, com o objetivo de proteger

os seus efeitos jurídicos, conforme ensinamento de Maria Helena Diniz, *apud* Alexandre de Moraes (2007, p. 636), *in verbis*:

(...) o fato do preceito constitucional submeter-se a determinadas formalidades de produção e alteração é importante para a fixação de sua eficácia, pois se pudesse ser modificada sem que houvesse processo especial, comprometida ficaria a produção concreta de seus efeitos jurídicos.

As Leis Complementares são também uma espécie normativa diferenciada, pois possuem processo legislativo próprio e algumas matérias somente poderão ser por elas legisladas.

Conforme doutrina de Alexandre de Moraes (2007), o legislador constituinte entendeu que determinadas matérias, não obstante sua importância, não deveriam ser tratadas na própria Constituição Federal, sob pena de engessamento no caso de necessárias alterações. Por outro lado, essas matérias não deveriam se submeter a constantes alterações, por meio do processo legislativo ordinário. Assim, foi imposta a exigência de lei complementar, que se diferencia da lei ordinária nos aspectos materiais e formais.

A lei complementar somente poderá tratar de matérias taxativamente previstas na Constituição, enquanto as demais matérias deverão ser legisladas por meio de lei ordinária.

A lei delegada é um ato normativo elaborado e editado pelo Chefe do Poder Executivo, após a devida autorização do Poder Legislativo. Tal instrumento objetiva a eficiência do Estado, no sentido de possibilitar maior agilidade e celeridade. Ressalte-se, contudo, que há limitações a essa espécie normativa, pois, não poderão ser objetos de delegação, em síntese, os atos de competência exclusiva ou privativa do Poder Legislativo, nem, tão pouco, as matérias reservadas à lei complementar, conforme dispõe o art. 68, parágrafo 1.º e seus incisos⁴, da CRFB.

É interessante ressaltar que a delegação legislativa dada ao Poder Executivo para elaborar e editar ato normativo é uma excepcionalidade, que acontecerá nos estritos limites impostos pela Constituição e pela própria delegação. Tal excepcionalidade está intimamente ligada à irrenunciabilidade da função legiferante do Poder Legislativo, pois esse Poder não pode sob qualquer pretexto, exceto por aqueles previstos no texto constitucional, deixar de exercer sua função precípua legislativa.

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

§ 1º. Não serão objeto de delegação os atos de competência exclusiva do Congresso Nacional, os de competência privativa da Câmara dos Deputados ou do Senado Federal, a matéria reserva à lei complementar, **nem a legislação sobre:**
I – organização do Poder Judiciário e do Ministério Público, a carreira e a garantia de seus membros;
II – nacionalidade, cidadania, direitos individuais, políticos e eleitorais;
III – plano plurianuais e diretrizes orçamentárias e orçamentos."

Essa importante conclusão retornará ao presente trabalho no momento da análise da Lei n.º 4.321/04, do Estado do Rio de Janeiro.

A LEI ESPECÍFICA NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL E NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

A seguir, serão demonstrados os artigos da Constituição Federal, que os legisladores constituintes impuseram a necessidade de lei específica para tratar dos temas ali dispostos, quais sejam:

- Art. 37, VII – o direito de greve será exercido nos termos e nos limites definidos em **lei específica**; (Emenda Constitucional n.º 19/98)
- Art. 37, X – a remuneração dos servidores públicos e o subsídio de que trata o parágrafo 4.º do art. 39 somente poderão ser fixados ou alterados por **lei específica** (...); (Emenda Constitucional n.º 19/98)
- Art. 37, XIX – somente por **lei específica** poderá ser criada autarquia e autorizada a instituição de empresa pública, de sociedade de economia mista e de fundação (...); (Emenda Constitucional n.º 19/98)
- Art. 42, parágrafo 2.º - Aos pensionistas dos militares dos Estados, do Distrito Federal e dos Territórios aplica-se o que for fixado em **lei específica** do respectivo ente estatal. (Emenda Constitucional n.º 41/03)
- Art. 150, parágrafo 6.º - Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante **lei específica**, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g. (Emenda Constitucional n.º 3/93)
- Art. 182, parágrafo 4.º - É facultado ao Poder Público municipal, mediante **lei específica** para área incluída no plano diretor, exigir, nos termos da lei federal, do proprietário do solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado, que promova seu adequado aproveitamento, sob pena, sucessivamente, de (...).
- Art. 222, parágrafo 2.º - os meios de comunicação social eletrônico, independentemente da tecnologia utilizada para a prestação do serviço, deverão observar os princípios enunciados no art. 221, na forma de **lei específica**, (...) (Emenda Constitucional n.º 36/02)
- Art. 60, III, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias – prazo para fixar, em **lei específica**, piso salarial profissional nacional para os profissionais do magistério público da educação básica; . (Emenda Constitucional n.º 53/06)
- Art. 72, V do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias - Integram o Fundo Social de Emergência: (...) VI – outras receitas previstas em **lei específica**. (Emenda Constitucional n.º 17/97)

Relativamente aos artigos descritos que impõem a necessidade de lei específica para tratar daquelas matérias, podem-se retirar algumas conclusões, a saber:

1^o. Com exceção do art. 182, parágrafo 4.º, da CRFB, a redação dos artigos não foi elaborada pelos constituintes originários, mas sim pelos constituintes derivados reformadores, por meio de emendas constitucionais.

Nesse sentido, cabe inferir esses constituintes perceberam a necessidade de aprimoramento do processo legislativo nesses casos. Essa inferência será, doravante, corroborada quando forem abordados os métodos de interpretação do direito.

2^o. Com exceção do art. 37, VII, do art. 182, parágrafo 4.º e do art. 222, parágrafo 2.º, da CRFB, todos os demais dizem respeito a situações que, de alguma forma, promovem impacto na despesa pública, seja por aumento de despesa já existente, por criação de nova despesa, por diminuição da arrecadação, que é inclusive aquele previsto no art. 150, parágrafo 6.º, posto que a concessão de anistia, remissão, etc., tem o efeito de despesa (gasto tributário⁵), em face, sobretudo, da diminuição da arrecadação.

Cabe ressaltar que até mesmo o artigo 37, VII, que trata sobre o direito de greve dos servidores públicos, também pode causar um impacto na despesa pública, visto que a greve de determinadas categorias profissionais, como dos auditores fiscais, por exemplo, seguramente, causará um impacto negativo na arrecadação.

O Código Tributário Nacional impôs, no artigo 155-A, a necessidade de lei específica, senão vejamos:

- Art. 155-A. O parcelamento será concedido na forma e condição estabelecidas em **lei específica**. (Incluído pela Lcp n.º 104, de 10.1.2001)
- Art. 155-A, § 3.º **Lei específica** disporá sobre as condições de parcelamento dos créditos tributários do devedor em recuperação judicial. (Incluído pela Lcp n.º 118, de 2005)
- Art. 155-A, § 4.º A inexistência da **lei específica** a que se refere o § 3.º deste artigo importa na aplicação das leis gerais de parcelamento do ente da Federação ao devedor em recuperação judicial, não podendo, neste caso, ser o prazo de parcelamento inferior ao concedido pela **lei federal específica**. (Incluído pela Lcp n.º 118, de 2005)

Esse artigo coaduna-se com o disposto no § 6.º do art. 150 da CRFB, posto que o parcelamento de dívida tributária pressupõe um benefício, na forma

5 Para detalhar essa definição, pertinente trazer ao estudo os ensinamentos de Ricardo Lobo Torres, in verbis: "Gastos tributários ou renúncias de receitas são os mecanismos financeiros empregados na vertente da receita pública (isenção fiscal, redução de base de imposto, depreciações para efeito de imposto de renda, etc.) que produzem os mesmos resultados econômicos da despesa pública (subvenções, subsídios, restituições de impostos, etc.)."

de dilatação do prazo de pagamento, pois o normal seria o pagamento do tributo no prazo previsto, originariamente, em lei.

Cabe ressaltar que o parcelamento, conforme inciso VI do artigo 151 do CTN⁶, é uma das modalidades que promove a suspensão da exigibilidade do crédito tributário. Outrossim, a suspensão do crédito tributário é matéria sujeita à lei, conforme dispõe o art. 97, VI, do CTN⁷. Sendo assim, quis o legislador complementar restringir e aperfeiçoar o processo legislativo, nesse caso, pois parcelamento deve ser entendido como exceção.

O OBJETIVO DO § 6º DO ART. 155 DA CRFB

A concessão de incentivos fiscais e tributários remonta desde os tempos em que tributos passaram a ser cobrados da população para custear as despesas dos reinos.

Um exemplo disso é a concessão de isenção à aldeia de Joana D'arc, no século XIII, em razão de a heroína ter vencido algumas batalhas, de acordo com relato de Colette Beaune, que é Especialista em História da França e das mulheres. A professora do Departamento de História da Universidade de Paris, em Joana D'arc, Uma Biografia, assim descreve tal prática:

As atas públicas consultáveis não são muito numerosas, nesses dois anos, para serem utilizadas: trata-se sobretudo de balanços do sítio a Orléans ou cartas reais anunciando a vitória de 1429, enobrecendo Joana **ou isentando de impostos a sua aldeia. (original não grifado)**. (BEAUNE, 2006, p. 16)

Com o surgimento do Estado Fiscal, a partir das revoluções do século XVIII, tais privilégios odiosos⁸ começaram a ser proibidos, sobretudo em face da necessidade de segurança jurídica e racionalidade econômica, conforme ensinamento de Ricardo Lobo Torres. O fundamento da proibição de privilégio odioso está amparado no princípio da igualdade, da liberdade e no direito de propriedade.

⁶ "Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário: (...)

VI – o parcelamento. (...)"

⁷ "Art. 97. Somente a lei pode estabelecer: (...)

VI – as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

⁸ Ricardo Lobo Torres, in Tratado de direito constitucional financeiro e tributário, volume II, fls. 351, assim conceitua privilégio odioso: é a autolimitação do poder fiscal, por meio da Constituição ou da lei formal, consistente na permissão, **destituída de razoabilidade, para que alguém deixe de pagar os tributos que incidem genericamente sobre todos os contribuintes ou receba, com alguns poucos, benefícios inextensíveis aos demais.**

Ou ainda, in Tratado de direito constitucional financeiro e tributário, volume III, o autor sintetiza que privilégio odioso **é a permissão para fazer ou deixar de fazer alguma coisa contrário ao direito, sem justificativa razoável. (originais não grifados)"**

Após essa breve introdução, faz-se importante iniciar esse tópico lembrando que o legislador, que elaborou a norma, e os destinatários, que aplicarão a norma, devem, ou melhor, deveriam ter o mesmo entendimento do verdadeiro significado do conteúdo normativo presente à norma. Entretanto, essa congregação de entendimento nem sempre ocorre, quer seja por uma imperfeição do legislador, quer seja porque o destinatário da norma dá a ela sentido diferente, em face da diversidade de sentido de expressões, por exemplo. Assim, diante de uma possível dúvida, o aplicador da norma deverá por meio das técnicas de interpretação procurar o seu real sentido.

De acordo com Manoel Gonçalves Ferreira Filho (2006, p.378), a interpretação tem um pressuposto de boa-fé, pois, *in verbis*:

(...) o intérprete deve procurar o que o legislador quer, não aquilo que lhe parece melhor, ainda que mais justo. Ao menos num Estado de Direito e, sobretudo, num Estado democrático de Direito. Sim, porque somente a lei, no Estado de Direito, pode obrigar alguém a fazer ou a deixar de fazer alguma coisa (princípio da legalidade, CF, art. 5.º, II). E, se o Estado é democrático, apenas o povo, ou seus representantes eleitos podem editá-la (CF, art. 5.º, parágrafo único). Especialmente num Estado democrático de Direito, em que somente a lei gera direitos e proibições, e, mais, em que a lei é fruto da representação popular.

Não obstante haver críticas a essa doutrina clássica, pois, segundo esses críticos não haveria apenas um sentido verdadeiro da norma, mas sim, sentidos possíveis, ficando a critério do aplicador escolher qual o melhor, entende-se ser aquela a melhor compreensão da interpretação. Pois, caso se deixasse ao aplicador da lei escolher o melhor sentido, estar-se-ia comparando o aplicador ao legislador, o que enfraqueceria o Princípio da Separação dos Poderes.

Para a interpretação da Constituição, deve-se utilizar os mesmos métodos de interpretação do direito, entretanto, considerando ser essa a lei suprema do país, deve-se, sempre, ter em mente os valores e os objetivos que a inspiraram no momento de sua interpretação, principalmente, o princípio da igualdade e da legalidade.

Dito isso, discorrer-se-á sobre os principais métodos de interpretação existentes, fazendo, a cada um deles, uma tentativa de se chegar ao objetivo do legislador quando impôs a necessidade de lei específica para se conceder benefícios tributários e fiscais, no artigo 150, parágrafo 6º.

O método gramatical (literal, semântico ou filológico) diz respeito ao significado das palavras utilizadas na construção da norma, ou seja, prioriza o sentido literal do texto normativo.

Cabe observar que esse método nem sempre é suficiente para se chegar à verdadeira interpretação da norma, em contraponto, sua importância está na consideração de que as leis não contêm palavras inúteis, como cediço.



Assim, consultando o Novo Dicionário Aurélio da Língua Portuguesa (2003) para conhecer o significado do vocábulo “específica”, encontrou-se: específico. (*Do lat. specíficu*). Adj. 1. Relativo a, ou próprio de espécie. 2. Exclusivo, especial. 3. (...). 4. Lóg. Diz-se do que pertence à espécie. (*Opõe-se a genérico*). (...)

Tercio Sampaio Ferraz Júnior (2003, p.68), in Remissão e Anistia Fiscais: Sentido dos Conceitos e Forma Constitucional de Concessão, doutrina:

Específico opõe-se a genérico. Em termos de preceito normativo, genérico admite dois sentidos (Bobbio: *Studi per una Teoria Generale Del Diritto*, Giappichelli, Torino, 1970, pp. 11 e ss): diz-se que o preceito é genérico ou porque se dirige a todos os destinatários (generalidade pelo sujeito) ou porque sua matéria consiste num tipo abstrato (generalidade pelo objeto). Em contraposição, o específico o será também pelo sujeito (individualização do destinatário) ou pelo objeto (singularização da matéria). A exigência de lei específica significa, nesse sentido, que seus preceitos devem estar dirigidos a um subconjunto dentro de um conjunto de sujeitos ou que seu conteúdo deve estar singularizado na descrição da *fact species* normativa, isto é, pela delimitação de um subconjunto material dentro de um conjunto.

Ou seja, a lei específica deverá tratar, tão somente, de algum daqueles benefícios elencados, ou ainda, direcionar tal benefício a um ou a um grupo de contribuintes, possibilitando dessa forma controlar e inibir a concessão de benefícios tributários e fiscais.

Utilizando o método histórico, a Proposta de Emenda Constitucional (PEC) n.º 48/1991 foi apresentada no Plenário da Câmara em 17/09/1991, pelo Deputado Luiz Carlos Hauly, tendo sido transformada na Emenda Constitucional n.º 03/93, em 17/03/93 e publicada no Diário Oficial da União de 18/03/93.

A concessão de benefícios e incentivos tributários e fiscais remete à função extrafiscal⁹ dos impostos, no sentido de atender às necessidades de desenvolvimento econômico e social por meio de benefícios, induzindo comportamentos, de forma a interferir no mercado.

Quando o Estado tem interesse em estimular ou desestimular determinadas atividades, o governo utiliza, dentre outros instrumentos existentes, a tributação extrafiscal, visando a atingir os fins almejados (sociais, econômicos, etc.), por meio dessa tributação.

Conforme ensinamento de Ricardo Lobo Torres (2005, p. 353), no

⁹ De acordo com Daniela Ribeiro de Gusmão, in *Incentivos Fiscais, Princípios da Igualdade e da Legalidade e Efeitos no Âmbito do ICMS*, fls. 29, atividade extrafiscal é aquela que o Estado exerce com o intuito de ordenar as relações sociais e econômicas.

período do estado intervencionista (1950 a 1970), prevalecia a “ideologia desenvolvimentista”, em que se utilizavam as isenções e incentivos tributários como instrumento para o crescimento do país, nesse sentido, vale reproduzir importante dado histórico demonstrado pelo autor, *in verbis*:

(...) No Brasil, na mesma ocasião, adotou-se a política de concessão indiscriminada de isenções e subsídios, instrumentos que permitiam a canalização de recursos públicos para setores atrasados e improdutivos de economia, (...).

Com a crise fiscal do Estado de Bem-estar Social, a utilização de incentivos e renúncias de receitas para induzir o desenvolvimento econômico entra em refluxo e se assiste à mudança radical na política orçamentária. A CF 88, que agasalha o princípio do desenvolvimento, privilegia os monopólios estatais e adota a política intervencionista no capítulo da Constituição Econômica, abraça, contraditoriamente, na Constituição Orçamentária, princípios como da transparência; sinaliza no sentido do controle dos incentivos fiscais e das renúncias de receita (art. 165, 6.º); determina, no art. 150, 6.º (na redação da EC 3/93), que qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão relativos a impostos, taxas ou contribuições só poderá ser concedido mediante lei específica (...)

Foi, portanto, nesse momento histórico que se deu a promulgação da Emenda Constitucional n.º 3/93, um momento que se fazia necessário restringir o instrumento dos benefícios fiscais e tributários como fomento para o desenvolvimento econômico.

Especialmente em relação ao ICMS e à guerra fiscal travada entre os estados da federação, utilizando-se de incentivos tributários e fiscais, cabe trazer ao presente estudo o ensinamento de Carlos Eduardo Cavalcanti e Sérgio Prado (Aspectos da guerra fiscal no Brasil. Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada - IPEA/Fundação do Desenvolvimento Administrativo – FUNDAP, 1988, p.55), *apud* Daniela Ribeiro de Gusmão (2005, p. 02), demonstrando os períodos em que os incentivos foram mais utilizados no cenário brasileiro, *in verbis*:

Remonta pelo menos aos anos 60 a utilização, pelos governos estaduais, de isenções, reduções e diferimentos tributários como recurso para alavancar a industrialização regional. Após um período de maior intensidade e evidência, na segunda metade dos anos 60, esse tipo de prática aparentemente perde ímpeto e desaparece dos debates e da mídia. No início dos anos 90, ele retorna de forma inicialmente tímida para depois explodir, a partir de 1993/94, em grande polêmica nacional.



Ou seja, relativamente ao ICMS, de acordo com dados do IPEA, a utilização de benefícios tributários e fiscais aumentou nos anos de 1993 e 1994, período esse coincidente com a edição da EC nº 03/93, contextualizando-a, de forma indubitável, nesse momento em que se fez necessária a contenção de tais instrumentos.

Pelo método lógico-sistemático, pode-se inferir que a concessão de benefícios fiscais e tributários é uma exceção no direito fiscal, pois tributo é crédito público indisponível e tal exceção como cediço, deve ser interpretada restritivamente.

Nesse sentido, o usual é o pagamento pelos contribuintes dos tributos previstos em lei, cujo fato gerador tenha ocorrido na forma estipulada na legislação. Entretanto, considerando a necessidade excepcional de um incremento na economia nacional ou regional, poder-se-á conceder benefícios com esse objetivo. Por tratar-se de uma exceção, parece, mais uma vez, ter tentado o legislador, restringir e controlar tais concessões.

Outrossim, o comando constitucional do parágrafo sexto deve ser lido, levando-se em conta que o *caput* do artigo vem impor algumas garantias a serem asseguradas ao contribuinte, sendo o parágrafo sexto apenas uma dessas garantias. É exatamente nesse sentido, o ensinamento de Tercio Sampaio Ferraz Junior (2003, p. 68), a saber:

Como garantias asseguradas ao contribuinte, o alvo do preceito é a proteção deste sujeito – o contribuinte – e não do poder normativo que é, então limitado pelo comando. A garantia está na limitação. O poder legislativo é o legislador (ele é o complemento agente da voz passiva, oculto, no texto) e seu poder deve ser exercido mediante lei (complemento adverbial de instrumento da oração). Ou seja, em termos de garantia, quem concede a remissão (e a isenção, a anistia, etc.) é o legislador e este deve agir por meio de lei.

A garantia consistente nessa restrição ao poder normativo, no caso da remissão (mas, nesse sentido, também nas demais matérias previstas no parágrafo 6.º) **protege o contribuinte contra a discricionariedade, em nome do princípio da legalidade, mas também contra o tratamento igual de situações desiguais**, em nome do princípio da igualdade. Tenha-se em mente, assim, que uma remissão, enquanto dispensa de crédito já constituído, portanto forma de extinção do crédito tributário, é sempre uma exceção dentro de uma regra geral. Em termos de proteção contra a discricionariedade, o comando impede, **por exigência de lei, que exceções sejam abertas ao arbítrio da autoridade concedente, evitando-se ou ilegítimos favorecimentos ou ilegítimos desfavorecimentos.** (original não grifado)

O poder de conceder benefícios tributários e fiscais tem correspondência direta com o poder de tributar, assim, da mesma forma que existem limitações

constitucionais ao poder de tributar, há limites que não podem deixar de ser observados no momento de se conceder benefícios tributários e fiscais.

Convém ressaltar que não cabe delegação legislativa para tratar de tais matérias, como inclusive já foi abordado anteriormente. Não cabendo delegação legislativa, muito menos ainda, caberá ato regulamentar do Chefe do Poder Executivo, pois somente a lei será a via legítima para criar obrigações e conceder privilégios em matéria tributária. Considerando, sobretudo, que o princípio da legalidade garante a segurança dos contribuintes, não se pode deixar ao arbítrio do Poder Executivo a decisão de quando, como, onde e para quem se fará a incidência ou a desoneração de tributos.

Conforme Pontes de Miranda, *apud* Luís Roberto Barroso (2002, p.101): “Onde se estabelecem, alteram-se ou extinguem-se direitos, não há regulamento – há abuso do poder regulamentar, invasão de competência legislativa”.

Diante de todo o exposto neste subcapítulo, restou comprovado que o objetivo do legislador, ao impor a necessidade de lei específica para conceder benefícios tributários e fiscais, era de restringir a utilização e a concessão desses benefícios, para proteger o contribuinte, sobretudo aquele contribuinte que não foi contemplado pelo benefício, e também o Poder Público, pois, como veremos no momento da análise da Lei 4.321/04.

UMA PROPOSTA DE DEFINIÇÃO

A jurisprudência e a doutrina brasileira não enfrentam a questão da qualidade de especificidade da lei de forma a deixar claro seu conceito e suas características.

Nesse sentido, serão utilizados os esparsos estudos doutrinários e decisões judiciais existentes, além dos parâmetros já definidos nos capítulos anteriores para se chegar a uma proposta de definição, ainda que não perfeita, porém aproximada, do que deveria ser uma lei específica, conforme disposto no § 6º, do art. 150 da Constituição Federal, que tem o enfoque, vale tornar a dizer, de restringir e controlar a utilização do instrumento de concessão de benefícios fiscais e tributários, muitas vezes, utilizado pelos chefes do poder executivo e pelos legisladores de forma não criteriosa.

Antes de se adentrar à proposta de definição propriamente dita, vale lembrar que, em tese, a lei tem caráter genérico e abstrato, dessa forma, dirigida a todos.

A proposta de definição privilegiará, entretanto, o entendimento de que a lei que concede benefícios tributários deverá, verdadeiramente, ser uma lei de conteúdo restrito.

Dando início a proposta de definição, a própria redação do texto constitucional sugere uma diretriz, quando explicita que a lei específica deverá regular exclusivamente as matérias ali enumeradas (subsídio, isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia e remissão) ou o correspondente tributo ou contribuição.



O advérbio exclusivamente, que provém do adjetivo exclusivo, presente no texto constitucional, tem o sentido de privativo, restrito, conforme indicado no Dicionário Novo Aurélio (2003). Ou seja, a lei específica deverá tratar privativamente e restritivamente sobre cada benefício tributário a ser concedido ou, ainda, sobre o respectivo tributo ou contribuição.

A lei específica não pode ser genérica, no sentido de conter assuntos e matérias genéricas. Certo é, por exemplo, que uma lei que conceda uma remissão a um grupo de contribuintes do Estado do Rio de Janeiro, por exemplo, às microempresas, não poderá legislar, concomitantemente, sobre abertura créditos orçamentárias adicionais do Estado, pois um assunto está ligado ao direito tributário (benefícios tributários), enquanto que o outro ao direito financeiro (orçamento público).

É inclusive esta a opinião do Professor Tercio Sampaio Ferraz Junior (2003, p. 68), *in verbis*:

O que efetivamente não pode acontecer é que a matéria (da remissão ou da anistia) seja tratada dentro de um contexto no qual ela não adquire nenhum significado, como o de uma lei que tratasse de disciplina do comércio e, ao final, contivesse normas sobre a remissão ou a anistia de alguma contribuição social. Isto seria um uso indevido da técnica legislativa preconizada que, ademais, prestaria um desserviço à proteção contra a discricionariedade por dar margem, eventualmente, ao encobrimento de um privilégio em nome de um suposto tratamento desigual de situações desiguais.

Que matérias então poderiam ser tratadas por essa lei?

Para responder a essa questão, considerada crucial para se atingir a uma definição razoável, vale permanecer no artigo de Tercio Sampaio Ferraz Junior (2003, p.68), *in Remissão e Anistia Fiscais: Sentido dos Conceitos e Forma Constitucional de Concessão*, RDDT n.º 92, *in verbis*:

(...) diz-se que o preceito é genérico ou porque se dirige a todos os destinatários (generalidade pelo sujeito) ou porque sua matéria consiste num tipo abstrato (generalidade pelo objeto). Em contraposição, o específico o será também pelo sujeito (individualização do destinatário) ou pelo objeto (singularização da matéria). A exigência da lei específica significa nesse sentido, que seus preceitos devem estar dirigidos a um subconjunto dentro de um conjunto de sujeitos ou que seu conteúdo deve estar singularizado dentro da *fact species* normativa, isto é, pela delimitação de um subconjunto material dentro de um conjunto.

Assim por exemplo, será específica a lei que conceder remissão de débitos em geral a entidades filantrópicas (especificidade pelo

destinatário), como também será específica a lei que conceder a remissão de débitos abaixo de um determinado valor (especificidade pela matéria). A exigência de especificidade, em ambos os sentidos, é coerente com os objetivos do preceito constitucional de garantir o contribuinte contra o tratamento igual de situações desiguais ou de sujeitos em situações desiguais. Fosse a lei genérica, num dos seus dois sentidos, este fim não estaria sendo atingido, sendo inconstitucional a lei.(...)

Ou seja, a lei específica poderá ser considerada específica por estar direcionada a um grupo de contribuintes, por exemplo, à indústria petrolífera do Estado do Rio de Janeiro, ou por estar se referindo a um objeto (matéria), por exemplo conceder anistia para os contribuintes de IPVA, que não recolheram seus débitos nos exercícios de 2000 e 2001. Entende-se que, ainda que a lei esteja sendo específica em relação à singularização da matéria, por exemplo, concessão de anistia, deverá haver também uma singularização do sujeito, por exemplo, contribuintes de IPVA. Pois, uma lei que conceda anistia, relativamente a todos os impostos do ente da federação, certamente não pode ser considerada uma lei específica.

Quanto mais a lei detalhar e restringir o objeto, os contribuintes, o benefício propriamente dito, o período abrangido pelo benefício, dentre outros, mais ela estará atendendo aos objetivos do ditame constitucional.

Prosseguindo, uma lei que venha a conceder redução de base de cálculo e redução de alíquota de ICMS para os contribuintes do Estado do Rio de Janeiro, não será específica, pois está se referindo a dois benefícios distintos, além de não especificar o subgrupo de contribuintes a ser favorecido.

Neste diapasão, o Supremo Tribunal Federal, no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º 3.462-6/Pará, em face da Lei Estadual n.º 6489/2002¹⁰, que outorgava autorização ao Poder Executivo a prerrogativa de conceder, por regulamento, os benefícios fiscais da remissão e da anistia, assim dispôs, por meio do voto da Ministra Ellen Gracie, sobre a questão da especificidade e exclusividade da lei:

(...) saliente-se que a autorização legislativa para a concessão de remissão ou anistia é muito mais abrangente, pois não se destina a nenhuma característica específica de contribuinte (como as refinarias de petróleo, no referido dispositivo pernambucano), e nem tem em conta qualquer circunstância que levasse à necessidade de criação

10 O artigo da lei atacada nessa Ação Direta de Inconstitucionalidade (art. 25 da Lei do Estado do Pará n.º 6489/02) está assim redigido: "Fica o Poder Executivo autorizando a conceder remissão, anistia, transação, moratória e dação em pagamento de bem imóvel, nos termos da Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional) e na forma prevista em regulamento".

destes benefícios (como a possibilidade, na apontada lei paraense, de defesa da economia local). Atribuir à norma ora em exame a característica de lei específica, tal como pretendido nas informações prestadas, simplesmente porque inserida na temática “política de incentivos de desenvolvimento socioeconômico do Estado”, sem a exposição de contornos mais concretos das circunstâncias que ensejariam a concessão dos benefícios apontados pelo Executivo estadual, desvirtuaria, sem dúvida alguma, a restrição imposta pela Carta Magna no referido artigo 150, § 6º.

A Ministra Ellen Gracie, em seu voto, considerou serem necessárias a especificação dos contribuintes e a motivação da criação de tais benefícios para que o comando constitucional restasse atendido.

Doutro turno, o Ministro Ilmar Galvão, do Supremo Tribunal Federal, no seu voto proferido em vista da medida liminar na Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º 1.376-9 – Distrito Federal¹¹ ao dispor sobre o art.150, § 6º, afirma, *in verbis*:

Na verdade, o mencionado dispositivo constitucional não impede que uma lei que contemple, v.g., um programa de financiamento agropecuário ou de incremento à construção de casas populares, contemple a atividade com determinado incentivo fiscal. O benefício fiscal, aí, acha-se inter-relacionado ao objetivo da lei, encontrando-se, portanto, atendido o requisito da especificidade. O que, a todas as luzes, teve por escopo a emenda constitucional em tela foi coibir o velho hábito que induzia o nosso legislador a enxertar benefícios tributários casuísticos no texto de leis, notadamente as orçamentárias, no curso do respectivo processo de elaboração, fenômeno que, no presente caso, não se verifica.

No entendimento do Ministro a especificidade de uma lei é alcançada quando se aborda um assunto, ainda que esse assunto seja tratado sob vários aspectos, pois, no exemplo dado pelo Ministro, poder-se-ia implementar um programa agropecuário e, na mesma, lei conceder um benefício tributário para tal programa.

Note-se que tal entendimento pode levar a uma generalidade que resvalaria o intuito da emenda constitucional, pois, imagine-se uma lei que esteja lançando um programa para construção de casas para atender à classe média e baixa, concedesse isenção do ISS incidente na construção e, ainda, concedesse redução da base de cálculo do IPTU para todos os moradores beneficiados em

11 Trata-se de Ação Direta de Inconstitucionalidade em face da Medida Provisória n.º 1179/95, que dispõe sobre medidas de fortalecimento do sistema financeiro nacional, tendo sido alegada incompatibilidade com os artigos 192, caput, 150, parágrafo 6.º e 5.º, inciso XX, todos da Constituição federal.

tal programa. Certamente, a lei está se referindo tão somente a um assunto, qual seja, construção de casas populares, entretanto, concedeu dois benefícios tributários distintos (isenção e redução de base de cálculo), além de ter se referido a dois impostos (IPTU e ISS). Não se pode entender, dessa forma, que tal lei estaria a atender o possível significado de especificidade proposto na Emenda Constitucional n.º 03/93.

Nesse sentido, e com a máxima vênia, não se pode considerar que determinada lei atende à necessidade de especificidade contida nos preceitos do art. 150, § 6º, tão somente, por abordar um único assunto.

A lei específica que concede benefícios tributários deve conter, minimamente, definições dos subgrupos ou classes de contribuintes a serem beneficiados e das hipóteses de benefícios abrangidas.

A seguir, serão destacadas algumas características que não devem estar presentes na lei específica e outras, ao contrário, que são necessárias para que a lei seja considerada específica na acepção do que, possivelmente, intentou o legislador constitucional.

A lei específica não deverá tratar de matérias diferentes. Por exemplo, não se pode legislar sobre concessão de benefícios tributários e abertura de créditos adicionais, pois um assunto diz respeito ao direito tributário e o outro ao direito financeiro, respectivamente.

Ainda que a lei aborde apenas matérias atinentes ao Direito Tributário (concessão de benefícios tributários ou fiscais), especificações quanto ao tipo de benefício e contribuintes a serem beneficiados deverão existir.

Uma lei que trate de um único assunto não deverá conceder um benefício tributário, ainda que referente ao assunto abordado, por exemplo, lei que trate sobre a exploração de petróleo na camada pré-sal, não deverá dispor sobre benefícios tributários a serem concedidos na fase pré-operacional da exploração.

A lei deverá delimitar os contribuintes que serão beneficiados, não sendo possível conceder, por exemplo, isenção de IPVA ao universo total de sujeitos passivos deste imposto.

A lei não deverá conceder mais do que um tipo de benefício tributário, pois se assim for, a qualidade de exclusividade e privatividade não seria alcançada, como já dito.

Finalizando, entende-se que quanto mais restritiva for a lei, definindo um único tipo de benefício e tributo, para um período de tempo determinado e o subgrupo de contribuintes beneficiados delimitados, tanto mais estará atendendo à intenção do legislador constitucional de restringir e controlar a concessão de benefícios tributários e fiscais.

A LEI ESTADUAL DO RIO DE JANEIRO N.º 4.321/04

O objetivo de trazer ao presente estudo a Lei do Estado do Rio de Janeiro n.º 4321/04 é, tão somente, utilizá-la como exemplo de lei que não deve ser



considerada como lei específica e, por via de consequência, demonstrar sua inconstitucionalidade em face do art. 150, § 6º da CRFB.

A Assembleia Legislativa do Estado do Rio de Janeiro promulgou, em 10 de maio de 2004, a Lei n.º 4321/04, que autoriza o Poder Executivo a conceder incentivos fiscais a empresas fluminenses, conforme dispõe seu artigo 1º¹².

Os incentivos a serem concedidos são atinentes ao ICMS, compreendendo: redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, diferimento e isenção.

De acordo com a Mensagem n.º 53/2003 encaminhada pela Governadora do Estado do Rio de Janeiro à época, Rosinha Garotinho, o objetivo dessa lei era, *in verbis*:

(...) a concessão de incentivos fiscais a empresas fluminenses, de forma a proporcionar o crescimento da economia e garantir a competitividade do Estado do Rio de Janeiro com relação às demais unidades da federação. O projeto ora proposto objetiva assegurar ao Estado do Rio de Janeiro condições de competir com os demais estados na atração de novos investimentos, bem como de manter as empresas já instaladas em seu território, evitando sua transferência para outras unidades da federação em razão de incentivos fiscais por estas concedidos.

Esta lei permitiu ao Chefe Poder Executivo por meio de outros atos normativos que não lei, por exemplo, por decreto, conceder incentivos fiscais aos contribuintes de ICMS do Estado do Rio de Janeiro.

A intenção dessa lei, segundo mensagem encaminhada, foi proteger o Estado contra a guerra fiscal fomentada pelos demais Estados da Federação, basicamente, pela concessão de benefícios tributários relativos ao ICMS. Ou seja, é a utilização do imposto, ou melhor dos benefícios a serem concedidos em face ao imposto, com objetivos de intervenção na economia fluminense.

Os efeitos econômicos da guerra fiscal, relativamente às empresas que conseguem obter benefícios, impactam, diretamente, na sua lucratividade, propi-

12 "Art. 1º - Fica o Poder Executivo autorizado a conceder incentivos fiscais a empresas fluminenses, de forma a proporcionar o crescimento da economia e garantir a competitividade do Estado do Rio de Janeiro com relação às demais unidades da federação.

§ 1º - Os incentivos de que trata o caput deste artigo, baseados no Imposto sobre operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre prestações de Serviços de transporte interestadual ou intermunicipal e de comunicação - ICMS, compreendem:

I - redução da base de cálculo;

II - concessão de crédito presumido;

III - diferimento;

IV - isenção."

ciando condições de operacionalização desiguais em comparação às empresas do mesmo segmento que não obtiveram benefícios similares.

É o que Ricardo Lobo Torres (1995, p.335) denomina de discriminação fiscal, *in verbis*: (...) as discriminações fiscais são desigualdades infundadas que prejudicam a liberdade do contribuinte.

Além disso, convém lembrar que a instituição e a arrecadação de tributos objetiva o custeio das despesas públicas, ou seja as despesas correntes e de capital para manutenção do Estado. Assim, se um contribuinte deixa de pagar um tributo, seguramente, alguém estará pagando em seu lugar, posto que as despesas não diminuirão na proporção dos benefícios concedidos. Tal fato, segundo Ricardo Lobo Torres (1995, p.332), atinge o direito fundamental da igualdade de tratamento¹³, o respeito ao direito de propriedade, além de atingir a liberdade do próprio privilegiado, pois, segundo o autor: “passa a depender do paternalismo estatal e da proteção dos eventuais detentores do poder, perdendo a criatividade empresarial e a capacidade de iniciativa.”

O ICMS, conforme ensinamento de Daniela Ribeiro de Gusmão (2005, p.4), é o tributo de maior arrecadação no Brasil, representando quase o valor de todo orçamento fiscal da União. Essa magnitude e importância explicam a intensa competição fiscal havida entre os Estados da Federação.

Outrossim, o ICMS é um imposto minuciosamente disciplinado na Constituição Federal¹⁴ e em leis complementares nacional¹⁵, sendo que parte dessa disciplinação tem o objetivo de impedir ou, ao menos, mitigar a guerra fiscal.

A exigência de convênio celebrado por deliberação conjunta dos Estados da Federação para concessão de benefícios tributários relativos ao ICMS é uma das imposições constitucionais¹⁶. Não obstante esse assunto não ser objeto do presente trabalho e, por isso, não ser aqui detalhado, já se vislumbra, de pronto, a primeira inconstitucionalidade da Lei n.º 4321/04, qual seja, permitir a concessão de benefícios fiscais sem a devida celebração de convênios entre os Estados, nos termos do art. 155, § 5º, XII, g da CRFB e da Lei Complementar 24/75.

Prosseguindo, o Poder Legislativo do ERJ não pode delegar ao Poder Executivo à elaboração de ato cujo conteúdo a Carta Magna exigiu que fosse feito por meio de lei e não através qualquer lei, mas lei específica.

13 Interessante ressaltar que Ricardo Lobo Torres, citando TIPKE, (Tratado de direito constitucional financeiro e tributário, volume III) traz a informação de que o “Tribunal Federal da Suíça, que durante muitos anos negou a possibilidade de o cidadão reclamar contra privilégio de terceiro, mudou sua orientação pelo julgado proferido em 13.4.83, **para reconhecer que a concessão legal de privilégio** (Privilegien) discrimina em princípio os não beneficiados (Nichtbegünstigten).” (original não grifado)

14 Nesse sentido, conferir: artigos 150 § 6º e 155, § 2º, IV, V, a e b, VI, VII, XII, g.

15 Lei Complementar 87/96 e Lei Complementar 24/75.

16 O art. 155, parágrafo 2º, XII, g da CRFB dispõe que Lei Complementar regulará a forma como, mediante deliberação, os Estados e Distrito Federal concederão incentivos e benefícios fiscais. Nesse sentido, a Lei complementar n.º 24/75 regula que tais concessões serão feitas por meio de convênio, fixando quorum mínimo para a concessão e revogação.

A produção legislativa é competência reservada ao Poder Legislativo e tratando-se de concessão de benefícios tributários atinentes à matéria tributária, que beneficia um contribuinte muitas vezes em detrimento de outro, tal prerrogativa tem que ser, verdadeiramente, do Poder Legislativo. Ressalta-se que é no Poder Legislativo que estão, em tese, reunidos os representantes eleitos de todos segmentos da sociedade fluminense. Outrossim, o processo legislativo referente à lei ordinária determina diversas revisões ao projeto de lei, pelas devidas comissões, propiciando que o projeto seja amplamente discutido antes de sua promulgação.

Em oposição a esse importante regramento, tal lei promoveu uma impropriedade quando delegou ao Chefe do Poder Executivo do Estado do Rio de Janeiro a prerrogativa de conceder benefícios tributários, sem que isso seja possível, pois, o Estado tem que observar, respeitar, de fato, submeter-se ao princípio constitucional da reserva de lei.

Ainda que não houvesse a restrição da matéria tributária, o instrumento formal para a delegação legislativa, no caso das leis delegadas, é a resolução conforme fixado no artigo 68 da Constituição Federal, e não lei ordinária, como já visto no capítulo que aborda o processo legislativo brasileiro.

A exigência de lei específica demonstra, sem deixar margens à dúvida, que a concessão de qualquer benefício tributário ou fiscal está inserido nas matérias constitucionalmente atribuídas ao Poder Legislativo e não ao Poder Executivo, tratando-se de reserva de lei formal. Nesse sentido, a concessão de benefícios tributários e fiscais por ato administrativo do Governador é prática inteiramente inconstitucional.

É neste sentido o voto do Ministro Celso de Mello, na Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º 1247/Pará¹⁷, qual seja:

(...) A norma inscrita no *caput* do art. 12 da Lei n.º 5.780/93 do Estado do Pará, ao permitir a livre concessão, pelo Poder Executivo, de benefícios fiscais ou financeiros de que decorram redução ou exclusão do ICMS, parece veicular uma inaceitável delegação legislativa externa, pois torna possível, naquela unidade da Federação, a inadmissível atuação normativa do Poder Executivo em tema de liberalidade estatal em matéria tributária. (...)

O preceito legal em questão deslocou, para instância juridicamente inadequada, o poder de regulação estatal incidente sobre determinadas categorias temáticas – a outorga de benefício fiscal, com a conseqüente redução ou exclusão da exigibilidade do ICMS – que se

17 Tal ADIN tem o objetivo de impugnar a norma do art. 12 da Lei Estadual do Pará n.º 5780/93, que dispõe sobre a concessão de anistia fiscal em relação às cominações legais decorrentes do ICMS, pelo Chefe do Poder Executivo, independentemente de deliberação do Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ.

acham submetidas, em razão de sua própria matéria, ao postulado constitucional da reserva absoluta de lei em sentido formal.

(...) O Poder Público está rigidamente sujeito, no regramento de matérias que exijam disciplinação mediante atos normativos primários – como ocorre na veiculação de temas de direito tributário que concernem às relações entre o Estado ao contribuinte – ao princípio constitucional da reserva de lei. Este postulado, enquanto valor subordinante da atuação governamental, extrai a sua autoridade da matriz jurídica de que se origina, qualificando-se como fator condicionante da própria validade e eficácia das deliberações estatais que versem questões como aquelas pertinentes às matérias referidas nos preceitos legais impugnados nesta sede de controle normativo abstrato. (...)

Não basta, portanto, que o Poder Público tenha promulgado um ato legislativo para que se legitime, desde logo, a atividade estatal. Impõe-se, antes de mais nada, que o legislador, abstendo-se de agir *ultra vires*, não haja excedido os limites que condicionam, no plano constitucional, o exercício de sua indisponível prerrogativa de fazer instaurar, em caráter inaugural, a ordem jurídico-normativa. Isso significa dizer que o legislador não pode abdicar de sua competência institucional para permitir que outros órgãos do Estado – como o Poder Executivo – produzam a norma que, por efeito de expressa reserva constitucional, só pode derivar de fonte parlamentar. (...)

Vê-se, portanto, que o legislador paraense, olvidando a importância da necessidade de submissão constitucional do tratamento jurídico de certas matérias ao exclusivo domínio normativo da lei formal, parece ter agido de modo abusivo, concretizando, como o seu comportamento institucional, uma possível transgressão ao princípio nuclear da separação de poderes.

O último aspecto que remete à inconstitucionalidade da Lei n.º 4321/04 é o não atendimento à qualidade de especificidade do comando constitucional do § 6º, do art. 155.

O artigo primeiro da Lei n.º 4321/04¹⁸ permite a concessão de benefícios fiscais às empresas fluminenses. De início, já se percebe que não houve discriminação de um subgrupo de contribuintes, pois, todas as empresas do Estado do Rio de Janeiro, em tese, contribuintes do ICMS, poderão ser contempladas com os benefícios ali discriminados.

Outrossim, a lei, no parágrafo primeiro, dispõe que os incentivos a serem concedidos serão: redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido,

18 “Art. 1º - Fica o Poder Executivo autorizado a conceder incentivos fiscais a empresas fluminenses, de forma a proporcionar o crescimento da economia e garantir a competitividade do Estado do Rio de Janeiro com relação às demais unidades da federação.”

diferimento e isenção. Todos esses benefícios estão discriminados no art. 150, parágrafo 6º da CRFB e, conforme já visto, deveria haver uma exclusividade para concedê-los.

A lei que concede benefício fiscal não pode tratar de forma tão ampla o assunto, deixando ao arbítrio do Governador do Estado a discricionariedade de conceder ou não determinado benefício ou benefícios, escolhendo os contribuintes a serem beneficiados e, por via de consequência, deixando de privilegiar todos os demais contribuintes que não foram contemplados com o benefício.

Assim, não se pode considerar constitucional uma lei que permite ao Chefe do Poder Executivo conceder diversos tipos de benefícios fiscais e tributários a qualquer contribuinte do Estado, sendo que para conceder tais benefícios, o legislador, membro do Poder Legislativo, está necessariamente subordinado à observância do regramento constitucional da matéria, sob a ótica do artigo 150, § 6º.

Ou seja, há a necessidade de que a concessão de benefícios tributários e fiscais seja feita por meio de lei, de fato lei específica.

CONCLUSÃO

O Princípio da Separação dos Poderes utiliza a separação e independência dos poderes como condição para um controle recíproco dos poderes, com vistas à delimitação de suas atuações e, conseqüentemente, à proteção e manutenção das garantias individuais.

O Princípio da Legalidade é consagrador do Princípio da Separação dos Poderes, pois a lei formadora do direito é elaborada pelo Poder Legislativo e aplicada pelos Poderes Executivo e Judiciário, podendo/devendo ser controlada pelo Poder Judiciário. Há de se ressaltar que a função legiferante é irrenunciável, pois o Poder Legislativo não pode sob qualquer pretexto, exceto aqueles previstos no texto constitucional, deixar de exercer sua função precípua legislativa.

Há necessidade de lei para tratar de Direito Tributário, nos termos do artigo 5.º, inciso II e art. 37 da CRFB, considerando que cria deveres, obrigações e, muitas vezes, privilégios. Especificamente no caso de concessão de benefícios tributários e fiscais, a Constituição exigiu não só lei, mas lei específica, objetivando, dentre outras, proteger aquele contribuinte que não se favoreceu de tal benefício.

Objetivando buscar a intenção do legislador por meio de um estudo dos métodos de interpretação do direito, foi possível aperfeiçoar a ideia de que a característica de especificidade imposta pela Emenda nº 03 foi inserida para resguardar, dificultar e/ou, até mesmo, aperfeiçoar o processo legislativo no caso de concessão de benefícios tributários e fiscais.

Relativamente ao método gramatical, averiguou-se que o vocábulo específico tem o sentido de especial e exclusivo, cabendo inferir que a lei que concede

benefícios tributários deve tratar exclusivamente, singularmente, a matéria, ou seja, o benefício concedido (individualização do objeto), ou, ainda, deve ser dirigida a um subgrupo de contribuintes (individualização do sujeito).

Historicamente, foi possível localizar que a Emenda nº 03 surgiu num cenário em que era necessária a restrição da utilização de benefícios tributários e fiscais como fomento para o desenvolvimento econômico, sobretudo, em relação ao ICMS, posto que ocorreu nos anos de 1993 e 1994 uma explosão na concessão de incentivos pelos governos estaduais, travando-se o que foi denominado de uma verdadeira guerra fiscal.

Outrossim, pelo método lógico-sistemático, alcançou-se o entendimento de que a concessão de benefícios tributários, que acarreta em dispensa de pagamento do tributo ou a diminuição do valor a ser pago, é uma exceção e como tal deve ser tratada de forma restrita, sobretudo porque tributo é crédito público indisponível.

Assim, chegou-se à proposição preliminar de que a lei que concede benefícios tributários deverá conter, minimamente, a definição de subgrupos ou classes de contribuintes a serem beneficiados e a singularização do benefício abrangido, ou seja, a lei deverá delimitar o universo de contribuintes a serem beneficiados e não poderá conceder mais do que um tipo de benefício tributário, pois se assim o fizer, a qualidade de exclusividade não será alcançada.

Entendeu-se que quanto mais restrita for a lei, definindo um único tipo de benefício e tributo, o subgrupo de contribuintes a serem beneficiados e o período de tempo ao qual o benefício está sendo dirigido, tanto mais estará atendendo à intenção do legislador constitucional de restringir e controlar a concessão de benefícios tributários e fiscais, com vistas à proteção do contribuinte contra possíveis discricionariedades do poder estatal, pois a concessão de um benefício para um contribuinte pode acarretar uma perda para outro contribuinte do mesmo segmento econômico.

A Lei nº 4321/04 do Estado do Rio de Janeiro permitiu ao Chefe Poder Executivo conceder incentivos fiscais aos contribuintes de ICMS do Estado do Rio de Janeiro. No entanto, o Poder Legislativo do ERJ não pode delegar ao Poder Executivo à elaboração de ato cujo conteúdo a Carta Magna exigiu que fosse feito por meio de lei.

A exigência de lei específica demonstra que a concessão de qualquer benefício tributário ou fiscal está inserida nas matérias constitucionalmente atribuídas ao Poder Legislativo e não ao Poder Executivo, tratando-se de reserva de lei formal. Nesse sentido, a concessão de benefícios tributários por ato administrativo do Governador é prática inteiramente inconstitucional.

O artigo 1º da Lei Estadual nº 4321/04 permitiu a concessão de benefícios fiscais às empresas fluminenses. Ou seja, não houve discriminação de um subgrupo de contribuintes, assim, todas as empresas do Estado do Rio de Janeiro contribuintes do ICMS poderão ser contempladas com tais benefícios.

Outrossim, a lei, no § 1º primeiro do mesmo artigo, dispõe que os in-



centivos a serem concedidos serão: redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, diferimento e isenção. Todos esses benefícios estão discriminados no art. 150, parágrafo 6º da CRFB e, conforme já visto, deveria haver uma exclusividade para concedê-los.

A lei que concede benefício fiscal não pode tratar de forma tão ampla o assunto, deixando ao arbítrio do Governador do Estado a discricionariedade de conceder ou não determinado benefício ou benefícios, escolhendo os contribuintes a serem beneficiados e, por via de consequência, desprivilegiando todos os demais contribuintes que não foram contemplados com o benefício. Ou seja, não se pode considerar constitucional, sob a ótica da especificidade, uma lei que permite ao Chefe do Poder Executivo, somente um homem, conceder diversos tipos de benefícios fiscais e tributários a qualquer contribuinte do estado.

Para finalizar o presente estudo, será reproduzido excerto do voto da Ministra Ellen Gracie no Recurso Extraordinário 403.205-8/Rio Grande do Sul, que, de forma tão clara, concisa e brilhante, disserta acerca da concessão de benefícios tributários pelo ente tributante, *in verbis*:

Reputo indubitado que o Poder Público detém a faculdade de instituir benefícios fiscais, desde que observados determinados requisitos ou condições já definidos no texto constitucional e em legislação complementar, de modo a respeitar princípios e valores jurídicos próprios do Estado de Direito.

Tal premissa mostra-se de fundamental importância porquanto não apenas preserva características formais próprias do Estado de Direito, como a representação popular, a reserva constitucional de competências, a independência de jurisdição, o princípio da legalidade (reserva e supremacia da Lei), entre outras, como também a atuação do Poder Público, mediante prévia subordinação a certos parâmetros ou valores antecipadamente estabelecidos em lei específica e, sobretudo a princípios positivados na Constituição. **Com isso, o Poder Público submete-se à ordem normativa do Estado de Direito, por sua simultânea especificidade garantidora do interesse prevalente do Estado e do interesse individual dos administrados, estabelecendo-se verdadeiro obstáculo à atuação ilegítima e à intemperança do Poder Público. (original não grifado)**

Na medida em que os incentivos tributários não são concedidos de acordo com os preceitos constitucionais, não há como assegurar aos contribuintes a igualdade e é este o grande objetivo da norma contida no artigo 150, § 6º, da CRFB, garantir a igualdade entre os contribuintes.

REFERÊNCIAS

- BARROSO, Luis Roberto – Temas de Direito Constitucional – RJ: Renovar 2002 – 2^a. ed.
- BASTOS, Celso Ribeiro, 1938 – Comentários à Constituição do Brasil: promulgada em 5 de outubro de 1988 – Celso Ribeiro Bastos, Ives Gandra Martins. – São Paulo: Saraiva, 1988 -
- BEAUNE, Colette – Jeanne d'Arc/ Colette Beaune ; tradução Marcos Flamínio Peres – São Paulo: Globo, 2006
- BORGES, José Souto Maior – Teoria Geral da Isenção Tributária, 3^a. ed. – Malheiros Editores, SP, 2001
- DINIZ, Maria Helena – Compêndio de Introdução à Ciência do Direito / Maria Helena Diniz. – 18 ed. - rev. e atual. – São Paulo: Saraiva, 2006.
- FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio, *in* Remissão e Anistia Fiscais: Sentido dos Conceitos e Forma Constitucional de Concessão, Revista Dialética de Direito Tributário, Revista Dialética de Direito Tributário, n.º 92, 2003.
- FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves, 1934 – Curso de Direito Constitucional – 32. ed. rev. e atual. – São Paulo: Saraiva, 2006
- GUSMÃO, Daniela Ribeiro – Editora Lumen Juris – Rio de Janeiro, 2005.
- HOLANDA, Aurélio Buarque de, Novo Dicionário da Língua Portuguesa, 2^a. edição, revista e aumentada – 32^a. impressão
- MORAES, Alexandre – Direito Constitucional – 21. ed. – São Paulo: Atlas, 2007.
- TORRES, Ricardo Lobo - Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário – Valores e Princípios Constitucionais Tributários, volume II – Rio de Janeiro: Renovar, 2005.
- TORRES, Ricardo Lobo – Tratado do Direito Constitucional, Financeiro e Tributário, volume III: Os Direitos Humanos e a Tributação: Imunidades e Isonomia – Rio de Janeiro: Renovar, 1999.



Artigo III

A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA NO ICMS

Fabiano Macedo da Veiga
Inspetor Setorial no TCE-RJ
Especialista em Direito Fiscal pela PUC-RJ

RESUMO: O presente trabalho tem como objetivo analisar a utilização da substituição tributária progressiva na arrecadação do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e de comunicação (ICMS). Será feita uma apresentação dessa sistemática de cobrança, seguida do exame de suas características, no que concerne à manutenção dos princípios aplicáveis ao ICMS, bem como serão tratadas questões referentes à base de cálculo e à restituição do valor pago em caso de não ocorrência do fato gerador.

PALAVRAS-CHAVE: ICMS; substituição tributária

ABSTRACT: *The present paper aims at analyzing the use of progressive tax replacement in the collection of the tax on marketing of goods and rendering of services on the interstate transformation and communication, which is known in Portuguese as ICMS (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços). It also discourses on this collection system and examines its features as far as the maintenance of the principles applicable to ICMS go. To finish with, it will cover the questions related both to the calculation basis and the refund of the amount paid in case of non-occurrence of the triggering event.*

KEYWORDS: ICMS, tax replacement

INTRODUÇÃO

O imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e de comunicação (ICMS) foi instituído pela Constituição Federal de 1988, figurando no inciso II de seu artigo 155, com redação dada pela Emenda Constitucional nº 03, de 17.03.03. Não se trata, porém, de um tributo completamente novo, uma vez que impostos semelhantes já eram previstos nos ordenamentos jurídicos precedentes. Em atenção ao disposto no inciso III do artigo 146 da Carta Magna, o ICMS teve suas normas gerais definidas pela Lei Complementar nº 87, de 13.09.96. É um imposto de competência dos estados e do Distrito Federal e, portanto, cada um destes entes possui sua legislação própria, que deve sempre observar as diretrizes da lei complementar acima referida.

Em se tratando de circulação de mercadorias, o fato gerador mais comum é, sem dúvida, a saída das mesmas do estabelecimento do contribuinte, saída esta que não precisa se dar necessariamente pela venda; doação, troca, consignação, bonificação, brinde, entre outros meios, também são considerados. Acrescenta-se ainda que nenhuma ocorrência posterior (sinistro, devolução, etc.) invalida a ocorrência do fato gerador.

Entretanto, esta forma de incidência revela-se, em muitos casos, suscetível a fraudes e sonegações, em função do elevadíssimo número de contribuintes e da dificuldade na fiscalização, por diversos motivos. Pode-se exemplificar com a cadeia de distribuição de refrigerantes, na qual é praticamente impossível efetuar-se um efetivo controle dos inúmeros pontos de venda existentes. Nesse contexto, é interessante que seja utilizado um outro modelo de cobrança do ICMS, o qual, ao mesmo tempo em que respeite as características do imposto (em especial a não cumulatividade), promova uma maior facilidade e praticidade na fiscalização.

Surge então a substituição tributária, em suas duas modalidades: regressiva, ou “para trás”, e progressiva, ou “para frente”. Na primeira delas, o pagamento do ICMS é postergado para uma etapa seguinte na cadeia de circulação da mercadoria, o que não gera maiores discussões, posto que o fato gerador ocorre antes do pagamento do imposto. Já a segunda forma de substituição é causadora de grande controvérsia e alvo de severas críticas, inclusive por parte de respeitadores doutrinadores, visto que o pagamento do imposto ocorre antes da efetiva circulação da mercadoria, o que, como já comentado, caracteriza a ocorrência do fato gerador.

O objetivo do presente estudo é apresentar a substituição tributária progressiva no ICMS e mostrar sua importância dentro da sistemática de arrecadação. Para tanto, será feita uma breve análise do ICMS e suas principais características, para depois adentrar-se efetivamente o tema proposto. Pretende-se, assim, discutir as principais características da substituição tributária progressiva, expondo diferentes visões da doutrina e recentes decisões dos tribunais superiores concernentes ao tema.



O ICMS

O ICMS figura entre os impostos incidentes sobre a produção e a circulação. O âmbito de sua incidência é a circulação de mercadorias e a prestação de determinados serviços, quando estes ultrapassam os limites municipais. Há de se destacar a existência do Imposto Sobre Serviços (ISS), de competência dos municípios, incidente sobre prestações de serviços ocorridas em seus territórios.

Não obstante o ICMS ser de competência dos estados e do Distrito Federal, parte de sua arrecadação é repassada ao município em cujo território se deu o fato gerador, conforme mandamento do inciso IV do artigo 158 da Constituição Federal.

LEGISLAÇÃO APLICÁVEL

O ICMS foi instituído pelo inciso II do artigo 155 da CF/88, que atribuiu aos estados e ao Distrito Federal a competência para criar imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.

As regras atinentes ao imposto são minuciosamente detalhadas já em nível constitucional, posto que são tratadas nos §§ 2º a 5º do artigo 155 da CF/88. Conforme preconiza o artigo 146 da Carta Magna, cabe à Lei Complementar, entre outras atribuições, estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente no que concerne à definição de tributos e suas espécies. No caso específico dos impostos, somente esta categoria de lei pode versar sobre fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes. Nesse contexto, o ICMS foi regulamentado pela Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996.

BASE DE CÁLCULO

O artigo 13 da Lei Complementar nº 87/96 dispõe sobre a base de cálculo do ICMS, sendo a mais pertinente ao presente trabalho a situação estabelecida no inciso I, qual seja: “Art. 13. A base de cálculo do imposto é: I - na saída de mercadoria prevista nos incisos I, III e IV do art. 12, o valor da operação; (...)”

O inciso I do artigo 12 prevê como fato gerador do ICMS a saída de mercadoria de estabelecimento do contribuinte. Esta é a situação a ser estudada, vez que a substituição tributária progressiva tem como base o valor dessa operação.

A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

A substituição tributária ocorre quando a lei atribui a terceiro, que não praticou o fato gerador, mas que, de alguma forma, tem vinculação indireta com

o real contribuinte, a responsabilidade pela obrigação tributária. A norma impõe a sujeição passiva indireta, ou seja, é exigido o recolhimento do tributo de pessoa diferente daquela que efetivamente realizou o fato imponível.

Vários fatores podem levar a administração a cobrar o tributo de outrem que não o realizador do fato tributável. Entre os motivos, pode-se destacar a dificuldade (ou, em alguns casos, a impossibilidade) de se alcançar o contribuinte de direito.

Vale citar o exemplo de uma cooperativa de laticínios que adquire leite de dezenas de pequenos produtores rurais: nesse caso é mais fácil imputar à cooperativa a responsabilidade de recolher o imposto que seria devido pelos produtores. Trata-se da substituição tributária regressiva ou para trás.

Outro exemplo, mais pertinente ao objetivo deste estudo, seria impor a um distribuidor de bebidas que fornece para inúmeros varejistas (bares, restaurantes, quiosques etc.) a obrigação do recolhimento do imposto devido por eles. Nesse caso, tem-se a substituição tributária para frente ou progressiva.

A semelhança entre ambas reside no fato de que, adotando-se a sistemática da substituição tributária, facilita-se sobremaneira o trabalho do fisco, tendo em vista a drástica redução do número de contribuintes a ser fiscalizado.

RESPONSABILIDADE POR SUBSTITUIÇÃO

Responsável é aquele que tem a incumbência de efetuar o pagamento do tributo; em geral, mas não necessariamente, é a pessoa que pratica o fato imponível. A responsabilidade pode ser atribuída a terceiro que tenha relação com o negócio jurídico sob o qual incide o tributo.

Entre as diversas espécies de responsáveis por dívida de outrem, podem ser citados o devedor substituto, o solidário, o subsidiário e os retentores e responsáveis como garantia por atos ilícitos.

O presente trabalho abordará somente os responsáveis por substituição. Com relação a esses, ensina Paulsen (2009, p.947):

A responsabilidade dá-se por substituição quando a obrigação surge diretamente para o substituto, a quem cabe recolher o tributo devido pelo contribuinte, substituindo-o na apuração e no cumprimento da obrigação, mas com recursos alcançados pelo próprio contribuinte ou dele retidos.

O termo responsabilidade diz respeito a um dever jurídico. Na substituição tributária, este dever é atribuído a quem, a princípio, não o teria. A responsabilidade tributária por substituição é tratada no artigo 128 do CTN:

Art. 128 - Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira



pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

Essa terceira pessoa pode ser qualquer uma que não tenha relação pessoal e direta com o fato jurídico tributário (este é o contribuinte de direito), mas que tenha, de algum modo, relação indireta com o fato gerador.

A principal razão da existência dessa disposição no CTN é, sobretudo, a simplificação dos mecanismos de arrecadação e fiscalização; havendo expressa autorização legal, a responsabilidade tributária pode ser transferida a terceiro.

Harada (2008) elenca três requisitos que devem ser observados quando da transferência da responsabilidade tributária: a) deve necessariamente haver previsão legal; b) o responsável que se quer designar deve, de algum modo, estar ligado ao fato gerador da obrigação tributária; e c) a atribuição da responsabilidade ao sujeito passivo não natural só é possível com relação à obrigação principal.

O § 7º do artigo 150 da CF/88, que trata da substituição tributária progressiva, dispõe da seguinte forma:

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

O SUBSTITUTO

O substituto é aquele a quem a lei impõe o dever de pagar um tributo alheio. É preciso destacar que a legislação não define o substituto como sendo um novo sujeito passivo, no lugar do contribuinte de direito. Aquele apenas interpõe-se no lugar deste e realiza um recolhimento de tributo. Assim, o substituto figura no polo passivo da relação jurídica apenas como responsável. A substituição ocorre na responsabilidade de recolher o tributo, mas não na obrigatoriedade de pagar. Nesse sentido, é importante destacar a responsabilidade solidária do substituído no caso de não retenção do imposto por parte do substituto.

MODALIDADES DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIAS

Como já mencionado, nosso ordenamento jurídico possibilita que a substituição tributária no ICMS ocorra de duas formas: a regressiva e a progressiva. No primeiro caso, ocorre a postergação do pagamento do imposto para uma etapa seguinte, dentro do ciclo econômico da mercadoria, à ocorrência do fato gerador. É também conhecida como substituição tributária “para trás”, na qual

o fato gerador já ocorreu, porém o crédito tributário somente será exigido em operação subsequente. No segundo caso, ocorre a antecipação do pagamento do crédito tributário que seria devido posteriormente, em uma operação futura; é a chamada substituição tributária “para frente”. O fato gerador só se efetivará posteriormente, mas é exigido e pago em operação anterior pelo responsável tributário.

A substituição tributária progressiva é utilizada especialmente quando o elo seguinte da cadeia econômica do produto apresenta maior risco de evasão fiscal. Em outras palavras, a legislação impõe tributação a um fato gerador que ainda não ocorreu e que, em tese, pode vir a não ocorrer.

Parte da doutrina defende a inconstitucionalidade da substituição tributária progressiva. Carrazza (2006, p.276) filia-se a essa corrente:

Só a substituição tributária “para trás” pode prosperar no Brasil. A outra (a substituição tributária “para frente”) – posto muito difundida, na prática – é inconstitucional, porque agride valores que nossa Lei Maior encampou e que os interesses fazendários não podem atropelar.

Não obstante, como será demonstrado adiante, essa modalidade de substituição tributária revela-se plenamente compatível com o ordenamento jurídico brasileiro.

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA

A substituição tributária progressiva, assim como a regressiva, surgiu como uma técnica de combate à sonegação e à evasão fiscal, na tentativa de fazer com que a carga tributária recaia sobre todos os contribuintes, e não apenas sobre aqueles que não sonegam.

A introdução da substituição tributária no ordenamento jurídico brasileiro ocorreu por meio da Lei nº 5.172, de 25.10.66, que instituiu o Código Tributário Nacional. O § 2º do artigo 58, em sua redação original, dispunha da seguinte forma:

§ 2º A lei pode atribuir a condição de responsável:

- I - ao comerciante ou industrial, quanto ao imposto devido por produtor pela saída de mercadoria a eles destinada;
- II - ao industrial ou comerciante atacadista, quanto ao imposto devido por comerciante varejista, mediante acréscimo, ao preço da mercadoria a ele remetida, de percentagem não excedente de 30% (trinta por cento) que a lei estadual fixar;
- III - à cooperativa de produtores, quanto ao imposto relativo às mercadorias a ela entregues por seus associados.

Este artigo do CTN foi expressamente revogado pelo art. 13 do Decreto-



-lei nº 406, de 31.12.68. A Lei Complementar nº 44, de 07.12.83, introduziu parágrafos aos artigos. 2º, 3º e 6º do Decreto-lei nº 406, dispondo, novamente, sobre a substituição tributária. Com base nesses dispositivos, os Convênios 66/88 e 107/89 também regularam a matéria, já sob a égide da atual Constituição Federal. Com a introdução, pela Emenda Constitucional 03/93, do § 7º ao artigo 150 da CF/88 e com a edição da Lei Complementar 87/96, foram definitivamente estabelecidas as bases que regem o mecanismo.

A introdução do referido dispositivo no texto constitucional gerou grande controvérsia entre os doutrinadores. Melo (2006) entende que o dispositivo em tela entra em conflito com os ditames do inciso IV do § 4º do artigo 60 da Carta, destacando que não se pode aplicar a presunção de ocorrência do fato gerador a tributos incidentes sobre a circulação de mercadorias e a prestação de serviços, visto que aqueles podem vir a não ocorrer por inúmeras razões diferentes.

Já nas palavras de Carrazza (2006, p.89), o § 7º, introduzido no artigo 150 da CF/88 pela Emenda Constitucional nº 3/93, ao autorizar a tributação de fato futuro, "padece de incontrolável inconstitucionalidade (por vulneração de 'cláusula pétrea'), porquanto passa por cima do princípio da segurança jurídica da tributação".

Não obstante a posição desses eminentes autores, não há incompatibilidade entre e adoção da substituição tributária progressiva e a manutenção das garantias constitucionais, já que essa técnica de arrecadação se mostra plenamente embasada legalmente e, se corretamente aplicada, constitui uma importante ferramenta no combate à sonegação.

OS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS E A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

Parte da doutrina defende a inconstitucionalidade da substituição tributária progressiva, alegando, principalmente, que o § 7º do art. 150 da CF/88, inserido no texto constitucional pela EC 03/93, fere os princípios da legalidade, insculpido no inciso I do artigo 150 e no inciso I do artigo 5º, da capacidade contributiva, previsto no § 1º do artigo 145, e da vedação ao efeito confiscatório do tributo, preceituado no inciso IV do artigo 150, todos da CF/88. A seguir será feita uma análise de cada um dos citados princípios.

Princípio da legalidade

O princípio constitucional da legalidade, expresso também no artigo 97 do CTN, veda aos entes federativos instituir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça. Este princípio não foi ferido, uma vez que não foi instituído novo imposto ou majorado um já existente. O que houve foi simplesmente a instituição de uma nova forma de recolhimento, uma permissão para que o pagamento possa ser efetuado antes da ocorrência do fato imponible. Este permanece

inalterado e, quando ocorre, a lei aplicável já está definida. Cabe lembrar que a lei a ser considerada é aquela vigente na data da ocorrência da negociação, e não na data do pagamento. Há antecipação do recolhimento, mas não da ocorrência do fato gerador.

Princípio do não confisco

O princípio do não confisco, expresso no inciso IV do artigo 150 CF/88, também é evocado pela parte da doutrina que combate a substituição tributária progressiva.

No caso da substituição tributária, estar-se-ia diante de confisco caso não houvesse a previsão constitucional de restituição do valor pago em caso de não concretização do fato impositivo. Excesso não devolvido seria, sim, confisco, à medida que o sujeito ativo estaria apoderando-se de parte do patrimônio do particular sem a competente previsão legal. Utilizar, sob o pretexto de simplificar a sistemática de arrecadação, um mecanismo que gere uma receita maior do que a que seria auferida utilizando-se os meios normais de tributação (no caso do ICMS, o sistema de débito e crédito) gera um efeito confiscatório vedado pelas normas que regem a tributação.

Princípio da capacidade contributiva

Tal princípio, expresso no § 1º do artigo 145 da CF/88, pode ser entendido como um desdobramento do princípio da isonomia, em que todos são iguais perante a lei ou, mais ainda, que os iguais devem ser tratados de forma igual e os desiguais devem ser tratados na medida de sua desigualdade. Em termos de Direito Tributário, significa dizer que o ente federado deve, ao exercer seu poder tributante, levar em consideração a capacidade econômica exteriorizada pelo sujeito passivo.

Em se tratando de substituição tributária, entende-se que este princípio não foi ferido, uma vez que o responsável apenas é designado para efetuar o recolhimento em vez do contribuinte. Assim, o substituto aparece como um mero intermediário entre o contribuinte (que efetivamente teve parte de sua riqueza apropriada) e o ente tributante. O sujeito passivo continua sendo o substituído.

Por outro lado, é relevante que se faça uma análise da expressão “sempre que possível” inculpada no dispositivo constitucional em comento. O ICMS é um imposto incidente sobre o consumo e indireto, ou seja, o contribuinte, em última instância, é o consumidor final do produto ou serviço. Seria impossível, dessa forma, analisar a capacidade contributiva de todos os milhões de consumidores.

Tome-se como exemplo a compra de gêneros alimentícios em determinado supermercado. Todos que comprarem naquele estabelecimento pagarão a mesma carga tributária sobre os produtos, independentemente da capacidade

econômica da cada um. Por exemplo, o ICMS incidente sobre um quilo de arroz é o mesmo, não importa se quem está comprando é um grande empresário ou um trabalhador que recebe salário mínimo. Trata-se, portanto, de tratamento igual para contribuintes completamente desiguais. Em face disso, a rigor poder-se-ia considerar o próprio ICMS inconstitucional, o que, obviamente, não faz sentido. Novamente, ressalta-se a importância da expressão “sempre que possível”.

Portanto, não há que se falar em violação do princípio da capacidade contributiva em impostos indiretos e sobre o consumo, como é o caso do ICMS, uma vez que, havendo ou não substituição tributária, a capacidade contributiva que deve ser considerada é a do consumidor final, o que, como exposto, é impossível em muitos casos.

Princípio da não cumulatividade

A não cumulatividade, expressa no inciso I do § 2º do artigo 155 da CF/88, prevê que o imposto pago em cada uma das etapas da circulação da mercadoria ou da prestação do serviço seja compensado nas operações posteriores. Em uma operação envolvendo várias pessoas jurídicas, cada uma delas, ao recolher o ICMS por ela devido, deduz (ou credita-se) do imposto já recolhido nas etapas anteriores. Além disso, a carga tributária é obviamente repassada ao adquirente, sucessivamente até o consumidor final, que é o verdadeiro contribuinte do ICMS.

A não cumulatividade protege o contribuinte contra incidências em cascata, o que não significa necessariamente que exista a obrigação de haver várias incidências para o ICMS. Se o legislador optar por uma incidência única (no início, meio ou fim do ciclo), como ocorre normalmente na substituição tributária, ainda assim o imposto não será cumulativo e o mandamento constitucional não estará sendo violado. A cobrança do ICMS em uma única etapa da cadeia de circulação (monofásica), em vez da incidência em todas as operações (multifásica), não significa que os créditos não tenham que ser considerados.

Portanto, entende-se que não há sentido falar-se em ofensa ao princípio da não cumulatividade na substituição tributária progressiva, visto que no preço da mercadoria passada de um contribuinte para o seguinte na cadeia de circulação não se embute mais imposto do que ocorreria se fosse observada a sistemática débito/crédito da incidência multifásica.

BASE DE CÁLCULO NA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA

Para que se possa recolher antecipadamente o imposto sobre um fato tributável ainda não ocorrido, é sempre necessário que se presuma um valor sobre o qual será feita a cobrança do imposto.

Muitos dos questionamentos acerca da sistemática da substituição tributária estão relacionados à base de cálculo, ou seja, à forma como esta é definida no artigo 8º da LC nº 87/96. O cerne da questão está no fato de se recolher imposto referente a um fato gerador ainda não ocorrido, e que, portanto, ainda não possui uma base de cálculo definida.

O artigo 8º da LC nº 87/96 dispõe sobre a base de cálculo na substituição tributária:

Art. 8º - A base de cálculo, para fins de substituição tributária, será:
I - em relação às operações ou prestações antecedentes ou concomitantes, o valor da operação ou prestação praticado pelo contribuinte substituído;

II - em relação às operações ou prestações subsequentes, obtida pelo somatório das parcelas seguintes:

- a) o valor da operação ou prestação própria realizada pelo substituto tributário ou pelo substituído intermediário;
- b) o montante dos valores de seguro, de frete e de outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes ou tomadores de serviço;
- c) a margem de valor agregado, inclusive lucro, relativa às operações ou prestações subsequentes.

§ 1º Na hipótese de responsabilidade tributária em relação às operações ou prestações antecedentes, o imposto devido pelas referidas operações ou prestações será pago pelo responsável, quando:

- I - da entrada ou recebimento da mercadoria, do bem ou do serviço;
- II - da saída subsequente por ele promovida, ainda que isenta ou não tributada;

III - ocorrer qualquer saída ou evento que impossibilite a ocorrência do fato determinante do pagamento do imposto.

§ 2º Tratando-se de mercadoria ou serviço cujo preço final a consumidor, único ou máximo, seja fixado por órgão público competente, a base de cálculo do imposto, para fins de substituição tributária, é o referido preço por ele estabelecido.

§ 3º Existindo preço final a consumidor sugerido pelo fabricante ou importador, poderá a lei estabelecer como base de cálculo este preço.

§ 4º A margem a que se refere a alínea c do inciso II do *caput* será estabelecida com base em preços usualmente praticados no mercado considerado, obtidos por levantamento, ainda que por amostragem ou através de informações e outros elementos fornecidos por entidades representativas dos respectivos setores, adotando-se a média ponderada dos preços coletados, devendo os critérios para sua fixação ser previstos em lei.

§ 5º O imposto a ser pago por substituição tributária, na hipótese do inciso II do *caput*, corresponderá à diferença entre o valor resultante

da aplicação da alíquota prevista para as operações ou prestações internas do Estado de destino sobre a respectiva base de cálculo e o valor do imposto devido pela operação ou prestação própria do substituto.

§ 6º Em substituição ao disposto no inciso II do *caput*, a base de cálculo em relação às operações ou prestações subsequentes poderá ser o preço a consumidor final usualmente praticado no mercado considerado, relativamente ao serviço, à mercadoria ou sua similar, em condições de livre concorrência, adotando-se para sua apuração as regras estabelecidas no § 4º deste artigo.

Parte da doutrina posiciona-se contrária aos ditames do dispositivo acima transcrito. Melo (2006), por exemplo, entende que o mesmo traz conceitos imprecisos, como “preço sugerido pelo fabricante ou importador” ou “usualmente praticados no mercado considerado”, “levantamentos por amostragem”, bem como os definidos por “entidades representativas dos setores”.

Não obstante, é certo que o mecanismo instituído pelo dispositivo legal em tela constitui uma forma prática, eficaz e mais simples de se combater a evasão fiscal, não havendo qualquer prejuízo ao conceito de justiça fiscal, desde que os critérios de cálculo do preço final sejam claros e, efetivamente, reflitam a realidade do mercado.

Observa-se que a margem de valor agregado, que inclui o lucro auferido pelos contribuintes que praticam as operações subsequentes, deve estar o mais próximo possível da diferença entre o preço praticado na venda ao consumidor final e o valor da operação do substituto.

A leitura dos §§ 2º e 3º em comento torna evidente o sentido da margem referida. O primeiro estabelece como base de cálculo para fins de substituição tributária o preço final ao consumidor, cabendo destacar que, atualmente, são raros os casos de preços fixados por órgãos competentes. O segundo dispõe que o preço final sugerido pelo fabricante ou importador poderá ser adotado como base de cálculo.

Nas operações sem substituição, o elemento temporal do ICMS, ou seja, o momento de sua incidência, é a saída da mercadoria do estabelecimento do contribuinte. Tendo em vista que deve expressar o elemento material da hipótese de incidência, a base de cálculo deve, obrigatoriamente, ser o valor da operação.

Esta concepção (de que a base de cálculo corresponde ao valor da operação) não pode ser aplicada literalmente às operações que envolvem substituição tributária. Assim, parece não proceder o entendimento manifestado por parte da doutrina de que o contribuinte tem direito a restituição caso a venda se realize por valor inferior à base de cálculo estimada. Além de não existir qualquer previsão nesse sentido, seja constitucional ou infraconstitucional, os que defendem essa bandeira partem da premissa de que a base de cálculo para fins de substituição deve ser o valor real da operação, assim como o é nas operações normais.

Partindo-se do princípio de que o elemento material da substituição tributária progressiva é a operação realizada pelo substituto adicionada da presunção das operações posteriores, tem-se que a base de cálculo a ser considerada deve necessariamente ser o valor da operação praticada pelo substituto adicionado do valor provável das operações futuras.

Ressalta-se que a base de cálculo deve confirmar o elemento material no momento da incidência. Nesse sentido, somente uma base de cálculo presumida pode ser associada a um fato gerador presumido.

A LC 87/96 criou, em seu artigo 8º, um mecanismo pelo qual se parte de um valor já conhecido (preço praticado pelo substituto) e se soma o provável valor das operações futuras.

Como já exposto anteriormente, a estimativa do preço de venda deve ser feita de forma a representar o mais fielmente possível o efetivo valor que o produto alcançaria no mercado. Especialmente após o julgamento da ADIn 1.841-4/AL, que pôs fim à discussão quanto à possibilidade de restituição ou complementação em função de diferença entre o preço presumido e o praticado, procurou-se desenvolver critérios que possibilitassem aproximar ao máximo tais preços.

Os mecanismos a serem utilizados para tanto estão dispostos nos §§ 2º, 3º e 4º do artigo 8º da LC 87/96 e correspondem, respectivamente, às hipóteses de preço tabelado pelo governo, preço sugerido pelo fabricante e preço médio de mercado.

A QUESTÃO DA RESTITUIÇÃO

Como já exposto ao longo do presente trabalho, um dos aspectos controversos em se tratando de substituição tributária progressiva é a questão da restituição dos valores pagos no caso da não ocorrência do fato gerador. Nos tópicos seguintes, esse tema será abordado com maior profundidade.

Restituição na substituição tributária progressiva

O CTN não previu a repetição (restituição) de indébito de tributos sujeitos ao regime de substituição tributária progressiva, ou seja, com antecipação do pagamento. Tal lacuna só foi preenchida com a edição da Lei Complementar nº 87/96.

A substituição tributária progressiva no ICMS só é viável e aceitável juridicamente se garantir a justa tributação, ou seja, o imposto deve ser cobrado pela base de cálculo apurada quando da realização do fato gerador concreto. Como nesse regime de arrecadação o imposto é recolhido antes da ocorrência do fato impositivo, caso este não ocorra ou se realize com um valor abaixo do presumido, *dever-se-ia*, em princípio, restituir ao contribuinte (ou a quem faça as vezes dele) a quantia paga a maior.



O dever de restituir o indébito está diretamente relacionado à vedação ao enriquecimento ilícito ou sem causa jurídica, bem como ao princípio constitucional que impede que o tributo seja utilizado com efeito de confisco, insculpido no inciso IV do artigo 150 da CF/88. Assim, é natural que diversas leis, a exemplo do CTN, prevejam a restituição automática do indébito, independentemente de requerimento do interessado.

Entretanto, esse procedimento, na maioria das vezes, revela-se inviável na substituição tributária progressiva, em que ocorre antecipação de recolhimento a título de ICMS que seria devido posteriormente. Neste caso, ocorre incidência jurídica indireta e, conseqüentemente, o credor da restituição poderá ser qualquer das partes integrantes do ciclo econômico do produto. Assim, há o risco de o indébito ser restituído a quem não é de direito, ou seja, a quem não haja comprovadamente assumido o prejuízo. Não obstante, o sujeito ativo (Estado ou Distrito Federal, no caso do ICMS) deverá restituir novamente a quem venha posteriormente a pleitear, produzindo a correspondente prova.

A comprovação da não ocorrência do fato gerador presumido é relativamente simples. Tome-se como exemplo um caminhão de transporte de combustível que tenha se acidentado no percurso entre a distribuidora e o posto e, em decorrência, toda a carga foi perdida. O ICMS referente a tal combustível já havia sido recolhido anteriormente, por força da substituição tributária progressiva. Para que tenha direito à restituição, basta ao contribuinte a comprovação da ocorrência do sinistro por meio de documentação apropriada.

Por outro lado, a Administração deve certificar-se do fato alegado pelo contribuinte, analisando criteriosamente a documentação por ele apresentada de forma a comprovar que a mesma prova cabalmente o ocorrido. A restituição deve ser preferencial, mas não é possível que seja imediata, em função da análise a ser procedida na documentação.

Em função de a restituição imediata e preferencial prevista no § 7º do artigo 150 da CF/88 somente se dar no caso de não ocorrência do fato gerador presumido, não abrangendo as situações em que o mesmo ocorresse com valor distinto do previsto, foi firmado, entre os estados, o Convênio ICMS 13/97, o qual “harmoniza procedimento referente à aplicação do § 7º, artigo 150, da Constituição Federal e do artigo 10 da Lei Complementar 87/96, de 13.09.96”. Sua Cláusula Segunda ressalta o não cabimento de restituição ou de cobrança complementar quando da efetiva ocorrência da operação presumida em valor respectivamente inferior ou superior ao presumido.

O § 7º do artigo 150 da CF/88 determina que “é assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga”, o que conduz à conclusão de que o crédito oriundo da restituição deve prevalecer sobre qualquer outro. No mesmo sentido, o termo “imediata” determina que não haja demora na restituição. No entanto, é preciso observar que devem ser garantidas à autoridade fazendária todas as condições de verificação da veracidade das informações trazidas pelo contribuinte que está pleiteando a restituição.

Há de se ressaltar que o termo “imediate” não deve ser confundido com “instantânea”. Em outras palavras, o valor recolhido não será necessariamente devolvido no dia seguinte, ou na semana seguinte, em caso de não ocorrência do fato gerador, até porque, como já exposto, certamente isto não é possível.

Alerta-se ainda que se trata de uma repetição de indébito e, como tal, os valores devem ser restituídos à pessoa correta. A devolução deve ser precedida de uma verificação objetiva quanto à não realização, integral ou na dimensão prevista, do fato gerador e de uma verificação subjetiva quanto à pessoa a ser restituída. Assim, é legítimo que a autoridade fazendária exija a observância do artigo 166 do CTN no sentido de verificar se houve ou não transferência de encargo financeiro do tributo, para fins de determinar quem deverá ser efetivamente restituído. Por isso, o conceito “imediate” não prescinde de uma demonstração da legitimidade do beneficiário. Por outro lado, não é razoável que o contribuinte aguarde indefinidamente uma decisão do fisco. Isso, sim, configuraria violação do direito à imediata restituição. Ainda que a devolução não se dê no mesmo dia, ou na mesma semana, o prazo não pode ficar completamente em aberto.

Conclui-se, portanto, que a restituição automática e instantânea não é possível, pois entre a não ocorrência do fato gerador e a efetiva devolução do valor indevidamente recolhido necessariamente há um pedido do contribuinte, que deve ser analisado na forma já citada anteriormente.

Com relação ao direito à restituição, parece não haver dúvidas que este assiste ao contribuinte substituído, tendo em vista que o substituto tão somente foi posto na condição de responsável por recolher o tributo que seria devido posteriormente pelo substituído.

A devolução da diferença

Outro aspecto altamente controverso em se tratando de substituição tributária progressiva diz respeito à restituição da diferença, caso a base de cálculo do fato gerador seja inferior à estimada. À exceção dos Estados de Pernambuco, Paraná e São Paulo, não signatários do já mencionado Convênio CONFAZ nº 13/97, todos os demais estados da Federação defendem que só é possível a restituição quando o fato gerador não ocorrer. Tais estados não admitem a restituição da diferença da quantia paga, relativa à disparidade entre o valor arbitrado e o realizado.

No julgamento da ADIn 1.851-4/AL, o Supremo Tribunal Federal pacificou as controvérsias com relação à possibilidade de restituição da diferença. Em decisão de 08.05.02, aquela Corte, por maioria, entendeu somente caber restituição quanto da efetiva não ocorrência do fato gerador.

No entanto, recentes decisões do Superior Tribunal de Justiça apontam no sentido da possibilidade de restituição da diferença no caso de operações realizadas em estados não signatários do já referido Convênio nº 13/97.

No caso de não ocorrência do fato gerador, a restituição dos valores

recolhidos na sistemática da substituição tributária progressiva pode se dar por meio dos seguintes mecanismos: escrituração de crédito fiscal, ressarcimento, compensação e restituição pecuniária.

CONCLUSÃO

O ICMS é um imposto de extrema importância dentro do sistema tributário brasileiro, já que corresponde a aproximadamente 25% de toda a receita tributária auferida, considerando as três esferas tributantes (União, estados e municípios). Constitui, portanto, considerável fonte de receita para os estados e também para os municípios, em função dos repasses constitucionais.

Sua principal característica, que o difere da maioria dos tributos, é o fato de incidir sobre toda a cadeia de circulação da mercadoria e de forma não cumulativa, ou seja, a cada etapa, abate-se o montante pago na(s) operação(ões) anterior(es). Dessa forma, tem-se um considerável número de contribuintes, executando grande número de operações diariamente, o que torna árdua a tarefa de se fiscalizarem todos eles de maneira a evitar a sonegação. Nesse contexto, a substituição tributária surge como um importante mecanismo de auxílio, à medida que reduz consideravelmente o universo de contribuintes a serem fiscalizados.

A substituição tributária progressiva, objeto do presente estudo, ocorre quando o pagamento do imposto é antecipado, ou seja, o substituto recolhe o imposto antes da ocorrência do fato gerador. O mecanismo está previsto no § 7º do artigo 150 da Constituição Federal, inserido pela Emenda Constitucional nº 03/93. Parte da doutrina defende a inconstitucionalidade desse dispositivo e, em consequência, da própria substituição tributária progressiva. No entanto, como visto ao longo do presente trabalho, a mesma encontra-se em perfeita consonância com o ordenamento jurídico atualmente vigente, além de respeitar todos os princípios constitucionais aplicáveis aos tributos.

A base de cálculo na substituição tributária progressiva é presumida, já que o fato gerador ocorrerá posteriormente. Por isso, ao se analisar a substituição tributária progressiva é preciso ter em mente que os elementos que constituem o fato gerador não podem ser aplicados da mesma forma que seriam em uma operação sem substituição.

O elemento temporal, por exemplo, difere tendo em vista que, como já mencionado, o pagamento é antecipado. Já o elemento material também não pode ser o mesmo porque, na substituição tributária progressiva, a base de cálculo do imposto não é o valor da operação, e sim o valor presumido, que é obtido por meio de mecanismos que visam a aproximar o máximo possível do preço efetivamente praticado no mercado.

Por fim, tem-se a questão da restituição dos valores pagos caso o fato gerador venha a não ocorrer. A doutrina e a jurisprudência são pacíficas no sentido de que, nesse caso, deve ocorrer a devolução, o que é previsto em nível constitucional, no já comentado § 7º do artigo 150. Caso a mercadoria seja

comercializada por um valor diferente do presumido, para mais ou para menos, não cabe restituição ou cobrança da diferença.

Ante todo o exposto, de acordo com o que foi apresentado ao longo do presente trabalho, conclui-se que a substituição tributária progressiva é um importante mecanismo de tributação, que deve ser utilizado no sentido de evitar a sonegação e promover uma maior justiça fiscal.

REFERÊNCIAS

- BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado Federal.
- BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Diário Oficial da República Federativa do Brasil. Brasília, DF, 27 out., 1966.
- BRASIL. Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. Diário Oficial da República Federativa do Brasil. Brasília, DF, 15 set., 1996.
- CARRAZZA, Roque Antônio. ICMS. 11 ed. São Paulo: Malheiros, 2006.
- HARADA, Kiyoshi. Direito Financeiro e Tributário. 17 ed. São Paulo: Atlas, 2008.
- MELO, José Eduardo Soares de. ICMS – Teoria e Prática. 9 ed. São Paulo: Dialética, 2006.
- PAULSEN, Leandro. Direito Tributário – Constituição Federal e Código Tributário Nacional à Luz da Doutrina e da Jurisprudência. 11 ed. São Paulo: Livraria do Advogado, 2009.

Artigo IV

O ESTORNO DE CRÉDITOS DE ICMS NA LEGISLAÇÃO DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO E A NORMA CONSTITUCIONAL DA NÃO CUMULATIVIDADE: UMA QUESTÃO DE PRINCÍPIOS

Jorge Eduardo Salgado Salles
Assessor da Coordenadoria de Controle da Receita no
TCE-RJ
Especialista em Direito Fiscal pela PUC-Rio/ECG

RESUMO: Boa parte da Doutrina pátria defende que o estorno de créditos previsto no parágrafo primeiro do artigo 37 da lei do ICMS fluminense fere o princípio da não cumulatividade, pois restringe um direito amplo e incondicional garantido constitucionalmente. Porém, com o advento do pós-positivismo, há os que defendem que o direito ao crédito não se sustenta frente ao dever fundamental de pagar tributos, validando o estorno previsto nas leis estaduais. Este artigo pretende discutir essa questão e, por meio da distinção entre princípios e regras defendida pelo jurista brasileiro Humberto Ávila, demonstrar que a regra da lei fluminense, apenas elucida e operacionaliza a aplicação de outra regra aos casos concretos – a regra constitucional da compensação prevista no artigo 155, parágrafo 2º, inciso I da Constituição Federal –, visando à segurança das decisões a serem tomadas à luz do princípio da não cumulatividade posto na Constituição.

PALAVRAS-CHAVE: não cumulatividade; estorno; crédito; Teoria dos Princípios.

ABSTRACT: *A great deal of the Brazilian legislation upholds the fact that credit reversal, as referred to in paragraph one of Article 37, in accordance with the law which covers the ICMS in the State of Rio de Janeiro, goes against the non-cumulative principle, since it restricts an ample, unconditional right that is constitutionally guaranteed. However, with the advent of post-positivism, some people took to upholding the fact that credit entitlement doesn't stand alone against the fundamental duty to pay taxes, which validates the expected reversal in state laws. This article aims at discussing the matter and, by means of the distinction established between principles and rules as advocated by the Brazilian legal expert Humberto Ávila, demonstrating that the rules in the Rio de Janeiro State Law just clarify and operationalize the implementation of another rule to specific cases – the constitutional provision as regards clearance under Article 155, paragraph 2, Section 1 of the Federal Constitution – and they aim at making sound decisions under the non-cumulative principle, which is set in the (Brazilian) Constitution.*

KEYWORDS: *ICMS (initials for Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços – Tax over marketing of goods and rendering of services); non-cumulative; reversal; credit; theory of principles.*

INTRODUÇÃO

O ICMS é um dos tributos mais importantes da federação brasileira. Tão grande quanto a sua importância é a sua complexidade. Talvez seja exatamente em função dessas duas qualidades que, em nota da 1ª edição de sua obra intitulada “ICMS”, Roque Antônio Carrazza afirma que praticamente todos os assuntos relativos ao ICMS são polêmicos, havendo por vezes respeitáveis posições doutrinárias em sentidos diametralmente opostos.

Este artigo pretende discutir, à luz da teoria dos princípios constitucionais, a situação prevista no art. 37, parágrafo único da lei estadual fluminense do ICMS, que trata do estorno de crédito no caso de venda com prejuízo, avaliando sob o aspecto jurídico, se tal dispositivo se coaduna com a norma constitucional da não cumulatividade, com destaque para as principais posições doutrinárias sobre a matéria.

Como premissa para as conclusões que advirão desse estudo, será adotada a distinção entre princípios e regras defendida pelo eminente jurista brasileiro Humberto Bergmann Ávila em sua nacional e internacionalmente¹ reconhecida obra “Teoria dos Princípios – da definição à aplicação dos princípios jurídicos”, pois, como será visto, essa distinção e as interpretações dela decorrentes serão fundamentais para que se possa escolher com segurança entre as diferentes correntes de pensamento acerca do tema da não cumulatividade.

O ICMS E A NÃO CUMULATIVIDADE – O PROBLEMA

A EVOLUÇÃO NATURAL PARA A NÃO CUMULATIVIDADE

O ICMS é um tributo plurifásico por natureza, uma vez que, no mais das vezes, incide sobre operações de circulação de mercadorias desde a produção até o consumidor final².

Em função dos inconvenientes econômicos e da injustiça fiscal que um imposto cumulativo proporciona e, observando a experiência positiva da França³, o Brasil aboliu a cumulatividade do seu imposto sobre o consumo⁴, introduzindo,

1 Em sua décima edição no Brasil, já foi traduzido e publicado na Alemanha sob o título “Theorie der Rechtsprinzipien”, e na Inglaterra – “Theory of Legal Principles”.

2 O ICMS também incide sobre a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, conforme art. 155, II da Constituição.

3 “A França, como se sabe, foi o primeiro país industrializado a se aperceber das desvantagens de um imposto cumulativo (...) [N]o ano de 1954 se criou a taxe sur la valeur ajoutée. A rica experiência francesa se difundiu velozmente a partir da década de sessenta. O Brasil introduziu o princípio da não cumulatividade com a Reforma Constitucional nº 18 de 1965”. (DERZI, 2003, p.449)

4 “Desde a criação do imposto de consumo no primeiro decênio da República e do IVC em 1923, a incidência de ambos se fazia em cascades, recaindo a alíquota em cada operação sobre o valor total da anterior”. (BALEIRO, 2003, p. 447)



em 1965⁵, norma constitucional de não cumulatividade para o imposto sobre produtos industrializados e para o imposto sobre circulação de mercadorias. (DERZI, 2003)

A norma constitucional, ao prever a não cumulatividade, também indicou um “método”⁶ de compensações. Segundo Carraza (2006), essa diretriz constitucional exige que seja adotado um sistema de abatimentos ou mecanismo de deduções.

Esse sistema, mecanismo ou método exige que o imposto incidente na operação de circulação de mercadorias seja compensado pelo crédito do imposto cobrado nas operações anteriores. É a chamada técnica do imposto-contra-imposto.

O SURGIMENTO DO PROBLEMA

Pela técnica do imposto-contra-imposto o efeito econômico do ICMS calculado é idêntico ao calculado apenas sobre o valor adicionado (IVA), independentemente do número de fases da cadeia econômica, desde que as operações sejam realizadas com lucro – o que geralmente ocorre, pois esta é a finalidade da existência dessas operações.

No entanto, quando alguma operação de circulação de mercadorias é feita com prejuízo – o que é uma exceção à regra, porém plenamente factível economicamente – o ônus tributário decorrente da aplicação do sistema de abatimentos imposto-contra-imposto é menor do que o decorrente da aplicação do IVA.

Justamente para esses casos, a Lei Estadual nº 2.657/96, que regula o ICMS no Rio de Janeiro, em seu artigo 37, parágrafo primeiro, da mesma forma como ocorre em outros Estados da Federação, prevê o seguinte⁷:

Art. 37. *Omissis.*

(...)

§ 1.º Quando, por qualquer motivo, a mercadoria for alienada por importância inferior ao valor que serviu de base de cálculo na operação de que decorreu sua entrada, será obrigatória a anulação do crédito correspondente à diferença entre o valor citado e o que serviu de base de cálculo na saída respectiva.

5 Emenda Constitucional nº 18 de 1965 – Art. 12. “Compete aos Estados o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, realizadas por comerciantes, industriais e produtores.

(...)

§ 2º O imposto é não-cumulativo, abatendo-se, em cada operação, nos termos do disposto em lei complementar, o montante cobrado nas anteriores, pelo mesmo ou por outro Estado, e não incidirá sobre a venda a varejo, diretamente ao consumidor, de gêneros de primeira necessidade, definidos como tais por ato do Poder Executivo Estadual.”

6 Aliomar Baleeiro se refere dessa forma ao sistema de abatimentos. (2003, p. 448)

7 Segundo Fernando Lemme Weiss, as leis de Santa Catarina, Paraná, Mato Grosso, entre outras também preveem expressamente a obrigatoriedade do estorno de ICMS em casos semelhantes. (WEISS, 2003, p.42)

Esse dispositivo legal, se aplicado quando ocorre alguma venda com prejuízo no decorrer da cadeia de circulação econômica da mercadoria, tem como resultado a equiparação dos efeitos econômicos do sistema de compensação imposto-contra-imposto aos do imposto de valor adicionado, pelo estorno do crédito em montante proporcional ao prejuízo.

Exemplificando com números, têm-se as seguintes situações nos quadros 1, 2 e 3):

Quadro 1 - Mercadoria tributada pela técnica do IVA

	OPERAÇÃO 1	OPERAÇÃO 2	OPERAÇÃO 3	TOTAL DO ÔNUS TRIBUTÁRIO
PREÇO DE VENDA	200,00	250,00	200,00	
VALOR ADICIONADO	200,00	50,00	0	
ICMS 18%	36,00	9,00	0	

Quadro 2 - Mercadoria tributada pela técnica imposto-contra-imposto sem o estorno previsto no artigo 37, parágrafo 1º da Lei do ICMS fluminense

	OPERAÇÃO 1	OPERAÇÃO 2	OPERAÇÃO 3	TOTAL DO ÔNUS TRIBUTÁRIO
PREÇO DE VENDA	200,00	250,00	200,00	
CRÉDITO (a)	0	36,00	45,00	
DÉBITO (b)	36,00	45,00	36,00	
ICMS 18% (b-a)	36,00	9,00	-9,00	36,00

Quadro 3 - Mercadoria tributada pela técnica imposto-contra-imposto com o estorno previsto no artigo 37, parágrafo 1º da Lei do ICMS fluminense

	OPERAÇÃO 1	OPERAÇÃO 2	OPERAÇÃO 3	TOTAL DO ÔNUS TRIBUTÁRIO
PREÇO DE VENDA	200,00	250,00	200,00	
CRÉDITO (a)	0	36,00	45,00 36,00	
DÉBITO (b)	36,00	45,00	36,00	
ICMS 18% (b-a)	36,00	9,00	0	45,00

Pela comparação das três situações, atesta-se que o estorno dos créditos mantém os efeitos econômicos da tributação sobre o valor adicionado quando as operações de circulação de mercadorias são feitas com prejuízo.

Entretanto, o ICMS não foi concebido constitucionalmente como um imposto sobre valor adicionado. Assim, surge uma grande polêmica na maneira de interpretar o enunciado do artigo 37 da lei fluminense à luz da norma constitucional da não cumulatividade⁸.

Entre os doutrinadores brasileiros de Direito Tributário, há duas correntes claramente dissonantes a esse respeito.

A corrente mais antiga, baseada no positivismo jurídico⁹, cujo maior expoente foi Hans Kelsen com a sua “Teoria Pura do Direito”, defende que é inconstitucional toda lei que restringe o amplo e incondicional direito ao crédito.

A outra corrente, atualmente em voga, mais afeta às ideias do pós-positivismo¹⁰, defende que o direito ao crédito não se sustenta frente ao dever fundamental de pagar tributos, validando o estorno previsto no artigo 37 da lei fluminense, assim como em outras leis estaduais.

O AMPLO E INCONDICIONAL DIREITO AO ABATIMENTO

Em sua obra, Kelsen sustenta a ideia de que a ciência do direito deve estudar apenas as normas positivadas, afastando-se de considerações políticas,

8 Misabel Derzi (2003) observa que a grande massa dos doutrinadores não equipara o ICMS, quer em sua hipótese de incidência, quer em sua base de cálculo, ao imposto sobre valor adicionado: Geraldo Ataliba e Cleber Giardino, ICM Diferimento, in Estudos e Pareceres, nº 1, São Paulo, Ed. Resenha Tributária, 1980; Paulo Barros Carvalho, Curso de Direito Tributário, 4ª ed., São Paulo, Saraiva, 1991; Alcides Jorge Costa, Revista de Direito Público, vol. 45, p. 39; José Alfredo Borges, Tese in Congresso Nacional de Administração Fazendária, Salvador, jun. 1980. Idem ibidem. Pode-se acrescentar Roque Antônio Carraza, ICMS, 11ª edição Malheiros, 2006, p.309 e a própria Misabel Derzi.

9 “O positivismo jurídico decorreu da importação das ideias do positivismo filosófico para criar uma ciência jurídica com características análogas às ciências exatas e naturais, buscando uma pretensa objetividade científica, com ênfase à realidade observável que apartou o direito da moral e dos valores transcendentais. Teve em KELSEN, com a sua Teoria pura do direito, o ápice do seu normativismo, com a aproximação quase completa do direito da norma, a completude do ordenamento jurídico e o seu formalismo. Foi a filosofia dos juristas no começo do século XX, quando se pretendeu reduzir o Direito ao conjunto de normas em vigor, talvez influenciado na Europa continental pelos efeitos dos espíritos da Revolução Francesa e o momento histórico seguinte. Em seu sentido mais profundo pretendeu, segundo HESPANHA ‘constituir um manifesto contra os totalitarismos políticos de seu tempo, que, num sentido ou outro, procuravam funcionalizar o direito em relação às conveniências do poder, legitimando-o a partir de considerações políticas como o domínio de classe (estalinismo) ou as necessidades vitais de uma raça (nacional-socialismo)’. Não obstante se revelou numa ideologia movida por juízos de valor, cujo fetiche da lei e legalismo acrílico se prestaram às variadas formas de autoritarismo, como o fascismo na Itália e o nazismo na Alemanha.” Conforme resume José Alexandre Franco (2005).

10 Movimento filosófico surgido depois da Segunda Grande Guerra que inicia uma nova reflexão do direito e da sua função social, trazendo de volta a discussão dos princípios e das regras precursoras de uma verdadeira teoria dos direitos fundamentais, que marca a virada kantiana. Volta-se a discutir o direito e a ética, revelando o valor intrínseco da dignidade da pessoa humana preconizada outrora, colocando o homem como fim do direito, não meio. Conforme resume José Alexandre Franco (2005).

econômicas, sociológicas ou de qualquer outro ramo do conhecimento humano.

Trazendo essa ideia para o campo do Direito Tributário, boa parte da doutrina pátria entende que o direito ao abatimento seria incondicional e autônomo, decorrência direta da norma constitucional, pois a não cumulatividade em si seria o próprio direito ao abatimento.

Com efeito, Geraldo Ataliba e Cléber Giardino defendem que os débitos e os créditos gerados quando há incidência do ICMS são “categorias distintas, autônomas e contrastantes, nas quais credor e devedor se alternam”. Ora o Estado é credor, surgindo um débito para a pessoa que realizou a operação descrita como hipótese de incidência tributária, ora o Estado é devedor, passando o contribuinte a credor com direito à compensação (*Apud* DERZI, 2003, p. 455).

Segundo Carraza (2006), a essência da não cumulatividade está nos efeitos jurídicos da compensação determinada pelo dispositivo da Carta Magna anteriormente transcrito.

Afirma, apoiado na doutrina de Geraldo Ataliba, que a Constituição confere, de modo direto, ao sujeito passivo do ICMS o direito ao abatimento, que não pode ser limitado de forma alguma nem pelo Legislativo e nem pelo Executivo, podendo ser imediatamente fruído pelo contribuinte, pois, se a Constituição estabeleceu o direito à compensação, “a lei não pode diminuir, reduzir, retardar, anular ou ignorar esse direito” (*Apud*, CARRAZA, p.303, nota de rodapé).

Misabel Derzi (2003, p. 457) também é enfática ao afirmar que “é incondicional o direito ao abatimento do crédito”. A Constituição Federal não admitiria restrições à matéria.

José Eduardo Soares de Melo (2000) chega a afirmar que a expressão “não cumulatividade” por si só não apresenta significado que possibilite alcançar o verdadeiro desígnio constitucional. Afirma que embora o resultado de sua operacionalidade (da não cumulatividade) apresente reflexos de cunho financeiro, deve-se atentar para os critérios jurídicos norteadores da sua aplicação.

Adotando-se essa linha de interpretação dos dispositivos constitucionais expressos nos artigos 155, inciso II e 155, parágrafo 2º, inciso I, da Constituição, infere-se que a não cumulatividade jurídica só existe por meio da garantia constitucional do direito ao abatimento do imposto cobrado nas etapas anteriores, sendo, portanto, a não cumulatividade, mero efeito da fruição desse direito ao abatimento.

Importante repisar neste momento que a corrente doutrinária que defende essa interpretação, baseia-se no critério exclusivamente jurídico para interpretação das normas constitucionais, rechaçando aspectos relacionados à justiça fiscal ou à causa dos tributos. Consideram que, embora as ideias de justiça e causa sejam importantes, “são metajurídicas (políticas, econômicas, sociológicas, etc.), não interessando, destarte, à Ciência do Direito Tributário”. (CARRAZA, 2006, p.26)

O DEVER FUNDAMENTAL DE PAGAR TRIBUTOS

Em que pese a maior parte da doutrina afeta ao Direito Tributário defender o amplo e incondicional direito ao crédito de ICMS, existe um número crescente de juristas defendendo posição divergente baseada no movimento que foi denominado pós-positivismo, fundamentado na ascensão dos valores de justiça, no reconhecimento da normatividade dos princípios e na essencialidade dos direitos fundamentais.

Aspectos como finalidade e causa passam então a ter influência decisiva na interpretação da norma jurídica. Nesse diapasão, há que se buscar a finalidade da não cumulatividade tributária dentro do sistema constitucional.

Para o pós-positivista, o tributo não poderia mais ser encarado nem como mero poder para o estado, nem como mero sacrifício para os cidadãos, “constituindo antes o contributo indispensável a uma vida em comunidade organizada em um estado fiscal”, necessária para garantir aos cidadãos os seus direitos fundamentais, tornando-se assim um dever também fundamental. (CASALTA NABAIS *apud* WEISS, 2004, p. 30/31)

Vale dizer que o sistema constitucional tributário, antes de limitar o poder de tributar do Estado, constitucionaliza deveres tributários dos cidadãos, fundados nos direitos fundamentais à propriedade e à livre iniciativa. Assim o poder de tributar já nasce limitado pela sua própria razão de existência – a liberdade de possuir e a liberdade de empreender. Os tributos seriam, portanto, “o preço da liberdade, no sentido de que se constituem no espaço aberto pelos direitos fundamentais e visam a sua garantia”. (TORRES, 2007, p.982)

Nessa mesma linha, Marçal Justen Filho (1998) propõe uma abordagem para o modelo tributário brasileiro, segundo a qual o sistema tributário deve ser interpretado de forma sistemática para garantir a realização dos princípios fundamentais estatuídos na Constituição, abandonando a visão defendida pela doutrina tradicional de que o sistema constitucional tributário é um instrumento de defesa do cidadão contra o Estado arrecadador¹¹.

Isso porque a ordem constitucional vigente é incompatível com essa visão de *Estado arrecadador*, uma vez que é impossível dissociar o sistema tributário dos princípios constitucionais mais relevantes e fundamentais, que dão conformação ao Estado e ao poder público, sendo, portanto, necessário que haja um esforço de interpretação dos aplicadores do Direito Tributário no sentido da realização desses princípios. (JUSTEN FILHO, 1998)

Nessa nova linha de raciocínio, o direito ao abatimento dos créditos de ICMS se justificaria por uma causa que, nos dizeres de Caio Mário da Silva

11 Segundo o autor, a concepção de que a constitucionalização do sistema tributário visa a defender o cidadão do Estado remete ao surgimento do Estado Democrático de Direito, quando surgiu o Direito Tributário para delimitar as competências que antes ficavam ao sabor dos humores dos soberanos. Sob esse aspecto, o Direito Tributário veio para salvaguardar a liberdade individual em face do poder estatal.

Pereira, é a “finalidade objetiva e determinante do negócio que o agente busca além da realização do ato em si mesmo”. (Apud WEISS, 2004, p. 31)

Nesse sentido, o mecanismo de compensações teria como causa jurídica a realização da não cumulatividade econômica, que por sua vez dependeria da interpretação econômica dos casos concretos para atingir a isonomia almejada na sua operacionalização.

Sobre esse aspecto, Misabel Derzi (2003, p. 730) ressalva que a interpretação das normas tributárias chamada impropriamente de “econômica” tem o objetivo de adequar a norma a critérios de isonomia, para que situações economicamente idênticas sejam submetidas a idêntico tratamento tributário, salientando que os exageros dessa interpretação podem levar ao arbítrio e a insegurança.

A seu turno, Fernando Lemme Weiss (2004) defende que a interpretação econômica seria o processo pelo qual se revelaria a capacidade contributiva real visando à promoção da igualdade na tributação, em contraposição ao imperativo da segurança jurídica. Por sua vez, a capacidade contributiva, que só pode ser identificada a partir de critérios econômicos, seria a medida da incidência justa dos tributos, dever fundamental do cidadão para garantir acesso aos direitos fundamentais¹².

Aplicando-se essa linha de interpretação aos dispositivos constitucionais expressos nos artigos 155, inciso II e 155, parágrafo 2º, inciso I, da Constituição, pode-se afirmar que a não cumulatividade jurídica existe para garantir a isonomia da tributação do ICMS, ou seja, sua não cumulatividade econômica, sendo portanto a **causa** de existência do sistema de abatimentos previsto no dispositivo constitucional, pois o critério para a justa incidência do ICMS é a capacidade contributiva real, que, pelos fundamentos acima expostos, só poderia ser medida por intermédio da “interpretação econômica” das normas jurídicas.

A CAUSA DOS TRIBUTOS

Uma das principais divergências entre as correntes doutrinárias apresentadas diz respeito à causa dos tributos. A primeira corrente se posiciona ao lado dos anticausalistas, enquanto que a segunda fundamenta o estudo na não cumulatividade em sua causa, que constitui seu aspecto econômico.

Aliomar Baleeiro (2003) estudou profundamente a natureza jurídica das obrigações tributárias, para concluir que, mesmo entre os causalistas, ainda persistia uma grande controvérsia sobre o conceito de causa dos tributos.

Descreve divergências entre aqueles que fundam a causa da tributação na capacidade contributiva, como Griziotti, Scoca e Dino Jarach e outros, como

12 O autor defende inclusive o uso da terminologia “interpretação econômica”, diferentemente de Misabel Derzi que rechaça esse tipo de interpretação, admitindo apenas aquela que visa a adequar a norma tributária ao princípio da igualdade

Vanoni e Rotondi, que afirmam que a causa da obrigação de pagar tributo reside na prestação de serviços pelo Estado a todos os seus cidadãos¹³.

Na mesma linha de Vanoni e Rotondi, Fernando Lemme Weiss, defende o conceito de causa desvinculada da capacidade contributiva. Para o autor, apenas a capacidade contributiva por si só não justificaria a incidência tributária se não houvesse a função previamente estabelecida de financiamento da entidade tributante para a garantia dos direitos fundamentais dos cidadãos em um Estado Fiscal. Ele situa a capacidade contributiva como “medida de justiça” da exação tributária, não se confundindo com seu “fundamento de existência”. (WEISS, 2003, p. 43, nota de rodapé nº 5)

Entre os anticausalistas, Baleeiro destaca a doutrina de Giannini que “não hesita em negar relevância jurídica ao requisito de causa, pois o débito do imposto independe de qualquer contraprestação do Estado”. Para Giannini, a relação jurídica do imposto resulta da lei. (BALEIRO, 2003, p. 721)

No Brasil, Baleeiro aponta apenas dois doutrinadores que deram atenção ao problema da causa no direito tributário: o causalista Gilberto Ulhôa Canto e o anticausalista Rubens Gomes de Souza.

Baleeiro acreditava que o aperfeiçoamento do conceito de causa assentada na capacidade contributiva poderia ser, no futuro, a solução possível para o legislador ordinário, com um viés teleológico.

Por temerária que seja a afirmação, cremos, entretanto, que a capacidade contributiva vale como princípio constitucional, ou standard, também para o juiz: não nos parece que lhe seja lícito quedar indiferente ao apelo de quem estabelece a evidência do “*più iniquo o antieconomico dei tributi*”, em desafio àquele dispositivo tão rico de consequências fecundas quanto à vaga cláusula do *due process of law* do Direito americano.

Não nos parece extrajurídico, num regime de controle judiciário da constitucionalidade da lei, a diretriz implícita. Na pior hipótese, o art. 108, IV, de nosso Código Tributário Nacional ordena a aplicação da *equidade* na interpretação fiscal. E a equidade autoriza o juiz a adotar a diretriz que tomaria se fosse legislador¹⁴.

13 Para citar apenas alguns dos juristas estudados por Baleeiro pertencentes à escola de Pavia. Além da escola de Pavia, Baleeiro analisou a doutrina do direito francês, com Trotabas e Damerville, ambos causalistas, sendo o primeiro admitindo tanto a capacidade contributiva quanto a despesa como causa e o segundo mais afeto à noção de capacidade contributiva. No direito alemão, Misabel Derzi salienta, em suas notas ao estudo de Baleeiro da doutrina alemã, que nos últimos vinte anos ressurgiu na Alemanha a interpretação baseada em critérios econômicos. Ainda foram feitas análises do direito suíço, argentino e, por fim, brasileiro conforme será comentado. (BALEIRO, 2003, p. 713/737).

14 BALEIRO, op. cit., p. 741.

Mas a Ciência do Direito Tributário no Brasil está ainda impregnada do rigorismo formal de Giannini (DERZI, 2003), no sentido de que a causa do imposto é a lei e esta seria livre para decretar “*più iniquo o antieconomico dei tributi*” e, assim, o juiz cruzaria os braços a diretrizes de política tributária extrajurídica. (BALEIRO, 2003, p. 740)

Não por acaso, Ricardo Lobo Torres (2009) verifica que os tribunais brasileiros passaram a defender esse ponto de vista cientificista a partir de 1975, aproximadamente, data da aposentadoria de Aliomar Baleeiro do STF.

A causa ou finalidade¹⁵ dos tributos continua sendo tema da mais alta complexidade e que gera muitas divergências entre anticausalistas e causalistas e até entre estes últimos a respeito do que deve constituir a causa na relação fiscal. Baleeiro, remetendo aos civilistas, aduz o trecho atribuído a Henri Capitant (*Apud* BALEIRO, p. 713, nota de rodapé):

Em geral, os comentários reduzem a causa a algo de inconsistente ou de artificial, que não se distingue nitidamente bem (...) A matéria passa por ser uma das mais obscuras do Direito Civil: desviam-se dela com prazer.

Desse modo, desviando da noção de causa dos tributos na concepção causalista para evitar que a discussão descambe para questões extrajurídicas, será utilizado o conceito de causa apenas como técnica jurídica de adequação dos princípios às regras constitucionais e vice-versa, no sentido estritamente jurídico proposto pelo anticausalista Rubens Gomes de Souza (*Apud* BALEIRO, 2003, p. 329).

A noção de causa funcionária, assim, como um elemento flexível de adequação dos princípios constitucionais, necessariamente genéricos e objetivos, às soluções práticas dos casos individuais, ou melhor, de adequação dos princípios constitucionais genéricos à formulação das regras específicas que devem presidir às soluções dos casos práticos individuais.

O objetivo, portanto, não é investigar a causa extrajurídica que levou o legislador a instituir o ICMS não cumulativo, mas sim investigar o fundamento de validade ou justificativa jurídica utilizada para a interpretação dos dispositivos constitucionais que conformam a norma da não cumulatividade, tanto para os casos normais, quanto para os excepcionais (ÁVILA, 2008).

15 Para o civilista Henri Capitant, citado por Baleeiro, na terminologia jurídica, o fim chama-se causa da tributação.

A JURISPRUDÊNCIA DOS TRIBUNAIS SUPERIORES

Não bastasse a controvérsia existente entre grandes doutrinadores do Direito Tributário a respeito da não cumulatividade e do estorno de créditos, a jurisprudência também é díspar no trato dessa questão.

O Supremo Tribunal Federal posicionava-se no sentido da impossibilidade de estorno de créditos de ICMS regularmente escriturados em qualquer hipótese até março de 2005, quando no julgamento do RE 174.478, o voto condutor do Ministro Cezar Peluso alterou diametralmente a posição da Corte, que passou a entender pela vedação ao aproveitamento integral do crédito relativo ao ICMS creditado na entrada nos casos de incentivo fiscal que acarreta redução de base de cálculo na saída tributada, ou seja, passou a defender o estorno proporcional dos créditos nessas situações.

Na verdade, o Pretório Excelso equiparou as figuras da redução da base de cálculo a uma “isenção parcial”, ao entender que “cuida-se de um favor fiscal que, mutilando o aspecto quantitativo da base de cálculo, corresponde à figura da isenção parcial, porque impede a incidência da regra matriz de incidência tributária na sua totalidade”.¹⁶

Em sede de embargos de declaração ao RE 174.478, o Ministro Cesar Peluso esclarece o seguinte:

Observe-se que a interpretação dada pela Corte ao art. 155, §2º, II, “b”, não representa ampliação do rol de restrições ao aproveitamento integral do crédito de ICMS, que remanesce circunscrito às hipóteses de não incidência e isenção; entendeu-se, simplesmente, que a redução de base de cálculo entra nesta última classe, como isenção parcial, que é em substância.

Essa argumentação baseada na equiparação das figuras de redução de base de cálculo e isenção apenas serve para “colocar mais lenha na fogueira”, uma vez que não se encaixa em nenhuma das duas correntes anteriormente estudadas neste Capítulo.

Como pretexto para evitar o crédito remanescente de um débito na saída inferior ao respectivo crédito na entrada, a Corte Constitucional criou a figura da isenção parcial, de forma a não ter que assumir a interpretação econômica que deu ao caso concreto, no qual saltava aos olhos a irrazoabilidade da manutenção integral do crédito.

16 Art. 155, § 2.º “O imposto previsto no inciso II [ICMS] atenderá ao seguinte: (...) 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;**” (grifo acrescentado).

Ora, tal desfecho não agradaria àqueles que defendem o amplo direito ao crédito, para os quais o direito ao crédito é direito público subjetivo do contribuinte contra o Estado, tampouco aos que defendem o dever fundamental de pagar tributos, para os quais o crédito na entrada só deve existir na medida em que ocorre o débito na saída.

O STF perdeu excelente oportunidade de enfrentar a questão no RE nº 593.785, de relatoria do Ministro Joaquim Barbosa. Nesse caso, não seria possível utilizar a mesma argumentação da “isenção parcial” para sustentar a possibilidade de estorno dos créditos, pois se tratava de subsídio, que reduz o valor de venda e a base de cálculo do tributo.

Vale transcrever a justificativa da liminar concedida em favor da empresa (AC 2.295), da lavra do Ministro Cezar Peluso na Ação Cautelar nº 1.467:

Sustenta a autora que “a hipótese versada nos autos da ação principal não trata de benefício fiscal de redução de base de cálculo na saída de mercadorias, mas de venda a preço inferior ao de aquisição em decorrência de programa governamental de incentivo ao consumo de álcool como combustível, em que a base de cálculo permanece a mesma (100% do preço de venda do combustível)”. Tal pretensão aparenta razoabilidade jurídica, pois a Constituição da República prevê anulação dos créditos somente nas hipóteses de isenção ou de não-incidência, únicos em que são devidos estornos.

A questão da constitucionalidade da exigência de estorno proporcional de créditos de ICMS nos casos de preços de saída subsidiados e inferiores aos de aquisição está a reclamar da Corte contornos mais precisos, sobretudo no que tange à aferição de sua eventual semelhança com as figuras da redução de base de cálculo e da isenção parcial, para fins de aplicação, ou não, do art. 155, § 2º, II, b.

Assim, na decisão do mérito do RE nº 593.785, o STF teria que enfrentar a questão do estorno de créditos à luz da não cumulatividade em sua essência, sem poder utilizar subterfúgios como a figura da “isenção parcial” para justificar a razoabilidade do estorno ou não dos créditos quando da venda por preço inferior ao de aquisição.

Infelizmente, em 23.10.09, o recurso não pôde ser conhecido devido a um vício formal relativo à procuração do advogado da parte autora, quedando sem decisão do mérito.

A controvérsia também se estabeleceu no Superior Tribunal de Justiça, pois duas turmas julgaram dois casos idênticos, praticamente na mesma data, porém de forma distinta, quais sejam:

RECURSO ESPECIAL Nº 598.936 - RS – 1ª TURMA, (DJ de 02/04/2007):



PROCESSO CIVIL E TRIBUTÁRIO. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. INOCORRÊNCIA. ICMS DESTACADO NAS NOTAS FISCAIS EMITIDAS PELA FORNECEDORA. DIREITO AO CREDITAMENTO. PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE. DEMANDA DECLARATÓRIA QUE RECONHECERA A NÃO INCIDÊNCIA DO ICMS SOBRE OS SERVIÇOS DE COMPOSIÇÃO GRÁFICA NAS EMBALAGENS PERSONALIZADAS. ESTORNO DOS CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE.

RECURSO ESPECIAL Nº 773.675 - RS 2ª TURMA, (DJ de 27/02/2007):

TRIBUTÁRIO. ICMS. CRÉDITOS DE ENTRADA. ESTORNO. DECISÃO JUDICIAL QUE RECONHECEU ISENTA A OPERAÇÃO QUE GERARA OS CRÉDITOS APÓS A ESCRITURAÇÃO. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. PRAZO DE HOMOLOGAÇÃO. POSSIBILIDADE.

Em ambos os casos as empresas recorridas adquiriram de uma mesma empresa embalagens que à época da aquisição eram tributadas pelo ICMS, escriturando regularmente a crédito em sua escrita contábil e fiscal o imposto destacado na nota fiscal de compra para compensar com o imposto devido nas operações posteriores de venda de suas mercadorias.

Posteriormente uma decisão judicial reconheceu a não incidência do ICMS na operação de venda de embalagens personalizadas, ensejando a exigência, pelo Fisco do Rio Grande do Sul, de estorno dos créditos anteriormente aproveitados pelas empresas adquirentes.

A primeira turma decidiu pela impossibilidade de estorno, pois o direito a crédito independe da regra matriz do ICMS, é direito subjetivo do contribuinte, oponível ao Estado, advindo diretamente da Constituição Federal.

Já a segunda turma do mesmo tribunal superior decidiu pela legalidade do estorno de créditos regularmente aproveitados pelo contribuinte, mas ficou adstrita a questões de âmbito infraconstitucional.

Embora a segunda turma não tenha abordado diretamente as mesmas questões constitucionais tratadas pela primeira turma, é certo que, indiretamente, posicionou-se em sentido contrário, não reconhecendo a existência de uma “regra matriz de direito ao crédito”, irrestrictível por normas infraconstitucionais, até porque reconheceu que o estorno dos créditos estava de acordo com a previsão do Código Tributário Nacional.

SISTEMATIZAÇÃO DA DIVERGÊNCIA DOUTRINÁRIA

Diante do que até aqui se expôs, a problemática envolvendo a operacionalização da não cumulatividade do ICMS tem seu cerne na dicotomia entre a segurança jurídica que a norma tributária deve proporcionar e a justiça tributária que deve ser buscada na interpretação dessa norma.

Resumindo, pode-se dizer que a primeira corrente defende que a não cumulatividade não tem um significado em si, existindo tão somente como **efeito** do sistema de abatimentos previsto no artigo 155, parágrafo 2º da Constituição de 1988, e, assim, este não poderia ser restringido sob pena de desfigurar aquela.

A segunda corrente afirma que a não cumulatividade é **causa** de existência do direito ao abatimento, podendo este ser restringido na medida em que não estivesse visando ao atendimento daquela.

Podem-se resumir os principais aspectos das duas correntes no quadro a seguir:

Quadro 4 - Resumo das divergências entre as duas correntes doutrinárias apresentadas

1ª CORRENTE	2ª CORRENTE
Positivista	Pós-positivista
Ampla e incondicional direito ao crédito.	Dever fundamental de pagar tributos.
Anticausalista: a causa dos tributos decorre da lei, mesmo se instituir o <i>più iniquo o antieconomico dei tributi</i> .	Causalista: a causa dos tributos decorre da necessidade de garantir os direitos fundamentais em um Estado Fiscal.
Interpretação estritamente jurídica das normas constitucionais atinentes à não cumulatividade.	Interpretação econômica das normas constitucionais atinentes à não cumulatividade.
Princípio da não cumulatividade como efeito do sistema de compensação.	Princípio da não cumulatividade como causa do sistema de compensação.
Maior ênfase à segurança jurídica	Maior ênfase à justiça tributária

Não obstante essas respeitáveis – porém opostas – posições doutrinárias, será visto no capítulo seguinte que a classificação da norma jurídica da não cumulatividade disposta no artigo 155, parágrafo 2º, inciso I da Constituição, como princípio ou regra é fundamental para se avaliar a polêmica que está sendo discutida neste trabalho, sem a necessidade de adentrar em terrenos áridos como a discussão da causa dos tributos ou a possibilidade de interpretação econômica das normas jurídicas.

ENTRE PRINCÍPIOS E REGRAS – UMA PROPOSTA DE SOLUÇÃO

A NÃO CUMULATIVIDADE – PRINCÍPIO OU REGRA?

De acordo com o professor Canaris¹⁷, há algumas décadas os estudos nos campos da Filosofia e da Teoria do Direito, especialmente sobre a temática dos princípios gerais do Direito, advêm preponderantemente do universo do Direito Anglo-Americano, com destaque para os trabalhos de Ronald Dworkin, um dos precursores do pós-positivismo¹⁸. (CANARIS *apud* ÁVILA, 2007, p. 15)

Dworkin pretendeu fazer um ataque geral ao Positivismo (*general attack on Positivism*), afirmando não existirem apenas regras no ordenamento jurídico, mas também princípios (*principles*), cujo funcionamento não seria explicado pelo Positivismo¹⁹. (ÁVILA, 2007, p. 36)

Assim, a Constituição passou “a ser encarada como um sistema aberto de princípios e regras, permeável a valores jurídicos suprapositivos, no qual as ideias de justiça e de realização dos direitos fundamentais desempenham um papel central” (BARROSO, 2002).

Nesse contexto, a distinção qualitativa entre regra e princípio ganha importante destaque interpretação do Direito Constitucional, tornando-se indispensável para a superação do positivismo legalista, pela reintrodução de valores de justiça e legitimidade, mas sem recorrer aos recursos anticientíficos do jusnaturalismo. (BARROSO, 2007)

Humberto Ávila (2007), em sua obra “Teoria dos Princípios – da definição à aplicação dos princípios jurídicos”, faz uma crítica ao modo como a doutrina afeta ao Direito Tributário se posiciona quanto à problemática da distinção entre as normas jurídicas, notadamente entre os princípios e as regras e entre estes e as normas de segundo grau²⁰, chamando atenção para a importância da correta diferenciação entre essas normas.

17 Prof. Dr. Dr. h.c. mult. CLAUS-WILHELM CANARIS, Professor Titular de Direito Civil e de Metodologia da Ciência do Direito da Universidade de Munique/Alemanha – Doutor Honoris Causa pelas Universidades de Lisboa, Autónoma de Madri, Atenas e Graz.

18 A superação histórica do jusnaturalismo, considerado metafísico e anticientífico, e o fracasso político do positivismo, associado aos regimes nazifascistas surgidos na Europa no início do século XX, abriram caminho para um conjunto de ideias denominado pós-positivismo. Segundo Luis Roberto Barroso, os autores pioneiros do pós-positivismo são Ronald Dworkin – *Taking rights seriously*, 1977 - ; John Rawls – *A theory of justice*, 1980 - e Robert Alexy – *Teoría de los derechos fundamentales*, 1993. (BARROSO, 2007, p.207)

19 “Por muito tempo, entendeu-se o Direito como um conjunto de regras jurídicas, cuja validade ou invalidade se aferia pela verificação ou não de uma regra jurídica ter sido produzida conforme uma norma superior, modelo que ficou consagrado como a “estrutura escalonada das normas jurídicas”. Ronald Dworkin traduziu isso como um critério de pedigree ou pertencimento formal da regra jurídica ao ordenamento jurídico”. (DE PAULA, 2008, p. 14)

20 O autor afirma que as regras e os princípios são definidos como normas de primeiro grau, pois consistem no próprio objeto da aplicação, no entanto, existem normas definidas como de segundo grau porque só estabelecem critérios para a aplicação de outras normas, com elas não se confundindo. É que os princípios e as regras têm a função de determinar condutas obrigatórias, permitidas e proibidas, cuja adoção seja necessária para atingir determinados fins, enquanto que há normas que têm a função de definir o modo de aplicação dos princípios e das regras, como é o caso da proporcionalidade, razoabilidade, igualdade, proibição de excesso, dentre outros. (ÁVILA, 2007, p.137)

O eminente jurista brasileiro estabelece três critérios de diferenciação entre regras e princípios, a saber: (i) critério da natureza do comportamento prescrito; (ii) critério da natureza da justificação exigida e (iii) critério da medida de contribuição para decisão.

A partir da investigação desses critérios foi elaborado o seguinte quadro esquemático (ÁVILA, 2007, p. 78):

Quadro 5 - Esquema de diferenciação entre princípios e regras idealizado por Humberto Ávila (2007, p. 78)

	PRINCÍPIOS	REGRAS
DEVER IMEDIATO	Promoção de um estado ideal de coisas.	Adoção da conduta descrita.
DEVER MEDIATO	Adoção da conduta descrita.	Manutenção da fidelidade à finalidade subjacente aos princípios superiores.
JUSTIFICAÇÃO	Correlação entre efeitos da conduta e o estado ideal de coisas.	Correspondência entre o conceito da norma e o conceito do fato.
PRETENSÃO DE DECIDIBILIDADE	Concordância e parcialidade	Exclusividade e abarcância

Ao criticar o uso inconsistente das distinções entre princípios e regras comumente aplicadas pela doutrina, denominadas fraca²¹ e forte²², Humberto Ávila usou a não cumulatividade como exemplo.

Em ambas as análises, a não cumulatividade como norma que permite o abatimento do imposto cobrado nas operações anteriores foi classificada como regra. Vale a transcrição de ambos os exemplos.

No caso da distinção fraca (ÁVILA, 2007, p. 86):

21 Assim denominada porque atribui as mesmas propriedades aos princípios e às regras, mas com graus diferentes: "enquanto os princípios são mais determinados, as regras são menos" (ÁVILA, Humberto. Op. cit. p. 85).

22 É chamada de distinção forte porque define qualidades diferentes entre princípios e regras: "enquanto as regras estabelecem mandamentos definitivos e são aplicadas mediante subsunção (...), os princípios estabelecem deveres provisórios e são aplicados mediante ponderação, diante do caso concreto" (Idem, p. 87).

Ora, se *princípio* é definido como uma norma de elevado grau de abstração e generalidade e que, por isso, exige uma aplicação com elevado grau de subjetividade, pergunta-se: **a prescrição normativa permitindo o abatimento, do imposto sobre produtos industrializados a pagar, do montante incidente nas operações anteriores** pode ser considerada um princípio? (...) Claro que não. (grifo acrescentado)

No caso da distinção forte (ÁVILA, 2007, p. 89):

Ora, se princípio é definido como uma norma realizável em vários graus, dependendo dos princípios com os quais ela entra em conflito concreto e que, por isso, exige uma aplicação que lhe atribua dimensão de peso, indaga-se: **a norma da não cumulatividade, enquanto norma que permite deduzir, do imposto a pagar, o montante do imposto incidente na operação anterior do ciclo econômico** pode ser qualificada como princípio e ser objeto de flexibilização em decorrência de outros princípios? (...) evidentemente que não.” (grifo acrescentado)

Portanto, segundo o eminente jurista, o método da compensação imposto-contra-imposto previsto no artigo 155, parágrafo 2º, inciso I da Constituição Federal deve ser classificada como uma regra constitucional e assim ter como consequência imediata a adoção da conduta por ela descrita.

Dessa forma, se o mecanismo de dedução ou sistema de abatimentos se caracteriza como regra, vale dizer que não existe um “princípio da compensação do ICMS”, tampouco esse sistema de abatimentos configura o princípio da não cumulatividade.

Não obstante, o mesmo dispositivo constitucional que prevê a regra da compensação, também expressa em seu início o seguinte mandamento: o ICMS será não cumulativo. Esse trecho do dispositivo não pode ser desconsiderado. Este é o estado de coisas que a Lei Maior quer ver alcançado – o ICMS deve ser não cumulativo. Está aí expresso o princípio da não cumulatividade do ICMS.

A positivação dos princípios, neste caso específico, do princípio da não cumulatividade, implica a obrigatoriedade de que as autoridades competentes adotem comportamentos necessários à sua realização. Seja o Legislativo ao regulamentar, seja o Executivo ao administrar, todas as ações devem estar voltadas para a promoção desse estado ideal de coisas que é a não cumulatividade do ICMS (ÁVILA, 2007).

Portanto, o princípio constitucional que prevê que o ICMS deverá ser não cumulativo possui uma “eficácia externa direta”, quando estabelece esse estado ideal de coisas a ser buscado, e “indireta”, pois fornece um parâmetro para o exame da pertinência e da valoração das condutas havidas para a sua promoção (ÁVILA, 2007, p. 99).

Contudo, nesse caso, a própria Constituição delineou a regra específica para adequação ao princípio genérico – compensação do imposto devido com o das operações anteriores – e, dessa forma, o legislador infraconstitucional não pode mais escolher os meios para promover os fins almejados pelo princípio da não cumulatividade, pois está previamente vinculado ao meio constitucionalmente escolhido (ÁVILA, 2007).

Porém, se o dever imediato frente a uma regra é a adoção da conduta descrita para que não seja necessário a ponderação de valores por parte do agente, o dever mediato obriga que essa conduta mantenha fidelidade à finalidade subjacente aos princípios superiores. Isso porque essa regra – a da compensação – possui uma causa jurídica de existência, no sentido descrito pelo anticausalista Rubens Gomes de Souza²³, que é a promoção da não cumulatividade vista como estado de coisas positivado como princípio. Assim, a interpretação jurídica dessa regra deve levar em consideração esses aspectos também jurídicos trazidos de volta à discussão com o advento do pós-positivismo.

Aliomar Baleeiro já dizia que o princípio jurídico exerce papel fundamental como instrumento de construção jurídica, agindo como um *standard*, uma ideia geral comum a várias regras “entre as quais o espírito de método estabelece uma correlação lógica nascida da identidade de inspiração” (BALEIRO, 2003, p. 712).

A não cumulatividade, entendida como se lê, ou seja, o oposto de cumulatividade é o *standard* de que nos falava Baleeiro, ao qual a regra da compensação deve manter fidelidade, vale dizer que a regra do abatimento do ICMS cobrado nas operações anteriores possui uma causa jurídica de existência que deve ser a promoção da isonomia e da uniformidade da tributação por meio da não cumulatividade do imposto cobrado nas operações posteriores.

Esse entendimento supera, com evidente ganho de sofisticação, a antiga ideia de Montaigne segundo a qual as leis devem ser obedecidas não porque são justas, mas porque são leis. Ou seja, a justificativa para a obediência às regras não é simplesmente o fato de serem regras impostas pela autoridade, mas sim a ideia de que essas normas têm a função de decidir previamente o meio de exercício do poder, afastando a incerteza e a arbitrariedade que poderiam surgir caso não a houvessem positivado (ÁVILA, 2007).

Assim, a interpretação da regra da compensação deve ser concentrada na ponderação interna da própria hipótese da regra, averiguando que razões foram excluídas pela introdução daquela diretriz descritiva de conduta, ou quais as condutas que o legislador quis excluir ao determinar o meio pelo qual o agente deveria promover os fins idealmente representados pelo princípio da não cumulatividade (ÁVILA, 2007).

23 “Elemento flexível de adequação dos princípios constitucionais à formulação das regras específicas” (SOUZA apud BALEIRO, 2003, p. 329)

Vale dizer que, em primeiro lugar, não pode o legislador ordinário adotar outro meio que não a da compensação do imposto-contra-imposto para tornar o ICMS não cumulativo. Ao escolher a técnica do imposto-contra-imposto via regra jurídica, a Constituição excluiu outras formas de evitar a cumulatividade do ICMS, tais como base-contra-base, valor agregado, dentre outras.

Em segundo lugar, a interpretação do conceito de “compensar” previsto na regra constitucional deve ser finalmente correspondente ao conceito dos fatos.

Segundo Humberto Ávila (2007), a previsão de conceitos constitucionais pode ser feita diretamente, quando a própria Constituição enuncia as propriedades conotadas desses conceitos, ou indiretamente, quando o Poder Constituinte escolhe expressões ou conceitos que já eram elaborados pelas normas infraconstitucionais à época da promulgação da Constituição.

É o caso do “crédito”, que não exsurge como direito constitucional subjetivo do contribuinte contra o Estado como querem muitos, mas sim como figura criada pelas normas infraconstitucionais para instrumentalizar o direito do contribuinte à compensação de seu débito, este sim constitucional, até o montante em que o ICMS se torne não cumulativo.

Isso quer dizer que sempre que ocorrer o fato gerador do ICMS, o imposto devido deverá ser compensado com aquele devido em etapas anteriores no limite semântico²⁴ do conceito de compensar, enquanto meio para evitar a cumulatividade do ICMS.

Qualquer interpretação da regra da compensação que amplie o sentido do conceito de compensar além desse limite enseja a aplicação da *função bloqueadora* do princípio para afastar aquilo que seja incompatível com o ideal de coisas que se quer promover. A regra da compensação não foi erigida para que houvesse um imposto às avessas, mas sim para que não houvesse cumulação de imposto, já que, segundo a norma contida na Constituição, o ICMS será não cumulativo²⁵.

Dessa forma, embora não se possa refazer a ponderação de razões que levaram ao estabelecimento da regra da compensação, pode-se, com base nos princípios justificantes, delimitar o alcance e a eficácia dessa regra.

24 “Mesmo considerando que a Constituição estabelece balizas conceituais quando utiliza expressões específicas, ainda assim se poderia pensar que havendo, no mesmo ordenamento constitucional, regras e princípios, poderia ocorrer um dos seguintes fenômenos: ou a prevalência do princípio sobre a regra, atuando aquele no âmbito não atingido por esta; ou a ampliação do conceito previsto na regra pela atuação indireta do princípio sobre sua interpretação. Ambos os fenômenos, ainda que conceitualmente separáveis, provocam o mesmo efeito jurídico: criação de uma nova restrição sem atribuição expressa de poder por meio de uma regra. Nenhuma das duas possibilidades, no entanto, pode ser aceita.” (ÁVILA, 2007, p. 106)

25 “Os princípios exercem uma função bloqueadora, porquanto afastam elementos expressamente previstos que sejam incompatíveis com o ideal de coisas a ser promovido. Por exemplo, se há uma regra prevendo a abertura de prazo, mas o prazo previsto é insuficiente para garantir efetiva efetividade aos direitos do cidadão, um prazo adequado deverá ser garantido em razão da eficácia bloqueadora do princípio do devido processo legal” (ÁVILA, 2007, p. 98). No caso da compensação, o crédito sequer está previsto expressamente.

O EXEMPLO DA ISENÇÃO – EXCEÇÃO OU CONFIRMAÇÃO DA REGRA?

O artigo 155, parágrafo 2º, inciso II da Constituição dispõe sobre casos de isenção e não incidência da seguinte forma:

Art. 155 - § 2.º O imposto previsto no inciso II [ICMS] 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;

Carraza (2006) assim se pronuncia a esse respeito:

A Lei Suprema, como vimos, atribui uma garantia inexorável ao contribuinte do ICMS: a garantia de fruir da não cumulatividade sem outras reservas ou condições além das expressamente contempladas nos já mencionados incisos I e II do § 2º do art. 155 da CF.

Apenas nas hipóteses de isenção ou não-incidência (que podem, aliás, ser afastadas pela legislação ordinária) é que o princípio da não cumulatividade do ICMS cede passo. Não pode haver outras restrições aos ditames constitucionais que incidem sobre esta matéria.

No entanto, qualquer interpretação da regra da compensação desvinculada do princípio da não cumulatividade, que com ela mantém conexão semântica será desacertada. A explicação coerente do significado normativo dos limites constitucionais ao poder de tributar, como é o caso da não cumulatividade, pressupõe a aproximação semântica das regras e dos princípios (ÁVILA, 2008).

A título de exemplo, caso fosse aplicada apenas a regra da compensação prevista no inciso I acima transcrito, continuaria sendo defeso ao contribuinte aproveitar, no momento da revenda com isenção, o crédito do imposto escriturado no momento da aquisição das mercadorias. Tratar-se-ia da eficácia direta do princípio da não cumulatividade, que exerceria sua função integrativa, como ensina Humberto Ávila (2007, p. 97):

No plano da eficácia direta, os princípios exercem uma função integrativa, na medida em que justificam agregar elementos não



previstos em subprincípios ou regras. Mesmo que um elemento inerente ao fim que deve ser buscado não esteja previsto, ainda assim o princípio irá garanti-lo. Por exemplo, se não há regra expressa que oportunize a defesa ou a abertura de prazo para manifestação da parte no processo – mas elas são necessárias –, elas deverão ser garantidas com base direta no princípio do devido processo legal.

Ricardo Lobo Torres (2009) lembra que o dispositivo do inciso II acima transcrito foi introduzido no ordenamento jurídico brasileiro pela Emenda Constitucional nº 23/83, conhecida como Emenda Passos Porto, a fim de corrigir a errônea interpretação dada pelo Supremo Tribunal Federal a inúmeros dispositivos relativos ao antigo ICM²⁶.

Por outro lado, esse dispositivo se refere expressamente a “crédito”. Dessa forma, pressupõe a existência de um sistema onde existam créditos para operacionalizar a compensação.

Importante salientar que nesse caso a dicção constitucional utiliza conceitos já existentes no ordenamento jurídico infraconstitucional quando se refere ao termo “créditos”. Com efeito, o Poder Constituinte escolheu a expressão “crédito” baseado no crédito escritural amplamente regulado por normas infraconstitucionais já existentes à época da promulgação da Constituição de 1988, ou melhor, já existentes à época da Emenda Passos Porto de 1983, quando esses dispositivos infraconstitucionais foram elevados ao nível constitucional.

Dessa forma, a mesma norma infraconstitucional que cria o crédito pode regular o regime de compensação do imposto diretamente à luz do princípio da não cumulatividade, nos termos do artigo 155, parágrafo 2º, inciso XII, alínea “c”, da Constituição, anulando os créditos porventura escriturados com base na norma que permite compensar o ICMS devido em operações que, ao fim e ao cabo, foram isentas.

Obviamente que a regulamentação infraconstitucional não pode restringir o direito à compensação, o que não a impede de criar mecanismos que anulem esses “créditos”, quando eventualmente os mesmos não se prestarem a promover a compensação garantida constitucionalmente, como é o caso das operações isentas e não tributadas.

Ressalte-se que em nenhum momento a regra constitucional garante a existência de um crédito, mas tão somente o direito de compensar-se, assim como

26 O autor classifica a Emenda Passos Porto como meio formal de resistência à injustiça, ao lado da ação direta de inconstitucionalidade e dos demais processos constitucionais para defesa dos direitos fundamentais. Segundo o eminente professor, as emendas e revisões constitucionais atuam nesse sentido quando têm o objetivo de superar antinomias, seja pela correção do texto básico, seja pela correção da jurisprudência constitucional, sendo este último o caso da Emenda Passos Porto. Outro exemplo citado por Ricardo Lobo Torres se refere ao princípio da igualdade da tributação positivado no artigo 150, II, da Constituição de 1988, em que foram claramente proibidos os privilégios fiscais. “Os privilégios odiosos sempre foram proibidos; mas como não havia uma expressão constitucional dessa vedação de desigualdade, o princípio ficava obscurecido, pois temos uma tradição positivista no País de só reconhecer a existência dos princípios quando eles aparecem formalmente no texto básico”. (TORRES, 2009, p. 166/167)

em nenhum momento a norma constitucional que trata da compensação no caso de operações isentas ou não tributadas cria o crédito, mas tão somente se refere a ele (previsão indireta de conceitos constitucionais, em ÁVILA, 2007, p. 112).

Isso quer dizer o seguinte: havendo isenção, não há incidência de ICMS; por via de consequência, não há compensação e, por via de consequência, não há crédito a compensar.

A isenção é um benefício fiscal que pode ou não vir acompanhado da manutenção de créditos ou de créditos presumidos, os quais, por sua vez, são também benefícios fiscais, porém distintos da isenção.

Dessa forma, quando a lei concede isenção de ICMS a um contribuinte sem manutenção de créditos ou créditos presumidos, não torna o ICMS cumulativo, não havendo pois, motivo para se falar em exceção ao princípio da não cumulatividade.

Exemplificando:

Quadro 6 - Circulação normal em três etapas sem isenção

	OPERAÇÃO 1	OPERAÇÃO 2	OPERAÇÃO 3	TOTAL DO ÔNUS TRIBUTÁRIO
PREÇO DE VENDA	200,00	250,00	300,00	
CRÉDITO (a)	0	36,00	45,00	
DÉBITO (b)	36,00	45,00	54,00	
ICMS 18% (b-a)	36,00	9,00	9,00	54,00

Quadro 7 - Circulação em três etapas com isenção no início da cadeia econômica

	OPERAÇÃO 1	OPERAÇÃO 2	OPERAÇÃO 3	TOTAL DO ÔNUS TRIBUTÁRIO
PREÇO DE VENDA	200,00	250,00	300,00	
CRÉDITO (a)	0	0	45,00	
DÉBITO (b)	ISENTO	45,00	54,00	
ICMS 18% (b-a)	0	45,00	9,00	54,00

Por óbvio, se a regra da compensação determina que se compense o montante anteriormente cobrado, se não há cobrança anteriormente (OPERAÇÃO 1), não haverá compensação na operação seguinte (OPERAÇÃO 2).



Quadro 8 - Circulação em três etapas com isenção no meio da cadeia econômica

	OPERAÇÃO 1	OPERAÇÃO 2	OPERAÇÃO 3	TOTAL DO ÔNUS TRIBUTÁRIO
PREÇO DE VENDA	200,00	250,00	300,00	
CRÉDITO (a)	0	36,00	36,00	
DÉBITO (b)	36,00	ISENTO	54,00	
ICMS 18% (b-a)	36,00	0	18,00	54,00

Embora na 'operação 3' não haja compensação com o imposto devido na operação imediatamente anterior (OPERAÇÃO 2), no que tange ao montante cobrado nas operações anteriores àquela isenta, a compensação é perfeitamente aplicável pela regra que dispõe que haverá compensação em cada etapa "com o montante cobrado nas anteriores", no caso seria a primeira (OPERAÇÃO 1).

Quadro 9 - Circulação em três etapas com isenção no fim da cadeia econômica

	OPERAÇÃO 1	OPERAÇÃO 2	OPERAÇÃO 3	TOTAL DO ÔNUS TRIBUTÁRIO
PREÇO DE VENDA	200,00	250,00	300,00	
CRÉDITO (a)	0	36,00	45,00	
DÉBITO (b)	36,00	45,00	ISENTO	
ICMS DEVIDO (b-a)	36,00	9,00	0	45,00

Comparando os quadros acima, percebe-se que a carga tributária incidente sobre uma cadeia econômica em que alguma das fases é isenta nunca é menor do que a incidente quando não há isenções no decorrer da cadeia. Melhor dizendo, nas hipóteses acima descritas nunca há incidência de imposto sobre imposto.

Embora possam argumentar que isenções concedidas no início ou no meio da cadeia não reduzem a carga tributária final, tal fato não torna o ICMS cumulativo, tampouco retiram a legitimidade da isenção concedida.

A isenção é uma exceção à regra de incidência e como tal deve ser interpretada. Se o legislador ao conceder a isenção, não previu a manutenção de créditos ou o crédito presumido, pode-se inferir que o objetivo da lei não foi,

de fato, reduzir a carga tributária final, mas sim conferir um efeito extrafiscal à tributação pelo ICMS, em nada alterando seu caráter não cumulativo.

Portanto, apenas a isenção no fim da cadeia econômica tem efeito fiscal, ou seja, reduz de fato a carga tributária. Concedida nas demais fases, tem efeito extrafiscal, ou seja, serve como mecanismo de regulação econômica do mercado, gerando externalidades positivas e negativas, visando a atingir um fim econômico ou social, independente da redução da carga tributária final.

Vale ressaltar que o legislador, ao conceder isenção, sempre pode optar em também conceder crédito presumido ou manutenção de crédito, conferindo efeito fiscal à medida, se assim o desejar.

Concluindo, a isenção concedida em qualquer etapa da circulação de mercadorias não torna o ICMS cumulativo, sendo perfeitamente aplicável a regra da compensação prevista no inciso I do parágrafo 2º do artigo 155 da Constituição para impedir o aproveitamento dos créditos porventura escriturados em razão da regulamentação infraconstitucional do imposto.

Portanto, a regra do inciso II do parágrafo 2º do artigo 155 da Constituição, **não** constitui exceção à regra da compensação, prevista no inciso I do mesmo dispositivo, mas sim mera interpretação de seus efeitos, à luz do princípio da não cumulatividade.

CONCLUSÃO

A regra da compensação do ICMS, interpretada à luz do princípio da não cumulatividade, ambos extraídos do artigo 155, parágrafo 2º, inciso I da Constituição de 1988, impõe que o tributo devido na operação posterior seja compensado pelo cobrado na operação anterior até o limite em que o tributo deixe de ser cumulativo.

Com isso, sempre que a operação posterior de circulação de mercadorias for tributada em montante inferior à operação anterior, a compensação se fará até o limite desse montante, não havendo restrição ao direito ao crédito registrado na aquisição, pois se pode dizer que este já nasce proporcional, nos termos da regra constitucional, ao montante devido na operação tributada.

As regras infraconstitucionais, como a do parágrafo primeiro do artigo 37 da lei do ICMS fluminense, apenas elucidam e operacionalizam a aplicação da regra da compensação aos casos concretos, visando à segurança das decisões a serem tomadas à luz do princípio da não cumulatividade posto na Constituição.

Assim,

1. Não há diferença de tratamento para os casos de isenção, não incidência, redução de base de cálculo, subsídio, venda com prejuízo, etc., em se tratando da aplicação da regra da compensação prevista no artigo 155, parágrafo 2º, inciso I da Constituição Federal.



2. As leis estaduais que preveem o estorno de créditos, o fazem dentro dos limites estabelecidos pela regra da compensação do artigo 155, parágrafo 2º, inciso I, valendo lembrar que o estorno só se dá porque a mesma lei estadual previu anteriormente a escrituração integral do crédito na aquisição, apesar de o direito ao crédito, conforme a regra constitucional nascer apenas a partir da existência do débito e apenas visando a sua compensação.

3. O aproveitamento integral de créditos quando a operação posterior se dá em valor menor do que o da operação anterior só poderá ocorrer se houver previsão legal de manutenção de créditos ou de créditos presumidos, consistindo tal previsão em benefício fiscal e não em aplicação da norma da não cumulatividade.

REFERÊNCIAS

- ÁVILA, Humberto Bergmann. "A Teoria dos Princípios e o Direito Tributário". *Revista Dialética de Direito Tributário (RDDT)*, nº 125. São Paulo: Dialética, 2006.
- . *Teoria dos Princípios – da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 7ª ed. ampliada e atualizada. São Paulo: Malheiros, 2007.
- . "Estatuto do Contribuinte: conteúdo e alcance". *Revista eletrônica de Direito Administrativo Econômico (REDAE)*, Salvador, Instituto Brasileiro de Direito Público, nº 12, novembro/dezembro/janeiro, 2008. Disponível em <http://www.direitodoestado.com.br/redae.asp>. Acesso em 14 out. 2009.
- BALEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. 7ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 2003.
- BARROSO, Luís Roberto. "Fundamentos teóricos e filosóficos do novo Direito Constitucional brasileiro". *Jus Navigandi*, Teresina, ano 6, n. 59, out. 2002. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=3208>>. Acesso em: 04 nov. 2009.
- . "Neoconstitucionalismo e Constitucionalização do Direito (O Triunfo Tardio do Direito Constitucional do Brasil)". In SARMENTO, Daniel e SOUZA NETO, Cláudio Pereira de. (Coord.). *A Constitucionalização do Direito – Fundamentos Teóricos e Aplicações Específicas*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2007.
- CARRAZA, Roque Antônio. *ICMS*, 11ª edição. São Paulo: Malheiros, 2006.
- DE PAULA, Daniel Giotti. "A Constitucionalização da Neutralidade Concorrencial dos Tributos". *Revista Dialética de Direito Tributário (RDDT)*, nº 153. São Paulo: Dialética, 2008.
- DERZI, Misabel Abreu Machado. "Notas". In: BALEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. 7ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 2003.
- FRANCO, José Alexandre. "A Justiça de Rawls e o Pós-Positivismo". *Revista Eletrônica de Direito Dr. Romeu Vianna*, ano 2, nº 2, abr. 2005. Disponível em <www.viannajr.edu.br/revista/dir/doc/art_20001.pdf>. Acesso em: 10 jan. 2010.
- JUSTEN FILHO, Marçal. "Sistema constitucional tributário: uma aproximação ideológica". *Revista da Faculdade de Direito da UFPR*, a. 30, n. 30. Curitiba: 1998.
- MELO, José Eduardo Soares de. "ICMS – o Direito a Crédito, o momento de sua Apropriação, e o Montante Cobrado". *Revista Dialética de Direito Tributário (RDDT)*, nº 55. São Paulo: Dialética, 2000.
- TORRES, Ricardo Lobo. "A Constitucionalização do Direito Financeiro". In SARMENTO, Daniel e SOUZA NETO, Cláudio Pereira de. (Coord.). *A Constitucionalização do Direito – Fundamentos Teóricos e Aplicações Específicas*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2007.
- . *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 16ª edição atualizada até 28.02.2009. Rio de Janeiro/São Paulo/Recife: Renovar, 2009.
- WEISS, Fernando Lemme. "A Não cumulatividade do ICMS e o Estorno do Crédito Decorrente da Atividade Industrial". *Revista Dialética de Direito Tributário (RDDT)*, nº 91. São Paulo: Dialética, 2003.
- . *Justiça Tributária. Um enfoque sobre as renúncias fiscais, a Reforma Tributária de 2003/2004 e os Códigos de Defesa dos Contribuintes (ES, IT, SP, MG e o projeto brasileiro)*, 2ª edição. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2004.



Artigo V

A LEGALIDADE DA EXIGÊNCIA DO CADASTRO DE EMPRESAS PRESTADORAS DE OUTROS MUNICÍPIOS (CEPOM) NO MUNICÍPIO DO RIO DE JANEIRO, INSTITUÍDA PELA LEI Nº 4.452/2006

Leandro Silveira Ramos da Cunha

Assessor da Subsecretaria de Controle Estadual do TCE-RJ

Especialista em Direito Fiscal pela PUC-Rio

RESUMO: Muito embora a Lei Complementar nº 116/03 tenha inovado na definição do local de ocorrência do fato gerador do ISSQN, especialmente definindo em seu art. 4º o conceito de estabelecimento prestador, ainda é comum municípios de menor porte conceder benefícios fiscais oferecendo à tributação do ISSQN alíquotas irrisórias, acirrando ainda mais a chamada “guerra fiscal” entre os municípios. Este artigo pretende defender a constitucionalidade da exigência do Cepom, obrigação acessória criada no âmbito do Município do Rio de Janeiro, que tem o propósito de coibir ações fraudulentas de seus contribuintes, que transferem suas sedes de forma fictícia para “paraísos fiscais”.

PALAVRAS-CHAVE: ISSQN; local de ocorrência; fato gerador; estabelecimento prestador; Cepom.

ABSTRACT: *Although the Complementary Law No. 116/03 innovated in defining the location of the triggering event of ISSQN¹, especially defined in its article 4 the notion of the place where a service is provided, it is still common in smaller towns to grant the benefits, providing to ISSQN irrelevant rates, inspiring the so-called “fiscal war” among municipalities. This article intends to defend the constitutionality of the requirement of CEPOM² adjuvant obligation established under the municipality of Rio de Janeiro, which aims to restrain deceitful actions of its contributors that relocate their main offices, in a fictitious way, to “tax havens”.*

KEYWORDS: ISSQN, Principle of Territoriality, Place of Occurrence, Triggering Event, Service Provider Company, Replacement Tax, CEPOM.

1 ISSQN – Imposto sobre serviço de qualquer natureza, that is, Service tax of any kind.

2 CEPOM – Cadastro de Empresas Prestadoras de Outros Municípios.

INTRODUÇÃO

O presente estudo tem o intuito de colaborar com o debate quanto à possibilidade de se exigir uma obrigação acessória a contribuintes não domiciliados no Município do Rio de Janeiro, com o principal objetivo de coibir a “guerra fiscal” entre os municípios, fazendo-se cumprir a Lei Complementar (LC) nº 101, de 04 de maio de 2000 – Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) –, a LC nº 116/03, que estabelece regras gerais sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN), e os princípios constitucionais atinentes à questão.

O Município do Rio de Janeiro instituiu lei que obriga a toda pessoa jurídica domiciliada em outro município, mas que preste serviços em seu território, a fornecer informações, por meio de um cadastro específico, denominado Cadastro de Empresas Prestadoras de Outros Municípios (Cepom), a fim de combater a evasão fiscal que assola o Rio de Janeiro.

É recorrente o fato de alguns municípios de menor porte, em busca de aumentarem suas arrecadações, concederem incentivos fiscais oferecendo à tributação do ISSQN alíquotas irrisórias, devendo, para tanto, as empresas somente se estabelecerem formalmente, com sede fictícia.

Atraídos por alíquotas baixíssimas de ISSQN (até 0,25%), vários prestadores de serviços, estabelecidos geralmente nas grandes capitais, onde as alíquotas são consideradas elevadas, alteram seus estabelecimentos para municípios que concedem benefícios e incentivos fiscais.

Tal prática causa sérios danos na arrecadação das grandes capitais e, nesse contexto, ganha ênfase o esforço das capitais em criar mecanismos a fim de evitar a simulação praticada por esses municípios limítrofes de menor porte, que adotam essa forma de captar novos contribuintes.

Nesse sentido, há a necessidade de existir normas preventivas desses conflitos, fixando regras delimitadoras da competência de tributar, conforme prevê a Constituição da República Federativa do Brasil (CRFB/88), promulgada em 05 de outubro de 1988, em seu artigo 146, inciso III, estabelecendo a edição de Lei Complementar pelo Congresso Nacional.

Com o advento da promulgação da nova lei complementar que trata de normas gerais sobre o ISSQN – LC nº 116, de 31 de julho de 2003 –, criou-se a expectativa de solucionar um dos maiores problemas enfrentados no campo do Direito Tributário: identificar o local da ocorrência do fato gerador do ISSQN, determinando qual o município competente para realizar a cobrança e fiscalização deste imposto.

No entanto, para desapontamento de todos que militam na área tributária, a nova LC manteve a regra geral, até então vigente (Decreto-Lei nº 406/68), do local de incidência do imposto como sendo o do estabelecimento prestador, e não da concretização e realização da prestação de serviços, como vem sendo decidido pelos Tribunais, na esfera judiciária.



O tema do local da ocorrência do fato gerador do ISSQN é extremamente tormentoso. Não há, entre os doutrinadores pátrios, ainda, entendimento pacífico.

Para Carrazza (2003) e Barreto (2009), por exemplo, o imposto incide no local onde ocorre o fato gerador, respaldado pelo princípio de territorialidade das leis tributárias.

Por outro lado, no entendimento da corrente doutrinária liderada por Machado (2004), a questão de identificar o local de incidência do ISSQN reside em interpretar o verdadeiro significado do termo “estabelecimento prestador” do serviço, uma vez que a lei indica ser este o local como regra geral para determinar a ocorrência do fato gerador do ISSQN. Segundo essa corrente, o equívoco se pauta em considerar como tal o local designado formalmente pelo contribuinte.

O Município do Rio de Janeiro buscou na legislação do Município de São Paulo (Lei nº 14.042/05) a solução desse problema, com a criação do Cepom.

O Cepom é um cadastro específico que determina que toda pessoa jurídica que preste serviços no Município do Rio de Janeiro com emissão de documento fiscal autorizado por outro município deverá fornecer informações, inclusive a seu próprio respeito, à Secretaria Municipal de Fazenda.

Portanto, o presente estudo tem como proposta combater os argumentos da corrente doutrinária que opina pela inconstitucionalidade da exigência do Cepom.

A relevância deste estudo encontra-se, principalmente, em fornecer subsídios a diversos profissionais que atuam nesta área, tais como contadores, advogados, economistas e administradores, esclarecendo que a intenção do legislador municipal fluminense, em busca da garantia do pacto federalista consagrado na Constituição da República, é simplesmente cumprir a legislação federal que estabelece as normas gerais do ISSQN, aplicável, portanto, a todos os municípios, coibindo a utilização de mecanismos de evasão fiscal - principalmente a simulação da localização de estabelecimentos prestadores de serviços onde o contribuinte não exerce, na prática, sua atividade profissional.

A GUERRA FISCAL E A EVASÃO FISCAL NAS GRANDES CAPITALS

Pode-se dizer que os incentivos fiscais deveriam servir para eliminar ou reduzir a carga tributária, como instrumentos para promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do país, nos termos do art. 151 da CRFB/88.

No entanto, não é isso que ocorre na prática. Na medida em que um ente oferece uma vantagem - redução de alíquotas e de base de cálculo, por exemplo -, o ente tributante vizinho propõe uma vantagem ainda maior, cabendo ao empresário escolher quais são os benefícios mais atraentes para a instalação de sua empresa.

Com efeito, sob a desculpa de desenvolver a economia local, vários municípios brasileiros têm se utilizado da chamada renúncia fiscal para atrair

investimentos, sob a condição de que as empresas se instalem, na maioria das vezes, de forma fictícia em seus respectivos territórios, e lá passem a recolher o ISSQN.

Diante de toda a análise da legislação que cerca o ISSQN, é comum dois legisladores municipais se julgarem competentes para criar o imposto sobre fatos da mesma natureza, havendo, portanto, aparente conflito de leis tributárias.

A Emenda Constitucional (EC) nº 37/2002 introduziu dispositivos visando a coibir a “guerra fiscal” que envolve o ISSQN. As alterações no artigo 156 da CRFB/88, que exemplificam o declarado propósito extrafiscal, têm levantado diversas indagações de cunho objetivo. A EC dispõe que cabe à LC fixar as alíquotas mínimas do ISSQN, e introduz no artigo 88 do ADCT que, enquanto LC não disciplinar as alíquotas mínimas do ISSQN, estas serão de 2%.

Ademais, determinou também - ainda no art. 88 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT) - que o ISSQN não será objeto de concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais que resulte, direta ou indiretamente, na redução da alíquota mínima estabelecida, a fim de evitar a possível simulação de municípios em atendimento à alíquota mínima de 2%; concedendo, entretanto, um percentual de redução da base de cálculo, e fazendo com que, indiretamente, se reduza a aplicação da referida alíquota.

Das interpretações dos dispositivos supramencionados, conclui-se que os municípios não possuem legitimidade para, ao seu bel prazer, conceder isenções, incentivos e benefícios fiscais, estando sujeitos aos limites impostos pela CRFB/88, sob pena de uma eventual desobediência acarretar responsabilidade aos administradores fazendários, limitando, por conseguinte, a prerrogativa de autogovernabilidade dos mesmos.

A fúria avassaladora de arrecadação de muitos municípios fez surgir uma situação de manifesta inconstitucionalidade. Ocorre no caso em que, mesmo após a promulgação da EC nº 37/02, que estabeleceu o mínimo de 2% para a alíquota do ISSQN, os municípios oferecem alíquotas nominais inferiores a este teto, com o fim de atraírem contribuintes para os seus territórios.

Assim muitos prestadores de serviços, atraídos pelas vantagens oferecidas por um determinado município, “instalam-se” de forma fictícia em tais “paraísos fiscais”, mantendo ali somente sede de fachada, com uma caixa postal ou um endereço formal, por exemplo, o que, na prática, significa dizer que esses contribuintes, embora estejam “estabelecidos” nesses municípios, estão prestando serviços em outros municípios.

Mesmo com a revogação do referido Decreto pela LC nº 116/03, ainda hoje não é raro haver diversos prestadores de serviço em um mesmo conjunto ou sala comercial, ou mesmo no endereço de um escritório de contabilidade, mesmo porque tal regra foi mantida pela nova LC, conforme será comentado a seguir.



O PRINCÍPIO DA TERRITORIALIDADE

Segundo ensinamentos de Barreto (2009), dado que o nosso sistema é federativo, a circunstância de lugar ganha relevo, especialmente porque a primeira condicionante do aspecto espacial é o âmbito de competência do legislador ordinário. Com efeito, a lei editada pelo município só tem eficácia dentro do território respectivo.

Como regra, a CRFB/88 outorgou a cada município a competência tributária referente ao ISSQN devido no respectivo território, não sendo lícito um município tributar serviços que foram prestados em outro município. É evidente que cada ente da Federação também exerce competência legislativa nos seus limites territoriais.

Difícil, na prática, é dizer qual o local (ou o momento) em que a hipótese de incidência tributária se concretiza, em face das peculiaridades que cercam este imposto. Normalmente, o local da prestação de serviços é o lugar onde foi concretizado e realizado o serviço.

Para evitar conflitos intermunicipais, o art.102 do Código Tributário Nacional (CTN) dispõe que a legislação tributária dos estados, do Distrito Federal e dos municípios vigora, no país, fora dos respectivos territórios, nos limites em que lhe reconheçam extraterritorialidade os convênios de que participem, ou do que disponham esta ou outras leis de normas gerais expedidas pela União, constituindo exceções ao princípio da territorialidade.

O dispositivo no mencionado artigo evidencia que pode a LC nº 116/03, que trata de normas gerais sobre o ISSQN, expedir regras possibilitando a incidência de um fato gerador fora dos limites do território de determinado ente da Federação.

Grande parte da doutrina entende que a cobrança do Cepom efetuada pela Prefeitura do Município do Rio de Janeiro é inconstitucional, principalmente por ferir o princípio da territorialidade.

Fazendo um paralelo com o "Cepom" da Prefeitura Municipal de São Paulo, utilizado para evitar a evasão fiscal dos contribuintes que se instalam ficticiamente em outros municípios que oferecem benefícios fiscais, Harada (2004) entende que esta exigência ofende o princípio da territorialidade, pois a legislação municipal estabeleceu, de forma arbitrária e abusiva, a obrigação de o contribuinte de outro município inscrever-se no cadastro mobiliário da Prefeitura de capital paulista.

Segundo o doutrinador, não pode o Município de São Paulo e, conseqüentemente, o Município do Rio de Janeiro, aplicar suas leis em contribuintes de outros municípios, fora de seus territórios.

O fundamento para a generalização do local da prestação do serviço, segundo a jurisprudência do STJ, repousava exatamente no princípio da territorialidade, sustentando que um determinado município não poderia tributar o fato gerador ocorrido fora de seu território.

Na seqüência do seu arrazoado, Harada (2004) afirma o seguinte:

Criou-se uma situação de bitributação jurídica, em relação às prestações de serviços em que o imposto é devido no município onde estiver localizado o estabelecimento prestador, ou na sua ausência, onde tiver domicílio o prestador do serviço. Pergunto, pode o município competente para instituir e exigir o ISSQN deixar de fazê-lo, só porque o Município de São Paulo já o cobrou? Claro que não, sob pena de incorrer na violação do art. 11 da LRF, que dispõe sobre requisitos essenciais da responsabilidade na gestão fiscal, além de caracterizar ato de improbidade administrativa, conforme art. 10 da Lei nº 8.429/92.

A aplicabilidade do Cepom é alvo de várias críticas de parte da doutrina, com os seguintes argumentos: (i) A legislação nos casos de responsabilidade tributária é taxativa, não podendo ser enquadrada nesses novos casos de situações não especificadas; (ii) Ainda que verificada evasão fiscal, o Município do Rio de Janeiro não poderá exigir o recolhimento do imposto a seu favor, nas hipóteses de serviços não elencados na legislação vigente; (iii) Quem não tem competência impositiva não pode instituir obrigações acessórias como instrumentos de fiscalização e arrecadação.

LOCAL DA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO

A nossa República Federativa do Brasil confere aos municípios determinados poderes políticos e administrativos capazes de assegurar a gestão de suas atividades internas. Em seu regime democrático, a soberania de todos os entes políticos é sempre parcial, mas proporciona um suporte de autonomia que permite a cada ente direcionar por conta própria o seu caminho, decidindo por seu julgamento as diretrizes que deve seguir, visando ao bem-estar e ao desenvolvimento de sua população.

Dessa forma, a Constituição da República atribui às pessoas políticas de direito público certas competências, entre elas a tributária, que se caracteriza por ser a faculdade atribuída ao ente federativo para a criação dos tributos que o próprio Constituinte especifica.

Os municípios receberam da Carta Magna a competência tributária para instituir o ISSQN (art.156, inciso III), devendo a lei municipal, instituidora do imposto, criar e delimitar o regramento especial a que lhe pertence, bem como estabelecer a função obrigatória do fisco municipal, de fiscalizar as empresas prestadoras de serviço domiciliadas em seu território.

Com relação ao imposto em estudo, a competência tributária está diretamente vinculada ao aspecto espacial da hipótese de incidência, uma vez que é competente para instituir e cobrar o imposto o município onde ocorre a



prestação de serviço, ou seja, o local onde se dá a ocorrência do fato imponible descrito na norma tributária.

O CTN, que dispõe sobre as regras gerais do Sistema Tributário, não definiu o local considerado como da prestação de serviços, assim a incidência do ISSQN passou a obedecer ao princípio comum, qual seja, o local da prestação de serviços.

Por sua vez, o Decreto-Lei n.º 406/68 alterou as regras de incidência tributária, passando a regular através de presunção absoluta o local a ser considerado como da prestação de serviços, como a seguir transcrito: “Art. 12. Considera-se local da prestação do serviço: a) o do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, o do domicílio do prestador; b) no caso de construção civil, o local onde se efetuar a prestação.”

Interessava para estabelecer a competência tributária o local da prestação do serviço, assim considerado o local onde se efetua a prestação de serviços (para construção civil) ou o local do estabelecimento prestador e, na sua falta, o local do domicílio do prestador.

Dá toda a discussão sobre qual município tem a competência para a cobrança do ISSQN, se o do local da prestação de serviços ou do local onde se encontra o estabelecimento prestador.

Para Carrazza (2003) e Barreto (2009), portanto, o ISSQN incide no local da ocorrência do fato gerador, encontrando o disposto no art. 12 do Decreto-Lei n.º 406/68 em afronto ao princípio de territorialidade das leis tributárias. Isso porque, por disposição constitucional, a lei que cria o ISSQN só pode irradiar efeitos sobre os serviços prestados no território do município que a editou, independentemente do local do estabelecimento do contribuinte.

Para tais autores, não se deve aplicar uma lei do município onde se encontra estabelecido um contribuinte do ISSQN na prestação de serviços realizada em outro município, importando tão somente o local onde prestou o serviço, pois é nesse local que se configura o fato gerador do ISSQN.

Noutro sentido, para Machado (2004), o problema não se pautava na inconstitucionalidade do art. 12 mencionado, mas na necessidade em se saber o verdadeiro significado da expressão “estabelecimento prestador do serviço”. O problema encontra-se na possibilidade de considerar como tal o local designado formalmente pelo contribuinte. Os referidos autores entendiam como estabelecimento, antes mesmo da promulgação da LC n.º 116/03, como sendo o local em que se encontram os equipamentos e instrumentos indispensáveis à prestação do serviço - o local em que se pratica a administração dessa prestação.

O STJ já decidiu que é competente para a cobrança do ISSQN o município onde ocorre a prestação do serviço, sendo irrelevante o local em que se encontra o estabelecimento prestador, conforme se pode constatar nos seguintes julgados:

TRIBUTÁRIO. AGRAVO. ISS. COMPETÊNCIA MUNICIPAL. ACÓRDÃO COM FUNDAMENTOS CONSTITUCIONAL E INFRACONSTITUCIONAL. SÚMULA 126/STJ. ART. 12 DO DECRETO-LEI Nº 406/68. LOCAL DA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO. 1. O acórdão recorrido assenta-se em fundamentos constitucional e infraconstitucional, qualquer deles suficiente, por si só, para manter a conclusão do julgado, e não há, nos autos, indicação de que a parte vencida tenha manifestado recurso extraordinário, o que torna inadmissível o recurso especial, por incidência da Súmula 126/STJ. 2. A Municipalidade competente para realizar a cobrança do ISS é a do local da prestação dos serviços, onde efetivamente ocorre o fato gerador do imposto. Precedentes. 3. Agravo regimental não provido. (AgRg no Ag 1107513 SP 2008/0212447-2, Min. ELIANA CALMON, j. 05/02/2007).

A LC n.º 116/03 pretendeu amenizar a polêmica do local da incidência do ISSQN em seus artigos 3º e 4º, sendo estes dois dos principais pontos de alteração da legislação anterior, no entendimento de muitos doutrinadores.

A atual LC n.º 116/03, em seu artigo 3º, manteve como local de ocorrência do fato gerador do ISSQN o município onde se encontra estabelecido o prestador de serviços, sendo aumentado o rol das exceções, tais como: serviços de construção civil, instalação de estruturas, demolição, varrição e coleta de lixo, limpeza e manutenção de imóveis, decoração e jardinagem, controle e tratamento de efluentes, reflorestamento, escoramento e contenção de encostas, limpeza e dragagem de rios e lagos, guarda e estacionamento de veículos e embarcações, vigilância e segurança de bens ou pessoas, armazenamento e guarda de bens de qualquer espécie, serviços de diversão e lazer, transporte municipal, fornecimento de mão-de-obra, planejamento e organização de feiras e exposições, serviços portuários e de terminais rodoviários, ferroviários e metroviários.

Para surpresa da maioria da doutrina, a atual lei de regência nacional do ISSQN, em seu art. 3º, reproduziu a norma do art. 12 do Decreto-Lei n.º 406/68, adotando como regra geral o local do estabelecimento prestador do serviço ou, na sua falta, o local do domicílio do prestador como sendo o local da ocorrência do fato gerador. Com isso, define-se a competência impositiva do município em cujo território estiver localizado o estabelecimento prestador do serviço ou, na sua falta, estiver domiciliado o prestador.

Entretanto, no entendimento do autor do presente estudo, houve, sim, mudanças significativas na LC n.º 116/03, no que tange ao local da ocorrência do fato gerador do ISSQN.

A primeira grande mudança introduzida pela LC n.º 116/03 estava no alargamento das exceções à regra geral, ou seja, no aumento das atividades em que o legislador fixa que a incidência do ISSQN ocorrerá no local da efetiva prestação dos serviços, expressos nos incisos do art. 3º - diferentemente do que

tratava o Decreto-Lei nº 406/68, que estabelecia como única exceção serviços de construção civil, fazendo incidir o ISSQN no local da obra.

Esse artigo 3º estabeleceu hipóteses excepcionais previstas em seus incisos I a XXII, situações nas quais o imposto será devido no local do estabelecimento tomador, no caso de serviço procedente do exterior, ou no local da execução dos serviços, nos demais casos. Com o veto aos incisos X e XI, restaram vinte casos de imposição tributária pelo município onde for realizada a prestação do serviço.

O ponto em comum entre os serviços listados pelo legislador complementar como sujeitos ao pagamento do imposto no local da execução dos serviços é justamente o fato de que a prestação de tais serviços, via de regra, não depende da presença física do prestador de serviços no local da execução, já que, pela sua própria natureza, exige o deslocamento de equipamentos, materiais e mão de obra até o domicílio do tomador. Nesses casos, é entendimento pacífico de que ocorrerá a incidência do ISSQN no local onde são prestados os serviços, independentemente do local do estabelecimento do contribuinte.

A segunda grande mudança do legislador, que complementa o alargamento das exceções à regra geral, no que diz respeito à questão envolvendo local de ocorrência da prestação do serviço e local de incidência do ISSQN foi a inclusão da definição do conceito de estabelecimento prestador de serviços no art. 4º da lei complementar, transcrito *in verbis*:

Art. 4º - Considera-se estabelecimento prestador o local onde o contribuinte desenvolva a atividade de prestar serviços, de modo permanente ou temporário, e que configure unidade econômica ou profissional, sendo irrelevantes para caracterizá-lo as denominações de sede, filial, agência, posto de atendimento, sucursal, escritório de representação ou contato ou quaisquer outras que venham a ser utilizadas.

Conclui-se da análise do artigo supramencionado que o critério a ser utilizado para a caracterização do estabelecimento prestador de serviços é a verificação do local onde se encontra presente a estrutura, ainda que mínima, para o desenvolvimento da atividade, seja ela intelectual ou econômica, não podendo ser considerado nem mesmo o local onde a atividade é administrada.

O legislador qualifica o estabelecimento prestador como uma unidade econômica. Portanto, é necessário existir um conjunto de fatores empresariais, tais como equipamentos, capital, funcionários, fisicamente situados no local, sendo este conjunto capaz de prestar serviços. E, como unidade profissional, deve-se entender a capacidade de gerar renda pelo trabalho profissional, independente de fatores empresariais físicos.

É comum as empresas prestadoras de serviços praticarem a hipótese de incidência do ISSQN em vários municípios, sendo que, de acordo com a

legislação vigente, deve-se recolher o imposto no local do seu estabelecimento prestador, e excepcionalmente, nos casos elencados na própria legislação, deve-se recolher no local onde ocorreu a prestação dos serviços, em obediência aos ditames do art. 3º da LC nº 116/03.

Nesse último caso, quando a prestação dos serviços transcende os limites territoriais do domicílio tributário dos contribuintes, a obrigação tributária passa a ser do município onde se efetivaram os serviços, e assim a competência para fiscalizar o imposto mudaria - haja vista que é neste município onde se deu a hipótese de incidência tributária, em atendimento ao regramento espacial do art. 3º da LC 116/03.

Outrossim, com a introdução do conceito de estabelecimento prestador trazido pelo art. 4º do referido diploma legal, o legislador pretende impedir o contribuinte de definir a seu bel prazer onde será o seu estabelecimento, e, por conseguinte, impedir a prática irregular dos municípios que, por meio de concessão de benefícios fiscais, oferecendo a aplicação de alíquotas irrisórias de ISSQN como forma de captação de contribuintes, passam a se estabelecer nesses locais de forma fictícia.

No entanto, o regramento definido na LC nº 116/03 pode, em casos excepcionais, não alcançar esse intuito da solução do local de ocorrência do fato gerador do ISSQN.

Nesse sentido, Oliveira (2004) exemplifica que um professor que prepara suas palestras ou conferências num município, muitas vezes diferente daquele em que as apresenta, consome geralmente mais tempo na sua elaboração (produção) do que na sua exposição (entrega), e, dependendo do tipo de serviço, o local da sua prestação tanto pode ser o do estabelecimento ou domicílio do prestador como o do estabelecimento ou domicílio do cliente, sendo insuficiente à interpretação a literalidade da lei.

Portanto, deve-se refletir: se com a boa técnica legislativa de se estabelecer um critério objetivo para aplicar a regra do local de incidência do imposto, e afastar todas as divergências de interpretação, ainda persistem municípios que estabelecem condições vantajosas, porém irregulares, para contribuintes se estabelecerem em seus territórios usando de fraude e simulação, como seria se o legislador estabelecesse em lei esta questão, bastante polêmica, com um regramento genérico, em reprodução da jurisprudência: O ISSQN será devido no local da prestação de serviços?

Certamente aumentaria em muito a “guerra fiscal” entre os municípios, além de abrir a possibilidade de bitributação de ISSQN, o que traria sérios prejuízos ao Judiciário, uma vez que o ISSQN recai sobre circulação de bem imaterial (serviço), o que dificulta a atribuição de fiscalizar o imposto.

Com certeza, essa ânsia desenfreada no aumento da arrecadação que alguns municípios de menor porte demonstram foi o principal causador da criação de uma ferramenta como o Cepom, para evitar ou mesmo inibir a evasão fiscal nas grandes capitais.

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA NO ISSQN

A substituição tributária está diretamente atrelada ao local de ocorrência do ISSQN e, por conseguinte, ao tema deste estudo, uma vez que, com a instituição do Cepom pela Lei nº 4.452/06, foi introduzida mais uma hipótese de responsabilidade tributária no art. 15 do Código Tributário do Município do Rio de Janeiro, qual seja, a do tomador do serviço, no caso em que o prestador emitir documento fiscal autorizado por outro município - se esse prestador não houver cumprido o disposto no art. 14-A nem estiver enquadrado nas exclusões de que tratam seus §§ 1º e 2º.

O contribuinte do ISSQN é o prestador de serviço, mesmo que este não seja a atividade preponderante do prestador, como prevê o art. 1º da LC nº 116/03. Entretanto, os municípios poderão atribuir a responsabilidade pelo ISSQN a terceira pessoa (responsável tributário) mediante lei, como nos casos de substituição tributária com retenção do imposto devido pelo tomador (contratante) do serviço prestado pelo contribuinte.

O artigo 6º da referida lei, repetindo disposição contida no artigo 128 do CTN, concede aos municípios e ao Distrito Federal a faculdade de atribuir a terceira pessoa a responsabilidade pelo crédito tributário.

De fato, o *caput* do artigo 6º trouxe duas espécies de substituição tributária para o imposto, uma facultativa e outra obrigatória. É facultado aos municípios e ao Distrito Federal instituírem, em suas respectivas legislações, a substituição tributária, de acordo com os interesses locais.

Sendo assim, se o prestador e o tomador dos serviços estão estabelecidos no mesmo município, qualquer serviço prestado poderá ser alvo de retenção do ISSQN pelo tomador, basta que esteja previsto em sua legislação. Entretanto, é obrigatória a previsão na legislação municipal de que, se o prestador for estabelecido em outro município, o município onde o serviço estiver sendo prestado só pode obrigar o tomador a reter o imposto se o serviço estiver enquadrado no rol das atividades listadas no inciso II, § 2º, art. 6º da LC nº 116/03, sendo estes, praticamente, os mesmos serviços elencados no parágrafo único do art. 3º do mesmo diploma legal, ou seja, quando o imposto incide no local da efetiva prestação dos serviços.

De qualquer forma, será o tomador de serviços obrigado a proceder ao recolhimento integral do imposto devido, bem como das multas e acréscimos legais, independentemente da retenção do seu valor na fonte.

Portanto, restará aos municípios e ao Distrito Federal adotarem, por meio de lei, os critérios para responsabilização de terceiros quanto ao pagamento de ISSQN, devendo, porém, atribuir tais responsabilidades às pessoas jurídicas que possuem instrumentos de arrecadação e controle das finanças.

Embora a LC n.º 116/03 não especifique se qualquer pessoa vinculada ao fato gerador pode ser responsabilizada pelo recolhimento do tributo, as leis municipais devem atribuir tal responsabilidade apenas às pessoas jurídicas,

uma vez que as pessoas físicas não possuem mecanismos hábeis para proceder à retenção na fonte. Caso contrário, poderá se chegar ao absurdo de alguém ir até o cabeleireiro e, no ato do pagamento, ter que calcular o ISSQN para proceder à retenção na fonte.

Numa primeira leitura, há identidade entre a regra de local de pagamento do ISSQN (município da prestação) e a referente ao sujeito passivo (tomador), de modo que, nas hipóteses em que o imposto fosse devido para o local da prestação, caberia ao tomador, geralmente estabelecido no mesmo município onde ocorre a prestação, reter e recolher o ISSQN devido pelo prestador do serviço.

Todavia, numa leitura mais apurada, verifica-se que há casos onde o ISSQN deverá ser pago para o município onde ocorre a prestação, mas pelo próprio prestador de serviços e não pelo tomador, como, por exemplo, nos serviços de jardinagem e decoração, limpeza e dragagem de rios e lagos, guarda e estacionamento de veículo, armazenamento e guarda de bens, serviços de diversão e lazer, transporte intramunicipal, serviços portuários, rodoviários, ferroviários e metroviários.

Esse é um cuidado que as empresas devem tomar quando prestarem serviços sujeitos ao ISSQN fora de seu município, ou seja, verificar se o imposto deverá ser pago pelo prestador ou pelo tomador de serviços (sujeito passivo) e para onde o tributo deverá ser recolhido (município do prestador, da prestação ou do tomador de serviços).

Não se trata de mera coincidência estarem presentes no rol e sujeitos a retenção e recolhimento pelo tomador os serviços que normalmente são objeto de disputa entre os municípios em contexto de “guerra fiscal” quanto ao ISSQN. Trata-se então de outra tentativa do legislador de por termo a tal “guerra”.

De fato, ao incorporar em seus ordenamentos jurídicos as disposições da LC nº 116/03, os municípios deverão fazê-lo com muita cautela para não aumentar a “guerra fiscal” em sua região, situação que certamente trará prejuízos para todos os envolvidos: prefeituras, prestadores e tomadores de serviço.

Resta claro, portanto, que somente nas vinte hipóteses enumeradas no art. 3º da LC nº 116/03 é que o município em cujo território é prestado o serviço passa a ter competência impositiva. Por representar exceção à regra geral, pode-se dizer que nessas vinte hipóteses opera-se a substituição do sujeito ativo do imposto, que passa a ser o município do local da prestação de serviços.

Convém mencionar que tal dispositivo tem grande relevância quanto à evasão fiscal, já que será muito mais prático aos municípios procederem à fiscalização e cobrança das empresas tomadoras de serviços.

O CEPOM

Na busca pela melhor eficiência na arrecadação e fiscalização de tributos no Município do Rio de Janeiro, a Lei nº 4.452/06 acrescentou o inciso XXII ao art. 14 da Lei nº 691, de 24 de dezembro de 1984 (Código Tributário Municipal - CTM/RJ), e inseriu o art. 14-A, transcritos *in verbis*:



Art. 14. São responsáveis:

(...)

XXII - o tomador do serviço, no caso em que o prestador emitir documento fiscal autorizado por outro Município, se esse prestador não houver cumprido o disposto no art. 14-A nem estiver enquadrado nas exclusões de que tratam seus §§ 1º e 2º.

(...)

Art. 14-A. Toda pessoa jurídica que preste serviços no Município do Rio de Janeiro com emissão de documento fiscal autorizado por outro Município deverá fornecer informações, inclusive a seu próprio respeito, à Secretaria Municipal de Fazenda, conforme previsto em regulamento.

§ 1º Excluem-se do disposto no *caput* as prestações que envolverem os serviços referidos nos incisos XX e XXI do art. 14.

§ 2º No interesse da eficiência administrativa da arrecadação e fiscalização tributárias, o Poder Executivo poderá excluir do procedimento de que trata o *caput* determinados grupos ou categorias de contribuintes, conforme sua localização ou atividade.

Posteriormente, a Lei nº 4.452/06 foi regulamentada pelo Decreto nº 28.248, de 30.07.07, e pela Resolução SMF nº 2.515, de 30.07.07, estabelecendo as informações a serem prestadas para o devido cadastro (Cepom), apenas para os prestadores de serviços listados no Anexo I desta lei.

Em análise dos serviços listados neste Anexo, observa-se que se referem a serviços que devam ser tributados no local do estabelecimento prestador, não constando os serviços elencados nos incisos do art. 3º da LC nº 116/03, que tratam das exceções (local da prestação de serviços).

Assim, interessa ao legislador municipal do Rio de Janeiro identificar apenas os contribuintes de atividades em que o fato gerador se faz presente no local do estabelecimento prestador, obrigando ao cadastramento destes prestadores de serviços de outra localidade no Cepom, como regra para que possam prestar serviços a contribuintes domiciliados no Município do Rio de Janeiro.

Igualmente, na regulamentação do Cepom, a Prefeitura do Rio determina que seu contribuinte, domiciliado no município, quando tomar os serviços prestados por empresas domiciliadas fora do território do Município do Rio de Janeiro, exija do prestador de serviços a comprovação de regularidade no Cepom.

E, para se regularizar, esses prestadores deverão fazer prova da autenticidade de seus estabelecimentos prestadores, ao apresentarem as seguintes informações, além de toda a documentação relativa à legalização da empresa, como contrato social e CNPJ: cópia do lançamento do Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU) do estabelecimento prestador, referente ao exercício mais recente; cópia do recibo de entrega da Relação Anual de Informações Sociais (RAIS), relativa ao estabelecimento prestador, dos dois exercícios anteriores; cópia

autenticada do contrato de locação; cópia das faturas das últimas contas de linha telefônica, de energia elétrica em que conste o endereço do estabelecimento prestador; e fotografias das instalações internas, da fachada frontal e do detalhe do nº fixado na frente do prédio do estabelecimento prestador.

Percebe-se que a intenção do legislador é comprovar se realmente existe o estabelecimento prestador em outro município. Em casos de estabelecimentos de fachada, os contribuintes não conseguirão fornecer documentos como contas de telefone e de energia elétrica, pois não são realizados os serviços no local designado.

É importante destacar que o legislador municipal impõe a responsabilidade a seu próprio contribuinte, o qual, caso não observe a regularidade no Cepom de prestador de outro município, sujeitar-se-á na obrigatoriedade da retenção do ISSQN.

Contudo, se o contribuinte prestador de outro município estiver regularizado no Cepom, restará comprovado que o mesmo possui um estabelecimento prestador, conforme a definição trazida no artigo 4º da LC nº 116/03, e que, portanto, prestou o serviço fora do território do Município do Rio de Janeiro, não devendo o tomador deste serviço, contribuinte da capital fluminense, reter o imposto.

No entanto, haverá a retenção do ISSQN pelo tomador de serviços, domiciliado no Município do Rio de Janeiro, quando o prestador de serviços não estiver regularizado no Cepom, uma vez que dificilmente este contribuinte, que se utilizou da simulação no cadastramento de seu estabelecimento prestador em outro município, conseguirá fornecer as informações exigidas pela legislação municipal da capital fluminense, por se tratar de estabelecimento fictício, sem a realização de atividades profissionais neste local.

Portanto, quando não há a regularização do Cepom, resta configurado que o contribuinte usou-se de meio fraudulento de cadastramento no município concedente de benefícios fiscais, caracterizando caso de evasão fiscal, e atingindo o principal objetivo desta obrigação acessória.

No mesmo sentido, o município que concedeu o benefício fiscal concorreu para prática de ato ilícito, uma vez que visou aumentar sua arrecadação local, mesmo se valendo de um artifício ilegal, infringindo a definição do art. 4º da LC nº 116/03. Caso contrário, se o contribuinte de fato transferiu seu estabelecimento para outra localidade, respeitando a norma legal, não haverá aplicação da lei municipal do Rio de Janeiro, não havendo a bitributação, que é apontada como uma irregularidade possível de ocorrer com o Cepom.

A exigência do Cepom pelo Município do Rio de Janeiro vem a reestabelecer os princípios da isonomia e da livre concorrência, resguardando os contribuintes regularmente estabelecidos nesse município, e coibindo que empresas, embora nele operem efetivamente, se estabeleçam ficticiamente em outros municípios que oferecem vantagens para redução do valor do ISSQN a ser recolhido.

É neste sentido que caminham os Municípios de São Paulo e do Rio de Janeiro, que, dentro dos ditames legais, a fim de aumentar sua arrecadação - inibindo ou dificultando a sonegação fiscal -, exigem cadastros específicos de empresas não domiciliadas em seus territórios, a fim de evidenciar as normas contidas na LC nº 116/03, especialmente nos artigos 3º e 4º, detectando oportunamente possíveis evasões fiscais.

JURISPRUDÊNCIAS

Em análise da jurisprudência com relação à legislação carioca e paulista, encontram-se decisões nos dois sentidos: juízes que entendem que tais leis afrontam o princípio da territorialidade, e outros não; e que estas grandes capitais estariam apenas cumprindo seu dever constitucional de fiscalizar a correta cobrança do tributo.

Não resta dúvida que o principal critério a ser estabelecido para a competência de tributar o ISSQN deverá ser aquele do local onde se efetua a prestação de serviços. A propósito, leciona Barreto (2009, p.322): "Impõe-se, pois, a urgente reposição do único critério que parece prestigiado pela Constituição, qual seja, o de que local da prestação é o do Município onde se conclui, onde se consuma o fato tributário, é dizer, onde se produziram os resultados da prestação do serviço".

E, será que nos casos dos contribuintes que se estabelecem de forma fictícia em outro município, utilizando-se de simulação, estarão de fato nesse local produzindo os resultados da prestação de serviços?

O Poder Judiciário tem consagrado ora a corrente do estabelecimento prestador, ora a do local da prestação. Eis alguns exemplos de prestígios do princípio da territorialidade, quando da solução do local de ocorrência do ISSQN:

IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS - LOCAL DO FATO GERADOR - INTERPRETAÇÃO DO ART. 12 DO DL 406/88 - Embora a lei considere local da prestação de serviço, o do estabelecimento prestador, ela pretende que o ISS pertença ao Município em cujo território se realizou o fato gerador. É o local da prestação do serviço que indica o Município competente para a imposição do tributo - ISS, para que se não vulnere o princípio constitucional implícito que atribui àquele Município o poder de tributar às prestações ocorridas em seu território. A lei municipal não pode ser dotada de extraterritorialidade, de modo a irradiar efeitos sobre um fato ocorrido no território de Município onde não pode ter voga. Recurso provido (STJ - Ac. Unân. da 1ª T., publ. em 25.4.94 - RESP 41.867-4 RS - Rel. Min. Demócrito Reinaldo - SELTEC - Empresa Nacional de Serviços Ltda. x Município de Pelotas - Adv. Renato Donadio Munhoz e Pedro Orestes Sorondo).

Embargos de divergência em REsp nº 130.792 - Ceará

Relator: Min Ari Pargendler

Ral. p/ Acórdão: Min. Nancy Andrighi

Embargos de Divergência. ISS. Competência. Local da Prestação de Serviços. Precedentes.

I - Para fins de incidência do ISS - Imposto sobre Serviços - importa o local onde foi concretizado o fato gerador, como critério de fixação de competência do Município arrecadador e exigibilidade do critério tributário, ainda que se releve o teor do art. 12, alínea 'a' do Decreto-Lei nº 406/68. II - Embargos rejeitados.

O local do recolhimento do ISS incidente sobre a administração de bens ou negócios, inclusive consórcios, é o do território, do Município, onde se realiza o serviço. (STJ REsp 72.398-SP, Rel. Min. Demócrito Reinaldo, 6.5.96).

A seguir, apresentam-se decisões em que o Poder Judiciário consagra a corrente do estabelecimento prestador como solução da lide nas questões para a definição do lugar onde é devido o ISSQN, o que sinaliza pela constitucionalidade da exigência do Cepom pelo Município do Rio de Janeiro:

ISS - Administração Financeira e Serviços de Carreto para Remoção de Entulho - Natureza Jurídica; Competência - DL nº 406/68.

Tributário - ISS - Administração Financeira e Serviços de Carreto para Remoção de entulhos de obra em construção no Município de São Vicente - Serviços que não são auxiliares ou complementares da construção civil - Competência tributária do Município de Santos, sede do estabelecimento prestador do serviço - Decreto-lei nº 406/68, art. 12, a - Ação anulatória de débito fiscal improcedente - Apelação improvida - Agravo retido não conhecido, por intempestivo. (Ac. Un. da 12ª C Especial de julho/95 do 1º TACSP - AC 549-748-3 - Rel. Juiz Matheus Fontes - j. 7.8.95 - Apte.: Arena Contrutora S/A; Apda.: Prefeitura Municipal de Santos - DJ SP I 22.8.95, p. 87 - ementa oficial).

ISS - Fato Gerador - Manutenção de Equipamento Médico-Hospitalares - Local do Estabelecimento Prestador.

Tributário - ISS - Município de Santos - Serviços de manutenção de equipamentos médico-hospitalares - Recolhimento do imposto no local do estabelecimento prestador dos serviços, e não no Município onde realizados os serviços - Embargos à execução fiscal rejeitados - Decisão mantida. (Ac. un. da 9ª C do 1º TACSP - AC 529-661-5 - Rel. Juiz Opice Blum - j. 29.3.94 - Apte.: Marvel Material Médico Ltda.; Apda.: Prefeitura Municipal de Santos - DJ SP 20.4.94, p. 79 - ementa oficial).



ISS - Local da Prestação - Serviços Múltiplos não caracterizados como de Construção Civil.

Cobrança de ISS. Empresa estabelecida no Rio de Janeiro com prestação de serviços em Niterói, sem a característica de construção civil. Interpretação das normas incidentes. Aplicação do art. 12 do Dec-lei 406/68. Local de prestação de serviços é o estabelecimento prestador. Procedência do pedido declaratório e cancelamento do auto de infração. Apelo Desprovido. (Ac. un. da 4ª C do TACRJ - AC 3072/91 - Rel. Juiz Roberto Wider - j. 12.12.91 - Apte.: Município de Niterói; Apda.: Servem Prestação de Serviços Múltiplos Ltda. - DJ RJ 9.6.92, p. 172 - ementa oficial).

ISS - Competência - Sede do Estabelecimento Prestador.

Tributário. ISS. Competência para a sua exigência. Sede do estabelecimento prestador. A competência para exigir o ISS é do Município onde estabelecida a empresa prestadora. Recurso improvido. (Ac. un. da 1ª T. do STJ - Resp 17.648-0-SP - Rel. Min. Cesar Asfor Rocha - j. 29.11.93 - Recte.: Municipalidade de São Paulo; Recda.: Empresa Limpadora Paulista S/A - DJU 1 7.02.94, p. 1.130 - ementa oficial).

Preocupado com essas divergências, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) baseia suas decisões na prevalência do princípio da territorialidade, assegurando que o ISSQN é devido no local em que os serviços forem prestados, independentemente do local em que estiver o estabelecimento prestador, cabendo a cada município proceder à tributação sobre os serviços prestados em seu respectivo território.

O Tribunal de Justiça de São Paulo decidiu recentemente pela constitucionalidade da legislação paulistana, que obriga empresas prestadoras de serviços com sede em outros municípios, mas que atuam na capital, a se cadastrar na prefeitura da capital. O Órgão Especial do TJ, por votação unânime, tomou posição favorável à Lei 14.042/05³ ao analisar uma Ação Direta de Inconstitucionalidade contra a exigência do cadastro, ajuizada pela Prefeitura de Poá, como também pode-se observar no seguinte julgado:

VOTO N: 8342
APEL.Nº. 642.893-5/4
COMARCA . SÃO PAULO
APTE. APL SEFVIÇOS EMPRESARIAIS SC LTDA.

³ Lei da Capital paulista que implementou o Cpom, equivalente ao Cepom do Município da Cidade do Rio de Janeiro

APDO. DIR. DO DEPARTAMENTO DE RENDAS MOBILIÁRIAS DA SECRETARIA DE FINANÇAS E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO DO MUNICÍPIO DE SÃO PAULO

APELAÇÃO EM MANDADO DE SEGURANÇA - ISSQN - Município de São Paulo - Exigência de cadastramento do prestador de serviço estabelecido fora de Município Paulista- Legalidade, pois se cuida de mera obrigação acessória no interesse local (art. 30, I, CF; CTN, arts 111, III e '113) - Retenção do imposto pelo tomador do serviço - Cadastramento que evita tal medida - Princípio da territorialidade - Não violação, pois o imposto, em princípio, cabe ao Município do fato gerador - Sentença mantida - RECURSO IMPROVIDO.

(...)

3 A sentença denegou a segurança, sob o fundamento de que não há violação do princípio da territorialidade, já que a legislação municipal tem por escopo evitar elisão fiscal, que a retenção do ISS pode ser evitada com o mero cadastramento fiscal, que a legislação acima citada evidencia regulação de interesse local, de modo que não ficou configurado procedimento inconstitucional, já que as exigências feitas pela legislação municipal não passam de obrigações acessórias.

A determinação do estabelecimento prestador do serviço e do local de pagamento do ISSQN obrigatoriamente tem que levar em conta fatos e circunstâncias que permeiam a verdadeira prestação do serviço.

Trata-se ainda de assunto sem jurisprudência firmada. Entretanto, a Exma. Sra. Ministra Eliana Calmon, do STJ, proferiu, no âmbito de Agravo de Instrumento, o seguinte parecer acerca dos artigos 3º e 4º da LC nº 116/03:

1º) como regra geral, o imposto é devido no local do estabelecimento prestador, nele se compreendendo o local onde o contribuinte desenvolva a atividade de prestar serviços, de modo permanente ou temporário, e que configure unidade econômica ou profissional, sendo irrelevantes para caracterizá-lo as denominações de sede, filial, agência, posto de atendimento, sucursal, escritório de representação ou contato ou quaisquer outras que venham a ser utilizadas;

2º) na falta de estabelecimento do prestador, no local do domicílio do prestador. Assim, o imposto somente será devido no domicílio do prestador se no local onde o serviço for prestado não houver estabelecimento do prestador (sede, filial, agência, posto de atendimento, sucursal, escritório de representação);

3º) nas hipóteses previstas nos incisos I a XXII, acima transcritos,



mesmo que não haja local do estabelecimento prestador, ou local do domicílio do prestador, o imposto será devido nos locais indicados nas regras de exceção (STJ, AgRg no Agravo de Instrumento nº 903.224 - MG (2007/01 12823-7), Min. Eliana Calmon).

Observa-se que a conclusão mais segura para a sobrevivência da harmonia da Federação, que conta com mais de 5.500 municípios, é a imputação de uma regra que, na sua essência, coincida com o tratamento majoritário dado pelos tribunais, uma vez que a regra geral do local de ocorrência do fato gerador do imposto se dá no estabelecimento prestador - que, pela definição dada pelo art. 4º da LC nº 116/03, é onde efetivamente se prestam os serviços.

Segundo entendimento de Barreto (2009, p. 352):

Esse estabelecimento se caracterizará como estabelecimento prestador, quando nele, e por meio dele, os serviços sejam executados, realizados, perfeitos. Será devido o ISS no Município em que a prestação se consumir. A afirmação de que a incidência do ISS se dará no Município em que estiver física e concretamente localizado o estabelecimento prestador pressupõe a circunstância de que a efetiva prestação dos serviços se dê nesse Município.

Ademais, o legislador elencou as vinte e duas situações em que fica evidente a transferência de mão de obra e materiais para a efetiva prestação dos serviços, com o intuito de pacificar de vez a questão, no sentido de que o ISSQN deverá ser devido no local em que os serviços foram prestados, independentemente do local do estabelecimento prestador.

CONCLUSÃO

Após discorrer sobre todo o entendimento da doutrina majoritária, que se posiciona pela inconstitucionalidade da exigência do Cepom a contribuintes não domiciliados no Município do Rio de Janeiro, e das jurisprudências aplicáveis ao caso em comento, que ora apontam pela inconstitucionalidade, ora pela constitucionalidade de sua exigência, e por todo o exposto no referencial teórico sobre a matéria, observa-se que o presente estudo está diante de vários princípios, admitindo assim ponderação ou confrontação com outros valores igualmente protegidos pela nossa Constituição; e desse confronto resulta o afastamento pontual de um ou alguns deles.

Em virtude de nem sempre ser possível definir o local da prestação de serviços, ainda mais considerando os dias de hoje, quando é muito comum a prestação de serviços à distância, via *internet*, combinado às características do conceito de serviços, pode-se concluir que o legislador deve estabelecer regras a fim de determinar de forma efetiva o município com legitimidade de cobrar e

fiscalizar o ISSQN, no intuito de reduzir a “guerra fiscal”. Caso contrário, existiria um caos tributário, podendo um único fato jurídico ser tributado por mais de um município, gerando prejuízos aos próprios contribuintes.

Em análise da atual legislação, utilizando-se das interpretações teleológica e sistemática, é possível identificar que o legislador federal, ao estabelecer normas gerais para o ISSQN, traçou regras no mesmo sentido da recorrente jurisprudência, que entende ser o local de ocorrência do ISSQN a efetiva prestação de serviços, ao alargar as exceções da regra geral e definir o conceito de estabelecimento prestador, pois é neste local que normalmente são prestados os serviços.

Ao definir o conceito de estabelecimento prestador, a LC nº 116/03 tenta colocar fim à ação simulada de contribuintes seduzidos por incentivos fiscais concedidos por alguns municípios, no sentido de se instalarem de forma fictícia em “paraísos fiscais”, mantendo ali somente sede de fachada, e continuando o descumprimento dos dispositivos legais, com a anuência destes municípios, permanecendo e acirrando ainda mais a “guerra fiscal”, recolhendo ISSQN menor do que o devido.

Outro fato a se considerar é quando há a impossibilidade ou dificuldade de arrecadar ou fiscalizar, assim pode o município recusar o domicílio eleito, validando a existência do Cepom, que é uma ferramenta para coibir a evasão fiscal. Tal entendimento é suportado por decisões judiciais, como a que segue:

STJ - SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA
RECURSO ESPECIAL Nº 437.383 - MG (2002/0067827-9)
TRIBUTÁRIO. DOMICÍLIO FISCAL. REVISÃO PELA AUTORIDADE
ADMINISTRATIVA. POSSIBILIDADE. ART. 127, § 2º, DO CTN.

1. Nada impede que o sujeito ativo da obrigação tributária, diante da dificuldade de arrecadar ou de fiscalizar o contribuinte, recuse o domicílio eleito, procedendo à sua revisão, com fulcro no Art. 127, § 2º, do Código Tributário Nacional.

Embora a lei considere local da prestação de serviço o do estabelecimento prestador, ela pretende que o ISSQN pertença ao município em cujo território se realizou o fato gerador. É o local da prestação do serviço que indica o município competente para a imposição do tributo - ISSQN, para que se não vulnere o princípio constitucional da territorialidade implícito que atribui àquele município o poder de tributar as prestações ocorridas em seu território.

Deve-se prevalecer nos dias atuais o combate à fraude e à evasão fiscal, em busca da harmonia da Federação, em respeito aos direitos individuais, merecendo apoio e incentivo toda iniciativa com estes objetivos.

Neste sentido, da análise dos julgados mais recentes a seguir destacados,



verifica-se uma tendência pela legalidade da exigência do cadastramento e da retenção:

Em princípio, há presunção de legalidade do ato, por tratar-se de mero cadastramento, matéria de cunho administrativo que possibilita o Município de São Paulo ter controle sobre as atividades prestadas dentro de seu território, mesmo que referente a empresas com sede em outros locais. Isto porque, a Lei Complementar nº 116/03, alterou consideravelmente a regra para pagamento do ISSQN, passando este a ser devido, em geral, no local da prestação do serviço, pouco importando o local da sede da empresa, por isso, pode a empresa ter sede em outro Município, mas, em razão de sua atividade, pagar o tributo no Município de São Paulo, de forma que, passará a ter um vínculo com o local da prestação e, como tal, estará sujeita as regras do ISSQN e da fiscalização do local do pagamento. Para que o Município de São Paulo tenha controle sobre as operações realizadas dentro de seu território, justo que expeça norma exigindo cadastramento das empresas que se ativem dentro de seu domínio territorial, não havendo, em sede sumaria, ilegalidade a ser reconhecida para a exigência” (cf Agravo de Instrumento nº 521 262 5/2, j 11/05/2006).

Não restam dúvidas que o legislador da LC nº 116/03 objetivou atender à jurisprudência e preservar o pacto federativo nas relações tributárias entre seus entes, o que, desta forma, dá validade à aplicação da norma que envolve a cobrança do Cepom pelo Município do Rio de Janeiro a contribuintes não estabelecidos em seu território.

Com o Cepom, o Município do Rio de Janeiro inibirá a emigração das empresas de seu território para outros municípios vizinhos, no sentido de verificar se a empresa realmente conduz atividades em outro local, possuindo efetivamente um estabelecimento prestador, em consonância com o art. 4º da LC nº 116/03, fazendo jus, portanto, ao benefício da redução fiscal.

A instituição de ferramentas como o Cepom pelos municípios do Rio de Janeiro e de São Paulo visa a combater a concorrência desleal entre contribuintes da mesma localidade, que é um dos princípios da ordem econômica (art. 170, inciso IV, CFRB), na medida em que objetiva desconfigurar o estabelecimento eleito pelo contribuinte que, de forma fictícia, se instala em municípios que apresenta alíquotas de ISSQN irrisórias.

Conclui-se, portanto, o presente estudo, pela constitucionalidade da Lei Municipal 14.042/2005 e do Decreto nº 46.598/05, que não há afrontamento ao princípio constitucional da territorialidade e ofensa à LC nº 116/2003, bem como não há bitributação, tendo em vista que a exigência do Cepom pelo Município do Rio de Janeiro observa o disposto dos art. 3º e 4º da LC nº 116/03,

almejando alcançar a eficiência da arrecadação e fiscalização tributárias, como determina a LRF, configurando instrumento eficaz no combate à evasão fiscal - tendo em vista a prática de empresas se instalarem ficticiamente em municípios vizinhos, em busca de alíquotas menores de ISSQN, provocando o acirramento da denominada "Guerra Fiscal".

REFERÊNCIAS

- BARRETO, Aires F. ISS – Curso de Direito Tributário Municipal. São Paulo, 2009. Editora Saraiva.
- CARRAZZA, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 19. ed. São Paulo; Malheiros Editores, 2003.
- Constituição da República Federativa do Brasil. São Paulo: Saraiva, 2005.
- Decreto-Lei nº 406/68;
- HARADA, Kiyoshi. Cadastramento de contribuintes localizados fora do Município de São Paulo. Jus Navigandi, Teresina, ano 10, n.1181, 25 set. 2006. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=8971>>. Acesso em: 11 maio de 2009.
- HARADA, Kiyoshi. ISS: aspectos polêmicos da Lei Complementar n.º 116/03. Disponível em: <<http://www.jusnavigandi.com.br/>>. Acesso em: 20 de julho de 2004.
- Lei Complementar n.º 101, de 04 de maio de 2000.
- Lei Complementar n.º 116, de 31 de julho de 2003.
- Lei Federal nº 10.028, de 19 de outubro de 2000.
- Lei Federal nº 8.429, de 02 de junho de 1992.
- MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.
- OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. Imposto sobre Serviços e Fato Gerador – o Local da Prestação de Serviços. Revista Dialética de Direito Tributário nº 105, 2004.
- SOARES DE MELO, J. E. Aspectos teóricos e práticos do ISS. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2001, p.112.

Artigo VI

A POSSIBILIDADE DE TERCEIRIZAÇÃO DA COBRANÇA DA DÍVIDA ATIVA PELOS ENTES PÚBLICOS

Nina Quintanilha Araújo
Coordenadora-Geral da Coordenadoria de Controle da
Receita do TCE-RJ
Mestre em Economia Industrial pela UFRJ
Especialista em Direito Fiscal pela PUC-Rio

RESUMO: A dificuldade da arrecadação da dívida ativa tem levado diversos municípios a contratar empresas para prestarem este serviço, com o objetivo de aumentar suas arrecadações e também evitar responsabilizações aos gestores em virtude de renúncia de receita pela não cobrança ou ainda pela prescrição desses créditos. Esta prática, entretanto, esbarra em impedimentos legais e constitucionais, sendo condenada por grande parte da doutrina. Este trabalho objetiva discutir a legalidade da terceirização da cobrança da dívida ativa, a partir da análise da legislação que rege a matéria e dos argumentos favoráveis e contrários apresentados pelos doutrinadores, apresentando ainda os principais aspectos envolvidos em quatro casos de contratações de terceiros analisados pelo TCE-RJ. Destaca-se também o entendimento que o Plenário desta Corte tem adotado nessas situações, e as motivações alegadas pelos gestores para a efetivação desses contratos, que evidenciam as dificuldades associadas à temática da terceirização da dívida ativa.

PALAVRAS-CHAVE: dívida ativa; arrecadação; cobrança; terceirização.

ABSTRACT: *The difficulty detected in the collection of the active debt has made several municipalities hire some companies skilled enough to provide such a service so as to increase the collection of their taxes and also prevent managers from having to account for tax breaks because of absence of charge or also the legal prescription of those credits. The practice, however, goes against legal and constitutional impediments and is rebuffed by a great deal of followers of the doctrine. This paper aims at discussing legal matters as regards the outsourcing of the active recovery of debt by means of the analysis of the legislation that rules the subject and the favorable and unfavorable statements produced by the counselors. It also covers the main points concerning four hirings of people other than the servant staff members, which were duly analyzed the Court of Accounts of the State of Rio de Janeiro (TCE-RJ). The Court pinpoints the approach that its Plenary has been adopting on such occasions and the motivations claimed by managers as for the effectuation of those contracts, which throw light on the difficulties related to the outsourcing of the active debt.*

KEYWORDS: Active Debt – Collection – Recovery – Outsourcing

INTRODUÇÃO

A arrecadação da dívida ativa é uma tarefa complexa. A prática administrativa mostra que créditos vencidos são de difícil recuperação por uma série de motivos, dentre os quais podemos elencar: deficiências no cadastro dos contribuintes que dificultam a localização dos devedores e de seus bens; falta de pessoal treinado e de recursos materiais proporcionais ao volume de créditos; inadequação dos sistemas informatizados disponíveis nas administrações para a gestão do grande volume de dados, etc. Na esfera judicial, às dificuldades na citação e penhora dos devedores somam-se a sobrecarga nas Varas onde são processadas as execuções fiscais e o número insuficiente de oficiais de justiça.

Nos três entes da federação, os percentuais de recuperação são muito baixos. No período de 2004 a 2007, a arrecadação da dívida ativa em relação ao estoque total foi menor que 1% na União, menor que 4% no Estado do Rio de Janeiro e menor que 5% para o conjunto dos municípios fluminenses (à exceção da capital)¹.

Em vista desta dificuldade, diversos municípios têm contratado empresas para prestarem serviços de cobrança de suas dívidas ativas, com o objetivo de aumentar suas arrecadações e também evitar responsabilizações aos gestores em virtude de renúncia de receita pela não-cobrança ou ainda pela prescrição destes créditos. A tentativa de “agilizar” dessa forma a cobrança da dívida ativa, entretanto, esbarra em impedimentos legais e constitucionais, sendo esta prática condenada por grande parte da doutrina.

Este trabalho objetiva discutir a legalidade da terceirização da cobrança da dívida ativa, a partir da análise da legislação que rege a matéria e dos argumentos favoráveis e contrários apresentados pelos doutrinadores.

Ao ilustrar a complexidade das questões envolvidas, são apresentados os principais aspectos envolvidos em quatro casos de contratações de terceiros analisados pelo TCE-RJ, destacando o entendimento que o Plenário do Tribunal tem adotado nestas situações, e as motivações alegadas pelos gestores para a efetivação destes contratos, que evidenciam as dificuldades associadas à temática da terceirização da dívida ativa.

O CONCEITO DE DÍVIDA ATIVA, DE COBRANÇA ADMINISTRATIVA E JUDICIAL

Dívida, em sentido genérico, é sinônimo de obrigação. Tecnicamente, o termo dívida designa o aspecto passivo do vínculo obrigacional, ou seja, a

1 Fonte: Procuradoria Geral da Fazenda Nacional e TCE-RJ.

prestação que o devedor deve executar em relação ao credor, após vencido o crédito, tornando o primeiro titular de uma dívida.

Uma dívida representa um crédito exigível e não adimplido; é sempre um débito, uma obrigação e sua natureza situa-se sempre no lado passivo da relação obrigacional.

É comum classificar a dívida em duas espécies distintas: dívida ativa para representar a obrigação em seu aspecto positivo, isto é, do direito de exigir a respectiva prestação como sinônimo de crédito; e dívida passiva para representar a obrigação em seu ângulo negativo, do dever de satisfazer a prestação a que tem direito o credor, como sinônimo de débito.

Alguns autores consideram a expressão “dívida ativa” antinômica, pois seus vocábulos se repelem: “dívida” é obrigação e está sempre no polo passivo da relação jurídica; já “ativa” diz respeito ao polo ativo.

A expressão “dívida ativa”, entretanto, foi consagrada no Direito Brasileiro como sinônimo de crédito exigível por estar vencido e não pago, não liquidado; compreende todo o crédito exigível, independente de sua natureza ou título, proveniente de obrigação legal ou contratual, de crédito tributário ou não-tributário.

A dívida ativa está definida nos arts. 201 do Código Tributário Nacional (CTN), 39, § 2º, da LF nº 4.320/64 e 2º da LF 6.830/80 (Lei de Execução Fiscal - LEF).

Bernardo Ribeiro de Moraes (2004) resume o conceito de dívida ativa no Direito Tributário, da seguinte forma: abrange o crédito tributário da Fazenda Pública não adimplido, sendo que o crédito não pago deve estar inscrito em dívida ativa, após apurada a sua liquidez e certeza (não há portanto necessidade de se aguardar o exercício financeiro seguinte para a dívida ser inscrita, podendo a inscrição ser feita no próprio exercício de origem).

A inscrição em dívida ativa constitui-se ato de controle administrativo da legalidade do crédito, conferindo-lhe presunção de liquidez e certeza que lhe atribui força executiva e o efeito de prova pré-constituída, conforme disposto no art. 204 do CTN.

A inscrição dá origem ao título executivo extrajudicial. Os títulos executivos classificam-se em judiciais e extrajudiciais, em virtude de sua origem e constituição. Segundo o art. 580 do Código de Processo Civil (CPC), a execução pode ser instaurada caso o devedor não satisfaça a obrigação certa, líquida e exigível, consubstanciada em título executivo. Já o seu art. 585, inc. VII, dispõe que a certidão de dívida ativa das Fazendas dos entes da Federação, correspondente aos créditos inscritos na forma da lei, é um título executivo extrajudicial. Ou seja, só pode haver ação de execução a partir da certidão de inscrição de dívida ativa.

Dessa forma, a legislação processual prevê que os elementos necessários à ação de execução fiscal são: existência de crédito da Fazenda Pública ou das pessoas que a esta se equiparam, inadimplemento do devedor (crédito exigível, vencido e não pago) e inscrição do crédito, já como dívida em registro próprio.

A cobrança da dívida ativa pode ser feita pela via amigável (também chamada de extrajudicial ou administrativa) ou pela via judicial.

A cobrança amigável é processada pela própria administração tributária do ente e se inicia com a notificação do devedor para fins de ciência e liquidação do débito em determinado prazo, de acordo com o estabelecido em legislação própria.

Esgotados os recursos e o prazo para liquidação do débito na fase administrativa, a mesma deve ser inscrita (se não o foi ainda) e a Certidão de Dívida Ativa (CDA) encaminhada para cobrança judicial.

A execução judicial para cobrança da dívida ativa dos entes e respectivas autarquias é regida pela Lei Federal 6.830/80 – Lei de Execução Fiscal (LEF) e, subsidiariamente pelo Código de Processo Civil, para os casos em que a LEF for omissa.

Segundo o art. 2º, § 3º, da Lei 6.830/80, a inscrição será feita pelo órgão competente para apurar a liquidez e certeza do crédito, qualificando a inscrição como ato de controle administrativo da legalidade. Os entes públicos deverão portanto outorgar a um órgão a competência para este procedimento, dissociando, obrigatoriamente, a inscrição do crédito em Dívida Ativa e a origem desse crédito.

Portanto, a competência para a inscrição em dívida ativa e para a gestão de seus respectivos créditos deve estar definida na legislação específica que rege a matéria em cada ente. Na esfera federal, a tarefa cabe à Procuradoria da Fazenda Nacional, em face de atribuição constitucional expressa quanto à representação da dívida ativa de natureza tributária.

A Lei Federal nº 4.320/64, em seu art. 39, § 5º, confere a apuração e inscrição na dívida ativa àquele órgão jurídico, assim como o art. 12 da Lei Complementar nº 73/93 (Lei Orgânica da Advocacia-Geral da União), que lhe atribui a apuração da liquidez e certeza da dívida ativa tributária, sendo feita exceção às autarquias e fundações públicas, uma vez que o art. 17 delega essas atribuições aos respectivos órgãos jurídicos.

Em âmbito estadual, assim como no municipal, esta competência é diversificada.

No Estado do Rio de Janeiro, essa competência é conferida pela Constituição do Estado, que, em seu art. 176, § 6º, atribui expressa e privativamente à Procuradoria-Geral do Estado a cobrança judicial e extrajudicial da dívida ativa do estado. O Código Tributário do Estado, por sua vez, em seu art. 194, § 1º, determina a remessa do processo relativo a crédito público tão logo esgotado o respectivo procedimento administrativo, para efeito de inscrição em dívida ativa e cobrança amigável ou contenciosa.

Na esfera municipal, predomina a atribuição da inscrição e cobrança amigável da dívida ativa ao órgão fazendário, como verificado em auditorias realizadas nos sistemas de arrecadação municipais pelo TCE-RJ no período de 2004-2009. As legislações locais, entretanto, carecem muitas vezes de



dispositivos expressos que estabeleçam esta competência a determinado setor da administração, ficando tacitamente a cobrança administrativa sob responsabilidade das Fazendas municipais, permanecendo somente a cobrança judicial privativa das Procuradorias.

Conforme será visto no decorrer deste trabalho, a atribuição expressa de competência para inscrição e cobrança a um determinado órgão municipal, ou a sua ausência, será de fundamental importância para que a terceirização da cobrança da dívida ativa possa ser considerada como uma alternativa legal pelos gestores municipais.

OS CONCEITOS DE COMPETÊNCIA E CAPACIDADE TRIBUTÁRIA ATIVA E O ART. 7º, § 3º DO CTN

É fundamental para se avaliar a legalidade da terceirização da cobrança da dívida ativa, saber se esta pode ser caracterizada como arrecadação de tributos. O CTN, em seu art. 7º, § 3º, dispõe que “não constitui delegação de competência o cometimento, a pessoas de direito privado, do encargo ou da função de arrecadar tributos”. A discussão doutrinária que exsurge é se o termo arrecadar se confunde ou não com a palavra cobrar.

Primeiramente, entretanto, é preciso que se entenda com clareza os conceitos de competência e capacidade tributária ativa, cuja diferença se explicita no art. 7º do CTN abaixo transcrito:

Art. 7º A competência tributária é indelegável, salvo atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, conferida por uma pessoa jurídica de direito público a outra, nos termos do § 3º do artigo 18 da Constituição.

§ 1º A atribuição compreende as garantias e os privilégios processuais que competem à pessoa jurídica de direito público que a conferir.

§ 2º A atribuição pode ser revogada, a qualquer tempo, por ato unilateral da pessoa jurídica de direito público que a tenha conferido.

§ 3º Não constitui delegação de competência o cometimento, a pessoas de direito privado, do encargo ou da função de arrecadar tributos.

Pode-se conceituar competência tributária como o poder tributário juridicamente delimitado entre os entes da Federação, traduzindo a ideia de poder limitado, atribuído ao Estado. Pela atribuição de competência, o poder de instituir e cobrar tributos é dividido entre os entes. A CF/88 optou por um sistema misto de partilha de competência e do produto da arrecadação entre os entes, que podem, dentro de certos limites, criar determinados tributos e definir seu alcance, obedecidos os critérios constitucionais desta partilha.

A CF/88 não cria tributos e sim outorga tal aptidão a entes públicos específicos, que podem ou não exercê-la, de acordo com seus interesses políticos e econômicos, tratando-se, portanto, de uma faculdade e não de uma imposição constitucional. O não exercício desta competência, entretanto, não a defere a pessoa de direito público diversa daquela conferida constitucionalmente, conforme disposto no art. 8º do CTN.

Competência tributária é a aptidão dos entes para criar, *in abstracto*, tributos, descrevendo legislativamente suas hipóteses de incidência, seus sujeitos ativos e passivos, bases de cálculo e suas alíquotas.

Em suma, a competência tributária identifica-se com a permissão para criar tributos, ou seja, com o direito subjetivo de editar normas jurídicas tributárias, não saindo da esfera do Poder Legislativo. Sendo assim, a competência tributária esgota-se na lei. Depois de sua edição, não há que se falar em competência e sim em capacidade tributária ativa, que é o direito de arrecadar o tributo, após a ocorrência do fato imponible.

Considerando que a atribuição de competência tributária faz parte da organização jurídica do Estado, só a Constituição Federal pode concedê-la a pessoas jurídicas de Direito Público dotadas de poder legislativo, já que só pode ser exercida através de lei. A atribuição de competência está prevista nos arts. 153 a 156 da CF/88.

Os entes da Federação estão obrigados a observar as normas gerais de Direito Tributário estabelecidas em lei complementar conforme previsto no art. 146 da CF/88.

Apesar de não ser uma lei complementar (já que não havia distinção entre lei complementar e lei ordinária à época de sua promulgação), o Código Tributário Nacional (Lei Federal nº 5.172/66) foi recepcionado como lei complementar pela CF/88 por dispor sobre o sistema tributário nacional e instituir normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, estados e municípios. Assim, em princípio, as normas que não forem conflitantes com o disposto na CF/88 permanecem válidas.

Conforme o art. 6º do CTN, a atribuição constitucional de competência tributária compreende a competência legislativa plena, ou seja, os entes possuidores de competência sobre determinado imposto devem consequentemente expedir leis que regulamentem sua cobrança, ressalvadas as limitações contidas na Constituição Federal e dos Estados e nas Leis Orgânicas dos Municípios, observado o disposto no CTN.

A distribuição de receitas a outros entes prevista nos arts. 157 a 162 da CF/88 não afeta a competência legislativa que tenha sido atribuída às pessoas jurídicas de direito público (art. 6º, parágrafo único do CTN).

Já o *caput* do art. 7º do CTN dispõe que a competência tributária é indelegável, salvo atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, conferida por uma pessoa jurídica de direito público a outra.

Ou seja, as competências tributárias definidas constitucionalmente não podem ser alteradas ou repactuadas pelos entes da Federação, já que esta faculdade não foi prevista pela própria CF/88, ressalvados os casos ali explicitados, que podem ser entendidos como delegação de competência tributária administrativa.

O parágrafo 3º do art. 7º do CTN, por sua vez, é explícito ao afirmar que não constitui delegação de competência o cometimento a pessoas de direito privado, do encargo ou da função de arrecadar tributos. Tal dispositivo significa que a delegação prevista no *caput* não se refere à competência legislativa de instituir tributos, e sim à transferência da capacidade tributária ativa, atribuição de exigir e arrecadar tributos, o que não encontra óbices no plano jurídico.

Ou seja, as hipóteses ressalvadas no art. 7º do CTN não são exceções à indelegabilidade da competência tributária, já que não comportam o exercício de nenhuma atividade inovadora dos pressupostos legais definidores do tributo, mas apenas de funções de fiscalizá-los ou arrecadá-los, ou executar normas ou atos sobre matéria tributável, sem nenhum poder para modificar o alcance ou a expressão dos tributos.

Segundo Hugo de Brito Machado (2006, p. 54), capacidade tributária é a atribuição para ser sujeito ativo da relação tributária concedida por lei:

A capacidade tributária não se confunde com a competência. A competência tributária é atribuída pela Constituição a um ente estatal dotado de poder legislativo. É exercida mediante a edição de lei. Já a capacidade tributária é atribuída pela Constituição ou por lei, a ente estatal não necessariamente dotado de poder legislativo. É exercida mediante atos administrativos.

O ente estatal dotado de competência legislativa poderá ter, também, capacidade tributária. Com a edição de lei exerce a competência, e com a prática de atos administrativos, a capacidade tributária.

Ou seja, ao contrário da competência tributária, a capacidade tributária ativa é delegável por lei, não havendo impedimento para que pessoa diversa daquela que criou o tributo venha, afinal, desde que autorizada por lei, a arrecadá-lo. A função administrativa de arrecadar os tributos pode ser repetidas vezes delegada, tantas quantas a pessoa política tributante desejar.

Para Paulsen (2009), não se pode confundir a competência tributária com a posição de sujeito ativo que a lei pode atribuir a outra pessoa jurídica de direito público com o exercício das prerrogativas inerentes: fiscalização e cobrança do tributo.

A capacidade tributária engloba as funções tributárias decorrentes do próprio dever da Administração de aplicar e executar as leis tributárias, atos ou decisões administrativas, relativas às funções de fiscalizar e arrecadar os tributos

criados em lei, ou seja, as funções fiscais, decorrentes do dever de administrar, que se concretizam com o exercício da fiscalização e da arrecadação do tributo.

A condição de sujeito ativo e o exercício das respectivas funções fiscais (fiscalização, constituição, inscrição e cobrança mediante atividade plenamente vinculada) são prerrogativas de pessoas jurídicas de direito público, conforme disposto no art. 119 do CTN.

Para Luciano Amaro (2006), o sujeito ativo da relação jurídica obrigacional tributária é o titular do direito de exigir o cumprimento da obrigação. Embora em regra, o sujeito ativo seja o Estado, nem sempre isto acontece, principalmente no caso das contribuições parafiscais.

Uma coisa é a competência tributária (aptidão para instituir tributo) e outra é a capacidade tributária (aptidão para ser titular do polo ativo da obrigação, vale dizer, para figurar como credor na relação jurídica tributária). A coincidência entre o criador e o credor ocorre em geral no caso dos impostos.

As pessoas que a lei põe na condição de credores da obrigação tributária, embora não tenham competência tributária (não possuindo aptidão para criar tributos), detêm capacidade tributária ativa, isto é, são habilitados para figurar no polo ativo da obrigação tributária. Segundo Amaro, é neste sentido que deve ser entendido o art. 119 do CTN ao falar de competência para exigir o cumprimento da obrigação tributária, pecando, entretanto, quando supõe que o credor da obrigação tributária necessariamente tenha de ser pessoa jurídica de direito público, quando se sabe que o sistema constitucional admite a existência de outras entidades na condição de credores da obrigação tributária.

Normalmente, os tributos são arrecadados pela própria pessoa política que os instituiu, mas se ocorre a terceirização e o produto arrecadado volta para os cofres da pessoa tributante, ocorre o fenômeno jurídico da “sujeição ativa auxiliar”. Neste caso, o agente arrecadador não passa de um substituto *ex lege* do sujeito ativo, atuando em nome e por conta da pessoa tributante.

Já quando uma entidade diversa daquela que criou o tributo vem a arrecadá-lo, ficando com o produto da arrecadação para o implemento de suas finalidades, tem-se uma situação de parafiscalidade. Juridicamente, a parafiscalidade é apenas a atribuição, mediante lei, da capacidade tributária ativa que uma pessoa política faz a outra pessoa (pública ou privada) que, mediante dispositivo legal, passa a dispor do produto arrecadado para a consecução de suas finalidades.

A maior parte da doutrina interpreta a função de arrecadar tributos como a simples função de caixa atualmente exercida pelos bancos. Segundo Paulsen, o § 3º do art. 7º trata de mera arrecadação, a exemplo do estabelecimento bancário ou a retenção do imposto de renda pela fonte pagadora.

Como mero arrecadador, considera-se a pessoa encarregada do recebimento dos pagamentos efetuados pelos contribuintes para o repasse ao sujeito ativo, que pode ser qualquer pessoa jurídica. É o caso dos bancos que, por força de contratos com os sujeitos ativos das obrigações tributárias,



estão autorizados a receber pagamentos de tributos. O arrecadador recebe os pagamentos e os repassa ao sujeito ativo, sendo remunerado pelo serviço que presta. Poder-se-ia imaginar, além dos bancos, as casas lotéricas ou qualquer outra pessoa jurídica cuja participação pudesse dar comodidade aos contribuintes e à administração tributária. O arrecadador não tem nenhuma ingerência na relação jurídico-tributária; dela não participa nem é destinatário dos recursos, não fiscaliza a regularidade dos pagamentos, não cobra, não normatiza, apenas recebe e repassa os pagamentos. Simplesmente presta um serviço ao sujeito ativo da relação tributária. Logo, qualquer pessoa, mesmo de direito privado com finalidade de lucro, pode desempenhar tal atividade.

Após a distinção feita entre competência e a capacidade tributária ativa, explicitada no art. 7º do CTN, deve ser questionado se a cobrança da dívida ativa pode ser caracterizada como arrecadação de tributos, para fins de enquadramento no § 3º do referido artigo.

De maneira simplificada, pode-se considerar que arrecadar é sinônimo de receber ou recolher, ocorrendo quando o contribuinte recolhe os tributos devidos na tesouraria do agente arrecadador ou na rede bancária referenciada. Cobrar por sua vez, implica uma ação mais efetiva do agente arrecadador, no sentido de compelir o contribuinte a pagar o valor devido ao erário, após o que, se bem sucedida a ação, culmina no recolhimento da importância devida.

Para Harada (2008) e outros autores anteriormente mencionados, está claro que o § 3º do art. 7º do CTN está se referindo à arrecadação de tributo pago voluntariamente nas redes bancárias, que funcionam como extensão dos cofres públicos, o que excluiria portanto a cobrança da dívida ativa seja extrajudicial ou judicial.

Outros autores (como BALEIRO, 1998), entretanto, consideram que a arrecadação é tarefa de natureza técnica mediante a qual se recolhe aos cofres públicos – diretamente do contribuinte ou por meio de terceiros legalmente obrigados – o tributo lançado, sendo a cobrança da dívida ativa, seja extrajudicial ou judicial, nada mais do que uma dentre outras técnicas de arrecadação.

De todo modo, fica evidenciado que uma eventual contratação de particulares para cobrança da dívida ativa não implicaria a delegação de competência tributária e sim da capacidade tributária ativa.

A TERCEIRIZAÇÃO DA COBRANÇA DA DÍVIDA ATIVA SEGUNDO A DOCTRINA

Segundo Maria Sylvania Zanella Di Pietro (1996), a chamada terceirização consiste na contratação de terceiros pela Administração para, mediante ajustes de variados tipos (contratos, convênios, etc.), buscar a colaboração (parceria) do setor privado na execução de serviços que não constituem atividade-fim do

ente político. A mesma autora esclarece que diante da natureza exemplificativa do rol do art. 6º, inciso II, da LF nº 8.666/96, é de se concluir que todos os serviços indicados em tal diploma legal são passíveis de terceirização, assim como também o são outras atividades cometidas ao Estado, não como serviço público propriamente dito, e sim como atividades dele acessórias ou complementares.

A questão sobre a possibilidade ou não de terceirização da cobrança da dívida ativa necessita, pois, ser analisada sob a ótica da viabilidade legal da transferência de tal serviço a pessoas alheias ao quadro de servidores do ente federativo.

Esta temática tem sido pouco explorada pelos doutrinadores do Direito Tributário. A maioria dos textos disponíveis sobre o assunto está publicada em revistas especializadas de Direito Tributário e de Administração Pública ou em sites jurídicos. Grande parte dos artigos contrários à possibilidade da terceirização foi escrita por procuradores dos entes da Federação. Poucos autores são favoráveis à ideia, e estes geralmente enfatizam a eficiência da contratação de terceiros em face dos problemas crônicos que afetam a administração pública que acabam por impossibilitar uma arrecadação efetiva, requisito essencial para exercer uma gestão fiscal responsável, conforme disposto no art. 11 da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF).

ARGUMENTOS CONTRÁRIOS À TERCEIRIZAÇÃO

O primeiro argumento contrário que se apresenta é o de que a cobrança da dívida ativa é uma atividade que tem natureza de serviço público essencial, que caracteriza o procedimento de constituição, fiscalização e cobrança dessa dívida, o que exige que toda atividade pertinente se desenvolva sob a responsabilidade do cargo público (conforme MEDICI, 1998, HARADA, 2008 e OLIVEIRA, 2006).

Tributo é cobrado mediante atividade plenamente vinculada, que determina que o tributo só será cobrado por ato da administração pública, a partir de procedimentos previstos em norma legal. É atividade típica de Estado, não suscetível de exploração comercial, que pressupõe a obtenção de lucro, segundo postulados de Direito Privado. Em consequência, a cobrança de dívida ativa é prestação de serviço público colocada à disposição da coletividade, sendo função vinculada à lei e não ao administrador público, independente da sua vontade.

Em decorrência desse entendimento, a cobrança judicial também é serviço exclusivo do ente, que prescinde de disposição legal expressa conferindo esta atribuição à Procuradoria, caracterizando-se como atividade plenamente vinculada. Por este motivo, é um serviço permanente que se desenvolve sem interrupções, independente da gestão administrativa no poder, sendo por isso executado por Procuradores do quadro permanente que representam o ente. Sua interrupção, por mais breve que seja, pode levar à perda de prazos judiciais com os decorrentes prejuízos aos cofres públicos.



Seguindo esta mesma ótica, o procedimento de constituição e cobrança do crédito tributário é indivisível, dependendo o sucesso da cobrança judicial da correta constituição do crédito pela administração tributária. Ou seja, a cobrança do crédito não oferece dificuldades se o mesmo foi bem constituído, sem falhas que possam acarretar a sua nulidade.

Por outro lado, o contratado poderia se eximir de qualquer responsabilidade, alegando que o crédito foi mal constituído. Em vista desta particularidade, a melhor solução é o reaparelhamento dos órgãos envolvidos no procedimento de constituição e cobrança do crédito como um todo.

Para Harada (2008), o crédito tributário é bem público indisponível pelo seu titular por ser instrumento de realização da missão constitucional de promover o bem-estar da sociedade. Toda a atividade estatal, desde a instituição, a fiscalização, a cobrança, e aplicação do produto de sua arrecadação, deve ser regida exclusivamente por normas do Direito Público. A cessão de crédito (instrumento largamente utilizado pelo Direito Privado) tributário a particulares como se fosse um bem disponível, negociável no mercado, é, portanto, descabida.

De acordo com este mesmo autor, a terceirização implicaria a transformação de um serviço público permanente, executado pela Procuradoria de forma global e uniforme em um “serviço público” temporário e descontínuo, sob a responsabilidade de um particular, com dissociação da fase administrativa de constituição de crédito tributário da fase judicial de sua cobrança forçada. Haveria perda de eficiência e risco de exposição do Poder Público em decorrência da sujeição de serviço público essencial e permanente a profissionais da iniciativa privada, sobre os quais a administração não detém o poder de controle funcional e hierárquico.

A terceirização violaria também o princípio da indelegabilidade expresso no art. 7º do CTN, considerando-se que o § 3º se refere somente à arrecadação do tributo pago voluntariamente na rede bancária, que funciona como extensão dos cofres públicos.

Ainda segundo Harada (2008), a terceirização contrariaria o princípio da razoabilidade implícito no art. 37 da CF e da moralidade pública, principalmente se o município já dispõe de órgão institucional permanente de assessoria jurídica. Além disso, o inciso XXII deste mesmo artigo, introduzido pela EC nº 42/03, versa que os entes devem respeito ao princípio da vinculação da administração tributária ao regime de direito público ali expresso, inviabilizando qualquer tentativa de terceirização deste serviço.

Este dispositivo constitucional considera as administrações tributárias dos entes como atividades essenciais ao funcionamento do Estado, devendo ser exercidas por servidores de carreiras específicas. Diversos autores (a exemplo de HARADA, 2008; OLIVEIRA, 2006; e PELICLIOLI, 1999) o interpretam como uma explicitação da vedação à terceirização dos serviços de fiscalização, arrecadação e cobrança de tributos, pois estes inserem-se forçosamente no âmbito da administração tributária dos entes.

É atividade tão importante que a efetiva arrecadação foi alçada à condição de requisito essencial da responsabilidade na gestão fiscal (art. 11 da LRF), pressupondo a existência de aparelhamento estatal adequado para constituição, arrecadação e cobrança do crédito tributário.

Entretanto, para Harada (2008), “administradores incautos”, atraídos pelo mito da agilidade e da informalidade do setor privado, estariam abrindo mão de prerrogativas próprias do Estado na tentativa de usufruir das facilidades inerentes ao setor privado.

Segundo esse mesmo autor, não há preocupação por parte do gestor público em analisar as causas dos problemas da administração e investir nas devidas reformas, o que acaba fazendo do interesse público um meio de satisfação de interesses privados, confundindo a facilidade, a flexibilidade e a liberdade ampla do setor privado com os rígidos princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, razoabilidade e publicidade que regem a Administração Pública.

Ao invés de valorizar o quadro efetivo de servidores, os gestores permitem o sucateamento da administração para buscar na terceirização uma forma de agilizar a execução do serviço público. Seria melhor que a administração investisse no que já existe, em vez de alimentar novas fontes de despesas com uma eventual terceirização, além de celebrar convênios para melhor aparelhar o Judiciário.

Medici (1998) destaca que os Procuradores têm a responsabilidade funcional inerente ao cargo público que ocupam e atuam sob orientação política da administração, respondendo por seus atos na esfera administrativa, o que não ocorre com terceiros contratados. Ou seja, os Procuradores sujeitam-se às responsabilidades do cargo público e à hierarquia funcional, podendo ser penalizados administrativamente sem prejuízo das demais sanções nas esferas cível e criminal; no caso de terceiros, há somente a responsabilização judicial;

Não haveria portanto como conciliar a permanência da atividade de cobrança com a “precariedade” do contrato administrativo, dado que o art. 57, § 3º da LF 8.666/93 veda contrato com prazo indeterminado, e ainda, as dificuldades e limites inerentes à sua prorrogação, podendo ocorrer ainda o seu rompimento, agravando ainda mais os problemas de gerenciamento administrativo.

Medici (1998) alega, ainda, que os escritórios particulares também não teriam experiência neste tipo de cobrança, ao contrário, atuaram sempre no polo oposto, contra a Fazenda, não podendo, por este motivo, sua contratação se dar por notória especialização, conforme exigido pelo art. 25, inciso II, e § 1º da LF 8.666/93.

O argumento do aproveitamento da ampla capilaridade dos bancos também não se justificaria, uma vez que os valores inscritos em dívida ativa já são pagos na rede bancária mediante guia DARF (na esfera federal) remetida via Correio, além da possibilidade de sua emissão pela internet 24h/dia.

Outro argumento contrário à contratação de terceiros para cobrança de créditos tributários é a preservação do sigilo fiscal (conforme MEDICI, 1998;

HARADA, 2008; e OLIVEIRA, 2006). O art. 198 do CTN veda a divulgação para quaisquer fins, por parte da Fazenda Pública ou de seus funcionários, de qualquer informação obtida em razão de ofício, sobre a situação econômica e financeira do contribuinte, bem como sobre a natureza e o estado de seus negócios. Entende-se que, em caso de terceirização, estes dados sairiam do âmbito da Fazenda para os escritórios contratados, em infringência ao dispositivo legal.

Um ponto levantado por praticamente todos os autores contrários a esta prática (a exemplo de CASTRO, 2008; e AMARAL, 2009) é a privatividade da representação judicial dos entes, ou, em outras palavras, a reserva de competência dos órgãos jurídicos internos, em virtude de dispositivos constitucionais e legais que versam sobre a matéria.

O art. 131, § 3º, e 132 da CF/88 impediriam a terceirização da cobrança judicial da dívida ativa. Na esfera federal quem detém a representação do Poder Público nas execuções fiscais da União é a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional - PGFN² conforme art. 131, § 3º da CF/88. Na esfera estadual, o Supremo Tribunal Federal, nas Ações Diretas de Inconstitucionalidade – Medida Liminar – nºs 881-1-ES e 1.679-2-GO, decidiu que os Procuradores detêm a atribuição da sua representação judicial.

A Lei Federal nº 6.830/80, que dispõe sobre a cobrança judicial da dívida ativa da Fazenda Pública, estabelece em seu art. 1º que a execução judicial para cobrança da Dívida Ativa da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e respectivas autarquias será regida por esta Lei e, subsidiariamente, pelo Código de Processo Civil (CPC).

O CPC impediria a pretensão de terceirizar a cobrança judicial da dívida ativa, uma vez que o seu art. 12, inciso I, prescreve que os municípios serão representados em juízo, ativa e passivamente pelo Prefeito ou Procurador, cabendo observar que uma alternativa exclui a outra, não podendo a representação ser repartida legalmente. Onde houver Procurador, a ele cabe a representação, excluindo-se o Prefeito; se não houver, cabe ao Prefeito, desde que habilitado, senão deve constituir advogado, representante profissional que age por força de mandato outorgado por cliente, particular ou não. Não há como confundir Procurador (representante judicial dos entes políticos) com advogado. Em caso do município já ter Procuradores nos seus quadros, a contratação de advogados estranhos à administração somente seria admitida para “determinados feitos” ou “causas esparsas” e não para serviço permanente, conforme entendimento de Hely Lopes Meirelles (2008, p. 215).

Nesse caso, é possível outorgar mandato a profissional habilitado para defesa dos interesses da administração em juízo em casos excepcionais que exijam

2 A Lei Complementar nº 73/93 fixa a competência da PGFN para a execução da dívida ativa da União de natureza tributária ou não.

profissional de notória especialização não disponível no seu quadro funcional, outorgando-lhe procuração com cláusula *ad judicium*.

Além das questões legais anteriormente levantadas, alguns autores, notadamente Procuradores (como CASTRO, 2008; e CORREIA, 2006) abordam aspectos inerentes ao custo, à eficiência e até mesmo à lisura na operacionalização de uma eventual terceirização.

Para aqueles, a economicidade seria um importante argumento contra esta prática. No caso da PGFN, o custo operacional seria baixíssimo em face do valor arrecadado: R\$ 74,23 arrecadados por real investido no período 1995/2006, ou ainda, uma arrecadação de R\$ 70 bilhões ao custo de R\$ 943 milhões (conforme SOUZA e MOURA, 2009).

Um dos principais argumentos favoráveis à terceirização é a suposta ineficiência das ações públicas nesta área, principalmente comparando a recuperação de créditos em determinado ano com o estoque em cobrança. Contudo, segundo Castro (2008), este parâmetro não seria adequado. No caso da União, do estoque total contabilizado, 50% seriam inconsistentes (registrados incorretamente, em virtude do uso inadequado de moedas e indexadores) e incobráveis (contribuintes falidos que não têm patrimônio para pagar suas dívidas). Se a comparação da arrecadação fosse feita com o estoque cobrável, a PGFN atingiria percentuais de recuperação de créditos semelhantes à realidade internacional.

Os principais fatores que impediriam uma cobrança mais eficaz por parte da PGFN seriam: condições logísticas lastimáveis (número de Procuradores e de servidores de apoio insuficiente, infraestrutura precária, etc.); políticas governamentais deliberadas de precarização dos setores de cobrança (para a PGFN, as dotações orçamentárias são reduzidas ano após ano); além dos obstáculos inerentes ao processo de execução (devedores contumazes que não pretendem cumprir com suas obrigações tributárias, dificuldade de localização de bens dos devedores, etc).

ARGUMENTOS FAVORÁVEIS À TERCEIRIZAÇÃO

O IBAM (Instituto Brasileiro de Administração Municipal) presta assessoria a municípios que enfrentam problemas na cobrança da dívida ativa, tais como: grande volume de débitos sem ajuizamento, setor de tributação esfacelado, falta de fiscais, escolaridade baixa e falta de treinamento do funcionalismo, Procuradores comissionados, etc.

Segundo Correia (1999), assessor jurídico daquele órgão, nada impede que em vista desta situação, o município terceirize a cobrança de sua dívida ativa, desde que tomadas algumas precauções.

Os municípios seriam levados a optar pela terceirização, em virtude da má estrutura dos setores que compõem suas administrações tributárias. É preciso investir maciçamente em pessoal qualificado, entretanto, o município pode adotar medidas temporárias a fim de preservar seu potencial arrecadatário.

O primeiro pressuposto para avaliar a legalidade da terceirização é saber se existe legislação local que conceda privativamente à PGM competência para cobrar administrativamente e judicialmente a dívida ativa do município. Em caso positivo, não há possibilidade de se contratarem advogados ou escritórios, já que a representação cabe à PGM, a não ser que haja modificação na lei de forma a permiti-lo. Sendo a resposta negativa, não haveria óbice à contratação de terceiros para desempenhar esta tarefa.

Conforme o art. 119 do CTN, sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público titular da competência para exigir seu cumprimento. Por isso, é permitido ao município delegar, via licitação, a cobrança da dívida ativa, já que cabe ao sujeito ativo detentor da capacidade tributária, exigir o cumprimento das obrigações tributárias de sua competência.

O art. 7º, § 3º, do CTN refere-se à capacidade tributária ativa, porque a função de arrecadar, enquanto atividade meramente material, pode ser outorgada por lei até para particulares. Cobrar significa arrecadar, receber importâncias que são devidas por terceiros. No caso de impostos também significa arrecadar, termo mais apropriado para indicar o ato de cobrança ou arrecadação dos mesmos impostos.

Se o quadro de advogados públicos não é suficiente para exercer as atividades legalmente atribuídas à Procuradoria, não permitindo que se recuperem judicialmente os créditos, cabe ao gestor adotar as medidas necessárias à garantia do interesse público que tem dever de resguardar, e abrir procedimento licitatório para agilizar esta cobrança.

Esta possibilidade teria respaldo no princípio federativo que atribui aos municípios a capacidade de auto-organização, conforme previsto no art. 30, incisos I e V, da CF/88, podendo decidir soberanamente qual a melhor forma de cobrança da sua dívida ativa. Ou seja, o poder de contratar é inerente ao poder de gestão administrativa do governante e traduz a discricionariedade na escolha da ação administrativa que, a seu juízo, realiza de forma mais eficiente o dever de bem administrar.

Para Correia (1999), a terceirização poderia ser admitida de forma temporária, pelos seguintes motivos: há escritórios experientes no assunto; os poderes dos advogados contratados não se restringem à cláusula *ad judicium*; os serviços em questão incluem-se no rol daqueles previstos no art. 57, inciso II da LF 8.666/93, destacando-se que, sendo contínuos, não se lhes aplica o rótulo de indeterminado, já que a própria lei autoriza a sua prorrogação em até 72 meses.

Portanto, seguindo esta linha de entendimento, se não existir lei local conferindo privativamente ao procurador ou advogado do município a representação judicial do ente, o Prefeito pode contratar escritório de advocacia para promover e acompanhar temporariamente a cobrança judicial da dívida ativa.

Segundo Farhi (2006), a viabilidade de terceirização da dívida ativa em casos especiais sempre foi admitida pela doutrina e jurisprudência.

A CF/88 (arts. 131 e 132) não teria propositadamente tratado dos Procuradores municipais pela necessidade de dar à advocacia destes entes tratamento diferenciado, uma vez que muitos municípios não possuem Procuradores concursados e organizados em carreira.

Este entendimento teria se consubstanciado no Agravo Regimental nº 409-4 do STF, publicado no DJ de 29/06/90, que entendeu que a representação judicial da advocacia do Estado (arts. 131 e 132 da CF/88), não exclui a constituição de mandatário *ad judicia* para causa específica. Também o art. 132 da CF/88 veicula norma de organização administrativa, sem tolher a capacidade de tais entidades federativas conferirem mandato *ad judicia* a outros advogados para causas especiais.

O CPC prevê em seu art. 12, II, a representação do município em juízo pelo Prefeito ou Procurador, entretanto deixou de presumir que todos os municípios têm Procuradoria Jurídica como o fez em relação aos outros entes (art. 12, inciso I), sendo certo que esta representação poderá ou não ser privativa, conforme previsão expressa em lei local.

Quanto à cobrança administrativa, para Farhi (2006), seria admitida desde que não exista lei municipal dando exclusividade desta atribuição a órgão municipal (Fazenda ou PGM), já que a realização da receita municipal é indispensável à gestão fiscal responsável.

A cobrança administrativa antecede o ajuizamento de ação de cobrança, devendo ser normatizada por legislação local quanto à competência, prazo, etc., não necessitando de uma especialização maior por parte dos técnicos que vão efetivá-la, sendo desenvolvida na prática, diretamente pela Secretaria de Fazenda do ente, mediante a emissão e remessa de guias de recolhimento aos devedores, acompanhadas ou não de correspondência explicativa. Esgotado o prazo previsto na cobrança amigável para pagamento, só resta o recurso à cobrança judicial, onde a participação do advogado é imprescindível.

A este tipo de cobrança, por não demandar formação jurídica específica, não se aplicaria o argumento da reserva de competência dos órgãos jurídicos internos, alegada no caso da cobrança judicial, assumindo característica de simples arrecadação, perfeitamente enquadrável no conceito de capacidade tributária ativa prevista no art. 7º, § 3º, do CTN e portanto passível de terceirização.

Quanto ao dever de sigilo fiscal determinado pelo art. 198 do CTN, pode ser transferido por cláusula contratual ao terceiro contratado para atuar na cobrança.

Diante deste entendimento, o IBAM tem firmado contratos específicos para promover a reestruturação e a cobrança da dívida ativa em diversos municípios³,

3 Estes contratos consistem na implantação de uma unidade de atendimento com profissionais qualificados, equipada com computadores modernos; instalação de um call center com atendentes que realizam pré-agendamentos de negociações com os contribuintes, e comunicam aos inadimplentes com antecedência, a data de vencimento das parcelas já negociadas (conforme FARHI, 2006).

com a concomitante capacitação dos servidores que darão continuidade a tal tarefa, em vista do princípio da eficiência.

Advogados defensores da terceirização (a exemplo de KAMIYA e SOUZA, 2005) argumentam também que o art. 13, inciso V da LF 8.666/93 autoriza a contratação de profissionais para o patrocínio de causas judiciais sempre que houver necessidade para tanto (a exemplo do convênio celebrado pela PGSP e a OAB para prestação de assistência judiciária gratuita à população de menor renda).

Quanto à função da PGFN representar judicialmente a União na execução da dívida ativa, não seria cláusula pétreia constitucional (art. 60, § 4º), sendo possível a contratação de advogados externos para este fim através de emenda constitucional. A decisão do STF no Agravo Regimental nº 409-4⁴, facultando conferir mandados *ad judícia* a advogados para causas específicas para suprir a falta de Procuradores indica este direcionamento.

Por fim, conforme Kamiya e Souza (2005), a contratação de terceiros seria uma alternativa viável para agilizar a arrecadação de créditos vencidos, destacando-se os seguintes aspectos positivos: redução nos custos operacionais; diminuição das despesas com pessoal; concentração na atividade-fim; aumento da especialização profissional; agilidade e melhoria no controle organizacional e na tomada de decisões.

A RESOLUÇÃO Nº 33 DO SENADO FEDERAL E A LEI FEDERAL Nº 11.941/09

A Resolução nº 33/06 autoriza os Estados, Distrito Federal e Municípios a ceder a instituições financeiras a sua dívida ativa consolidada, para cobrança por endosso-mandato, mediante a antecipação de receita de até o valor de face dos créditos, desde que respeitados os limites e condições estabelecidos pela LRF e pelas Resoluções n.ºs 40/01 e 43/01 do Senado Federal.

O parcelamento dos débitos é transferido à instituição financeira endossatária nas mesmas condições previstas na legislação do ente público cedente (art. 2º).

O art. 3º prevê a prestação de contas mensal com a demonstração dos resultados alcançados. Já o art. 4º prevê que após a amortização do valor antecipado, a instituição financeira repassará mensalmente ao ente os valores cobrados dos devedores, descontados os custos operacionais fixados em contrato.

4 Decidiu o STF no Agravo Regimental nº 409-4: "II. Advocacia de Estado (CF, arts. 131 e 132); representação judicial não excludente da constituição de mandatário "ad judícia" para causa específica. Ao conferir aos Procuradores dos Estados e do Distrito Federal a sua representação judicial, o artigo 132 da Constituição veicula norma de organização administrativa, sem tolher a capacidade de tais entidades federativas para conferir mandato "ad judícia" a outros advogados para causas especiais" (Pet-AgR 409/AC, Relator Min. CELSO DE MELLO; Julgamento: 18/04/1990; Órgão Julgador: TRIBUNAL PLENO. Publicação: DJ 29/06/1990, P. 06219; EMENT VOL. 01587-01 PP-00127).

Conforme o art. 5º da Resolução, a revogação do mandato não pode ocorrer antes de a instituição financeira ter conseguido amortizar o valor antecipado, uma vez que a antecipação representa um investimento e sem esta garantia dificilmente haveria interesse no negócio, já que é alto o grau de risco de não conseguir lograr êxito na cobrança dos valores antecipados.

A iniciativa do Projeto de Resolução nº 33/06 do Senado Federal foi da Confederação Nacional dos Municípios (CNM), com a finalidade de dinamizar a cobrança da dívida ativa municipal com segurança e sem onerar ainda mais os cofres públicos⁵. O Senado, por sua vez, justificou a medida em vista da grande quantidade de créditos tributários não cobrados no ativo dos entes políticos e do alto grau de inadimplência, além da dificuldade de estes créditos serem cobrados no âmbito do Judiciário.

A maioria dos autores pesquisados entende ser a Resolução inconstitucional por diversos motivos. Além de se aplicarem todos os argumentos levantados pela doutrina contrários à terceirização da cobrança da dívida ativa, somam-se outros que se aplicam especificamente à Resolução.

Para Harada (2007), a Resolução 33 é triplamente inconstitucional, pelos seguintes motivos: 1) implica terceirização de serviço público essencial não passível de delegação, pois instituição, fiscalização e arrecadação de tributos são atividades típicas de Estado; 2) caracteriza uma operação de crédito inédita, sem previsão na CF/88 nem na LRF, padecendo de duplo vício de inconstitucionalidade: vício material, já que este tipo de operação não é autorizada pela CF/88, e vício formal, na medida em que esta matéria não está no âmbito da competência legislativa do Senado Federal.

As impropriedades seriam muitas: fere o princípio da legalidade, invadindo esfera de atuação privativa de lei do ente político competente; transforma um bem público indisponível (a cobrança da dívida ativa é atividade típica de Estado) em bem comercializável com fins de obtenção de lucro, ao permitir a transferência da dívida ativa a particulares; afronta a LRF ao promover uma operação de crédito mediante antecipação de receita tributária à semelhança das operações de crédito por antecipação de receita orçamentária (AROs), mas sem as limitações destas.

Além de tudo, versa sobre norma geral de Direito Tributário e Financeiro, devendo ser tratada por lei complementar, sendo também matéria reservada ao Chefe do Executivo (art. 61, § 1º, inciso II, alínea b, e art. 66 da CF/88) e ao Legislativo (art. 65 da CF/88).

Evidenciar-se-ia também afronta ao artigo 132 da CF/88, já que na atual ordem jurídica, a Advocacia Pública ganhou *status* de típica função de Estado, sendo os Procuradores de Estado os responsáveis pela representação judicial e consultoria jurídica das respectivas unidades federadas, restando assegurada

5 Conforme Nota Técnica nº 01/2006, publicada no site da CNM (www.cnm.org.br).

a sua função de defender os interesses da Administração Pública, dentre os quais está a cobrança da dívida ativa, que não pode ser transferida a terceiros particulares, a exemplo do voto proferido pelo Ministro Celso de Mello, relator da ADIn nº 881-1/ES, DJ de 25 de abril de 1997.

A Resolução também seria materialmente inconstitucional, por violar o artigo 146, III, "b", da CF/88, que dispõe que cabe à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria tributária, especialmente sobre obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários.

A justificativa do Projeto de Resolução é a busca de celeridade na realização do ativo, através de instituições financeiras que possuem expertise na cobrança de créditos. Entretanto, para Harada (2004), os bancos estariam na verdade terceirizando os serviços de cobrança, ou por não possuírem a alegada expertise ou por ser este um serviço deficitário, implicando na prática em uma terceirização em cascata, não restando, portanto, dúvida de que se trata de uma operação de crédito disfarçada.

Fora os impedimentos legais e constitucionais anteriormente apontados, a doutrina também destaca outros pontos problemáticos que podem ocorrer durante a operacionalização desta cessão.

Simões (2005) alega que por mais controle que se tenha na fiscalização da perfeita execução da cobrança do crédito tributário pela atividade privada, não se pode afastar a suspeita de que ela possa interferir na realização da receita através de conveniências pessoais, voltadas para o lucro que obterá com a prestação do serviço, além da possível existência de negócios paralelos, em detrimento da verdadeira finalidade da cobrança.

Nesta mesma linha de interpretação, conforme Harada (2007), outros pontos negativos destacados são a quebra de sigilo fiscal dos contribuintes; a utilização destes créditos como instrumento de captação de clientela pelos bancos e, ainda, a possibilidade de facilitação indevida da prescrição para beneficiar grandes clientes das instituições contratadas.

A minoria dos autores pesquisados entretanto (a exemplo de KIST, 2006), aponta alguns aspectos da Resolução nº 33/06 que seriam benéficos à administração pública, destacando-se os seguintes: as Fazendas Municipais principalmente, são ineficientes na cobrança de seus créditos, ao passo que as instituições financeiras têm expertise para fazer cobranças; há falta de pessoal para executar tal tarefa rotineiramente; a não cobrança de tributos desestimula o pagamento espontâneo e promove tratamento desigual entre os contribuintes; a antecipação de receitas é importante fonte de recursos para os entes.

Considerando, ainda, que as instituições vão se empenhar no recebimento dos créditos para cuja cobrança eventualmente receberem mandato, a cessão viabilizaria a efetivação do princípio da eficiência em virtude da notória capacidade de cobrança das instituições financeiras, a um custo menor do que seria gasto pela administração pública, permitindo como consequência o

adequado cumprimento do art. 11 da LRF, que dispõe ser a efetiva arrecadação dos tributos, requisito para uma gestão fiscal responsável.

Não há contudo elementos objetivos que permitam deduzir que esta outorga de cobrança seria menos onerosa do que a manutenção de uma estrutura de cobrança, sobretudo nas Procuradorias dos municípios.

Ives Gandra⁶ considera por um lado, a medida legal por cumprir o princípio constitucional da eficiência, mas por outro, ressalta que, se o município tem uma Procuradoria, é sua a responsabilidade da cobrança. Além disso, destaca que, se os bancos não conseguem receber os débitos, terão que devolver o dinheiro antecipado, dificultando a aplicação da LRF pelos administradores.

Esta Resolução está sendo objeto de ações diretas de inconstitucionalidade perante o STF, interpostas pela Associação Nacional dos Procuradores do Estado - ANAPE (ADIn n° 3.786-2) e pela Federação Brasileira de Associações de Fiscais de Tributos Estaduais - Febrafite (ADIn n° 3.845-1), que estão apenas e relatadas pelo Ministro Carlos Brito, que avalia a possibilidade de concessão de liminar para suspender seus efeitos, não tendo sido entretanto proferida nenhuma decisão até a presente data.

Mais recentemente, a Lei Federal n° 11.941/09⁷, conhecida como nova lei do parcelamento, publicada no DOU em 28/05/09, autorizou a União a contratar, mesmo sem licitação, instituições financeiras públicas para fazer a cobrança amigável da sua dívida ativa.

Em recente notícia publicada no Jornal O Globo em 06/12/09, intitulada "Banco do Brasil no rastro de devedores da União", consta que o governo federal deu início a uma ofensiva para recuperar pelo menos R\$ 80 bilhões inscritos na dívida ativa da União, num estoque que chega a R\$ 805 bilhões.

Dentre as medidas de racionalização de cobrança, estaria a terceirização da cobrança das dívidas de até R\$ 30 mil, que seria assumida por uma instituição federal, provavelmente o Banco do Brasil, que já assumiu a cobrança de débitos rurais. Os devedores nesta faixa de valor respondem hoje por 10% do estoque e 60% do número de processos, passando os Procuradores da Fazenda a se concentrar na cobrança de grandes valores. A terceirização da cobrança das pequenas dívidas seria uma forma de poupar recursos⁸ e de aumentar as chances de recuperação dos créditos.

Segundo o *site* do Banco do Brasil, a instituição disponibiliza aos municípios a cobrança administrativa dos créditos inscritos em dívida ativa, por

⁶ Conforme declaração dada ao Diário do Comércio em agosto de 2007.

⁷ Esta lei, resultante da conversão da Medida Provisória n° 449/2008, alterou a legislação tributária federal relativa ao parcelamento ordinário de débitos tributários, concedeu remissão nos casos em que específica, instituiu regime tributário de transição, dentre outras providências.

⁸ Segundo declaração do diretor de gestão do Departamento da Dívida Ativa da PGFN, Paulo Ricardo Cardoso, cada processo de cobrança tem um custo em torno de R\$ 17 mil e dura, em média, 12 anos.



meio da emissão de bloquetes de cobrança, com possibilidade de inserção de mensagem ao contribuinte e protesto cartorário dos créditos inadimplidos.

Percebe-se, portanto, que, com a Resolução nº 33/06 do Senado Federal e a Lei Federal nº 11.941/09, há um processo em curso de dar embasamento legal à terceirização da cobrança da dívida ativa, o que já vem sendo observado na prática, principalmente na sua fase administrativa.

CONTRATAÇÕES DE TERCEIROS PARA COBRANÇA DA DÍVIDA ATIVA PELAS PREFEITURAS DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO - RELATO DE QUATRO CASOS ANALISADOS PELO TCE-RJ⁹

CASO 1 - PREFEITURA A

Neste Caso 1, o objeto da contratação foi a implantação e operação de um sistema de telemarketing ativo, para estabelecer um canal direto entre a Prefeitura e o cidadão, para prestação de diversos serviços, dentre os quais, realizar ações de cobrança de tributos municipais e de recuperação de créditos tributários.

Em sessão de 06/04/04, o Plenário decidiu pela Comunicação ao Prefeito a fim de que enviasse documentos esclarecedores quanto ao preço, com descrição detalhada de custo dos serviços e equipamentos a serem utilizados.

Posteriormente, em sessão de 25/04/05, o Plenário decidiu, por nova Comunicação ao Prefeito a fim de que encaminhasse esclarecimentos sobre como seriam operacionalizadas as ações de cobrança de tributos municipais (cobrança administrativa) e de recuperação de créditos tributários (dívida ativa), via telemarketing ativo.

Em resposta à decisão plenária, o jurisdicionado informou que a operacionalização seria feita através de um cadastro com nome do contribuinte, número do telefone e valor da dívida informado pela Secretaria da Fazenda, que de posse das informações, as repassaria à empresa, que colocaria todos os dados no sistema, ficando a cargo do gerente técnico da empresa o acompanhamento de todos os trabalhos desde o início das atividades, a disponibilização do *script* de contato para os PA's (pontos de atendimentos), e o treinamento das operadoras de telemarketing para execução deste trabalho.

O corpo instrutivo do TCE-RJ entendeu, em vista do art. 198, § 3º, do CTN, que dispõe que "não é vedada a divulgação de informações relativas a

⁹ Nos casos relatados, optou-se por não identificar o número dos processos, nem o nome dos contratantes e contratados, uma vez que o que interessa ao tema do presente trabalho é a fundamentação das decisões proferidas pelo TCE-RJ.

inscrições na Dívida Ativa da Fazenda Pública”, associado ao fato de não haver vedação legal para que a cobrança administrativa seja feita por ente privado, que o contrato não violaria os preceitos ditados pela legislação aplicável à espécie.

O parecer do Ministério Público Especial junto ao TCE-RJ acompanhou a conclusão da instrução, sugerindo o conhecimento e arquivamento do feito. Em última apreciação em sessão de 22/05/07, o Plenário decidiu pelo Conhecimento e Arquivamento do Contrato.

Nesse processo examinado, o Plenário do TCE-RJ não vislumbrou impedimentos legais à contratação, que se tratava basicamente de serviços de suporte e apoio à cobrança administrativa da dívida ativa, principalmente através de sistemas de informática e ações de telemarketing ativo.

CASO 2 - PREFEITURA B

Neste caso 2, o objeto foi a contratação de firma para prestação de serviços de cobrança da dívida ativa do município. Destaque-se que a remuneração da firma foi estipulada em 20% do valor efetivamente recebido pela contratante.

Em sessão realizada em 21/10/03, o Plenário decidiu, dentre outros itens, pela Notificação Pessoal do ex-Prefeito, para que apresentasse razões de defesa quanto à contratação da firma, se na estrutura da Prefeitura à época existia o setor de assessoramento jurídico (Procuradoria-Geral) para executar tal tarefa que, no meio próprio, são rotineiras, não necessitando de especialistas para sua satisfatória execução.

Os principais argumentos utilizados pelo ex-Prefeito na sua defesa foram: 1) o contrato referia-se somente à cobrança extrajudicial de créditos vencidos; 2) a Procuradoria do Município não tinha estrutura para desempenhar adequadamente suas funções e, diante desta deficiência e da necessidade de se evitar renúncia de receita, contratou a firma em questão; 3) à época da contratação, o tema “terceirização de cobranças de tributos” ainda não havia sido submetido ao crivo de órgãos como o STF e STJ e mesmo do TCE-RJ, e ainda hoje são poucas as decisões no sentido de orientar os administradores sobre este tema, fazendo com que buscassem na terceirização a agilidade e a informalidade do setor privado a fim de garantir princípios importantes da administração pública, como o da eficiência e da continuidade; 4) o que se pretendeu foi delegar à contratada a competência para a atividade de “arrecadar” a dívida ativa e não a de “cobrar”, delegação de competência que está prevista no § 3º do art. 7º do CTN, que versa que a função de arrecadar pode ser atribuída a pessoa jurídica de direito privado; 5) houve um equívoco no uso do termo “cobrança” no contrato, pois o município não pretendeu delegar à contratada o exercício da capacidade tributária ativa, mas tão somente agilizar e aprimorar a arrecadação tributária, a partir da emissão de notificações extrajudiciais, com a finalidade de induzir o contribuinte à quitação de dívidas fiscais, exercendo a contratada um papel

de intermediação entre o sujeito ativo (município) e o passivo (contribuinte); 6) nenhum dano foi causado ao Erário, pois o pagamento à contratada somente ocorria mediante seu êxito, objetivando exclusivamente evitar a prescrição de créditos tributários e aumentar a arrecadação, proporcionando a prestação de serviços públicos mais eficientes.

No relatório que embasou a decisão de 25/10/05 pela Rejeição das Razões de Defesa, pela Ilegalidade do Contrato, Aplicação de Multa e Comunicação para instauração de Tomada de Contas Especial, o Conselheiro Relator destaca os seguintes aspectos: 1) a Deliberação TCE-RJ nº 178/94 admite a terceirização no âmbito da administração pública estadual ou municipal, quando se objetivar a prestação de serviços vinculados exclusivamente à atividade-meio da contratante, de acordo com o disposto no Enunciado nº 331 do TST; 2) em reiteradas decisões, o TCU vem julgando irregular a contratação de empresas para realização de tarefas que integrem o elenco das atribuições dos cargos permanentes; 3) em que pese esta jurisprudência, seria possível a terceirização quando se tratar de tarefa prevista para cargo colocado em extinção ou quando ocorrer aumento substancial da demanda, em caráter temporário, a exemplo da atividade de digitalização na Justiça Federal Eleitoral em época de sufrágio, não sendo este o caso da presente contratação; 4) no contrato firmado, ficou caracterizada a delegação de competência privativa da administração, tendo em vista ter sido permitida a função de cobrar tributos municipais vencidos, ainda que extrajudicialmente, rotina que é de atribuição da Secretaria Municipal de Fazenda; 5) existe ainda cláusula no contrato celebrado que prevê a possibilidade da contratada firmar acordos no âmbito judicial, o que fere frontalmente o disposto no art. 132 da CF/88 c/c o inciso I do art. 12 do CPC; 6) a remuneração pactuada (20% do valor efetivamente arrecadado com a cobrança) afronta o disposto no inciso IV do art. 167 da CF/88, que veda a vinculação da receita de impostos a despesa.

Em sessão plenária de 01/12/09, foi sugerida aplicação de multa, conversão do processo em tomada de contas *ex officio* e citação do Prefeito. Posteriormente, em sessão de 05/10/10, o Plenário votou pela rejeição das razões de defesa e citação do prefeito à época para devolver os valores pagos à empresa contratada.

No seu voto, o Relator considerou que não podiam prosperar as alegações do jurisdicionado de que não houve dano ao erário municipal, pelo fato de os serviços terem sido prestados pela contratada, tendo a despesa decorrido da contratação irregular de empresa para prestação de serviços relativos a tarefas que integram o elenco das atribuições dos cargos permanentes, já que a administração dispunha de um quadro de pessoal efetivo junto à Procuradoria capaz de realizar tal trabalho.

Considerando que a Prefeitura efetuava os pagamentos mensais dos salários e demais encargos, relativos ao seu quadro de pessoal permanente, no intuito de que este prestasse os serviços em questão, os desembolsos relativos ao

contrato sob exame caracterizaram o desperdício de recursos, com a duplicidade de esforços financeiros, tendo como agravante o fato de não haver qualquer comprovação de que o incremento na arrecadação tenha sido impulsionado pela suposta contratação, podendo o mesmo ter origem nos serviços desenvolvidos pelos servidores da municipalidade ou, ainda, pela ação espontânea dos contribuintes.

CASO 3 – PREFEITURA C

Este caso 3 trata de contrato celebrado entre a Prefeitura C e empresa X, em 12/04/2006, tendo por objeto a prestação de serviços de natureza jurídica e extrajudicial à contratante: assessoramento na apuração administrativa dos créditos, acompanhamento nos procedimentos de atuação das instituições financeiras conjuntamente com a Secretaria da Fazenda, o assessoramento na defesa dos procedimentos recursais administrativos, a certificação de Dívida Ativa, a elaboração de execuções fiscais, sua defesa em embargos (impugnação), assim como todos os atos processuais oriundos de seu regular trâmite em todas as esferas de abrangência judicial, até seu final trânsito em julgado e satisfação do respectivo crédito, segundo dispõe a cláusula 1ª.

O Plenário, em sessão de 15/05/07, acatou a instrução do Corpo Instrutivo que concluiu ser incontroversa a impossibilidade de se terceirizarem as atividades de apuração administrativa dos créditos tributários municipais, de acompanhamento nos procedimentos de atuação de contribuintes (típicas atividades fiscalizatórias), como também as atividades de análise dos recursos administrativos e de certificação da Dívida Ativa (funções afetas à Procuradoria Municipal), tendo sugerido a ilegalidade do contrato, uma vez que a delegação da competência tributária (instituir, administrar e cobrar tributos), na forma pactuada, além de violar o sigilo fiscal dos contribuintes, é atividade defesa em virtude do art. 7º do CTN. O Relator acrescentou a estas irregularidades apontadas, o fato de o contrato ter sido celebrado por prazo indeterminado, tendo decidido o Plenário pela Comunicação do Prefeito para que prestasse esclarecimentos.

Em sua resposta, o Prefeito informa que o objetivo da contratação foi cumprir a LRF, evitando a renúncia de receitas municipais, não havendo que se falar em mácula aos princípios constitucionais, uma vez que a finalidade era arrecadar mais, já que a estrutura administrativa existente não dava conta de evitar a evasão fiscal que vinha ocorrendo. Afirma, ainda, que o cumprimento da LRF é obrigatório e que na sua administração a arrecadação municipal vem aumentando.

Quanto à vigência do contrato por prazo indeterminado, justifica-a em virtude do deslinde das ações aforadas, por se tratar de serviço de natureza judicial e extrajudicial, sendo impossível determinar prazo para a conclusão dos serviços prestados, pois são serviços contínuos até o trânsito em julgado dos processos judiciais e até a satisfação dos créditos.



Em nova apreciação plenária em 31/03/09, o Prefeito foi notificado para apresentação de novos esclarecimentos e, em sessão de 07/12/10, o Plenário decidiu pela ilegalidade do contrato celebrado e aplicação de multa ao Prefeito em virtude de: ter efetuado contratação para serviços de cobrança de tributos, função típica do Estado e de caráter permanente sem fundamento legal devidamente comprovada; não ter comprovado a economicidade da contratação; e ter executado acordo com prazo de vigência indeterminado.

CASO 4 - PREFEITURA D

Este Caso 4 tem como objeto contrato celebrado em 08/12/06 para prestação de serviço de suporte e apoio à cobrança administrativa da dívida ativa com prazo de vigência de 12 (doze) meses, com a finalidade de recuperação dos créditos tributários vencidos.

A Prefeitura D, através de Assessor Jurídico de sua Procuradoria Geral, elaborou parecer defendendo a contratação, destacando-se os seguintes aspectos: 1) a cobrança judicial é privativa da Procuradoria Geral do Município, em decorrência do disposto em decreto municipal; por sua vez, a atividade de cobrança administrativa da dívida ativa é delegável; 2) as atividades de lançamento e inscrição do crédito da Fazenda na dívida ativa estão preservadas, ou seja, tais competências permanecem na esfera do município; os créditos cobrados pela terceirizada serão apenas aqueles repassados pela administração municipal; 3) o município precisa aumentar sua arrecadação, visto encontrar-se em situação tributária e financeira caótica, devendo, para isso, buscar formas de melhorar seu sistema arrecadatório; 4) o CTN, art. 7º, § 3º, admite, implicitamente, a possibilidade de transferir a pessoas jurídicas de direito privado a possibilidade de arrecadar tributos; 5) não há quebra do sigilo fiscal face ao disposto no CTN, art. 198, § 3º, o qual permite a divulgação de informações relativas a representações fiscais para fins penais, inscrições na dívida ativa e parcelamento e moratória; como o contrato contempla somente a divulgação de informações a particulares especializados, que deverão manter sigilo sobre as mesmas, não há impedimento legal; 6) há uma limitação temporal para a cobrança extrajudicial da dívida ativa por parte da Secretaria de Economia e Finanças, ou seja, para sua possível terceirização, disposta em decreto municipal, o qual determina que, após o dia 21/05/07, caberá à Procuradoria Tributária e da Dívida Ativa a inscrição e cobrança extrajudicial;

O Procurador-Geral do Município ratificou o parecer acima, fazendo a ressalva de que a cobrança da dívida ativa é sempre uma atividade estatal, o que, no entanto, não impede a contratação de serviços de suporte e apoio a tal cobrança, que será feita em nome do Município, recomendando que se proceda a ajustes em alguns pontos do projeto básico. Dentre esses, destaca-se o item (a), no qual determina que “de início, e para adequar a descrição dos serviços à ressalva feita acima, sua descrição deve passar a ser *serviços de suporte e*

apoio à cobrança administrativa da dívida ativa.” Tal colocação refere-se à troca de nomenclatura do objeto, que seria “... execução de serviços de cobrança administrativa da dívida ativa...” e passou a “... prestação de serviço de suporte e apoio à cobrança administrativa da dívida ativa...”

No parecer do Ministério Público Especial junto ao TCE-RJ, destacou-se que a contratação refere-se à terceirização da atividade de cobrança administrativa da dívida ativa municipal, não sendo tolerada no ordenamento jurídico pátrio esta delegação (seja cobrança administrativa ou judicial) a particulares, em virtude dos seguintes motivos: 1) a cobrança de créditos titularizados pelo Poder Público é atividade típica do Estado, sendo a instituição, previsão e efetiva arrecadação dos tributos de competência do ente, requisito essencial da gestão fiscal responsável, nos termos do art. 11 da LRF, devendo, portanto, a atividade de arrecadação tributária (incluindo-se a cobrança administrativa e judicial da dívida ativa) observar os ditames do direito público; 2) conforme previsto no art. 37, inciso XXII da CF/88, as administrações tributárias dos entes são atividades essenciais do Estado, que devem ser pautadas pelo regime de direito público, devendo ser realizadas por servidores efetivos organizados em carreiras específicas (auditores e inspetores fiscais, agentes de rendas, Procuradores, etc); 3) além dos óbices legais, a contratação também deve ser analisada sob a ótica da economicidade, uma vez que uma terceirização deve sempre intencionar a redução dos custos, sem perda na qualidade dos serviços oferecidos, somente se justificando se representar um ganho real de eficiência (inclusive com a melhora qualitativa na prestação da atividade) e se for capaz de preservar o princípio da economicidade (reduzir ou igualar custos, nunca majorá-los); 4) entretanto, não é demonstrada nos autos a presença de uma satisfatória relação custo-benefício, ao contrário, tendo em vista que tais serviços são permanentes e têm uma data limite para retornarem ao plexo de atribuições da Procuradoria Municipal, seria mais razoável aparelhar o referido órgão em substituição a contratar, temporariamente, terceiros; 5) no presente caso, deve então restar comprovado que a terceirização da cobrança extrajudicial da dívida ativa reduz custos e alcança patamares mais altos de eficiência se comparada à alternativa de incrementar a logística de cobrança já existente na administração municipal.

Em sessão de 13/05/08, o Plenário decidiu pela notificação do Prefeito para que apresentasse suas razões de defesa pela terceirização dos serviços de cobrança extrajudicial da dívida ativa tributária municipal, uma vez que se trata de atividade essencial ao funcionamento do Estado, que, segundo o art. 37, XXII, da CF/88, deve ser exercida por servidores de carreiras específicas; e ainda por Comunicação para que demonstrasse que a continuidade dos serviços de cobrança da dívida ativa não estaria prejudicada, assim como, que o sigilo das informações envolvidas restaria resguardado, considerando-se que, por força de decreto municipal, tais serviços retornariam ao rol de atribuições da Procuradoria de Dívida Ativa do Município poucos meses após a celebração do contrato sob exame; comprovasse, de forma inequívoca, a economicidade da

presente contratação, sendo capaz de reduzir custos e alcançar maiores patamares de eficiência, se comparada ao montante total do débito a ser recolhido; comprovasse, de forma cabal, que a terceirização da cobrança extrajudicial da dívida ativa reduz custos e alcança patamares mais altos de eficiência, se comparada à alternativa de incrementar a logística de cobrança existente na máquina administrativa municipal; comprovasse que a empresa contratada goza de experiência na prestação de serviços de cobrança administrativa de créditos da dívida ativa municipal;

Em resposta à decisão plenária, no que tange ao objeto do presente estudo, a Prefeitura informou que não houve terceirização da atividade de cobrança e sim delegação da atividade arrecadatória, nos termos do art. 7º, § 3º do CTN, no exato valor dos créditos da Fazenda Pública, previamente quantificados pela administração fazendária, destacando que a atividade de lançamento e/ou inscrição da dívida ativa são privativas dos auditores fiscais do município, tendo sido realizados concursos públicos recentemente para a contratação de novos auditores fiscais e Procuradores (que exercem privativamente a cobrança judicial da dívida ativa).

O jurisdicionado chama, ainda, atenção para a deficiente estrutura da Secretaria Municipal de Economia e Finanças, que vem sendo aperfeiçoada com a realização de concurso para técnicos e analistas do tesouro e para o fato de que em gestões anteriores não eram cobrados os créditos fazendários, que acabavam prescritos, contribuindo para uma cultura local de não pagamento de tributos e multas, em vista da não cobrança dos créditos em atraso e ainda pela reiterada prática de concessão de anistias aos contribuintes inadimplentes, tendo optado em vista desta situação, pela contratação sob exame.

Afirma, ainda, que o fator determinante para a contratação e sua posterior renovação foi a existência de uma carteira enorme de dívida ativa, gerada pela omissão e ineficiência de gestões anteriores, que ensejou inclusive a proposição pelo Ministério Público do Estado do Rio de Janeiro de Ação de Improbidade Administrativa contra os então gestores, cuja omissão deixou prescrever a quantia de R\$ 45.913.685,42.

A Prefeitura demonstrou, ainda, que a recuperação de créditos vem crescendo, demonstrando que a cobrança foi bem sucedida, atendendo desta forma ao princípio da economicidade. Foram anexados ainda comprovantes de que a empresa contratada já prestou serviços de suporte e apoio à cobrança administrativa da dívida ativa junto aos municípios de Palhoça (SC) e São Luís (MA).

Em novo pronunciamento nos autos, o Ministério Público Especial junto ao TCE-RJ, reafirma que subsiste o vício da legalidade referente à impossibilidade de terceirização das atividades de administração tributária, conforme previsto no art. 37, inciso XXII da CF/88.

Em nova apreciação plenária em 13/10/09, o Relator considerou que o jurisdicionado demonstrou tratarem os serviços de mero suporte e apoio à

cobrança administrativa e a preservação do sigilo das informações envolvidas, o que não afronta a legislação vigente, podendo-se acolher as razões de defesa ora apresentadas. Entretanto, considerando o patente caráter permanente da prestação do serviço sob exame, não ficou demonstrado que os serviços de cobrança não restariam prejudicados com a retirada de todo o aparato montado pela contratada, para seu desempenho, por dois anos (prazo do contrato + primeiro termo aditivo), quando findo o prazo contratual, este passaria a ser desempenhado pela Procuradoria da Dívida Ativa do Município, apesar de esta ter aprimorado sua logística de cobrança.

Quanto à comprovação da economicidade da contratação, o Relator considerou que esta não resta demonstrada por meio da simples conformidade entre o valor do bem adquirido e aquele praticado no mercado, sendo necessária a comprovação de que almeja esta a redução dos custos e o alcance de maiores patamares de eficiência, além da análise da legitimidade da contratação, que pode se revelar antieconômica se constatada a desnecessidade da despesa por parte da Administração. Deve ser portanto comprovado se o presente é capaz de reduzir custos e alcançar patamares de eficiência mais altos, se comparado ao montante total do débito a ser recolhido e à alternativa de incrementar a logística de cobrança já existente, de forma a não ser mais necessária a delegação dos serviços.

Por fim, o Plenário se pronunciou pelo acolhimento das razões de defesa e comunicação pessoal do Prefeito para que: 1) demonstrasse, de forma cabal, que a continuidade dos serviços de cobrança da dívida ativa não restaria prejudicada, quando da retirada de todo o aparato montado pela contratada para seu desempenho, quando findo o prazo contratual; 2) comprovasse, de forma inequívoca, a economicidade da presente contratação, sendo capaz de reduzir custos e alcançar maiores patamares de eficiência, se comparada ao montante total do débito a ser recolhido e à alternativa de incrementar a logística de cobrança existente na máquina administrativa municipal, de forma a não ser mais necessária a delegação dos serviços, não sendo suficiente a simples alegação de compatibilidade entre os valores praticados e os usuais no mercado.

Posteriormente, o Plenário, em sessão de 17/08/10, aceitou os esclarecimentos prestados pelo jurisdicionado, e votou pelo Conhecimento e Arquivamento do contrato, entendendo tratar-se de serviço de suporte e apoio à cobrança administrativa da dívida ativa, o que não afronta a legislação vigente.

CONCLUSÃO

Em vista das dificuldades na gestão da dívida ativa, alguns municípios têm recorrido à contratação de terceiros para efetuar esta cobrança. A tendência do Plenário do TCE-RJ, nos casos em que restou comprovado que a contratação se referiu a serviços de suporte e apoio à cobrança administrativa, foi se posicionar favoravelmente à legalidade da contratação, não deixando entretanto de

questionar aspectos relativos à economicidade e ao desempenho do setor de cobrança municipal após o fim do contrato.

Por outro lado, quando ficou claramente caracterizada a delegação de competência privativa da administração e a cobrança judicial, em desacordo com o art. 132 da CF/88 c/c o art. 12, inciso I, do CPC, o Plenário tendeu a se manifestar contrariamente à contratação.

De todo o exposto, resta evidenciado que há argumentos na doutrina bem fundamentados contrariamente e favoravelmente à terceirização da cobrança da dívida ativa. O fato é que, desde o advento da LRF, existe maior pressão sobre os gestores para que arrecadem de forma mais eficiente, podendo ser responsabilizados se não cobrarem os tributos de sua competência, inscritos ou não em dívida ativa.

Esta exigência, entretanto, esbarra em sistemas de arrecadação e fiscalização tributárias que, em muitos casos, não conseguem cumprir adequadamente suas funções, devendo ser aprimoradas para fazê-lo. A contratação de terceiros para exercer esta atribuição é um risco assumido pelo gestor e deve ser feita com muita cautela e critério, observando os princípios da legalidade, economicidade, razoabilidade e eficiência, e ainda, de forma transitória ou auxiliar à administração tributária pública, não devendo nunca substituí-la, sob pena de ser contestada, como demonstram as decisões proferidas pelo TCE-RJ.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- AMARAL, Sérgio Miranda. *Terceirização da Cobrança da Dívida Ativa no Município. Inconstitucionalidade. Afronta ao Princípio da Simetria*. In âmbito Jurídico, Rio Grande, 62, 01/03/09, disponível em www.ambitojuridico.com.br. Acesso em 21/05/09.
- AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 12ª edição, Editora Saraiva, 2006.
- BALEEIRO, Aliomar. *Introdução à Ciência das Finanças*, 15ª edição, Editora Forense, 1998.
- CASTRO, Aldemário Araújo. *A Advocacia Pública e a Recuperação de Créditos Públicos Não-Pagos*. Revista Eletrônica de Direito do Estado nº 13, Salvador, Bahia, janeiro/março 2008.
- CORREIA, Fábio Cardoso. *Dívida Ativa Municipal e a Terceirização de sua Cobrança*. Revista de Direito, Rio de Janeiro, v.3, nº 5, janeiro/junho 1999.
- DI PIETRO, Maria Sylvania Zanella. *Parcerias na Administração Pública. Concessão, Permissão, Franquia, Terceirização e outras formas*. Editora Atlas, São Paulo, 1996.
- FARHI, Rachel. *Possibilidade de Terceirização da Cobrança da Dívida Ativa Municipal Salvo Lei Local em Contrário*. Revista de Administração Municipal – IBAM, nº 258, abril/junho 2006.
- HARADA, Kiyoshi. *Terceirização de Serviço Público e o Novo Texto Constitucional*, 13/04/04, disponível www.lumenjurs.com.br. Acesso em 21/05/09.
- HARADA, Kiyoshi. *Terceirização do Serviço de Cobrança da Dívida Ativa e o Exame da Resolução nº 33/2006 do Senado Federal*. RDA nº 22, outubro 2007.
- HARADA, Kiyoshi. *Direito Financeiro e Tributário*. 17ª edição, Editora Atlas, 2008.
- KAMIYA, Hiroshi Milton e SOUZA, Evandro Lúcio Pereira de. *Terceirização da cobrança judicial da dívida ativa*. Jus Navigandi, Teresina ano 9, nº 630, março de 2005, disponível em www.jus2.uol.com.br. Acesso em 21/05/09
- KIST, Dario José. *Cobrança da Dívida Ativa dos Estados e Municípios por Instituições Financeiras. Resolução nº 33/2006 do Senado Federal*. Jus Navigandi, Teresina ano 10, nº 1141, 16 agosto 2006. Disponível em www.jus2.uol.com.br. Acesso em 21/05/09.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 27ª edição. Malheiros Editores, 2006.
- Manual de procedimentos da dívida ativa aplicado à União, Estados, Distrito Federal e Municípios*, STN, Brasília, 2004, 1ª edição.
- MARTINS FILHO, Yves Gandra da Silva. *Comentários ao Código Tributário Nacional*, Editora Saraiva, 5ª edição, 2008.
- MEDICI, Octavio Geraldo. *Cobrança da Dívida Ativa, Impossibilidade de Terceirização*, in Boletim de Direito Municipal, Março de 1998.
- MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Administrativo Brasileiro*, 16ª edição, Malheiros Editores, 2008.
- MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL, Parecer nº 2566-PGR-AF. MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Dívida Ativa*. 1ª edição, Editora Quartier Latin, 2004.
- OLIVEIRA, Cassiano Ricardo Silva de – *Da impossibilidade de terceirização da cobrança da dívida ativa*. Jus Navigandi, Teresina, ano 10, n.1197, 11/10/06, disponível em www.jus2.uol.com.br. Acesso em 21/05/09.
- PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário*. Livraria do Advogado Editora, 11ª edição, 2009.
- PELICOLI, Ângela Cristina. *A impossibilidade da terceirização da cobrança da dívida ativa*. Revista de Informação Legislativa nº 142, abril/junho 1999.
- SIMÕES, Renato Mario Borges. *Terceirização da Cobrança da Dívida Ativa dos Municípios*. L/C – Revista de Administração Pública e Política nº 88, outubro de 2005.

SOUZA, Ricardo Oliveira Pessoa de e MOURA, Luiz Fernando Serra. *A terceirização da cobrança da dívida ativa*, 01/04/09, disponível em www.ronaldsharp.blogspot.com. Acesso em 21/05/09.



Artigo VII

AS CORTES DE CONTAS SÃO COMPETENTES PARA AUDITAR A RECEITA PÚBLICA – A QUESTÃO DO SIGILO FISCAL

Ricardo Ewerton Britto Santos

Assessor da Assessoria Técnica do Conselheiro José

Maurício de Lima Nolasco

Especialista em Controle Externo pela FGV e em Direito

Fiscal pela PUC/RJ

RESUMO: Muito embora a própria Constituição Federal, em seus artigos 31 e 75, confira às Cortes de Contas a competência de fiscalizar as receitas públicas, a qual foi reforçada pela Lei Complementar Federal nº 101/2000 – Lei de Responsabilidade Fiscal, as Fazendas das três esferas de governo têm resistido a essa recente ação dos referidos Tribunais. Sob o argumento do sigilo fiscal, negam às Cortes de Contas o fornecimento de documentos e informações, restringindo, assim, a atuação do controle externo. Este artigo pretende discutir essa questão e demonstrar que o sigilo fiscal previsto no artigo 198 do CTN é inoponível aos órgãos de controle externo e que a fiscalização exercida pelos Tribunais de Contas não se confunde com as funções administrativas exercidas pelas Fazendas estaduais, municipais e do governo federal.

PALAVRAS-CHAVE: tribunais de contas; controle; receita pública; sigilo fiscal.

ABSTRACT: *Although the Federal Constitution itself, in its articles 31 and 75, grants the Courts of Accounts the permission to audit the Public Revenues, which was reinforced by the Federal Complementary Law n ° 101/2000 - Fiscal Responsibility Law, the Department of Finance of the three branches of the Brazilian Government has resisted to this new action of those Courts. In the name of tax secrecy, they refuse to deliver to the Courts of Accounts documents and information, thereby restricting the action of oversight. The main goal of this article is to discuss this issue and demonstrates that the tax secrecy under the Article 198 of the Tax System and Administration in Brazil is unenforceable to the oversight agencies and that the Courts of Accounts' supervision should not be confused with the administrative functions of the Finance Department of the states, of the municipalities and of the Brazilian Federal Government.*

KEYWORDS: *Brazilian Court of Accounts, Audition, Public Revenue, Tax Secrecy.*

INTRODUÇÃO

A ampliação das funções das Cortes de Contas ocorrida nas últimas décadas e a edição, após a promulgação da Carta de 1988, de diversas normas infraconstitucionais (principalmente a Lei Complementar nº 101/2000 – Lei de Responsabilidade Fiscal) com impacto direto na sua atuação, demandaram grandes esforços no sentido de se buscar o aprimoramento da fiscalização, iniciando-se um período de profundas adaptações nas estruturas e na forma de atuar dos órgãos de controle externo.

Nesse cenário de mudanças, alguns Tribunais de Contas constataram a necessidade de um acompanhamento mais de perto da receita pública, já que historicamente o controle se debruçava mais intensamente na fiscalização das despesas.

Muito embora a própria Constituição Federal, em seus artigos 31 e 75, confira às Cortes de Contas essa competência (a de fiscalizar as receitas públicas), a qual foi reforçada pela Lei Complementar Federal nº 101/2000 – Lei de Responsabilidade Fiscal, as Fazendas das três esferas de governo têm resistido a essa recente ação dos referidos Tribunais.

Entendem as mesmas que a pretensão das Cortes de Contas em fiscalizar a receita esbarra na proteção ao sigilo fiscal dos contribuintes, prevista no artigo 198 do Código Tributário Nacional.

Sob o argumento do sigilo fiscal, negam às Cortes de Contas o fornecimento de documentos e informações, restringindo, assim, a atuação do controle externo.

O presente artigo pretende discutir essa questão e demonstrar que o sigilo fiscal previsto no artigo 198 do CTN é inoponível aos órgãos de controle externo e que a fiscalização exercida pelos Tribunais de Contas não se confunde com as funções administrativas exercidas pelas Fazendas estaduais, municipais e do governo federal.

OS TRIBUNAIS DE CONTAS E AS INOVAÇÕES TRAZIDAS PELA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988

O novo processo de redemocratização ocorrido em nosso país, marcado principalmente pela promulgação da Constituição Federal de 1988, trouxe em seu bojo um grande desafio para as instituições públicas de um modo geral. Ao incorporar os princípios do Estado Democrático de Direito, a nova Carta Política fortaleceu a participação da sociedade civil, levando a um estreitamento das suas relações com o Estado.

Como consequência da crescente participação da sociedade brasileira nas questões relacionadas com a coisa pública, bem como por conta das inovações



trazidas pela nova Carta, as instituições públicas viram-se obrigadas a se submeter a um intenso processo de reformulação ao longo dos últimos anos.

De um lado, não bastava mais o simples cumprimento do seu papel institucional; a sociedade passava a cobrar dessas instituições eficiência no exercício de suas atividades. De outro, ampliava-se o leque de competências, exigindo alterações em suas estruturas.

Nesse contexto, a nova Carta Política ampliou o campo de atuação dos Tribunais de Contas, trazendo grandes avanços em relação ao texto constitucional anterior, bem como exigindo das Cortes um aprimoramento dos métodos de fiscalização.

O fortalecimento da sociedade civil, surgido como consequência do processo de redemocratização do país, abriu caminho para práticas inovadoras no que diz respeito ao controle externo. No novo cenário, as Cortes de Contas passaram a ser vistas como o principal instrumento de que a sociedade dispunha para a fiscalização da aplicação dos seus recursos pelos administradores públicos.

A fiscalização até então exercida, em observância aos ditames da Carta Magna de 1967, era contábil, financeira e orçamentária, e, ainda, limitada à verificação dos aspectos de legalidade. Com o advento da Constituição Federal de 1988, aumentou-se o universo da fiscalização, passando a abrigar, também, a fiscalização patrimonial e a operacional. E, no que diz respeito aos fundamentos orientadores dessa fiscalização, até então restritos ao princípio da legalidade, foram inseridos os da economicidade e da legitimidade.

Com o alargamento do assento constitucional, as Cortes de Contas receberam, portanto, poderes para, em auxílio às Casas Legislativas, exercerem a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial de todo o universo de entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade e economicidade e a fiscalização da aplicação das subvenções e renúncia de receitas.

Passou para o controle dos Tribunais de Contas toda e qualquer aplicação de recursos públicos e também o acompanhamento dos atos e fatos administrativos desde a sua origem, inaugurando-se uma postura também saneadora, de auxílio ao administrador público em sua atuação, sem deixar, contudo, de coibir a prática de atos lesivos ao Erário e de impor as devidas sanções.

Na área de pessoal, foi incluída nova competência além daquela já prevista na Carta de 1967 – controle das concessões de aposentadoria, reformas e pensões. Coube às Cortes de Contas a apreciação, para fins de registro, da legalidade dos atos de admissão de pessoal a qualquer título, excetuadas as nomeações para cargo de provimento em comissão.

Outra novidade importante diz respeito à faculdade conferida a qualquer cidadão, partido político, associação ou sindicato, de denunciar irregularidades ou ilegalidades perante aos Tribunais de Contas.

Não há como não destacar, também, o fortalecimento das mais poderosas ferramentas de controle: as inspeções e auditorias. O novo texto constitucional

dispôs que compete ao Tribunal de Contas da União – e, por extensão, aos demais órgãos de controle externo das esferas estadual e municipal – “realizar, por iniciativa própria, da Câmara dos Deputados, do Senado Federal, de comissão técnica ou de inquérito, inspeções e auditorias de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial (...)”. E aí, a novidade fica por conta das auditorias, as quais possuem uma abrangência bem maior do que as inspeções, principalmente aquelas inspeções tradicionais, sob a égide da Carta de 1967, em que os trabalhos de campo eram voltados apenas para o exame contábil e legal.

Outra inovação trazida pela nova Constituição diz respeito às auditorias operacionais, que permitiram às Cortes de Contas evoluírem no exercício de suas atividades, de um controle puramente legal e consubstanciado na formalidade dos atos, para um controle mais gerencial, em que os exames se voltam para a verificação dos atos e fatos administrativos sob a ótica da economicidade, da eficiência, da eficácia e da efetividade, apreciando, em última instância, os resultados da ação governamental.

A ampliação das funções das Cortes de Contas e a edição, após a promulgação da Carta de 1988, de diversas normas infraconstitucionais (principalmente a Lei Complementar nº 101/2000 – Lei de Responsabilidade Fiscal) com impacto direto na sua atuação, demandaram grandes esforços no sentido de se buscar o aprimoramento da fiscalização, iniciando-se um período de profundas adaptações nas estruturas e na forma de atuar – (que se estendem até hoje), mormente nos órgãos auxiliares de instrução.

O CONTROLE EXTERNO DA RECEITA PÚBLICA E A QUESTÃO DO SIGILO FISCAL

Como vimos no tópico anterior, a Carta de 1988, produto do processo de redemocratização do nosso país, transformou o Tribunal de Contas em um dos principais instrumentos de defesa da democracia e do cidadão. Trouxe significativas inovações no campo do controle, ampliando as competências e atribuições das Cortes, assim como o alcance da fiscalização por elas exercida.

Não é desnecessário lembrar que o artigo 70 da nossa Carta Magna estabelece que a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, é exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder.

O sistema de fiscalização relacionado com o exercício do controle externo e previsto no atual texto constitucional passou a ter por objeto o estabelecimento de uma ação de controle que envolvesse todas as atividades da organização estatal, desde o seu planejamento até a efetiva realização de seus objetivos.



No âmbito das despesas públicas, a enorme quantidade de dispositivos legais que as regulamentavam já exigia dos Tribunais de Contas uma atuação planejada e estruturada. No entanto, com relação às receitas públicas, a atuação das Cortes era bem mais tímida; limitava-se, quase sempre, ao acompanhamento dos resultados orçamentários obtidos.

A Constituição de 1988 instituiu, de forma explícita, o controle da receita por parte das Cortes de Contas, na medida em que determinou a fiscalização de sua renúncia.

Ferraz (1999, p. 82-83), em sua obra *Controle da Administração Pública – Elementos para a compreensão dos Tribunais de Contas*, destacou a importância do controle externo sobre a renúncia de receitas introduzida pela nova Carta:

A renúncia de receita foi pela primeira vez inserida no texto constitucional. Ateve-se o constituinte, a nosso ver, à similitude existente entre a ação do administrador que gasta mal os recursos públicos e a ação do administrador que deixa, por qualquer motivo, de captá-los. Em verdade, a questão que diferencia uma e outra conduta cinge-se tão-somente ao momento em que ocorrerá a lesão ao erário. Na despesa malfeita, ela se dará posteriormente ao ingresso do recurso nos cofres públicos, na renúncia de receita antes da ocorrência desse ingresso. Os benefícios fiscais concedidos pelo Poder Público deverão ser objeto de controle, pelo qual verificar-se-á a eficiência, eficácia e economicidade das renúncias, bem como o benefício socioeconômico delas resultantes.

Nesse cenário de mudanças surgidas com a nova Carta, e considerando os imensos avanços práticos e teóricos para o setor público, oriundos da nova administração pública gerencial orientada para resultados, os tribunais de contas constataram a necessidade de um acompanhamento mais de perto da receita pública.

A IMPORTÂNCIA DO CONTROLE EXTERNO DA RECEITA PÚBLICA

Para os envolvidos ou interessados no processo orçamentário público, as despesas costumam ganhar mais relevância quando comparadas com as receitas. Há um interesse maior em saber o quanto determinado governo gastou ou deixou de gastar com algum programa ou ação governamental.

Além disso, no Brasil, historicamente, a estratégia política para se promoverem benefícios à sociedade tem se concentrado no aumento dos gastos públicos ao invés da redução de impostos. Para fazer frente a esse aumento de gastos e promover o equilíbrio fiscal, tem-se observado um incremento das receitas.

Como sabemos, o sistema tributário do nosso país é deveras injusto, na medida em que cobra muito, apenas, de quem ganha pouco e vive às custas

do seu salário, permitindo a sonegação por parte daqueles que detêm o poder econômico.

O povo brasileiro aguarda há tempos por uma reforma fiscal eficiente e efetiva, vislumbrando como meta a ser alcançada o tão sonhado equilíbrio entre a receita tributária e os orçamentos dos entes federativos. Só assim, chegaríamos ao desenvolvimento social e econômico sem que, para isso, a sociedade seja sacrificada, ao arcar com tributos muito além da sua capacidade contributiva.

Lima ([2002]) informa que estudos efetuados com base na arrecadação da contribuição provisória sobre movimentação financeira – CPMF – evidenciaram que várias pessoas físicas que declararam ao fisco suas condições de isentas de imposto de renda tiveram movimentação financeira anual acima de R\$ 10 milhões. Outras tantas, que não prestaram contas com a Receita Federal, movimentaram, da mesma forma, recursos financeiros da ordem de 10 milhões/ano.

Quanto às pessoas jurídicas, o estudo demonstrou que várias empresas incluídas no sistema integrado de pagamento de impostos e contribuições das microempresas e empresas de pequeno porte – SIMPLES – apresentaram movimentação financeira anual acima de R\$ 100 milhões (quando a receita bruta anual permitida para fins de enquadramento no Simples era de, no máximo, R\$ 1,2 milhões).

Da mesma forma, outras empresas que se mantiveram omissas perante a Receita Federal, tiveram movimentação financeira anual acima de R\$ 100 milhões.

Não é forçoso reafirmar que nesse cenário, caracterizado pela escassez de recursos públicos e pela crescente demanda da sociedade por serviços públicos de qualidade, e, ainda, pelo enorme índice de sonegação, decorrente, em especial, da ineficiência dos sistemas de fiscalização tributária, a responsabilidade das Cortes de Contas no desempenho da sua função fiscalizatória aumenta bastante.

Os Tribunais de Contas, além das amplas atribuições constitucionais e legais, foram contemplados com uma nova gama de responsabilidades, fruto da edição da Lei Complementar nº 101/2000, Lei de Responsabilidade Fiscal - LRF.

O referido diploma, não obstante ter tido como principal motivação a firme limitação das despesas públicas, trouxe, também, alguns avanços para a receita, em especial no que tange à receita derivada, que é aquela decorrente do exercício do poder de império estatal sobre o patrimônio particular, o qual é compelido independentemente de sua anuência, a promover o recolhimento de determinado valor aos cofres públicos¹.

Assim dispõe o seu artigo 11:

Art. 11. Constituem requisitos essenciais da responsabilidade na gestão fiscal a instituição, previsão e efetiva arrecadação de todos

¹ A receita derivada constitui-se em tributo, cujas espécies, de acordo com o disposto na Constituição Federal (artigos 145 e 149) são: impostos, taxas, contribuições de melhoria e as contribuições sociais.

os tributos da competência constitucional do ente da Federação.
Parágrafo único. É vedada a realização de transferências voluntárias para o ente que não observe o disposto no *caput*, no que se refere aos impostos.

Como se observa, o legislador federal buscou obrigar os entes federativos a exercerem seu poder de tributar e aumentarem a eficiência dos seus sistemas de administração tributária, impondo ao administrador ações efetivas de cobrança de tributos, inclusive com a utilização do poder judiciário, exigindo a execução judicial dos créditos da Administração, conforme se observa a seguir:

Art. 13. No prazo previsto no art. 8º, as receitas previstas serão desdobradas, pelo Poder Executivo, em metas bimestrais de arrecadação, com a especificação, em separado, quando cabível, das medidas de combate à evasão e à sonegação, da quantidade e valores de ações ajuizadas para cobrança da dívida ativa, bem como da evolução do montante dos créditos tributários passíveis de cobrança administrativa.

Fica clara a intenção do legislador, que procurou uma atuação administrativa firme na busca de recursos pelo ente federativo e tornou explícita a obrigação de instituir e arrecadar seus tributos (de forma amigável ou judicialmente).

De acordo, ainda, com a LRF, os entes federativos devem realizar avaliações parciais e periódicas do desempenho da receita. Se verificado, ao final de um bimestre, que a realização da receita poderá não comportar o cumprimento das metas estabelecidas na LDO, os Poderes e o Ministério Público promoverão limitação de empenho e movimentação financeira, segundo os critérios fixados pela lei de diretrizes orçamentárias.

O novo tratamento dado à receita pública não engloba apenas as receitas arrecadadas, mas dá ênfase, também, ao fenômeno da concessão de benefícios fiscais, que se de um lado representam perda de recursos para o ente, por outro, geram benefícios em determinados segmentos da economia.

Para efeito do que dispõe o artigo 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal, a renúncia de receita compreende “anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado”.

Estabelece, ainda, o referido diploma, que:

A concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita deverá estar

acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias e a pelo menos uma das seguintes condições: (...)

Essa concessão de benefícios, que possuem o objetivo de atrair a implantação de atividades produtivas e investimentos para determinados setores ou regiões, tem crescido nos últimos anos de forma desenfreada, gerando a conhecida guerra fiscal entre os entes da federação.

Daí é que surge a necessidade de controlá-los, além de avaliar os resultados deles decorrentes. Será que a concessão de determinado incentivo fiscal é mais eficiente do que realizar determinadas ações de governo inseridas no orçamento?

As receitas não arrecadadas por conta dos referidos incentivos fiscais concedidos pelo governo constituem os chamados *gastos tributários*. Sobre esses gastos, Almeida (2000, p.20) faz as seguintes considerações:

Tudo acontece à margem dos orçamentos públicos, e por esta razão, a aplicação de recursos decorrentes da renúncia de receita é tratada como gastos tributários indiretos, tratamento distinto daquele reservado aos recursos de custeio e investimento inseridos no contexto dos orçamentos da União, classificados como gastos diretos, a exemplo dos subsídios e recursos aplicados em gerações de crédito decorrentes dos Fundos Constitucionais.

Essencialmente, o que difere a aplicação desta política pública no Brasil, em comparação à realidade dos países mais desenvolvidos, é o controle e o monitoramento dos resultados socioeconômicos efetivamente alcançados e a mensuração do nível de satisfação da sociedade, ou seja uma avaliação da eficácia e efetividade desta política.

Nesse caso, portanto, resta evidente a necessidade da intervenção dos Tribunais de Contas, verdadeiros guardiões da gestão fiscal responsável, não só para garantir a observância, por parte do Poder Executivo, ao princípio da legalidade na concessão de incentivos fiscais, mas também para avaliar os resultados por eles alcançados.

Por último, não há como não registrar, também, a disposição contida no artigo 58 da Lei de Responsabilidade Fiscal, que corrobora a abrangência do controle externo a ser exercido pelas Egrégias Cortes:

Art. 58. A prestação de contas evidenciará o desempenho da arrecadação em relação à previsão, destacando as providências adotadas no âmbito da fiscalização das receitas e combate à

sonegação, as ações de recuperação de créditos nas instâncias administrativa e judicial, bem como as demais medidas para incremento das receitas tributárias e de contribuições.

Como se verifica em todo o exposto, o controle da receita pública assume, de fato, enorme importância no Estado contemporâneo.

Não o controle tradicional da arrecadação até então realizado pelos Tribunais de Contas, mas, sim, o controle da receita inserido nos conceitos modernos de auditoria e objetivando o alcance da eficiência e eficácia.

A receita envolve áreas estratégicas de governo que, se mal administradas, proporcionam graves problemas para os entes.

Vale registrar que essa atividade de controle passa pelo levantamento de informações relevantes sobre a atividade do órgão arrecadador com a finalidade de aferir se há a necessária observância das regras, procedimentos e princípios da administração pública.

Busca-se, ainda, com esse controle da receita, dentre outros objetivos, identificar a ocorrência de desvios da arrecadação em relação às metas fixadas ou em relação ao comportamento esperado. E, em caso de detecção de desvios em relação ao esperado ou insuficiência de receita, avaliar o desempenho da fiscalização exercida.

Ocorre que essa recente ação de controle da receita pública por parte dos Tribunais de Contas tem sofrido enorme resistência das Fazendas das três esferas de governo, que, sob o argumento do sigilo fiscal, negam às Cortes de Contas o fornecimento de documentos e informações, restringindo, assim, a atuação do controle externo.

O SIGILO FISCAL E SUA INOPONIBILIDADE AO ÓRGÃO DE CONTROLE EXTERNO

A matriz legal que aborda o popularmente conhecido “sigilo fiscal” encontra-se inserida no artigo 198 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 Código Tributário Nacional, que assim dispõe²:

Art. 198. Sem prejuízo do disposto na legislação criminal, é vedada a divulgação, por parte da Fazenda Pública ou de seus servidores, de informação obtida em razão do ofício sobre a situação econômica ou financeira do sujeito passivo ou de terceiros e sobre a natureza e o estado de seus negócios ou atividades.

Em primeiro lugar, vale notar que o dispositivo acima garante a

2 Redação dada pela Lei Complementar nº 104/2001

inviolabilidade dos negócios e das atividades do contribuinte, mas não prevê expressamente a garantia do sigilo da situação fiscal.

Em segundo, é importante ressaltar que o instituto do sigilo fiscal (e bancário) carece de previsão constitucional. Não se verifica, no exame literal dos dispositivos da Constituição, o direito de sigilo, quer fiscal, quer bancário. O sigilo fiscal teria sido regulamentado, portanto, pela legislação infraconstitucional brasileira.

A jurisprudência dominante e grande parte dos doutrinadores entendem que os referidos sigilos se encontram resguardados pelas cláusulas pétreas da Constituição da República, de proteção à intimidade, à vida privada e ao sigilo de dados, dispostas no artigo 5º, incisos X e XII, da Carta de 1988, *in verbis*:

X - são invioláveis a intimidade, a vida privada, a honra e a imagem das pessoas, assegurado o direito a indenização pelo dano material ou moral decorrente de sua violação.

XII - é inviolável o sigilo da correspondência e das comunicações telegráficas, de dados e das comunicações telefônicas, salvo, no último caso, por ordem judicial, nas hipóteses e na forma que a lei estabelecer para fins de investigação criminal ou instrução processual penal.

Na visão de Moraes (2007, p.60), a inviolabilidade do sigilo de dados (art. 5º, XII) complementa a previsão ao direito à intimidade e à vida privada (art. 5º, X), sendo ambas as previsões de defesa da privacidade. Afirma, ainda, que:

(...) a defesa da privacidade deve proteger o homem contra: (a) a interferência em sua vida privada, familiar e doméstica; (b) a ingerência em sua integridade física ou mental, ou em sua liberdade intelectual e moral; (c) os ataques à sua honra e reputação; (d) sua colocação em perspectiva falsa; (e) a comunicação de fatos relevantes e embaraçosos relativos à sua intimidade; (f) o uso de seu nome, identidade e retrato; (g) a espionagem e a espionagem; (h) a intervenção na correspondência; (i) a má utilização de informações escritas e orais; (j) a transmissão de informes dados ou recebidos em razão de segredo profissional.

(...) Com relação a esta necessidade de proteção à privacidade humana, não podemos deixar de considerar que as informações fiscais e bancárias, sejam as constantes nas próprias instituições financeiras, sejam as constantes na Receita Federal ou organismos congêneres do Poder Público, constituem parte da vida privada da pessoa física ou jurídica.

Esse também é o entendimento de Saraiva Filho (2009, p.12):



(...) Assim, os institutos do sigilo bancário e do sigilo fiscal, embora não tenham sido expressamente nomeados, pela Constituição, como direitos e garantias individuais, são tidos, pela jurisprudência pátria, como amparados, por igual forma, pelas mesmas razões, pela Constituição Brasileira, como corolário da inviolabilidade da vida privada e da comunicação de dados.

De modo que só se pode entender que os sigilos bancários e fiscal são espécies do gênero *right of privacy* – direito à privacidade. (...)

Por outro lado, alguns estudiosos do assunto entendem que inexistente o sigilo entre os direitos e garantias individuais assegurados pela Carta de 1988.

Em voto proferido nos autos do Mandado de Segurança nº 21.729, impetrado pelo Banco do Brasil, arguindo a legitimidade do Ministério Público para requisitar informações e documentos destinados a instruir procedimentos administrativos de sua competência, o Ministro do Supremo Tribunal Federal Sepúlveda Pertence assim se manifestou:

O sigilo bancário só existe no Direito Brasileiro por força de lei ordinária. Não entendo que se cuide de garantia com *status* constitucional. Não se trata de intimidade protegida no inciso X do art. 5º da Constituição Federal. Da minha leitura, no inciso XII da Lei Fundamental, o que se protege, e de modo absoluto, até em relação ao Poder Judiciário, é a comunicação de dados e não os dados, o que tornaria impossível qualquer investigação administrativa. Reporto-me, no caso, *brevitatis causao*, a um primoroso estudo a respeito do Professor Tercio Sampaio Ferraz Junior. Em princípio, por isso, se admitiria que a lei autorizasse autoridades administrativas, com função investigatória e sobretudo o Ministério Público, a obter dados relativos a operações bancárias.

Entendimento semelhante teve o Ministro Francisco Resek nos autos daquele mandado de segurança:

Parece-me antes de qualquer outra coisa, que a questão jurídica trazida à corte neste mandado de segurança não tem estatura constitucional. Tudo quanto se estampa na própria Carta de 1988 são normas que abrem espaço ao tratamento de determinados temas pela legislação complementar. É neste terreno, pois, e não naquele da Constituição da República, que se consagra o instituto do sigilo bancário (...)

Tenho dificuldade extrema em construir, sobre o artigo 5º, sobre o rol constitucional de direitos, a mística do sigilo bancário (...)

Ainda nesta mesma linha de pensamento, Streck (1995, p. 131) afirma que:

(...) não se poderá invocar o inciso XII do art. 5º, que nem de longe trata do sigilo fiscal ou bancário. Ou seja, onde está escrito sigilo da correspondência, das comunicações telegráficas, de dados e das comunicações telefônicas não se pode ler inviolabilidade de sigilo fiscal. Tal dispositivo protege comunicação de dados e demais comunicações que sejam feitas por via telefônica (meio utilizado pela internet), questão aliás, que já foi discutida pelo Supremo Tribunal Federal (RE nº 219.790/PE), ou seja, o inciso XII proíbe a interceptação da comunicação de dados e não dos resultados.

Não obstante o entendimento majoritário ser no sentido de que os sigilos fiscal e bancário se encontram consagrados como direitos constitucionalmente protegidos, existindo, desta forma, a necessidade de proteção aos dados bancários e fiscais das pessoas físicas e jurídicas, deve-se ter em conta que outros princípios e dispositivos constitucionais precisam ser considerados.

Como salienta Fernandes (2005, p. 474):

Importante notar como o termo privacidade ou discrição, ao invés de sigilo, é bem mais compatível com a moral que se pretende de uma coletividade em busca de reafirmação dos seus valores éticos. Lamentável verificar com que facilidade se erigem, em direitos fundamentais, situações das quais homens verdadeiramente de bem jamais precisariam fazer uso.

Ainda sobre o tema, Fernandes (2005, p. 479), ao lembrar que a Constituição Federal elenca os direitos fundamentais no mesmo capítulo dos deveres, afirma que:

(...) Embora sejam os primeiros (direitos fundamentais) expressivamente predominantes, não se pode olvidar que existem deveres do ser humano que se consubstanciam em direito da sociedade. (...) Nesse contexto não parece, por exemplo, sustentável que, havendo dever coletivo de contribuir para ingresso de recursos a serem aplicados pelo Estado, segundo a mais legítima vontade popular, possa o cidadão pretender que seja mantido sigilo quanto ao cumprimento ou não desse dever. Não se trata de um apego a uma extremada posição socialista, mas de uma efetiva ação do parâmetro da responsabilidade, valor fundamental e pressuposto da democracia. Não há aqui legítimo interesse para a defesa de um direito que pode se contrapor, e se contrapõe, ao interesse da sociedade na sua própria subsistência. (...)

Por outro prisma, pode-se dizer que a nossa Carta Magna, se por um

lado consagra direitos e garantias individuais, por outro estabelece direitos sociais, econômicos e culturais, da mesma forma fundamentais em nossa sociedade. O Estado, para o alcance desses direitos, deve atuar de forma bastante ativa, implementando políticas em diversas áreas. Além disso, a Carta previu, ainda, que, para a efetivação desses direitos, o Estado contaria com recursos (orçamentários e financeiros) os quais garantiriam o pleno exercício de seus deveres.

Esses recursos previstos na Constituição não estão, no entanto, desacompanhados de um abrangente sistema de controle (interno e externo) da Administração Pública.

O controle interno, realizado e implantado no próprio órgão no curso de suas rotinas e atividades, busca evitar que sejam cometidos erros na execução, apoiando os órgãos de controle externo nas suas atividades de fiscalização.

Já o sistema de controle externo pode ser considerado como o conjunto de ações de controle desenvolvidas por uma estrutura organizacional, com procedimentos, atividades e recursos próprios, não integrados na estrutura controlada.

Restou claro nos capítulos anteriores que a Lei Maior deu esse papel de controle externo ao Poder Legislativo, sendo exercido com o auxílio dos Tribunais de Contas³. Cabe a esses órgãos o exercício do controle externo com o fim de assegurar a regular e eficiente aplicação dos recursos públicos.

Considerando o entendimento majoritário de que os sigilos fiscal e bancário estão consagrados como direitos constitucionalmente protegidos (intimidade, vida privada e sigilo de dados), como podem, os Tribunais de Contas, fazerem cumprir sua missão constitucional de forma eficiente e completa⁴?

Vale notar, ainda, que o próprio controle deve ser interpretado, em uma visão mais ampla, como um direito fundamental, apesar de não estar assim expresso em nossa Constituição.

E isso é possível tendo em vista o que dispõe o artigo 5º, § 2º, da Carta, no sentido de que “os direitos e garantias expressos nesta Constituição não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados, ou dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte”.

Sobre essa questão, Fernandes (2005, p. 36) destaca que:

A propósito da assimilação do controle como direito fundamental, cabe lembrar que a Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão

3 Moraes (2007) define o Tribunal de Contas como órgão auxiliar e de orientação do Poder Legislativo, embora a ele não subordinado, praticando atos de natureza administrativa concernentes, basicamente, à fiscalização. Vale destacar que a atuação dos tribunais não se limita à de meros auxiliares, tendo a Constituição Federal atribuído-lhes competências privativas.

4 Ficou evidenciado nos tópicos anteriores que a competência dos tribunais de contas para a fiscalização da receita pública, inclusive no que diz respeito aos aspectos operacionais dos órgãos dela encarregados, está explicitamente prevista na Constituição de República e na Lei de Responsabilidade Fiscal.

de 1789, em seu artigo 15, definiu que a sociedade tem o direito de pedir conta a todo agente público de sua administração. Demonstrado o controle como direito fundamental e reconhecido que, na moderna estrutura estatal do país, a ação da sociedade se instrumentaliza por meio do Tribunal de Contas, forçoso concluir que esse organismo pode ser o destinatário ou demandado da ação de petição e até mesmo do interesse de conhecer informações de caráter geral que, de outra forma, não possam ser disponibilizadas.

Conclui-se, portanto, que aqueles que comungam da não possibilidade de os órgãos de controle externo terem acesso direto às informações fiscais (e bancárias) de contribuintes, independentemente de prévia autorização judicial, enfatizam os direitos e garantias individuais, mas não levam em consideração outros princípios, direitos e objetivos fundamentais explícitos e implícitos em nossa Constituição.

○ princípio da supremacia do interesse público, basilar da Administração Pública, em que se sobrepõe o interesse da coletividade sobre o interesse do particular (o que não significa que os direitos deste não devam ser respeitados), é um bom exemplo.

○ interesse público é indisponível. Assim, os poderes atribuídos à Administração Pública têm a característica de poder-dever, e não podem deixar de ser exercidos, sob pena de ficar caracterizada a omissão.

Até os doutrinadores mais radicais, no que diz respeito à não flexibilização da quebra dos sigilos fiscal e bancário, admitem que esses sigilos não são absolutos e devem ceder quando presente o interesse público.

Outro princípio, o da eficiência, acrescido expressamente aos princípios constitucionais da Administração Pública pela Emenda Constitucional nº 19/98⁵, impõe ao agente público um modo de atuar que produza resultados favoráveis à consecução dos fins que cabem ao Estado alcançar.

Segundo Moraes (2007, p. 310):

(...) princípio da eficiência é aquele que impõe à Administração Pública direta e indireta e a seus agentes a persecução do bem comum, por meio do exercício de suas competências de forma imparcial, neutra, transparente, participativa, eficaz, sem burocracia e sempre em busca da qualidade, primando pela adoção dos critérios legais e morais necessários para a melhor utilização possível dos recursos

5 Moraes (2007, p. 307-308) lembra que, antes mesmo da emenda constitucional nº 19/98, o Superior Tribunal de Justiça já reconhecia a existência do princípio da eficiência como um dos regentes da administração, quando afirmava que "a Administração Pública é regida por vários princípios: legalidade, impessoalidade, moralidade e publicidade (Const. art. 37). Outros também evidenciam-se na Carta Política. Dentre eles, o princípio da eficiência. A atividade administrativa deve orientar-se para alcançar resultado de interesse público".

públicos, de maneira a evitar-se desperdícios e garantir-se uma maior rentabilidade social.

É notório que o dever de eficiência, imprescindível para que o Estado possa atender às demandas sociais, relaciona-se diretamente com o necessário equilíbrio fiscal buscado pela Administração Pública.

A propósito, conforme já mencionado anteriormente, a Lei de Responsabilidade Fiscal reforçou a importância da previsão e da efetiva arrecadação das receitas tributárias de competência dos entes federativos, como forma de se chegar ao desejável equilíbrio das contas públicas.

Nesse contexto, mais uma vez torna-se indispensável que a atuação dos Tribunais de Contas não seja limitada por alegações de que o fornecimento de determinadas informações desrespeitaria o dispositivo legal que trata do sigilo fiscal.

Muito esclarecedor é o posicionamento de Fernandes (2005, p. 480-481):

Os agentes e os procedimentos do fisco devem estar sob permanente vigilância dos agentes de controle, pois, tanto daqueles quanto deste, a forma de corrupção é a omissão. Basta o silêncio, o descaso, a negligência para que se efetive lesão substancial às finanças públicas. Enquanto se formulam leis para coibir crimes hediondos, se esquecem de que a subtração de finanças públicas pode muitas vezes equivaler a centenas de crimes usualmente classificados hediondos, porque tem por destinatário uma coletividade. O que dizer dos órgãos arrecadadores do Instituto Nacional de Previdência Social que atingiram o montante de 50 bilhões de dólares em débitos na arrecadação, por omissão ou acordos políticos, condenando a desprotegida classe dos segurados até a morte por falta de recursos? (...) São regulares as contas desses agentes? Acaso os valores devidos são mesmo esses? Procederam os dirigentes desses órgãos em consonância com os critérios previstos no § 1º do art. 1º da Lei Orgânica do Tribunal de Contas da União: legalidade, a legitimidade e a economicidade dos atos de gestão?

E nas demais unidades federadas? Como está sendo fiscalizada a arrecadação dos impostos pertinentes a cada esfera? Os procuradores da fazenda estão se mostrando eficazes?

Não há como se pensar em uma ação efetiva e eficaz de controle externo da receita pública, se ao órgão incumbido constitucionalmente desse controle não for possível o acesso às informações tidas como protegidas por sigilo fiscal. E, sem poder fiscalizar o ingresso de receitas, torna-se nula e ineficaz qualquer competência de controle da despesa pública.

Os órgãos de controle externo não requerem, via de regra, informações

de contribuintes com o objetivo de ter acesso aos seus dados fiscais, mas, sim, com a finalidade de obter subsídios efetivos para avaliar a gestão tributária do órgão responsável pela arrecadação.

Os dados solicitados aos órgãos arrecadadores, relativos aos contribuintes (autos de infração emitidos, débitos fiscais, valores tributários recolhidos aos cofres públicos, e outros), representam apenas instrumentais para a execução de um controle externo eficaz da receita pública, em estrito cumprimento aos mandamentos constitucionais.

Não se trata, pois, de uma fiscalização paralela do contribuinte, mas um controle da atividade do órgão arrecadador. Aliás, a atividade de fiscalização exercida pelas Cortes de Contas é completamente diferente da fiscalização levada a cabo pela autoridade fiscal.

O dever de fiscalização do Estado está previsto no artigo 145, § 1º, da Carta Magna, expresso da seguinte forma:

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

Esse dever de fiscalização busca facilitar a atuação do Judiciário na apuração de crimes de ordem tributária e fiscal e, ainda, possibilitar que sejam detectadas as riquezas omitidas da tributação.

O fiscal de tributos é a autoridade administrativa competente para, privativamente, exercer a fiscalização e efetuar o lançamento de tributos de competência da sua esfera de atuação.

No desempenho de suas atribuições, a autoridade fiscal lavra termos, intimações, notificações, autos de infração e autos de apreensão. Além disso, examina livros fiscais e comerciais, mercadorias e demais documentos do sujeito passivo da obrigação tributária.

Inúmeras outras tarefas permeiam a atuação das autoridades fiscais na sua função burocrática; todas, no entanto, diferem completamente da atuação das Cortes de Contas: enquanto que, para uma (autoridade fiscal), o foco está no contribuinte, para outra (Corte de Contas), está no órgão arrecadador.

Além de todos os argumentos já expostos, que demonstram que não devam ser negadas, para as Cortes de Contas, informações necessárias para o exercício de um controle externo eficaz e eficiente do ingresso dos escassos recursos públicos, vale, por último, citar o princípio da proporcionalidade, para se concluir definitivamente sobre a razoabilidade do acesso, por parte dos Tribunais de Contas, aos dados fiscais (e bancários) de contribuintes.

O princípio da proporcionalidade (ou da razoabilidade) não está



expressamente previsto na Carta de 1988. Trata-se de um postulado constitucional implícito.

Paulo e Alexandrino (2008, p. 162) ensinam que:

(...) o princípio da razoabilidade significa que, ao se analisar uma lei restritiva de direitos, deve-se ter em vista o fim a que ela se destina, os meios adequados e necessários para atingi-lo e o grau de limitação e de promoção que ela acarretará aos princípios constitucionais que estejam envolvidos (adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito). Se os meios porventura não forem adequados ao fim colimado, ou se sua utilização acarretar cerceamento de direitos em um grau maior do que o necessário, ou ainda se as desvantagens da adoção da medida (restrição a princípios constitucionais) suplantarem as vantagens (realização ou promoção de outros princípios constitucionais), deve a lei ser invalidada por ofensa à Constituição, especificamente, por violação ao princípio da razoabilidade ou proporcionalidade.

O próprio Supremo Tribunal Federal tem entendido que “todos os atos emanados do Poder Público estão necessariamente sujeitos, para efeito de sua validade material, à indeclinável observância de padrões mínimos de razoabilidade”.

Os doutrinadores reconhecem que o princípio da proporcionalidade deve ser analisado sob três aspectos: adequação, necessidade e proporcionalidade *stricto sensu*.

No que se refere à ‘adequação’ (ou ‘pertinência’), entende-se que qualquer medida que o Poder Público adote deve ser adequada à consecução da finalidade (interesse público) que se pretende alcançar, ou, em outras palavras, a adoção de um meio deve ser capaz de resultar no fim que se pretende obter. Caso isso não aconteça, conclui-se que o meio é inadequado.

O elemento ‘necessidade’, nesse contexto de proporcionalidade, significa que a adoção de uma medida restritiva de direito só é válida se ela for indispensável para a manutenção do próprio ou de outro direito, e somente se não puder ser substituída por outra providência também eficaz, no entanto menos gravosa.

Por último, a proporcionalidade *stricto sensu* tem por objetivo averiguar se os resultados positivos obtidos superam as desvantagens decorrentes da restrição a um ou a outro direito. Exercido somente se confirmada a configuração da adequação e da necessidade, esse elemento traduz a exigência de que haja uma relação ponderada entre o grau de restrição e o grau de realização do princípio contraposto.

Em bem fundamentada construção jurídica, que apesar de ter sido dirigida para o acesso aos dados bancários diretamente pelos órgãos de Controle da

Administração Pública (consideradas as garantias constitucionais de proteção à intimidade e à vida privada), também guarda pertinência com relação aos dados fiscais, Prola Júnior e Ringenberg (2008, p. 219) assim se manifestam com relação aos três aspectos relacionados ao princípio da proporcionalidade:

O primeiro elemento, a pertinência, revela se determinada medida representa o meio certo para levar a cabo um fim baseado no interesse público (...) Uma rápida análise dos números divulgados pela Receita Federal nos dados de arrecadação da CPMF, já é capaz de revelar a potencialidade que o acesso aos dados bancários apresenta para o combate à corrupção de servidores e ao desvio de recursos, a partir da identificação, seja da real movimentação financeira de administradores públicos, seja para rastrear o verdadeiro destino de recursos públicos.

Quanto à necessidade, entendem os autores (p. 220) que:

(...) cumpre analisar, primeiro, o efetivo prejuízo que o acesso aos dados bancários pelo Órgãos de Controle pode causar às pessoas submetidas à investigação e, segundo, se haveria outros instrumentos menos gravosos para atingir a mesma finalidade. Quanto ao primeiro aspecto, deve-se recordar o que já há muito tempo dispõe o artigo 325 do Código Penal, e o que estabelecem os arts. 10 e 11 da Lei Complementar nº 105/2001 (...). Desta forma, todas as informações bancárias obtidas pelo Órgão de Controle e seus funcionários estariam protegidas pelo dever de segredo que lhes é imposto (...). Com relação à existência de meios menos gravosos, mas igualmente adequados aos fins objetivados, a análise deve ser realizada levando em consideração o incremento, cada vez maior, não apenas no volume, mas também na velocidade das transações bancárias (...) outros instrumentos que se possa imaginar (melhoria nas condições qualitativas e quantitativas dos órgãos de controle externo, incremento da cooperação entre as diversas entidades e órgãos de fiscalização, eliminação de brechas na legislação, maior rigor no tratamento dos crimes contra a Administração Pública etc.) não teriam condições de esclarecer, de forma conclusiva, por exemplo, a efetiva destinação de determinados recursos, em relação aos quais haja fundados indícios de desvio (...).

Por fim, com relação à proporcionalidade *stricto sensu*, último critério do princípio, os autores (p. 222) concluem que:

(...) os sacrifícios que se estão a digladiar são o do direito ao sigilo (proteção à intimidade e à vida privada) e a garantia a uma vida digna,



cujo acesso pressupõe direitos de segunda e terceira dimensões, que somente podem ser assegurados pelo Estado com suficientes recursos públicos, legítima e eficientemente aplicados.

Tal desiderato exige a atuação estatal em duas frentes: a realização plena das receitas legalmente estabelecidas e o combate a todas as formas de corrupção, o que somente ocorrerá aparelhando os organismos de controle público com instrumentais eficazes. Como exemplo, tem o recente esquema de corrupção, denominado de 'mensalão', cuja caracterização somente se mostrou possível a partir da análise de informações bancárias das várias pessoas envolvidas: servidores públicos, parlamentares, Ministros de Estado e empresários. A contrapartida do sacrifício ao chamado direito ao sigilo bancário parece se justificar, pois sequer haverá, verdadeiramente, uma quebra deste sigilo, mas apenas uma transferência para os agentes públicos que farão uso da informação bancária.

Aproveitando essa construção jurídica e aplicando-a ao caso do acesso aos dados do sigilo fiscal de contribuintes por parte das Cortes de Contas, pode-se chegar as seguintes conclusões.

É indiscutível que o conhecimento por parte das Cortes de Contas acerca dos dados fiscais de determinados contribuintes seja instrumental importantíssimo para que se mantenha o controle dos agentes e procedimentos do fisco. Um exemplo relevante nesse contexto, que deve ser trazido à baila, pode ser o trabalho realizado pelos técnicos do Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro, quando do apoio à Comissão Parlamentar de Inquérito instaurada para apurar atos de corrupção na Secretaria de Estado de Fazenda, e suas consequências - a chamada CPI do Propinoduto.

Uma das constatações acerca do *modus operandi* das autoridades fiscais dizia respeito ao cancelamento de inúmeros autos de infração lavrados por fiscais, muitas vezes sem qualquer revisão por instâncias superiores administrativas, resultando em liberação de tributos de valores elevadíssimos, e, conseqüentemente, uma enorme perda na arrecadação.

Esse cancelamento dava-se normalmente por conta de erros infantis cometidos na lavratura dos autos de infração, como, por exemplo, capitulação errada das infrações e outros, o que tornava fácil a anulação dos autos pela Junta de Revisão Fiscal (a quem os contribuintes recorriam). Esse procedimento fazia parte do esquema montado para as fraudes cometidas.

Mas, como pode o órgão de controle externo fazer essa avaliação se não possui um controle e monitoramento dos autos de infração lavrados?

Outro aspecto que deve ser considerado é que vários processos administrativos no âmbito das fazendas públicas têm seus acessos negados aos órgãos de controle externo, por possuírem informações fiscais dos contribuintes.

Como, então, entender e analisar as razões de tamanha demora nas

decisões destes administrativos e cobrar uma ação mais célere das autoridades fiscais e dos procuradores de fazenda que compõem o órgão cuja missão é a de arrecadar recursos?

E como analisar a regularidade das concessões de benefícios tributários se não for permitido o acesso aos processos que tratem das referidas concessões?

Outra importante informação para um efetivo controle da receita pública refere-se aos valores efetivamente arrecadados discriminados por contribuintes.

Como identificar com oportunidade a ocorrência de desvios da arrecadação em relação às metas fixadas ou em relação ao comportamento esperado, definido a partir do histórico de cada ente, sem que se avalie não só a metodologia de cálculo adotada para a previsão das receitas e sua adequação aos demais instrumentos de planejamento e à realidade socioeconômica, mas também se monitore a evolução dos valores arrecadados, o que inclui o acompanhamento das principais receitas por setores de atividade e pelos principais contribuintes?

O manifestado direito ao sigilo fiscal não deve ser absoluto, uma vez que deve ser conciliado com as atribuições resultantes do dever de fiscalização do Estado e com o interesse público.

Além disso, as informações prestadas às Cortes de Contas não perdem seu caráter sigiloso, já que continuam protegidas contra divulgação.

Os técnicos dos Tribunais de Contas estão, por dever funcional, comprometidos com a ética que os obriga a guardar sigilo das informações de que têm acesso para o desempenho das suas funções.

Deve-se lembrar o que dispõe o artigo 325 do Código Penal, *in verbis*:

Violação do sigilo funcional

Art. 325 – Revelar fato de que tem ciência em razão do cargo e que deva permanecer em segredo, ou facilitar-lhe a revelação:

Pena – detenção, de seis meses a dois anos, ou multa, se o fato não constitui crime mais grave.

Esse cuidado em resguardar o sigilo de informações ou documentos recebidos dos jurisdicionados é observado em alguns Tribunais de Contas por meio de normativos internos, além de previstos em seus estatutos, a exemplo do que faz a Lei nº 8.112 de 11 de fevereiro de 1990.

Diante do exposto, resta comprovada a observância ao princípio da proporcionalidade quando do acesso pelos Órgãos de Controle Externo às informações fiscais (e bancárias) como instrumento eficiente de combate à corrupção e ao desvio de recursos públicos.

CONCLUSÃO

Como se viu ao longo da exposição feita no presente estudo, os Tribunais de Contas exercem um importante papel no Estado Brasileiro.



Por soberana decisão constitucional, apesar da sua relação direta com o parlamento, as Cortes de Contas possuem autonomia e competências próprias. Além do dever de emitirem parecer prévio sobre as contas anuais dos governantes, possuem a jurisdição própria para julgar as contas dos administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos da administração direta e indireta, fundações e sociedades instituídas e mantidas pelo poder público, conforme dispõe o artigo 71, inciso II, da Carta de 1988.

Receberam as Cortes poderes para o exercício da fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial de todo o universo das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade e economicidade e a fiscalização da aplicação das subvenções e renúncia de receitas (artigo 70 da Constituição Federal de 1988).

São órgãos que, por conta da sua autonomia financeira e administrativa, organizam seus planos de fiscalização e auditoria, baixam suas próprias normas de fiscalização, têm assegurado amplo acesso a todos os documentos administrativos dos seus jurisdicionados, podem representar não só junto às autoridades, fixando prazos para a correção de irregularidades, mas também diretamente ao Ministério Público, quando constatarem indício de crime, além de organizarem seu próprio orçamento e terem assegurado o repasse de suas dotações orçamentárias.

O trabalho realizado pelas Cortes de Contas é científico, metodológico, sistêmico e organizado, e serve para possibilitar à sociedade brasileira uma exata e consistente avaliação da gestão pública daqueles que foram escolhidos para o exercício da governança.

Não há, no entanto, como se falar em controle externo eficiente e abrangente, tal como previsto no texto constitucional de 1988, se às Cortes de Contas forem negadas informações preciosas para seus trabalhos de fiscalização.

Mas é isso que tem se observado, quando das intervenções relacionadas ao controle da receita, exercidas pelos técnicos dos Tribunais.

Se, por um lado, estão caracterizadas a pertinência e a relevância do trabalho de controle, moderno e efetivo, da receita pública por parte das Cortes de Contas – sem o qual (controle da receita) estar-se-ia negando a própria plenitude do controle externo –, por outro, verificam-se tentativas de obstacularizar esse tipo de fiscalização sob o argumento de que os dados inerentes ao tema estariam protegidos por sigilo fiscal.

Para muitos doutrinadores e juristas, a questão envolvendo a suposta quebra do sigilo fiscal e a sua afronta ao direito constitucional da inviolabilidade da intimidade é uma discussão de cunho constitucional, uma vez que apresentaria um confronto entre o dever de fiscalização do Estado e o direito do indivíduo em ter inviolada a sua intimidade.

Ocorre que o instituto do sigilo fiscal carece de previsão constitucional. Não se verifica, no exame literal dos dispositivos da Constituição, o direito ao referido sigilo.

Para muitos, o sigilo fiscal teria sido regulamentado por legislação infraconstitucional, e, sendo assim, não se poderia restringir o amplo sistema de controle externo previsto pela Carta de 1988 a partir de norma contida nessa legislação.

Além desse aspecto, aqueles que comungam da não possibilidade de os órgãos de controle externo terem acesso direto às informações fiscais de contribuintes, independentemente de prévia autorização judicial, enfatizam os direitos e garantias individuais, mas não levam em consideração outros princípios, direitos e objetivos fundamentais explícitos e implícitos em nossa Constituição.

Nesse contexto, deve-se ter em mente que, quando os Tribunais de Contas requerem informações de contribuintes, o fazem com a finalidade de obter subsídios efetivos para avaliar a gestão tributária do órgão responsável pela arrecadação.

Os dados solicitados aos órgãos arrecadadores representam, tão somente, instrumentais para a execução de um controle externo eficaz da receita pública, em estrito cumprimento aos mandamentos constitucionais. E esses dados não perdem seu caráter sigiloso, uma vez que continuam protegidos contra divulgação. Na verdade, ocorre uma transferência do sigilo para os órgãos de controle externo.

O presente estudo teve o condão de demonstrar que o controle externo previsto no nosso ordenamento jurídico não se restringe à fiscalização da despesa. O controle da receita é tão ou mais importante quando comparado ao controle da despesa.

Além disso, procurou-se demonstrar a inoponibilidade do sigilo fiscal aos órgãos de controle externo, em função das competências a eles dedicadas pela Constituição da República de 1988, e dos princípios, direitos e objetivos fundamentais também explícitos e implícitos na Carta Magna.

Não foram poucos os momentos da história do nosso país em que se buscou diminuir a importância dos Tribunais de Contas e limitar suas competências. Afinal, a própria burocracia estatal é pouco afeta ao controle.

O Estado Moderno, no entanto, prima pela participação cada vez maior do cidadão e busca o fortalecimento das instituições públicas de forma que elas possam dar respostas efetivas à sociedade em geral.

É o momento certo, portanto, para se lutar por um controle externo abrangente, eficiente e efetivo, e para se aproximarem os Tribunais de Contas da sociedade.

Está na hora de a opinião pública entender a relevância dos órgãos de controle no nosso ordenamento jurídico, e buscar utilizá-los como instrumentos eficazes para o alcance de uma sociedade mais justa, igualitária e menos corrupta.

REFERÊNCIAS

- BRASIL. *Constituição Federal de 1988*. Disponível em: <www.senado.gov.br> _____ . *Constituição Federal de 1967*. Disponível em: <www.senado.gov.br>
- FERNANDES, Jorge Ulisses Jacoby. *Tribunais de Contas do Brasil: jurisdição e competência*. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2005.
- FERRAZ, Luciano de Araújo. *Controle da administração pública: elementos para a compreensão dos Tribunais de Contas*. Belo Horizonte: Mandamentos, 1999.
- MORAES, Alexandre de. *Direito Constitucional* – 21. ed. – São Paulo: Atlas, 2007.
- PAULO, Vicente; ALEXANDRINO, Marcelo. *Direito Constitucional Descomplicado*. – 3º ed., rev. e atualizada. – São Paulo: Método, 2008.
- PROLA JUNIOR, Carlos Humberto; e Ringenberg, Diogo Roberto. *Controle Externo: temas polêmicos na visão do Ministério Público de Contas / organizadora Claudia Fernanda de Oliveira Pereira*. Belo Horizonte: Fórum, 2008.
- SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. Sigilo Fiscal > transferência ao Ministério Público – análise da correspondente jurisprudência do STF e do STJ. *Revista Fórum de Direito Tributário* – RFDT, Belo Horizonte, ano 7, n. 39, p.12, maio/junho de 2009.
- ALMEIDA, Francisco Carlos Ribeiro de. *Uma abordagem estruturada da renúncia de receita pública federal*. *Revista do Tribunal de Contas da União* – v. 31, n. 84, Brasília, p.19-62, abr./jun. 2000.
- LIMA, Josiberto Martins de. *Quebra de sigilos bancário e fiscal*. [2002] Disponível em: <<http://www.aldemario.adv.br/sigijosi.htm>.> Acesso em: 20 jan 2010.
- STRECK, Lenio Luiz. *As interceptações telefônicas e os direitos fundamentais*, 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1995, nota 116.

Artigo VIII

A PROGRESSIVIDADE FISCAL DO IPTU: UMA QUESTÃO REPUBLICANA¹

Robson de Oliveira Aguiar
Assessor da Subsecretaria de Auditoria e Controle da
Gestão e da Receita no TCE-RJ
Especialista em Direito Fiscal pela PUC-RJ

¹ Versão mais detalhada deste estudo foi publicada na Revista Tributária e de Finanças Públicas nº 94, set/out de 2010 (páginas 254/309) – Editora Revista dos Tribunais/Academia Brasileira de Direito Tributário.

RESUMO: O presente trabalho tem o objetivo de demonstrar que a progressividade fiscal é uma técnica afinada aos objetivos republicanos do Estado brasileiro, podendo, dessa forma, contribuir para a redução das desigualdades sociais, sem que isso represente aumento da carga tributária. Para ser isonômica, a instituição da técnica deve observar procedimentos adequados, bem como as alíquotas serem instituídas sob bases razoáveis, evitando, assim, que acarretem efeito de confisco ou que prejudiquem a dignidade dos cidadãos. Ao final, este estudo opinará pela necessidade de adoção da progressividade fiscal do IPTU por todos os municípios brasileiros, para que se confirmem componentes de justiça fiscal à tributação, buscando transcender o plano meramente formal da igualdade.

PALAVRAS-CHAVE: objetivos republicanos; princípio da igualdade; capacidade contributiva; progressividade fiscal; justiça tributária.

ABSTRACT: *This paper aims at demonstrating that progressive taxation is a technique fully attuned to the republican goals of the Brazilian State and can contribute to a decrease in social inequalities without having to bring about an increase in the tax burden. If the technical institution is to be isonomic, it should resort to some proper procedures, and the rates should be imposed on reasonable grounds, thus avoiding a confiscation effect that might adversely affect citizens' dignity. To finish with, this study will opine for the need of adoption of a progressive taxation of property tax for all Brazilian municipalities so that the taxation can be granted components of tax justice, thus seeking to transcend the purely formal equality plan.*

KEYWORDS: *Republican goals – Equality principle – Tax-paying ability – Progressive taxation – Tributary/Fiscal justice*

INTRODUÇÃO

Muito se comenta a respeito do impacto da carga tributária sobre o orçamento das famílias brasileiras. O pacote tributário nacional, reunindo os tributos de competência de todos os entes federados, costuma ser qualificado de excessivo pela grande mídia, que, contudo, não enfrenta seu mais severo aspecto: os contribuintes de menor renda, embora de reduzida capacidade contributiva, são mais onerados que aqueles que detêm maior riqueza.

A esse fenômeno que, de forma geral, o sistema tributário nacional promove dá-se o nome de regressividade. É relevante assinalar que a tributação regressiva também repercute nos chamados impostos imobiliários, em particular no que toca ao IPTU, tributo de competência municipal.

Essa ocorrência decorre de diversos fatores. O primeiro deles guarda relação com o método de avaliação dos imóveis urbanos adotado pelas prefeituras, que, comumente, faz com que os imóveis de menor valor venal, em geral ocupados por famílias de menor poder aquisitivo, sejam avaliados de forma mais realista, enquanto os imóveis mais valorizados recebem avaliação menos confiável, gerando uma base de cálculo subestimada.

A experiência pessoal do autor, adquirida em auditorias de receita realizadas a serviço do TCE-RJ (AGUIAR *et alli*, 2006), pôde identificar que a tributação regressiva do IPTU é favorecida pela baixa qualidade técnica das administrações tributárias, que, no mais das vezes, não contam com profissionais habilitados em seus quadros, tampouco empregam as práticas adequadas para a atividade avaliatória, fazendo com que os laudos fiquem mais suscetíveis a mudanças derivadas de pressões geradas por interesses pessoais de contribuintes.

Por outro viés, o sistema federativo brasileiro estimula a inércia fiscal dos municípios, mormente os de menor porte, que, em função das significativas transferências governamentais, não envidam maiores esforços para incrementar suas receitas próprias, efetuando uma cobrança apenas formal dos tributos de sua competência, evitando o desgaste político com seus contribuintes-eleitores (ou eleitores-contribuintes). Esse quadro concorre para a manutenção de um sistema tributário distorcido.

A república, como se sabe, é uma forma de governo baseada na igualdade formal entre as pessoas, devendo primar para que todas elas, em situação equivalente, recebam tratamento igual. O modelo de estado brasileiro tem por finalidade a construção de uma sociedade justa e a promoção do bem de todos, sem distinções ou privilégios, contexto no qual a igualdade se estabelece como princípio geral.

Para o alcance desse ideal republicano, a igualdade tributária foi elevada à condição de princípio autônomo, vedando que contribuintes em situação equivalente sejam tratados de forma desigual. Nesse contexto, a tributação serve de instrumento para a concretização da igualdade, especialmente em razão do princípio da capacidade contributiva, que busca exigir dos sujeitos passivos impostos mais adequados às suas possibilidades.



Para tanto, sobressai a técnica da progressividade fiscal, por meio da qual se elevam as alíquotas à medida que cresce a base tributária impositiva, fazendo com que os contribuintes que exteriorizam maior riqueza sejam tributados de forma proporcionalmente mais onerosa que aqueles que demonstram menor riqueza.

Mesmo após o advento da EC 29/00, que expressamente autorizou sua adoção, a aplicação da progressividade fiscal é tema de acalorada controvérsia, de forma que o debate do tema, para ser útil, requer lucidez e fundamentação competente, escopo que será perseguido neste estudo.

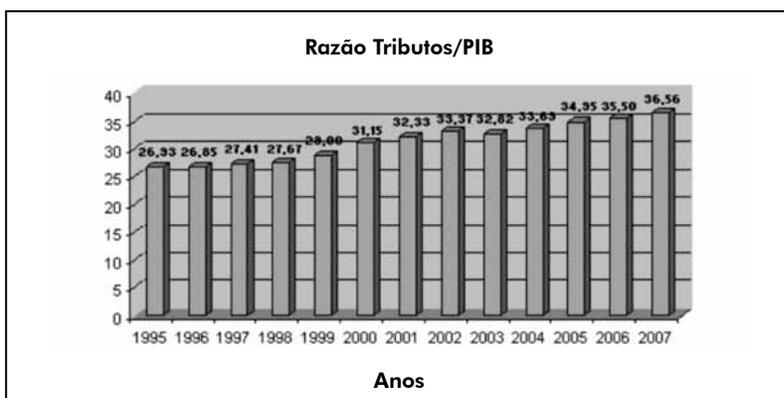
A exposição pretende evidenciar, ao final, que a aplicação da progressividade fiscal ao IPTU é providência afinada aos objetivos republicanos do Estado brasileiro, e não implica aumento da carga tributária – ideia que seus críticos têm por hábito invocar –, podendo contribuir para a redução das desigualdades, sendo preciso, para tanto, observar critérios e procedimentos adequados, sob pena de incorrer em inconstitucionalidades.

ANTECEDENTES

A TRIBUTAÇÃO NO BRASIL É REGRESSIVA: QUEM PODE MENOS, PAGA MAIS

No Brasil, a arrecadação tributária é cada vez mais responsável pelo custeio das despesas públicas. Estudando a relação Arrecadação Tributária/ Produto Interno Bruto Nacional, Afonso (2007, p. 4) verificou sua tendência crescente no período de 1995 a 2007:

Figura 1: Arrecadação Tributária / Produto Interno Bruto – 1995 a 2007



Fonte: Afonso (2007, p.4).

Nota-se que a representatividade da receita de tributos sobre o PIB nacional cresceu de 27 para 36,5% nesse breve intervalo, revelando que o distorcido sistema tributário brasileiro é virtuoso na sua finalidade fiscal: arrecada de maneira bastante eficaz.

Simultaneamente, a iniquidade do sistema se acentuou. Ao examinar dados de 1996 e 2004, Zockun *et alli* (2007, p. 19) demonstrou quão regressiva é a carga tributária sobre a renda das famílias brasileiras:

Tabela 1 – Carga Tributária Direta e Indireta sobre a Renda Total das Famílias em 1996 e em 2004

Renda mensal familiar	Carga tributária total (em % da renda familiar)		Acréscimo percentual de carga tributária
	1996	2004	
Até 2 sm	↘ 28,2	48,8	20,6
2 a 3 sm	22,6	38,0	15,4
3 a 5 sm	19,4	33,9	14,5
5 a 6 sm	18,0	32,0	14,0
6 a 8 sm	18,0	31,7	13,7
8 a 10 sm	16,1	31,7	15,6
10 a 15 sm	15,1	30,5	15,4
15 a 20 sm	14,9	28,4	13,5
20 a 30 sm	14,8	28,7	13,9
Mais de 30 sm	↘ 17,9	26,3	8,4

Fonte dos dados primários: IBGE, POF 1995/1996, POF 2002/2003; SRF. Tributos considerados nas POFs: IPI, ICMS, PIS, COFINS; IR, contribuições trabalhistas, IPVA, IPTU; ISS

Verifica-se que, no ano de 1996, a carga tributária se apresentava extremamente regressiva, comprometendo cerca de 28% da renda das famílias que ganhavam até dois salários mínimos, e aproximadamente 18% dos rendimentos das famílias com receita superior a 30 salários mínimos. Não obstante, de 1996 a 2004, a situação se agravou. A pesquisa demonstra que a carga tributária total aumentou 20,6 pontos percentuais para as famílias de menor faixa de renda (até 2 sm) e somente 8,4 pontos percentuais para as famílias de maior faixa de renda (superior a 30 sm), desigualando, ainda mais, o impacto da carga tributária sobre os rendimentos das famílias brasileiras.

Os dados apresentados comprovam a tendência da tributação brasileira à regressividade, o que faz dela instrumento que concorre para o aumento da concentração de renda e da injustiça social. Ao opinar sobre a distorcida distribuição da carga tributária no Brasil e na América Latina, Ferreira (2003, p. 629) assinala a necessidade de:

(...) analisar, mesmo que de passagem, como a carga tributária (...) no Brasil e em outros países latino-americanos é significativamente mal distribuída. Ora, são as classes sociais e os setores menos favorecidos que têm a maior parte de seus rendimentos e recursos destinados ao financiamento do Estado, enquanto as classes de renda mais elevada têm diversos benefícios e reduções tributárias. (...) No equilíbrio de forças políticas, a tributação no Brasil – e não é muito diferente dos outros países da AL – tem sido usada como instrumento de concentração de renda, agravando o ônus fiscal dos mais pobres e aliviando o dos mais ricos. (...) Diante do paradoxo, o sistema tributário acaba por operar de maneira regressiva sobre a população, incidindo gravemente, em termos relativos à renda, nas famílias com menor poder aquisitivo, constituindo-se num dos fatores que contribui decisivamente para a manutenção dos níveis de concentração de renda e de desigualdade social observados no País, muito embora, como é sabido, as origens destes problemas sejam bem mais complexos e estejam além da inequívoca tributação regressiva praticada pelo Estado (...). (grifos acrescentados)

A tributação imobiliária não foge à regra

A regressividade do sistema também se reflete no âmbito da tributação imobiliária. Estudo elaborado por Carvalho Jr. (2006, p. 11) avaliou a participação do pagamento do IPTU no gasto das famílias, tendo encontrado os seguintes resultados:

Tabela 2 – Participação do pagamento do IPTU na renda familiar mensal por grande região e faixa de renda: 2002-2003

Região	0 a 2 sm	2 a 5 sm	5 a 15 sm	15 a 30 sm	30 a 60 sm	Acima de 60 sm
Norte	2,14	2,26	1,18	2,22	1,22	0,68
Nordeste	1,42	0,50	0,72	0,63	0,45	0,80
Sudeste	2,37	1,52	0,95	0,69	0,61	0,54
Sul	1,55	1,03	0,75	0,60	0,50	0,48
Centro-Oeste	1,35	0,92	0,74	0,62	0,50	0,47
Brasil	1,60	1,30	0,88	0,65	0,60	0,57

Fonte: POF/IBGE (2002-2003), microdados.

Computadas somente as famílias que efetivamente realizaram o pagamento do IPTU, observou-se a existência de um padrão regressivo entre as faixas de renda (Carvalho Jr., 2006, p. 12). Os números da planilha demonstram

que, quanto maior a faixa de renda, menor é a participação do pagamento de IPTU no orçamento das famílias pesquisadas.

Outro fator concorre para o agravamento da regressividade do IPTU. Trata-se do método de avaliação imobiliária adotado pela maioria dos municípios brasileiros para definir o valor venal dos imóveis (base de cálculo do tributo), denominado Custo da Reprodução. De acordo com Carvalho Jr. (2007), a adoção desse método ocasiona dois tipos de regressividade: a vertical e a horizontal. Na vertical, os imóveis de valor de mercado mais alto são avaliados pelo município com uma defasagem maior que os imóveis de valor mais baixo; na horizontal, imóveis de mesmo valor de mercado são avaliados com valores venais diferentes, o que se agrava quando o município não revisa periodicamente sua planta de valores, com o intuito de registrar as valorizações ou desvalorizações das regiões que o compõem.

A histórica inércia fiscal dos municípios brasileiros contribui para a manutenção do *status quo*

Contribui de forma relevante para o distorcido sistema tributário brasileiro a histórica inércia fiscal dos municípios brasileiros. Desde 2000, a receita de IPTU no Brasil tem se mantido em cerca de 0,5% do PIB, nível muito inferior ao de países desenvolvidos, e representa aproximadamente 6,4% da receita corrente dos municípios (CARVALHO JR., 2006, p. 16). Nesse caso, a importância do IPTU é maior em municípios mais populosos, chegando a 9,4% da receita corrente nas cidades com mais de 200 mil habitantes, ao mesmo tempo em que representa apenas 0,5% no caso dos municípios com até 5 mil habitantes. De acordo com Carvalho Jr. (2006, p. 16):

(...) há dois motivos principais para o fato de cidades mais populosas terem uma participação mais alta do IPTU em seu orçamento. Em primeiro lugar o IPTU é um imposto que possui elevado custo administrativo, (...) o que só seria viável em cidades de maior porte e renda. Em segundo lugar, graças ao critério de rateio regressivo quanto à renda municipal do Fundo de Participação dos Municípios (FPM), as cidades maiores tendem a possuir maior peso dos tributos próprios em suas receitas.

Os estudiosos do federalismo fiscal brasileiro observam que as transferências governamentais acostumam os municípios a não se esforçar para incrementar sua arrecadação própria. Por essa razão, muito embora quase todos os municípios brasileiros arrecadem IPTU, o valor de sua receita costuma ser irrisório nas cidades pequenas.

Furlan (2004, p. 142) acrescenta ser muito cômodo para o fisco fixar uma alíquota única para o IPTU, "sem maiores preocupações acerca do princípio

constitucional da capacidade contributiva”. Entretanto, conforme se buscará explicitar, a tributação deve ser utilizada como instrumento de redistribuição de renda, tendo em vista a possibilidade de os impostos serem progressivos, de forma a reduzir o impacto da carga tributária sobre as classes economicamente menos favorecidas.

Além disso, ressalva Carvalho Jr. (2006, p. 7), o IPTU pode ser empregado como meio para capturar a ‘mais valia’ decorrente da valorização imobiliária, tendo em vista que, a despeito do previsto no inciso III do art. 145 da CF, não se cobra contribuição de melhoria no Brasil.

OS OBJETIVOS DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL

A República Federativa do Brasil constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem por objetivos fundamentais (arts. 1º e 3º da CF): I – construir uma sociedade livre, justa e solidária; (...) III – erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais; e IV – promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

O texto constitucional explicita, portanto, que uma das principais razões do Estado Democrático de Direito – modelo adotado no Brasil – é a perseguição de uma sociedade justa, em que se busque mitigar as desigualdades sociais.

A concretização desse estado social, instituído pela Carta de 1988, está condicionada à busca de uma igualdade substancial (BUFFON, 2003, p. 55), por meio de mecanismos eficazes, entre os quais se destaca a tributação sob a modalidade progressiva, verdadeiro instrumento de justiça fiscal.

ANTES DE TUDO, OS PRINCÍPIOS

Tendo em vista que o estudo dos princípios não constitui o sumo deste trabalho, cabe alertar que, estejam eles explícitos ou implícitos, serão aqui empregados como fundamentos do ordenamento jurídico, aos quais as demais normas deverão harmonicamente se adequar (BUFFON, 2003, p. 21).

O princípio republicano

O art. 1º da CF reconhece que o Brasil é uma República, forma de governo baseada na igualdade formal entre as pessoas, em que os detentores do poder político exercem mandatos eletivos e representativos de forma transitória.

Em relação ao aspecto tributário, o princípio republicano significa a ausência de privilégios para determinadas parcelas da sociedade, devendo a tributação alcançar a todos de maneira igual. A esse respeito, a opinião de Carrazza (2006, p. 77-78):

Em suma, o princípio republicano exige que todos os que realizam o *fato impositivo tributário* venham a ser tributados com igualdade. Do exposto, é intuitiva a inferência de que o princípio republicano leva à igualdade da tributação. Os dois princípios interligam-se e completam-se. De fato, o princípio republicano exige que os contribuintes (pessoas físicas ou jurídicas) recebam tratamento isonômico.

O princípio republicano determina ainda que os tributos sejam exigidos somente em razão de superior interesse, razão pela qual apenas poderão ser criados e cobrados por motivos de ordem pública, que também deverão nortear a destinação dos recursos.

O princípio da igualdade

Aristóteles, em enunciado disseminado entre nós por Rui Barbosa (1997, p. 26), apregoava o ensinamento segundo o qual:

a regra da igualdade não consiste senão em quinhonar desigualmente aos desiguais, na medida em que se desigualam. Nesta desigualdade social, proporcionada à desigualdade natural, é que se acha a verdadeira lei da igualdade. O mais são desvarios da inveja, do orgulho, ou da loucura. Tratar com desigualdade a iguais, ou a desiguais com igualdade, seria desigualdade flagrante, e não igualdade real.

Nessa dimensão, a igualdade deve ser apreendida como princípio geral a informar todo o ordenamento jurídico do Estado de Direito, devendo o poder público atuar para que as desigualdades socioeconômicas sejam atacadas, uma vez que o enfrentamento de tais diferenças trilha o caminho da implementação da justiça fiscal – ideia intimamente associada à igualdade.

A CF contempla a igualdade em diversos de seus artigos, ora implícita, ora explicitamente. Para não enfatizar a leitura, transcrevem-se a seguir alguns dos principais dispositivos:

Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:

(...) III – erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;

IV – promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes



no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

I – homens e mulheres são iguais em direitos e obrigações, nos termos desta Constituição; (...)

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

(...) III – criar distinções entre brasileiros ou preferências entre si.

No capítulo dedicado ao Sistema Tributário Nacional, a CF especifica a igualdade no campo tributário, previsão por sinal ociosa em face dos dispositivos anteriormente transcritos, que explicitam a igualdade como fundamento do Estado Democrático de Direito.

Ricardo Lobo Torres entende que a igualdade é o mais importante dos princípios jurídicos, constituindo, no direito constitucional pátrio, princípio fundamental para a própria legitimidade do Estado de Direito (*apud* FERNANDES, 2005, p. 115). Para Lacombe, é o princípio nuclear de todo o nosso sistema constitucional: “sem ele não há República, não há Federação, não há democracia, não há justiça. É a cláusula pétrea por excelência” (*apud* FERNANDES, 2005, p. 116). Não por outra razão, o referido postulado sempre esteve presente em nossas constituições, sublinha Weiss (2006, p. 171).

Trata-se, pois, de princípio fundamental do nosso ordenamento, devendo inspirar todos os demais subsistemas constitucionais, restando nítida a necessidade de que os tributos sejam instituídos para dar concreção à igualdade, transcendendo uma igualdade de aparência para alcançar uma igualdade substancial. Nesse contexto, destaca-se a tributação sob a modalidade progressiva, na medida em que tende a exigir, dos cidadãos, tributos mais adequados a sua capacidade contributiva.

Ausente a equivalência, o afastamento da igualdade é legítimo:

De acordo com o art. 150, inciso II, da CF, que traz o enunciado da igualdade tributária, é vedado aos entes *políticos* “instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos”.

A isonomia prevista no art. 150, II, proíbe, portanto, que haja diferenciação tributária entre contribuintes que estejam em situação equivalente, vedando-se, assim, qualquer espécie de discriminação arbitrária. Contudo, existindo situações concretamente distintas, o tratamento desigual justifica-se, desde que “se tenha em vista uma finalidade constitucionalmente amparada, e que o tratamento diferenciado seja apto a alcançar o fim colimado” (PAULSEN, 2006, p. 223).

O tratamento tributário desigual somente pode ser adotado se estiver harmonizado com os princípios que regem o Estado Democrático de Direito.

Buffon (2003, p. 68) salienta que as discriminações fundadas na manifestação de diversidade de riqueza, por meio da exigência mais elevada de tributos dos cidadãos mais capazes de contribuir, são perfeitamente compatíveis com o modelo de Estado vigente.

Conclui-se que a tributação, sob a modalidade progressiva, ao assegurar tratamento desigual para desiguais, está perfeitamente jungida aos objetivos republicanos do Estado Democrático de Direito.

O princípio da capacidade contributiva

Inaugurando esta subseção, deve-se anotar que, no campo tributário, “o princípio que realiza o ideal republicano da igualdade é o da capacidade contributiva” (FERNANDES, 2005, p. 87), e sua aplicação implica no fato de que cada cidadão deverá contribuir para a coletividade de acordo com as suas possibilidades. Logo, a capacidade contributiva efetiva a igualdade no sistema constitucional tributário, sendo consectário da justiça fiscal.

Greco (2004, p. 185) assevera que, estando a tributação informada pelo princípio da capacidade contributiva, “o pagamento de tributos não é um simples encargo que o contribuinte deve suportar por força de lei (conceito ligado à noção de liberdade negativa do Estado de Direito)”, vez que:

(...) pagar impostos, numa sociedade formada por pessoas com distintas aptidões para contribuir para as despesas públicas (cuja finalidade é reverter em serviços para todos e também para os que deles mais necessitam), corresponde a uma postura ligada à solidariedade com os que menos possuem, verdadeiro instrumento de compatibilização do convívio social.

Nesse contexto, a capacidade contributiva não deve somente servir para determinar o montante de tributo a pagar, mas principalmente para aferir a aptidão dos contribuintes em colaborar para o rateio das despesas públicas, verdadeiro instrumento para a busca de uma sociedade mais justa e solidária.

A teoria do sacrifício igual:

De acordo com os economistas, a utilidade marginal da renda explica o fato de que, à medida que a base tributável cresce, a capacidade contributiva cresce mais do que proporcionalmente ao aumento da riqueza.

Por essa razão, a aplicação da capacidade contributiva à tributação tem sido fundamentada na chamada ‘teoria do sacrifício igual’. Segundo esta teoria, é necessário que o sacrifício imposto a cada contribuinte seja equivalente, adequado a sua possibilidade de colaborar para o custeio das despesas públicas.

Ao examinar a técnica da progressividade, Rosa Junior (2005, p. 330-331) elucida essa teoria:

(...) se uma pessoa ganha R\$ 24.000,00 de renda por ano, esta soma vai ser destinada à compra de bens de primeira necessidade; se ganha R\$ 50.000,00, os R\$ 26.000,00 excedentes serão destinados às despesas de necessidade secundária, como alimentação mais cuidadosa, roupas melhores etc.; se ganha R\$ 100.000,00, o excedente vai se destinar às despesas úteis mas não necessárias, como teatro, livros etc.; se ganha R\$ 500.000,00, o excedente se destinará às despesas supérfluas, como presentes, viagens etc. Dessa forma (...) a capacidade contributiva do indivíduo aumenta mais que proporcionalmente, tendo em vista que a utilidade dos bens que ela proporciona decresce na medida em que aumenta o seu quantitativo. **Assim, através da progressividade do imposto alcança-se a meta tão desejada pelos financistas, correspondente à igualdade de todos os cidadãos diante da carga tributária, de modo que haja um sacrifício igual para todos na medida de sua capacidade econômica.** (grifos acrescentados)

O exemplo demonstra que, para implementar a ‘teoria do sacrifício igual’, há necessidade de se graduarem as alíquotas de acordo com as diferentes bases de incidência, por meio da adoção da técnica da tributação progressiva.

A capacidade contributiva na CF:

O princípio da igualdade tem como decorrência o princípio da capacidade contributiva, que, por ser consectário da igualdade, não necessitaria estar expresso (LACOMBE, 2002, p. 32). Mas está, conforme prevê o § 1º do art. 145 da CF:

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

Para Rosa Junior (2005, p. 323) e Sacha Calmon N. Coêlho (1999, p. 77) esse dispositivo contém dois princípios: o da personalização dos impostos, em sua parte inicial; e o da capacidade contributiva, em sua segunda parte. Sob essa perspectiva, a expressão “sempre que possível”, para eles, diz respeito tão somente à personalização dos impostos, uma vez que a capacidade contributiva deve ser obedecida na instituição de qualquer imposto.

Carrazza (2006, p. 101-102) ressalta que, se for da índole constitucional do imposto, ele “obrigatoriamente deverá ter caráter pessoal e ser graduado de acordo com a capacidade contributiva do sujeito passivo”. Caso contrário, quando a natureza do imposto não permitir, não será possível personalizá-lo e atender ao princípio da capacidade contributiva. É o caso do ICMS, por exemplo, no qual a carga tributária é repassada para os preços das mercadorias, sendo o valor das mesmas idêntico para quaisquer consumidores finais.

Carrazza (2006, p. 86) enfatiza, ainda, que o princípio da capacidade contributiva está intimamente ligado ao princípio da igualdade, sendo um dos mecanismos mais eficazes para que se atinja a justiça fiscal:

O princípio da capacidade contributiva hospeda-se nas dobras do princípio da igualdade e ajuda a realizar, no campo tributário, os ideais republicanos. Realmente, é justo e jurídico que quem, em termos econômicos, tem muito pague, proporcionalmente, mais imposto do que quem tem pouco. (...) As pessoas, pois, devem pagar impostos na proporção dos seus haveres, ou seja, de seus índices de riqueza. (grifos acrescentados)

Parece claro que o § 1º do art. 145 quis destacar que, sempre que possível, os impostos – todos eles – terão caráter pessoal, sendo graduados de acordo com a capacidade contributiva do contribuinte.

Eficácia da capacidade contributiva:

Conjugadas as lições precedentes, pode-se afirmar que a tributação deve ser estruturada para implementar os objetivos fundamentais da República. Para tanto, o princípio da capacidade contributiva constitui importante instrumento, mormente quando se manifesta por intermédio da técnica da progressividade.

Assim, é preciso compreender que o enunciado do art. 145, § 1º, da CF não contém mera diretriz, devendo produzir efeitos junto aos seus destinatários, em todas as suas esferas de atuação e nos três níveis de governo, devendo leis contrárias serem declaradas inconstitucionais.

Na opinião de Carrazza (2006, p. 89), a capacidade contributiva prevista na CF possui natureza objetiva, pois se refere às manifestações evidentes de riqueza do contribuinte, e não às suas condições econômicas subjetivas, que requereriam aferição caso a caso. O presente estudo filia-se a esse entendimento, pois não se pode exigir que a administração tributária municipal conheça a capacidade contributiva efetiva de cada contribuinte de IPTU.

No entanto, é razoável exigir que a aferição dessa capacidade contributiva se dê com fundamento nos valores venais dos imóveis, que constituem a base de cálculo do tributo (art. 33 do CTN), uma vez que eles exteriorizam a porção imobilizada da riqueza desse universo de contribuintes.



Ademais, mensurar a capacidade contributiva do contribuinte somente através da renda seria uma medida incompleta, vez que a posse de um bem pode representar um poder econômico superior àquele que é exteriorizado pela renda. “Uma pessoa com uma renda, digamos, de 5.000 dólares por ano e um patrimônio líquido de 100.000 dólares está certamente melhor do que uma outra, com a mesma renda, mas sem bens” (MACHADO, 2001, p. 79).

Por essa vertente, é indiferente que o sujeito passivo reúna condições pessoais de suportar a carga tributária. No caso do IPTU, se o proprietário do imóvel estiver desempregado, assim mesmo terá que recolher o tributo, uma vez que sua capacidade contributiva está revelada no bem que possui. O proprietário que não reunir condições suficientes de pagar o IPTU incidente sobre seu imóvel deverá aliená-lo, pois não é possível, à luz do direito positivo, reduzir a exigência tributária em função de sua situação pessoal².

Logo, a aferição da capacidade contributiva no campo do IPTU deve pautar-se no aspecto objetivo quantitativo do imposto – sua base de cálculo, que é o valor venal do imóvel –, devendo onerar mais pesadamente os que demonstrarem maior capacidade contributiva, por intermédio da aplicação de alíquotas progressivas.

A PROGRESSIVIDADE FISCAL APLICADA AO IPTU

PRELIMINARES NECESSÁRIAS (BREVE CONTEXTUALIZAÇÃO)

No século XIX, a progressividade enfrentou muita oposição, pois era associada a mecanismos arrecadatórios derivados do comunismo. Para os marxistas, a implementação de impostos progressivos sobre a fortuna amenizaria as desigualdades econômicas que a era industrial fizera surgir. Nesse contexto, até meados do século passado, impostos progressivos eram vistos como confiscatórios.

Nos dias de hoje, contudo, os impostos progressivos se universalizaram, estando perfeitamente adaptados aos sistemas econômicos, ainda que capitalistas. Pode-se assegurar não existir nenhum país, em grau razoável de civilização, que não os empregue, havendo uma tendência de que sua aplicação se estenda cada vez mais a um maior número de impostos (BALEIRO, 2003, p. 753).

2 “Quando um contribuinte alega que, apesar de ser proprietário de um valioso imóvel, não possui renda para arcar com o IPTU devido, não julgamos estar o juiz possibilitado a dispensar-lhe o pagamento do título, por força de uma suposta ‘ausência in casu de capacidade contributiva subjetiva’. Na verdade, há sim capacidade contributiva subjetiva neste caso, bastando que o contribuinte aceite a realidade de sua situação econômica e adquira um imóvel mais compatível com suas condições – supondo, é claro, que o valor do IPTU não se mostre per se confiscatório, e o imóvel não seja de tal maneira simplório que exigir que o contribuinte se mude para outro mais acanhado implique em ferir sua dignidade ou impor-lhe ingentes sacrifícios”. (SEABRA DE GODÓI apud FERNANDES, 2005, p. 246-247).

Cresce, pois, a aceitação de que a progressividade é importante para promover a justiça fiscal, por intermédio da redistribuição de riqueza e da desconcentração da renda – no caso do IPTU, a desconcentração da propriedade imobiliária, desestimulando a reunião de muitos imóveis sob domínio do mesmo sujeito passivo.

Progressividade x proporcionalidade: apenas a primeira efetiva o princípio da igualdade

A progressividade é, portanto, um método de aplicação da capacidade contributiva (WEISS, 2006, p. 176), que consiste em graduar alíquotas para um mesmo objeto tributado, à medida que é majorada sua base imponible.

Para Ataliba (1991, p. 233), a progressividade dos impostos consiste em uma excelente maneira de efetivar o princípio da capacidade contributiva informador dos impostos. Para ele, os impostos que não sejam progressivos são, na verdade, regressivos, redundando em injustiça e inconstitucionalidade.

A técnica da proporcionalidade, por sua vez, implica a adoção de alíquota invariável, o que resulta no aumento uniforme do tributo, à medida que a base imponible cresça. Esse método não atende às exigências da capacidade contributiva, porque seu emprego resulta em que o sujeito passivo economicamente mais fraco, assim como o economicamente mais forte, paguem proporcionalmente o mesmo imposto (CARRAZZA, 2006, p. 88):

(...) se alguém ganha 10, e paga 1, e outrem ganha 100 e paga 10, ambos estão pagando, proporcionalmente, o mesmo tributo (10% da base de cálculo). Apenas, o sacrifício econômico do primeiro é incontestavelmente maior. De fato, para quem ganha 10, dispor de 1 encerra muito maiores ônus econômicos do que para quem ganha 100 dispor de 10. O princípio da capacidade contributiva só será atendido se o imposto for progressivo, de tal arte que, por exemplo, quem ganha 10 pague 1, e quem ganha 100 pague 25.

Estudos de De Cesare (*apud* FERREIRA, 2003, p. 633), relativos aos impostos imobiliários, comprovaram que a adoção de alíquota única para essa categoria resulta em uma tendência à regressividade, vez que, à medida que a renda aumenta, as despesas com habitação ocupam uma porcentagem menor da renda familiar. Citando Engels, Baleeiro (2003, p. 751) anota que “tanto menor o salário tanto maior será a parcela destinada à satisfação das necessidades fundamentais”.

Para evidenciar a diferença entre impostos proporcionais e progressivos e seu vínculo com a capacidade contributiva, cabe destacar a lição de Amaro (2004, p. 139-140):

A mera ideia de proporcionalidade, porém, expressa apenas uma relação matemática entre o crescimento da base de cálculo e o do imposto (se a base de cálculo dobra, o imposto também dobra). A capacidade contributiva reclama mais do que isso, pois exige que se afira a justiça da incidência em cada relação isoladamente considerada e não apenas a justiça relativa entre uma e outra das duas situações. O princípio da capacidade contributiva (...) direciona os impostos para a proporcionalidade, mas não se esgota nessa. (...) A progressividade não é uma decorrência necessária da capacidade contributiva, mas sim um refinamento deste postulado. A proporcionalidade implica que riquezas maiores gerem impostos proporcionalmente maiores (na razão direta do aumento da riqueza). Já a progressividade faz com que a alíquota para as fatias mais altas seja maior.

A progressividade pode ser fiscal ou extrafiscal

A progressividade é, portanto, uma das formas de graduar o tributo, por meio da instituição de alíquotas que aumentem simultaneamente ao crescimento da base de cálculo. Essa técnica, quando aplicada ao IPTU, irá acompanhar o crescimento de sua base de cálculo, tendo a função precípua não de arrecadar mais, mas sim de refinar a tributação, atribuindo-lhe o componente da justiça fiscal.

A essa espécie de progressividade, estruturada para majorar as alíquotas conforme aumente a base imponible do imposto, dá-se o nome de fiscal. Entretanto, a progressividade pode ter outras funções, desde que estabelecidas em função de parâmetros distintos do crescimento da base tributável. Como exemplo pode-se citar a progressividade em razão do tempo, estabelecida no art. 182, § 4º, II, da CF, disciplinada como mecanismo para desestimular que os imóveis urbanos sejam utilizados em desacordo com os planos de ordenação dos municípios.

A esse tipo de progressividade, que tem a finalidade de apontar diretrizes e condutas que o Estado julga importantes para o bem-estar coletivo, por meio da qual se aumenta a alíquota para objetivos específicos, dá-se o nome de extrafiscal.

Outra classificação: progressividade simples e graduada

A progressividade pode ser simples ou graduada. Na definição de Gomes de Souza (*apud* MACHADO, 2004, p. 22), a progressividade simples é “aquela em que cada alíquota maior se aplica por inteiro a toda a matéria tributável”, enquanto a progressividade graduada trata-se daquela “em que cada alíquota maior calcula-se apenas sobre a parcela de valor compreendida entre um limite inferior e outro superior, de modo que é preciso aplicar tantas alíquotas quantas

sejam as parcelas de valor e depois somar todos esses resultados parciais para obter o imposto total a pagar”.

Portanto, na progressividade simples, aplica-se uma alíquota única sobre a totalidade da base de cálculo; na progressividade graduada, várias alíquotas são aplicadas, cada qual sobre uma parcela da base de cálculo. Mais adiante será demonstrado que a progressividade simples implica ofensa aos princípios da igualdade, da razoabilidade e da proporcionalidade, razão pela qual não deve ser admitida.

A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA, POR INTERMÉDIO DA PROGRESSIVIDADE FISCAL, É APLICÁVEL A TODAS AS ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS?

Rico é o debate acerca da aplicação da capacidade contributiva a todas as espécies tributárias. Alguns autores defendem que a capacidade contributiva não se aplica aos tributos ditos vinculados (taxas, contribuições de melhoria etc.), mas deve ser empregada, obrigatoriamente, em relação aos tributos não vinculados (impostos). Defendendo seu emprego generalizado, encontra-se a opinião de José Maurício Conti (*apud* PAULSEN, 2006, p. 74):

(...) o princípio da capacidade contributiva é aplicável a todas as espécies tributárias. No tocante aos impostos, o princípio é aplicável em toda a sua extensão e efetividade. Já no caso dos tributos vinculados, é aplicável restritivamente, devendo ser respeitados apenas os limites que lhe dão os contornos inferior e superior, vedando a tributação do mínimo vital e a imposição tributária que tenha efeitos confiscatórios.

Como exemplo de emprego da capacidade contributiva aos tributos vinculados, os tributaristas costumam apontar o caso das taxas, mencionando a hipótese de concessão de isenção de custas judiciais para pessoas pobres. Nesse contexto, os tributos vinculados deverão respeitar os limites impostos pela capacidade contributiva, representados pelo mínimo vital e pelo não confisco.

Ao arguir que o princípio da capacidade contributiva deve ser estendido a todos os tributos, os defensores da tese alegam que, caso contrário, estar-se-ia concebendo um “sistema tributário apenas parcialmente tutelado pela ordem constitucional”, havendo desrespeito à isonomia, pois não se observaria “a riqueza no plano individual, quando é precisamente de garantia individual ante a exação estatal que o princípio trata” (FERNANDES, 2005, 155-156).

Todavia, a doutrina majoritária opina no sentido de que a capacidade contributiva é cabível somente em relação aos impostos e, nesse caso, sua imposição seria obrigatória. Para tanto, um de seus mais importantes veículos é a progressividade fiscal, que, no caso de não ser instituída, acarretará



descumprimento ao princípio da isonomia. Indispensável é lembrar os ensinamentos de Ataliba (1991, p. 233):

Conforme sua natureza e características (...) alguns impostos são mais adequadamente passíveis de tratamento progressivo e outros menos. De toda maneira, como todos os impostos, sem nenhuma exceção, necessariamente são baseados no princípio da capacidade contributiva, todos são passíveis de tratamento progressivo. No Brasil, mais intensamente do que alhures, dado que a Constituição põe especial ênfase na necessidade de tratamento desigual às situações desiguais, na medida dessa desigualdade (art. 150, II), além de propor normativamente serem objetivos fundamentais da República, o 'construir uma sociedade... justa e solidária' (art. 3º).

Elizabeth Nazar Carrazza (*apud* FURLAN, 2004, p. 121) sustenta que a progressividade é admissível em todos os impostos, mesmo que não haja previsão expressa na CF, por tratar-se de instrumento que busca atender e materializar a isonomia.

A PROGRESSIVIDADE FISCAL SE APLICA AOS IMPOSTOS REAIS?

Resgatando o debate

Outra classificação aplicável aos impostos, que muito alude ao tema progressividade fiscal, separa-os em pessoais e reais.

Impostos pessoais seriam aqueles em que as características particulares dos contribuintes são consideradas no momento da apuração, sendo seu maior exemplo o imposto sobre a renda das pessoas físicas, ao ponderar despesas pessoais passíveis de abatimento.

Quanto aos impostos reais, tratar-se-ia daqueles cuja apuração dependeria, exclusivamente, da matéria tributável, sendo irrelevantes os aspectos individuais dos contribuintes para sua determinação. Na qualidade de impostos reais, a doutrina clássica menciona, não só o IPTU, como também o ITR (federal) e o IPVA (estadual), nos quais a apuração da base imponible leva em conta tão somente os bens considerados.

No sistema tributário atual, é muito improvável encontrar um imposto cuja hipótese de incidência seja inteiramente desvinculada das qualidades intrínsecas do sujeito passivo, sendo difícil defender que determinado imposto tenha natureza puramente real.

Dessa forma, todo imposto é, em certo grau, simultaneamente pessoal e real, pois sempre atinge um sujeito de direito e um patrimônio. A competência tributária estabelecida na CF tomará por base uma das manifestações do patrimônio, seja em seu aspecto estático (imóveis), seja em seu aspecto dinâmico

(consumo ou renda). Oportuna a consideração feita por Clève e Sehn (2003, p. 137):

Não há (...) incompatibilidade entre impostos reais e a progressividade. O imposto não deixa de ser *pessoal e real* ao mesmo tempo, porque sempre será devido por um *sujeito de direito* em razão de seu *patrimônio*. A diferenciação, na verdade, mostra-se relativa, razão pela qual tanto os impostos pessoais, quanto os reais – como é o caso do IPTU – devem ser orientados pelos princípios da capacidade contributiva e da progressividade.

Para Sacha Calmon N. Coêlho (1999, p. 79), a classificação dos impostos em pessoais e reais é falha, pois os impostos, sejam quais forem, são sempre pagos por pessoas. Nessa linha, entende o autor que o IPTU é imposto pessoal, pois incide sobre o direito de propriedade do contribuinte, medindo, pois, sua capacidade contributiva.

Em argumentação semelhante, Weiss (2006, p. 178) afirma que “a qualidade do veículo ou imóvel demonstra melhor a situação econômica do contribuinte do que a renda bruta de uma pessoa física, por exemplo, que tanto pode estar livre para gastos quanto inteiramente comprometida com despesas essenciais”.

Furlan (2004, p. 35) argumenta que juridicamente não existem impostos reais, uma vez que a relação jurídica somente pode ocorrer entre duas pessoas e, dessa forma, o imposto, enquanto relação jurídica, será pessoal, até porque, aduz: “o imóvel não paga imposto, quem paga imposto é o proprietário do imóvel ou o seu possuidor, no caso do IPTU”.

Fernandes (2005, p. 245) salienta que o IPTU, apesar de sua classificação como imposto real, deve ser personalizado, mas em momento algum deixará de ter esta conotação, sob pena de serem desatendidos “o princípio da isonomia, e por decorrência direta, o princípio da capacidade contributiva, o princípio da observância do mínimo vital e do não confisco”.

Machado (2002a, p. 58) alerta para o fato de o § 1º do art. 145 não vedar a aplicação do princípio da capacidade contributiva aos impostos reais, não sendo coerente asseverar que tal postulado se enderece somente aos impostos de caráter pessoal.

Reconhece-se, assim, a possibilidade cada vez mais cristalina de que os impostos de natureza real sejam graduados, aplicando-se a eles o princípio da capacidade contributiva, por intermédio da exigência de alíquotas progressivas com finalidade fiscal.

O entendimento do Supremo Tribunal Federal

A seção anterior concluiu que a tradicional classificação de impostos em pessoais ou reais não condiz com o entendimento atual do tema. Deduziu-

se ainda que, mesmo que se aceite a referida classificação, a progressividade fiscal deve ser aplicada aos impostos ditos reais e as características pessoais dos contribuintes podem ser consideradas para sua mensuração. Nesse sentido, cabe mencionar a Súmula 539 do STF, segundo a qual “é constitucional a lei do Município que reduz o imposto predial urbano sobre imóvel ocupado pela residência do proprietário, que não possua outro”.

O conteúdo da Súmula admite a utilização de aspectos pessoais do sujeito passivo como critério para redução do IPTU. Contrariando essa orientação, o STF decidiu, posteriormente, que o IPTU não pode ter alíquotas progressivas para finalidades fiscais, por se tratar de imposto real, desvelando notável contrassenso. Esse tema será explicitado adiante.

A PROGRESSIVIDADE FISCAL APLICADA AO IPTU

A ideia central deste estudo é de que a técnica da progressividade fiscal é absolutamente constitucional e deve ser implementada pelos municípios, sob pena de ofensa à isonomia e ao princípio republicano e descumprimento dos objetivos do Estado Democrático de Direito.

Assim, revestem-se de menor importância as idas e vindas da jurisprudência sobre a matéria, assim como as alterações legislativas havidas sobre o tema, tendo em vista que a convicção ora firmada haure-se diretamente de princípio geral informador de todo o ordenamento jurídico – a igualdade.

Não obstante, todos os pormenores que envolvem o tema serão analisados, buscando não só estofar a opinião manifestada, como também enfrentar os argumentos contrários à progressividade fiscal, para que, ao final, os motivos da opinião formada resem plenamente esclarecidos.

A progressividade fiscal do IPTU na CF

Cenário anterior à EC 29/00:

A redação original do § 1º do art. 156 da CF assim ditava:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

I – propriedade predial e territorial urbana;

(...) § 1º O imposto previsto no inciso I poderá ser progressivo, nos termos de lei municipal, de forma a assegurar o cumprimento da função social da propriedade.

Essa redação dava azo a múltiplas controvérsias. Parte da doutrina interpretava o texto no sentido de que a única progressividade então autorizada quanto ao IPTU deveria ter finalidade extrafiscal, voltada para a realização

da função social da propriedade, nos termos do referido dispositivo e de seu comando específico, contido no art. 182, § 4º, da CF³.

Outra corrente afirmava a possibilidade de instituir uma segunda progressividade, de natureza fiscal, decorrente do princípio da capacidade contributiva, insculpido no art. 145, § 1º, da CF. Nesse sentido o entendimento de Furlan, Sacha Calmon N. Coêlho, Hugo de Brito, Carrazza, entre outros.

Na esteira desse argumento, diversos municípios brasileiros editaram leis instituindo o IPTU progressivo com finalidade fiscal. Tendo por base o texto constitucional então vigente e a discussão doutrinária do assunto, muitos contribuintes contestaram judicialmente a exigência, questionando a constitucionalidade da progressividade fiscal.

Ao analisar a Lei nº 5.641/89, de Belo Horizonte, o Supremo Tribunal Federal, nos autos do RE nº 153.771-0-MG, por nove votos a um, assim decidiu:

EMENTA: - IPTU. Progressividade.

No sistema tributário nacional, o IPTU, inequivocamente, é um imposto real.

Sob o império da atual Constituição, não é admitida a progressividade fiscal do IPTU, quer com base exclusivamente no seu artigo 145, § 1º, porque esse imposto tem caráter real, que é incompatível com a progressividade decorrente da capacidade econômica do contribuinte, quer com arrimo na conjugação desse dispositivo constitucional (genérico) com arrimo no art. 156, § 1º (específico).

A interpretação sistemática da Constituição conduz inequivocamente à conclusão de que o IPTU com finalidade extrafiscal a que alude o inciso II do § 4º do artigo 182 é a explicação especificada, inclusive com limitação temporal, do IPTU com finalidade extrafiscal aludido no art. 156, I, § 1º.

Portanto, é inconstitucional qualquer progressividade, em se tratando de IPTU, que não atenda exclusivamente ao disposto no art. 156, § 1º, aplicado com as limitações expressamente constantes dos § 2º e 4º do artigo 182, ambos da Constituição Federal.

A relatoria do acórdão vencedor, inspirada no direito financeiro, que sempre advogou pela distinção entre impostos reais e pessoais, coube ao Ministro Moreira Alves, por meio do qual o STF se posicionou no sentido que a progressividade fiscal seria inaplicável aos impostos reais, contrariando orientação

3 Art. 182. A política de desenvolvimento urbano, executada pelo Poder Público municipal, conforme diretrizes gerais fixadas em lei, tem por objetivo ordenar o pleno desenvolvimento das funções sociais da cidade e garantir o bem-estar de seus habitantes. (...) § 4º - É facultado ao Poder Público municipal, mediante lei específica para área incluída no plano diretor, exigir, nos termos da lei federal, do proprietário do solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado, que promova seu adequado aproveitamento, sob pena, sucessivamente, de: I - (...) II - imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana progressivo no tempo; III - (...).

anterior, que primava pela pessoalidade do imposto. Além disso, manifestou-se pela necessidade de a progressividade estar expressa no texto constitucional para ser admitida. Corroborando este acórdão (*leading case* da questão), o STF aprovou, em sessão de 24.09.2003, a Súmula 668, com o seguinte teor:

É inconstitucional a lei municipal que tenha estabelecido, antes da Emenda Constitucional 29/2000, alíquotas progressivas para o IPTU, salvo se destinada a assegurar o cumprimento da função social da propriedade urbana.

O panorama posterior à Emenda Constitucional nº 29/00, mencionada no enunciado, será tratado no próximo subitem. Por ora, cabe reafirmar que, para este estudo, o entendimento do STF esposado no acórdão do RE 153.771-0-MG e na Súmula 668 é contrário à orientação republicana do modelo de Estado instituído pela CF, ofendendo o princípio da igualdade e, por via de consequência, da capacidade contributiva. Nesse ramo do pensar, este trabalho filia-se ao voto vencido do Ministro Carlos Mário Velloso, relator original do acórdão antes referido, para quem a progressividade fiscal do IPTU poderia ser instituída, sem que se confundisse com a finalidade extrafiscal cunhada na CF:

O que está na Constituição, ao que me parece, é que é possível distinguir a progressividade fiscal – CF, art. 145, § 1º, e art. 156, § 1º - da progressividade-sanção inscrita no art. 182, § 4º, II. (...) Tem-se, no caso do art. 182, § 4º, II, a progressividade extrafiscal, distinta da progressividade fiscal (art. 145, § 1º, art. 156, § 1º). Noutras palavras, a progressividade no tempo, extrafiscal, inscrita no art. 182, § 4º, II, da Constituição, não impede a realização da progressividade fiscal (...). De todo o exposto, ressaí a conclusão no sentido de que, forte na Constituição, art. 145, § 1º, as alíquotas do IPTU deverão ser progressivas, forma aliás de se emprestar a esse imposto caráter de pessoalidade, dado que a progressividade, segundo M. Duverger, lembra Hugo de Brito Machado, “*constitui um dos meios mais eficazes de personalização do imposto*”.

O voto vencido reconhece a desnecessidade de previsão expressa da progressividade fiscal, tendo em vista que a mesma decorre do princípio da capacidade contributiva que, por sua vez, realiza a igualdade. Para a aplicabilidade da progressividade, é irrelevante:

que o texto constitucional expressamente a contemple, pois (...) a normatividade dos princípios implícitos é plenamente reconhecida no direito hodierno.

Enfim, é possível (...) discordar da decisão do Supremo Tribunal Federal, que declarou inconstitucional qualquer progressividade no IPTU que não estivesse vinculada à finalidade extrafiscal (...), pelas duas razões expostas a seguir.

Primeiro, porque a distinção, quanto à natureza dos impostos, entre pessoal e real, (...) não tem razão de persistir, à medida que os impostos ditos reais passaram a abarcar uma série de elementos relacionados com as características pessoais do sujeito passivo (...). Segundo, porque a ausência de uma previsão constitucional expressa da progressividade com fins fiscais não constitui óbice (...), posto que tributar progressivamente é corolário lógico do princípio da igualdade (BUFFON, 2003, p. 116).

Portanto, ainda que a progressividade não tenha sido expressamente autorizada na redação original do § 1º, do art. 156, da CF, e, também, malgrado o entendimento do STF quanto à sua inaplicabilidade aos impostos reais, opina-se que a instituição da progressividade fiscal, com fundamento no princípio da capacidade contributiva, é legítima – no mínimo, repise-se – desde a CF de 1988, sendo desnecessária sua previsão em dispositivo específico.

Cenário após o advento da EC 29/00:

Após criar o precedente para o tema no RE 153.771-0-MG, o STF manifestou-se no mesmo sentido em diversos outros casos, consolidando seu entendimento de que a progressividade para fins de IPTU somente se admita para assegurar o cumprimento da função social da propriedade.

Esse cenário foi profundamente transformado com o advento da Emenda Constitucional nº 29, de 13.09.2000, que modificou a redação do § 1º do art. 156 para, então, passar a autorizar expressamente a instituição da progressividade fiscal voltada para o IPTU, conforme demonstra o quadro (página 214).

Por meio dessa Emenda, o Poder Constituinte Derivado, ao menos aparentemente, pôs fim à celeuma que o tema provocava, positivando a progressividade como instrumento de materialização do princípio da capacidade contributiva. A partir de então, nada obsta que os poderes públicos municipais instituam IPTU com alíquotas progressivas sob a modalidade fiscal, graduando a exação conforme cresça a base impositiva do imposto.

Contudo, reafirmando o entendimento aqui defendido, a inovação da EC 29/00 é ociosa, uma vez que a progressividade já se encontrava autorizada pelo princípio da capacidade contributiva, vez que "(...) em momento algum existiu inconstitucionalidade das alíquotas progressivas instituídas pelos Municípios em suas legislações", tendo em vista que "a progressividade fiscal de alíquotas sempre esteve respaldada objetivamente pela Constituição Federal, mesmo antes do advento da Emenda Constitucional nº 29, de 13.09.2000" (FERNANDES, 2005, p. 370).



ART. 156, §1º da CF	
REDAÇÃO ORIGINAL	REDAÇÃO APÓS EC 29/00
<p>Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:</p> <p>I – propriedade predial e territorial urbana;</p> <p>(...)</p> <p>§ 1º O imposto previsto no inciso I poderá ser progressivo, nos termos de lei municipal, de forma a assegurar o cumprimento da função social da propriedade.</p>	<p>Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:</p> <p>I – propriedade predial e territorial urbana;</p> <p>(...)</p> <p>§ 1º Sem prejuízo da progressividade no tempo a que se refere o art. 182, § 4º, inciso II, o imposto previsto no inciso I poderá:</p> <p>I – ser progressivo em razão do valor do imóvel;</p> <p>II – ter alíquotas diferentes de acordo com a localização e o uso do imóvel⁴.</p>

A EC 29/00 não contém qualquer inovação quanto ao alcance do IPTU, mas tão somente uma explicitação do que já estava contido na CF, possuindo efeitos meramente declaratórios, à medida que “limitou-se a reforçar a ideia, consagrada em nosso sistema tributário, de que, para fins de IPTU, quanto maior o valor do imóvel urbano, tanto maior haverá de ser sua alíquota” (CARRAZZA, 2006, p. 114).

Todavia, alguns autores ainda reputam inválida a EC 29/00, considerando-a inconstitucional por ofender direitos e garantias individuais protegidos pelas chamadas cláusulas pétreas, previstas no art. 60, § 4º, da CF. Filia-se a essa corrente o renomado tributarista Aires Fernandino Barreto (2008, p. 301), sustentando que:

O Congresso Nacional possui apenas o denominado poder constituinte derivado. Em virtude dos limites desse poder, cabe-lhe introduzir emendas à Constituição, mas não de modo a invadir a área constituída por cláusulas pétreas. Entre estas estão, sem dúvida, as

4 O inciso II, por sua vez, instituiu mecanismos de seletividade, conforme defende Hugo de Brito, com finalidade extrafiscal, permitindo ao gestor municipal utilizar a tributação para, de certa forma, ordenar o crescimento urbano e determinar condutas, onerando ou desonerando os contribuintes de acordo com a localização e a utilização dos respectivos imóveis. Esta seletividade não se confunde, de modo algum, com a progressividade fiscal contida no inciso I.

que garantem aos contribuintes o direito de só serem submetidos à progressividade em face de impostos pessoais.

A Constituição veda a progressividade de impostos de caráter real, como o IPTU. Trata-se de área constitucional intocável, por integrar o conjunto de direitos e garantias atribuídos ao contribuinte pela Constituição.

Em que pese a notoriedade do professor Aires Barreto, a linha argumentativa por ele adotada é frágil. Conforme se indicou anteriormente, a segmentação dos impostos em reais e pessoais consiste em *discussão juridicamente superada* (FERNANDES, 2005, p. 250). Ademais, não há na CF qualquer previsão que obste a aplicação da progressividade aos impostos reais. A respeito da opinião de Aires Barreto, a manifestação de Machado (2002 a, p. 57):

A tese, não obstante seja respeitabilíssimo seu autor, é inconsistente, porque: a) não existe na Constituição Federal de 1988 qualquer vedação ao emprego do princípio da capacidade contributiva em relação aos impostos reais, mas, muito pelo contrário, nela existe norma expressa que o preconiza; b) se existisse tal vedação, ela não consubstanciaria cláusula pétrea, porque não constituiria um direito fundamental, mas uma redobrada e flagrante injustiça; c) a progressividade, embora seja instrumento de realização do princípio da capacidade contributiva, pode ser utilizada também com a finalidade de desestimular a concentração da propriedade imobiliária, que é função diversa da realizada pelo princípio da capacidade contributiva.

Da mesma forma que Machado, o presente estudo considera disparatada a opinião de que a EC 29/00 ofende direitos e deveres individuais dos contribuintes, mesmo porque esse texto defende a ideia de que a progressividade fiscal é exigência do modelo de Estado vigente para realizar os objetivos republicanos e concretizar a igualdade, por intermédio da capacidade contributiva:

O fato de o nosso Estado possuir um sistema aberto de normas constitucionais faz com que a interpretação destas deva ser consentânea com a realidade nacional e, diante da premente necessidade de uma melhor distribuição de rendas, em face da miséria e da desigualdade que assolam o país, estar-se-ia desatendendo ao sistema, se viesse a ser acatada a inconstitucionalidade de uma Emenda Constitucional que, com muita clareza, só veio a possibilitar a instrumentalização dos fins maiores do Estado, calcados na concretização da igualdade material entre os cidadãos (FERNANDES, 2005, p. 376).

Isto posto, considerados os objetivos, fundamentos e princípios da



República, a discussão sobre a constitucionalidade ou não da EC 29/00 resiste por mero academicismo, motivo pelo qual se encerra aqui a digressão.

O STF precisa rever seus conceitos (e está revendo...)

O entendimento do STF, segundo o qual a progressividade fiscal não pode ser aplicada aos impostos reais, parece estar com seus dias contados. Isso porque, em junho de 2008, o Ministro Eros Grau, no Recurso Extraordinário 562.045-0 - RS, que trata da possibilidade da progressividade das alíquotas do ITCMD – imposto de competência estadual, incidente sobre a transmissão *causa mortis* e doação –, lavrou voto-vista considerando os princípios da capacidade contributiva e igualdade, independentemente de o tributo ser real ou pessoal.

Embora a questão em debate seja de interesse dos estados membros, é inegável o seu reflexo no tocante à progressividade do IPTU. O voto-vista abriu divergência com o voto do relator, Ministro Ricardo Lewandowski, tendo sido acompanhado pelos Ministros Carlos Alberto Direito, Carmem Lucia e Joaquim Barbosa. O julgamento, contudo, foi interrompido com um pedido de vista do Ministro Carlos Britto, inspirado na ponderação da Ministra Carmem Lucia, para quem esse julgamento seria histórico, “posto que implicaria em substancial modificação na orientação até então prevalecente na Corte” (HASSELAMANN, 2009).

Também externou sua posição o Ministro Marco Aurélio, na mesma linha do voto-vista do Ministro Eros Grau, enfatizando que, quanto ao IPTU, já vinha nos julgamentos de turma adotando entendimento contrário ao enunciado da Súmula 668, que admite a progressividade fiscal do IPTU apenas após a edição da EC 29/00.

Ressalte-se que, em março de 2009, o STF, nos autos do Agravo de Instrumento 712.743-7 – SP, da relatoria da Ministra Ellen Gracie, reconheceu a repercussão geral da matéria, convertendo o AI em Recurso Extraordinário, cujo tema de fundo é justamente a possibilidade da progressividade fiscal do IPTU antes da EC 29/00.

Em dezembro de 2010, sob relatoria do Ministro Marco Aurélio, o plenário do Supremo proveu recurso extraordinário (RE 423.768) interposto pelo Município de São Paulo e reconheceu a constitucionalidade da EC 29/00 e da Lei Municipal nº 6.989/66 (com redação dada pela LM nº 13.250/01), que estabeleceu alíquotas progressivas para o IPTU tendo em conta o valor venal e a destinação do imóvel⁵. Ressaltou-se que o § 1º do art. 145 da CF possuiria cunho social de grande importância, tendo por objetivo estabelecer uma graduação que promovesse justiça tributária, onerando os que tivessem maior capacidade

5 Na ocasião, “enfatizou-se que a EC29/00 veio apenas aclarar o real significado do que disposto anteriormente sobre a graduação dos tributos, não tendo abolido nenhum direito ou garantia individual, visto que a redação original da CF já versava a progressividade dos impostos e a consideração da capacidade econômica do contribuinte, não se tratando, assim, de inovação (...)”. (Informativo STF nº 611, 29.11 a 03.12.10).

contributiva, e buscando-se, com isso, alcançar o objetivo da república: a existência de uma sociedade livre, justa e solidária. Concluiu-se, *in casu*, que o conteúdo da Súmula 668 se mostrava superado, tendo em vista a legitimidade da cobrança progressiva por parte do município.

Diante do quadro apresentado, espera-se que o STF revise seu entendimento em definitivo, para enfim reconhecer que a progressividade fiscal do IPTU não depende de previsão expressa e deve ser aplicada a todos os impostos, vez que se haure diretamente do princípio da capacidade contributiva, consectário da igualdade e promotor da justiça fiscal.

A aplicação da progressividade fiscal ao IPTU requer critérios razoáveis

Tema não muito debatido na doutrina é a forma de aplicação da progressividade fiscal ao IPTU. Com efeito, raros são os autores que se debruçam sobre a questão, fazendo crer que a instituição da técnica, sob qualquer modalidade, possa cumprir os objetivos republicanos. Entretanto, assim não o é. Deve o emprego da progressividade fiscal ser criterioso, para que não implique ofensa à razoabilidade, à isonomia, e não acarrete efeito de confisco, tampouco invada os limites do mínimo vital.

Somente a progressividade graduada assegura tratamento isonômico:

A progressividade fiscal, em sua modalidade simples, não é suficiente para assegurar tratamento isonômico aos contribuintes. Apesar disso, de acordo com Machado (2004, p. 20), a maioria dos municípios brasileiros que adotou a progressividade optou por essa forma de instituição, sendo raras as exceções, a exemplo do Município de São Paulo, que optaram pela progressividade graduada.

Essa última modalidade significa que, quando da graduação de alíquotas, à medida que crescer a base de cálculo do tributo, faz-se necessário que a alíquota superior apenas incida sobre os valores que ultrapassem a faixa da alíquota inferior, e assim sucessivamente.

No intuito de reforçar a ideia de que a progressividade fiscal, sob a modalidade simples, não implementa o princípio da capacidade contributiva, é oportuno mencionar um breve exemplo, inspirado em Dantas Filho (2004, p. 67):

Faixas de valor venal	Alíquotas
Até R\$100.000,00	1%
› R\$100.000,00 até R\$300.000,00	2%
› R\$300.000,00 até R\$500.000,00	3%



Não é preciso aprofundar a digressão para perceber que, se assim for aplicada a progressividade fiscal, o proprietário de um imóvel de R\$ 100.000,00 recolherá R\$1.000,00 a título de IPTU ($100.000,00 \times 1\%$), enquanto o proprietário de um imóvel que valha R\$100.001,00 terá que recolher R\$2.000,02 para os mesmos fins ($R\$100.001,00 \times 2\%$). Isto é: enquanto a base imponible do segundo imóvel cresceu apenas R\$1,00, o valor do imposto foi majorado em R\$1.000,02, o que, se dúvida, consiste em absoluto tratamento desigual a contribuintes em situação equivalente, uma vez que não é possível diferir a capacidade contributiva de quem possui um imóvel de R\$100.000,00 daquele que é dono de um imóvel que valha R\$100.001,00.

A distorção acima indicada também pode acarretar práticas arbitrárias na avaliação dos imóveis:

Como essa avaliação é geralmente fruto de atividade unilateral, desenvolvida por agentes do Fisco municipal, é previsível que tais agentes elevem a avaliação de alguns imóveis, ou reduzam de outros tantos, em poucos reais, apenas com o propósito de os incluir em diferentes faixas para fins de cálculo do imposto (MACHADO, 2004, p. 25).

Na opinião de Machado (2004, p. 20), a progressividade do IPTU na forma graduada é constitucional, mas na forma simples não o é, porque contraria o princípio da isonomia, além de não condizer com os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade.

Para ser isonômica, a progressividade deve incidir sobre a soma dos valores venais dos imóveis de um mesmo sujeito passivo:

O entendimento corriqueiro sobre a progressividade fiscal induz à ideia de que o seu emprego deva se dar sobre o valor venal dos imóveis individualmente considerados, tomando-se por base os registros constantes do cadastro imobiliário municipal. A cada relação de propriedade, de domínio útil ou de posse, a base de cálculo adotada seria o valor venal atribuído àquele imóvel, tomado isoladamente.

Sob a ótica da isonomia, esse procedimento é questionável. Considere o exemplo de um município em que a alíquota de imóveis com valor venal inferior a R\$200.000,00 seja de 0,5% por cento, e com valor igual ou superior a esse quantum seja de 1%. O proprietário de imóvel único de R\$200.000,00, que provavelmente o utiliza para residir, teria que recolher R\$2.000,00 a título de IPTU ($R\$200.000,00 \times 1\%$), enquanto um outro proprietário, dono de 4 (quatro) imóveis avaliados, cada qual, em R\$50.000,00, que os utiliza para outros fins (locação ou especulação imobiliária), teria que arcar com a exigência do montante de R\$1.000,00 [$(R\$50.000,00 \times 4) \times 0,5\%$]. Embora ambos exteriorizem a mesma capacidade contributiva, a exação para o primeiro contribuinte seria 100% mais onerosa.

Nesse caso, por ofensa à igualdade, a aplicação da progressividade enseja críticas, uma vez que não se pode admitir que o proprietário de um único imóvel, mais valioso, possa ser mais onerado que aquele que possua diversos imóveis, menos valiosos, cujo valor venal total, contudo, seja equiparável, resultando em injustificado tratamento distinto para contribuintes em situação equivalente. Barreto (2008, p. 303) é um dos críticos da progressividade a comungar dessa opinião. É dele o argumento abaixo, que avigora o entendimento:

(...) o emprego da progressividade, no caso do IPTU, (...) também implica inconstitucionalidade, por ofensa ao princípio da isonomia. Deveras, se o *discrímen* se der pelo valor de cada imóvel, ficarão em condição altamente privilegiada (infringindo a Constituição) os inúmeros proprietários (...) cujos imóveis, de per se considerados, tenham valor venal baixo, em confronto com os titulares de um só imóvel, de valor expressivo.

A enfrentá-lo, mais uma vez, encontra-se a opinião de Machado. Quanto ao argumento que compara o proprietário de um só imóvel mais valioso e o proprietário de vários imóveis de valor baixo, o autor cearense também entende não ser possível aceitar tal raciocínio, sob os seguintes fundamentos (2002a, p. 61):

(...) não tem consistência o argumento que parte da comparação entre o proprietário de um único imóvel de valor elevado e o proprietário de vários imóveis cada um deles de pequeno valor. O proprietário do imóvel de valor elevado geralmente dele desfruta, ocupando-se como residência. E quando o aluga, e assim transfere, mediante cláusula contratual, o ônus do imposto ao locatário, este é pessoa de elevada capacidade contributiva. Já o proprietário de vários imóveis, sejam casas, lojas, unidades autônomas destinadas à locação, geralmente consegue transferir, mediante cláusula contratual, o ônus do imposto para o respectivo locatário. Assim, em face da repercussão jurídica, via contrato de locação, o imposto termina sendo suportado pelos locatários que, em se tratando de imóveis de pequeno valor, geralmente têm menor capacidade contributiva do que o proprietário, e do que o locatário de imóveis de elevado valor.

Em que pese a arguta observação de Machado, deve-se assinalar que o fundamento de sua tese não é consistente para o caso, tendo em vista o teor do art. 123 do CTN, segundo o qual as convenções entre particulares, relativas ao pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública. Significa dizer que a cláusula de um contrato de locação que repasse a responsabilidade sobre o pagamento do IPTU ao locatário de nada vale para a Fazenda Pública, uma vez que, em caso de inadimplência, a cobrança irá recair sobre o contribuinte do

imóvel registrado nos cadastros do município (no caso, o locador/proprietário). Em última análise, a tese de Machado somente teria validade para os casos em que o imposto fosse devidamente quitado, daí a sua precariedade.

Para evitar que a progressividade seja tida por anti-isonômica, a solução para o caso repousa na aplicação das alíquotas progressivas, não sobre cada imóvel, de forma isolada, mas sim sobre o conjunto dos imóveis de um mesmo contribuinte, de forma a permitir que se afira adequadamente a capacidade contributiva. Nesse sentido, a opinião de Teixeira (2006, p. 188), para quem a propriedade predial e territorial urbana “há de considerar o universo formado pelo conjunto dos bens prediais e territoriais de um mesmo sujeito passivo, dentro da zona urbana de um mesmo ordenamento de competência tributária municipal”, sendo a base de cálculo do IPTU “a soma dos valores venais dos imóveis desse sujeito passivo”.

Machado (2002 a, p. 60) também é defensor dessa tese, cuja adoção, para ele, serviria de desestímulo à concentração da propriedade imobiliária, função distinta da que realiza a capacidade contributiva. Assim, melhor seria se a EC 29/00 tivesse permitido “a progressividade do IPTU em relação ao valor total dos imóveis de um mesmo contribuinte, pois assim seria mais eficaz esse imposto como instrumento para o combate da concentração da riqueza imobiliária”.

Este estudo filia-se ao entendimento de que a progressividade fiscal deva ser instituída de modo a considerar a soma dos valores venais dos imóveis de cada sujeito passivo, propiciando a justa mensuração da capacidade contributiva para fins de IPTU.

Sob pena de invadir o *mínimo vital* e incidir em confisco, as alíquotas progressivas precisam ser razoáveis:

A legislação municipal deve observar limites ponderados para a exigência tributária progressiva, evitando que ofenda ao princípio disposto no art. 150, IV, da CF.

Há na doutrina defensores da tese de que o princípio da não confiscatoriedade deriva do princípio da capacidade contributiva, razão pela qual as leis instituidoras dos tributos não poderão compelir os contribuintes a colaborar com as despesas públicas além de suas possibilidades (CARRAZZA, 2006, p. 99).

No caso do IPTU, o princípio que veda utilizar a tributação com efeito de confisco revigora o direito de propriedade, quando assegura ao cidadão o direito de não ter seu bem irrazoavelmente atingido pelo estado tributante.

Ademais, os recursos econômicos necessários à satisfação das necessidades básicas das pessoas (*mínimo vital*)⁶ não podem ser objeto de incidência tributária.

Não é tarefa fácil examinar se um tributo está ou não ostentando efeitos de confisco, devendo o Poder Judiciário ser provocado para avaliar o caso e concluir se a exação atingiu ou não as raízes do confisco (CARRAZZA, 2006,

⁶ Garantidas nos arts. 6º e 7º da CF.

p. 101). Em razão da ausência de critérios precisos, o STF recomenda que se busque inspiração no princípio da razoabilidade, evitando afetar o patrimônio do contribuinte de maneira insensata.

A progressividade fiscal aumenta a carga tributária?

Há na doutrina quem critique a progressividade fiscal sob o argumento de que ela concorre para o aumento da carga tributária. Entretanto, analisando a questão com olhos despidos de preconceitos, não é difícil concluir que tal opinião não passa de mero açodamento.

Comparando a participação do pagamento do IPTU na renda mensal por unidade familiar, em capitais brasileiras que aplicam e que não aplicam alíquotas progressivas, Carvalho Jr. (2006, p. 12-13) obteve dados esclarecedores a respeito da questão:

Tabela 3 - Participação do pagamento do IPTU na renda familiar mensal por unidade familiar em algumas capitais que APLICAM alíquotas progressivas, por faixa de renda

Cidade	0 a 2 sm	2 a 5 sm	5 a 15 sm	15 a 30 sm	30 a 60 sm	Acima de 60 sm
Belém	0,14	0,12	0,14	0,31	0,04	0,07
Fortaleza	0,37	0,36	0,43	0,74	0,63	0,12
Salvador	0,43	0,52	0,55	0,26	1,71	1,51
Belo Horizonte	1,05	0,82	0,81	0,61	0,64	0,68
São Paulo	3,18	1,87	1,08	0,73	0,56	0,53
Curitiba	0,23	1,24	0,74	0,54	0,76	0,48
Goiânia	1,06	0,65	0,39	0,68	1,12	0,88

Fonte: POF 2002-2003. Microdados.

Tabela 4 - Participação do pagamento do IPTU na renda familiar mensal por unidade familiar em algumas capitais que NÃO APLICAM alíquotas progressivas, por faixa de renda

Cidade	0 a 2 sm	2 a 5 sm	5 a 15 sm	15 a 30 sm	30 a 60 sm	Acima de 60 sm
João Pessoa	1,39	0,86	0,65	0,40	0,26	1,86
Aracaju	5,79	0,56	0,68	0,27	0,17	0,74
Vitória	0,36	1,81	0,38	0,27	0,15	0,19
Rio de Janeiro	1,60	1,92	1,28	3,43	0,66	0,47
Porto Alegre	1,47	1,50	0,92	0,72	2,43	0,85
Cuiabá	4,60	3,15	2,27	1,92	1,88	0,59
Brasília	-	3,86	0,94	0,92	0,27	0,47

Fonte: POF 2002-2003. Microdados.



De um modo geral, verifica-se naqueles municípios que adotaram a progressividade fiscal que o pagamento do imposto tende a comprometer mais suavemente o orçamento das camadas de mais baixa renda, ao passo que as classes de maior renda tendem a comprometer uma parcela maior de seus rendimentos, o que denota que a progressividade fiscal é um eficiente instrumento no aprimoramento da equidade tributária. Após analisar os dados coletados, Carvalho Jr. (2006, p. 33) concluiu que:

A introdução de alíquotas progressivas pelas administrações municipais (...) não elevou a arrecadação do imposto nas oito capitais brasileiras analisadas, porém tornou sua distribuição mais uniforme pelas classes de renda, perdendo seu elevado caráter regressivo.

Portanto, a ideia de que a progressividade fiscal eleva a carga tributária não é real, uma vez que sua finalidade é mais conferir, à tributação, critérios de igualdade e de justiça, refinando seus reflexos sobre os contribuintes, do que propriamente estimular a atividade arrecadatória dos entes tributantes.

CONCLUSÃO

Ao afirmar que a República Federativa do Brasil se constitui em um Estado Democrático de Direito, a Constituição Federal consagrou um modelo estatal que tem o objetivo de construir uma sociedade justa e solidária, em que se busque reduzir as desigualdades sociais, sem discriminações ou privilégios arbitrários.

Na perseguição de uma igualdade efetiva, a tributação pode exercer importante papel, vez que o ato de pagar tributos não pode ser visto como mera imposição legal destinada a carrear recursos mas, sim, como iniciativa intrinsecamente relacionada à solidariedade com os menos favorecidos, oportunidade de mitigação das distorções da sociedade brasileira.

Para tal finalidade, a progressividade fiscal poderá ser aplicada ao IPTU, de maneira que, por intermédio da elevação das alíquotas, os imóveis de maior valor venal sejam mais tributados que os imóveis menos valorizados, dando efetividade ao princípio da capacidade contributiva.

Mesmo estando a progressividade fiscal alinhada à ideia de justiça fiscal e aos objetivos republicanos, muita polêmica circunda o tema. No campo da doutrina, autores criticam a técnica afirmando que ela não pode recair sobre impostos reais, ou que sua adoção pode acarretar ofensa à isonomia; defendem que a mera proporcionalidade é suficiente para atender às exigências do Estado social. No âmbito jurisprudencial, embora apresente promissores sinais de evolução, o STF mantém-se extremamente conservador.

As conclusões do presente estudo, entretanto, apontam noutra direção, tendo ficado claro que somente a progressividade fiscal pode efetivar, no âmbito do IPTU, o princípio da capacidade contributiva, fazendo com que o sujeito passivo

economicamente mais fraco pague, proporcionalmente, menos imposto que o sujeito passivo economicamente mais forte, em harmonia com os fundamentos da República.

Embora a CF faculte a adoção da progressividade fiscal com relação ao IPTU, este trabalho se posiciona pela imperatividade de sua aplicação pelos municípios brasileiros, tendo em vista que somente nesse caso se atribuirá, à exigência tributária, componentes de efetiva justiça fiscal e isonomia, valores que buscam transcender o plano formal da igualdade.

Para tanto, é preciso haver critérios na instituição da progressividade fiscal. Verificou-se que somente a modalidade graduada da progressividade fiscal é legítima; concluiu-se, também, que a aferição da capacidade contributiva, para efeito de IPTU, deve contemplar o conjunto de bens imóveis de um mesmo sujeito passivo, situados na zona urbana do município considerado, visando a retratar, com maior justiça, a riqueza que o seu patrimônio imobilizado exterioriza.

Esta providência serviria, também, para promover a desconcentração da riqueza imobiliária, bem como permitiria que se capturasse valorização imobiliária decorrente de obras públicas, vez que não faz parte da cultura tributária brasileira cobrar contribuições de melhoria.

Não menos importante é salientar que as alíquotas progressivas devem ser razoáveis, de modo a evitar que tenham efeitos confiscatórios e alcancem o patrimônio dos contribuintes de forma excessiva.

Por fim, fez-se questão de demonstrar que a aplicação de alíquotas progressivas não agrava a carga tributária, mas, sim, aprimora a justiça da tributação, refinando os reflexos de sua incidência, de sorte a assegurar que os contribuintes sejam exigidos de acordo com suas respectivas capacidades de pagamento, na tentativa de atenuar os históricos índices de desigualdade que a sociedade brasileira ostenta.

REFERÊNCIAS

- AFONSO, José Roberto Rodrigues: *Perspectivas com relação à reforma tributária no Brasil: implicações para o financiamento dos municípios*. In: Seminário Internacional de Tributação Imobiliária - Iniciativas para o fortalecimento da ação fiscal dos municípios em tributação imobiliária. Salvador, 21 e 22 de novembro de 2007. Arquivo pessoal do autor.
- AGUIAR *et alli*, Robson de Oliveira: *Auditoria da planta de valores pelos Tribunais de Contas*. Paraná: XI Sinaop (Simpósio Nacional de Auditoria de Obras Públicas), nov/2006. Disponível em <http://www2.tce.pr.gov.br/xisinaop/trabalhos/auditoriadaplantadevalores.pdf>. Acesso em 13.11.09.
- AMARO, Luciano: *Direito Tributário Brasileiro*. 10º ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2004.
- ATALIBA, Geraldo: IPTU – *Progressividade*. In Revista de Direito Público, nº 93, v. 23. São Paulo: jan/mar 1991, p. 233-238.
- BALEEIRO, Aliomar: *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. Edição revista e complementada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2003.
- BARBOSA, Rui: *Oração aos moços*. Edição popular anotada por Adriano da Gama Kury. 5º ed. Rio de Janeiro: Fundação Casa de Rui Barbosa, 1997.
- BARRETO, Aires Fernandino: *Comentários ao Código Tributário Nacional (arts. 32 a 34)*. In MARTINS, Ives Gandra da Silva *et alli*: *Comentários ao Código Tributário Nacional*. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2008, vol 1. p. 251-305.
- BUFFON, Marciano: *O princípio da progressividade tributária na Constituição Federal de 1988*. São Paulo: Memória Jurídica, 2003.
- CARRAZZA, Roque Antonio: *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 22ª ed. São Paulo: Malheiros, 2006.
- CARVALHO JR., Pedro Humberto Bruno de: *IPTU no Brasil: progressividade, arrecadação e aspectos extra-fiscais*. Brasília: IPEA, dezembro de 2006. Texto para discussão 1251. Disponível em <http://www.ipea.gov.br/sites/000/2/publicacoes/tds/td_1251.pdf>. Acesso em 04 de maio de 2009.
- _____: *Análise da eficiência da arrecadação do IPTU*. In: Seminário Internacional de Tributação Imobiliária - Iniciativas para o fortalecimento da ação fiscal dos municípios em tributação imobiliária. Salvador, 21 e 22 de novembro de 2007. Disponível em <<http://www.lincolninst.edu/subcenters/capacity-building-for-property-tax/about/salvador-palestras-2-carvalho.pdf>>. Acesso em 15.10.2009.
- CLÈVE, Clemerson Merlin e SEHN, Sólon: *IPTU e Emenda Constitucional nº 29/2000 – Legitimidade da progressão das alíquotas em razão do valor venal do imóvel*. In Revista Dialética de Direito Tributário, nº 94, jul/2003, p. 133-139.
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro: *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 4ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.
- DANTAS FILHO, José Erinaldo: *IPTU: da progressividade fiscal das alíquotas do imposto*. In Revista Dialética de Direito Tributário, nº 105, jun/2004, p. 64-68.
- FERNANDES, Cíntia Estefania: *IPTU – Texto e Contexto*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.
- FERREIRA, Marcelo Dias: *A progressividade fiscal no IPTU e o princípio da capacidade contributiva*. In Boletim de Direito Municipal, set/2003, p. 628-637.
- FURLAN, Valéria: *Imposto Predial e Territorial Urbano*. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2004.
- GRECO, Marco Aurélio: *Planejamento Tributário*. São Paulo: Dialética, 2004.
- HASSELAMANN, Gustavo: *O STF e o IPTU progressivo antes da EC 29/00 – possível e relevante viragem jurisprudencial no excelso pretório*. In Migalhas. Salvador:

mai/2009. Disponível em <http://www.migalhas.com.br/mostra_noticia_articuladas.aspx?cod=84349>.

LACOMBE, Américo Masset: Parecer. In PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Org.): IPTU – Aspectos Jurídicos Relevantes. São Paulo: Quartier Latin, 2002, p. 25/39.

MACHADO, Hugo de Brito: *Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988*. 4ª ed. São Paulo: Dialética, 2001.

_____: *A progressividade do IPTU e a EC 29*. In Revista de Dialética de Direito Tributário, nº 81, jun/2002 a, p. 56-61.

_____: *Progressividade e Seletividade no IPTU*. In PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Org.): IPTU – Aspectos Jurídicos Relevantes. São Paulo: Quartier Latin, 2002 b, p. 241-266.

_____: *Forma de cálculo do IPTU progressivo*. In Revista Dialética de Direito Tributário, nº 106, jul/2004, p. 19-28.

PAULSEN, Leandro: *Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência*. 8ª ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado: ESMAFE, 2006.

ROSA JUNIOR, Luiz Emygdio F. da: *Manual de Direito Financeiro e Direito Tributário*. 18ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

TEIXEIRA, Ayrton de Mendonça: *Progressividade fiscal do IPTU (considerações acerca de sua incidência e de sua base de cálculo em face do princípio da igualdade tributária)*. In Interesse Público, nº 35. Porto Alegre: jan/fev 2006, p. 183-90.

WEISS, Fernando Lemme: *Princípios Tributários e Financeiros*. Rio de Janeiro: Lúmen Juris, 2006.

ZOCKUN et alli, Maria Helena: *Simplificando o Brasil: propostas de reforma na relação econômica do governo com o setor privado*. São Paulo: FIPE (Fundação Instituto de Pesquisas Econômicas), mar/2007. Disponível em <http://www.fipe.org.br/web/publicacoes/discussao/textos/texto_03_2007.pdf>. Texto para discussão nº 03. Acesso em 14.09.2009.



Artigo IX

PRESCRIÇÃO DE CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS INSCRITOS EM DÍVIDA ATIVA EM MUNICÍPIOS FLUMINENSES: POSSÍVEIS DEFICIÊNCIAS ASSOCIADAS E PROPOSTAS PARA O INCREMENTO DA ARRECADAÇÃO

Wanda Cláudia Galluzzi Nunes

Assessora da Coordenadoria de Controle da Receita do TCE-RJ

Mestre em Ciências Jurídicas pela PUC-RJ

Especialista em Direito Fiscal



RESUMO: Este trabalho examina, com base na experiência da Coordenadoria de Controle da Receita do TCE-RJ, que tipos de falhas operacionais estariam associados à perda de créditos tributários inscritos em dívida ativa por prescrição. Para isso, explora a hipótese de que deficiências operacionais, como a precariedade de cadastros, a abordagem estanque do percurso do crédito tributário, a comunicação inadequada entre os órgãos jurídico e fazendário, o descontrole das suspensões/interrupções do prazo prescricional e a insuficiência de recursos humanos e de tecnologia da informação, têm efeitos deletérios sobre a eficácia da recuperação destes valores, o que requer a adoção de medidas saneadoras de cunho gerencial. Essas providências devem incluir a gestão informatizada da carteira, a qualificação dos débitos (*rating*), a distribuição formal de atribuições entre os órgãos e setores envolvidos, o recadastramento de contribuintes e o controle/revisão permanentes das próprias rotinas de gestão, sempre com o objetivo de contribuir para minimizar a perda desses ativos.

PALAVRAS-CHAVE: prescrição; créditos tributários; dívida ativa; receita pública.

ABSTRACT: *This work, based on information provided by the Control of the Revenue Coordination of the Court of Accounts of Rio de Janeiro, studies the types of operational failures would be associated to the loss of tax credits enrolled in the active debts by prescription. Exploring the hypothesis that disabilities, such as scarcity of records, also deals with tax credit courses, inadequate communication between legal and financial agencies, the lack of suspensions/interruptions of limitations for execution and the insufficient human resources and technology of information. All this has deleterious effects on the efficiency of recovery of these amounts, which requires the adoption of remedial measures for management. This includes the computerized management of the portfolio, the qualification of debt (rating), the formal distribution of responsibilities among the agencies and the involved sectors, the re-registration of taxpayers and the ongoing control/review management of their own routines. All these actions aim to contribute to minimize the loss of these assets.*

KEYWORDS: *Tax credits, active debt of the municipalities of Rio de Janeiro, outturn.*

INTRODUÇÃO

Este trabalho examina que tipos de falhas operacionais poderiam estar associados à perda de créditos tributários inscritos em dívida ativa por prescrição e apresenta algumas sugestões para o saneamento dos problemas identificados, tudo com base no trabalho desenvolvido pela Coordenadoria de Controle da Receita do Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro.

A prescrição de créditos públicos é uma séria irregularidade, podendo configurar renúncia de receitas, nos termos do artigo 11 da Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar nº 101/00), que estabelece a efetiva arrecadação dos tributos da competência constitucional do ente da Federação como requisito essencial da responsabilidade na gestão fiscal. Ainda mais grave é a possibilidade de subsunção ao ilícito administrativo indicado no inciso X do artigo 10 da Lei de Improbidade Administrativa (Lei nº 8.429/92): agir negligentemente na arrecadação de tributo ou renda, bem como no que diz respeito à conservação do patrimônio público.

Ainda que esses desdobramentos da prescrição de valores inscritos sejam graves, pouca atenção parece ser conferida ao saneamento das deficiências operacionais que lhe são normalmente associadas, as quais culminam com a extinção do crédito tributário. Este trabalho busca, assim, explorar a hipótese de que um aprimoramento da gestão operacional da dívida ativa, que permita a utilização mais eficiente do arcabouço normativo disponível, bem como de recursos humanos, materiais e de tecnologia da informação, pode contribuir para minimizar a perda desses montantes.

Algumas limitações influenciaram a abrangência deste estudo. Em primeiro lugar, deve ser destacado que os baixos índices de recuperação dos valores inscritos em dívida ativa não podem ser creditados somente a deficiências de gestão do ente titular destes direitos. A sobrecarga do Judiciário também contribui para a demora no processamento dos executivos fiscais, um dos grandes problemas relacionados ao tema. Entretanto, como o enfoque adotado neste trabalho é o de que a prescrição de créditos tributários constitui, dentre outras possíveis capitulações, uma falha no que se refere à gestão fiscal responsável, a atuação do Judiciário no processamento destes feitos não foi considerada. Por outro lado, é importante também salientar que o crédito tributário, uma vez constituído, prescreve em cinco anos, ressalvadas eventuais suspensões ou interrupções do prazo prescricional, quer esteja inscrito em dívida ativa ou não. Contudo, o objeto ora abordado restringiu-se aos valores inscritos, tendo em vista que, neste momento, eles se encontram revestidos das características de liquidez e certeza. Desta forma, a detecção da prescrição torna-se um fato particularmente relevante, na medida em que constitui efetiva perda de um ativo patrimonial do ente público.

O texto apresentado inicia-se com um segmento teórico em que conceitos relacionados à dívida ativa e ao instituto da prescrição são examinados. Segue-se



um bloco onde são elencadas algumas falhas operacionais detectadas nas inspeções promovidas pelo TCE-RJ na área de controle da receita, fazendo-se uma possível associação entre elas e a superveniência da prescrição de créditos tributários. Ao final, medidas para o saneamento destas deficiências são sugeridas, com o objetivo de manter a higidez desses ativos, permitindo o aumento da arrecadação própria.

O DEVER DE EFETIVA ARRECADAÇÃO DETERMINADO PELA LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL: IMPLICAÇÕES SOBRE A GESTÃO DA DÍVIDA ATIVA

A Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF (Lei Complementar Federal nº 101/00) – foi editada em razão da necessidade de ajuste fiscal, fenômeno que refletia, ao final do século XX, um movimento globalizado de redução/otimização do aparato administrativo, em decorrência da incapacidade governativa gerada pelos altos custos de implementação de políticas públicas, característicos do Estado do Bem Estar Social¹. Nesse contexto, o crescimento econômico e a estabilidade fiscal de cada país deixaram de ser uma questão interna, na medida em que os reflexos de crises localizadas passaram a interferir nas economias de países vizinhos e até mesmo no cenário mundial. Estas condições conferiram ao ajuste fiscal e, mais especificamente, à transparência na gestão fiscal, um papel extremamente importante na expansão do capitalismo globalizado, levando entidades de financiamento multilaterais a incentivar iniciativas que contribuíssem para uma gestão fiscal responsável.

Dessa forma, o Brasil trouxe a lume a LRF, que tinha como meta consolidar um regime fiscal inédito no país, estabelecendo princípios norteadores para uma gestão fiscal responsável, atendendo a diretrizes como a opção pelo caráter vinculante do planejamento estatal; a adoção de limites objetivos para as despesas; a proteção do patrimônio público; a transparência na gestão fiscal e a ampliação das formas de controle.

Uma das disposições inovadoras desse diploma consiste na vinculação entre a responsabilidade na gestão fiscal e o dever de efetiva arrecadação de tributos, conforme estabelece seu artigo 11:

¹ Estado de bem-estar social constitui uma modalidade de organização política e econômica na qual o poder público funciona como agente da promoção social e organizador da economia, cabendo-lhe assegurar serviços públicos e proteção à população. Este formato originou-se na primeira metade do século XX, após a Grande Depressão, desenvolvendo-se com a ampliação do conceito de cidadania e o conseqüente aumento das demandas sociais, especialmente na Europa. Segundo este paradigma, todo indivíduo teria direito a um conjunto de bens e serviços – os denominados direitos sociais – cuja prestação seria garantida pelo Estado, quer diretamente, quer mediante seu poder de regulamentação sobre a sociedade. Esses direitos incluiriam a educação, a assistência médica, o auxílio ao desemprego e a garantia de uma renda mínima, dentre outros correlatos.

Art. 11. Constituem requisitos essenciais da responsabilidade na gestão fiscal a instituição, previsão e efetiva arrecadação de todos os tributos da competência constitucional do ente da Federação.

Verifica-se, assim, que as ações do gestor público devem buscar a maximização da arrecadação dos tributos de competência privativa, o que inclui uma ampla gama de ações, como a intensificação e o direcionamento da fiscalização, a manutenção de cadastros de contribuintes atualizados e confiáveis, a cobrança diligente e eficaz de créditos inscritos em dívida ativa e a adoção de técnicas modernas de gerenciamento, inclusive com recurso a sistemas informatizados adequados às necessidades específicas da área fiscal.

Observa-se, contudo, grande dificuldade de implementação do dispositivo, conforme evidenciam, por exemplo, os baixos índices de arrecadação de créditos inscritos em dívida ativa. Araújo (2009) demonstra que estes valores, no conjunto dos municípios fluminenses², chegam a uma média de apenas 2% da receita total. As receitas tributárias arrecadadas espontaneamente, por seu turno, alcançam, no mesmo segmento, a média de 14%, enquanto as transferências governamentais, que não exigem esforço arrecadatório próprio, somam 52% dos ingressos totais. Os baixos índices de recuperação de créditos inscritos em dívida ativa apontam para a necessidade de um aprofundamento do estudo acerca de seu gerenciamento, numa tentativa de diagnosticar os principais entraves à sua arrecadação, permitindo assim a proposição de medidas que visem a sanear estes obstáculos, culminando no atendimento ao requisito da efetiva arrecadação.

DÍVIDA ATIVA: CONCEITO E LEGISLAÇÃO DE REGÊNCIA, INSCRIÇÃO E COBRANÇA

Um conjunto de dispositivos legais auxilia na delimitação do conceito de dívida ativa. Dentre eles, destacam-se o artigo 39, § 2º, da Lei nº 4.320/64 e os parágrafos do artigo 2º da Lei nº 6.830/80.

Adicionalmente, fontes extralegais, como o Manual de Procedimentos da Dívida Ativa Aplicado à União, Estados, Distrito Federal e Municípios, da Secretaria do Tesouro Nacional, ajudam a complementar a conceituação:

Dentro do Ativo dos Entes Públicos são registrados créditos a favor da Fazenda Pública com prazos estabelecidos para recebimento. A Dívida Ativa constitui-se em um conjunto de direitos ou créditos de várias naturezas, em favor da Fazenda Pública, com prazos estabelecidos na legislação pertinente, vencidos e não pagos pelos devedores [...] (BRASIL, 2004).

2 Exceto a capital.

Quanto à legislação de regência, são relevantes para o estudo da dívida ativa a Lei nº 5.172/66 (Código Tributário Nacional - CTN), a Lei nº 6.830/80 (Lei de Execução Fiscal - LEF), a Lei nº 4.320/64, as constituições e códigos tributários estaduais, as leis orgânicas e códigos tributários municipais e a legislação esparsa específica sobre a matéria.

A inscrição em dívida ativa é ato de controle administrativo da legalidade, sendo realizada pelo órgão competente para apurar a liquidez e a certeza do crédito, como estabelece o art. 2º, § 3º, da Lei nº 6.830/80.

Contabilmente, a inscrição de créditos em dívida ativa representa um fato permutativo dentro do próprio Ativo da entidade, que resulta da transferência de um valor não recebido no prazo estabelecido, incluindo juros e atualização monetária ou quaisquer outros encargos.

A inscrição tem caráter público, como definido no art. 198, § 3º, do CTN e dá origem a título executivo extrajudicial. Este documento é corporificado na Certidão de Dívida Ativa – CDA. Título executivo é o pressuposto jurídico do processo de execução, como estabelece o art. 580 do Código de Processo Civil Brasileiro (CPC), conferindo ao credor o poder de propor a ação adequada postulando ao Estado a satisfação coativa da prestação que lhe é devida. É o papel que representa o que foi escrito nos autos da ação pelo julgador (título judicial) ou do que foi subscrito pelo devedor em favor do credor (título extrajudicial). Por isso, o título deve ser instituído em formato legalmente previsto, para que o ato nele contido seja dotado de eficácia executiva. Daí a importância do aspecto documental. Vale destacar que o artigo 585 do CPC estabelece que é título executivo extrajudicial, dentre outros, a certidão de dívida ativa da Fazenda Pública da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Territórios e dos Municípios, correspondente aos créditos inscritos na forma da lei. Esta é a razão de o CTN, em seu art. 2º, §§ 5º e 6º, do CTN estabelecer os requisitos indispensáveis à CDA, a qual goza de presunção relativa de liquidez e certeza, isto é, sua apresentação permite inferir, admitindo-se prova em contrário, que o crédito nela corporificado é líquido e certo.

Não obstante a importância das formalidades da CDA em sua função de título executivo, a jurisprudência considera possível a alteração de determinados dados nela contidos, desde que em razão, apenas, de incorreções perceptíveis de plano e sem maior exame, como estabelece a Súmula 392 do Superior Tribunal de Justiça - STJ: “A Fazenda Pública pode substituir a certidão de dívida ativa até a prolação da sentença de embargos, quando se tratar de correção de erro material ou formal, vedada a modificação do sujeito passivo da execução.”

A inscrição em dívida ativa, enquanto ato de controle da legalidade, exige competência específica para sua realização, que deve ser definida normativamente. Na esfera federal, a Lei nº 4.320/64, em seu art. 39, § 5º, confere a atribuição de apuração e inscrição na dívida ativa à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, assim como a Lei Complementar nº 73 (Lei Orgânica da Advocacia-Geral da União), que lhe atribui a apuração da liquidez e certeza da

dívida ativa tributária. Exceção é feita às autarquias e fundações públicas, uma vez que os art. 12 e 17 da Lei Complementar nº 73 delegam essas atribuições aos respectivos órgãos jurídicos. Em âmbito estadual, assim como no municipal, esta competência é diversificada. A posição adotada no Manual de Procedimentos da Dívida Ativa Aplicado à União, Estados, Distrito Federal e Municípios, da Secretaria do Tesouro Nacional é a de que deve haver segregação das funções de constituição do crédito público e sua inscrição em dívida ativa, uma vez que esta última é ato de controle da legalidade da primeira:

A Lei 6.830, de 22 de setembro de 1980, em seu artigo 2º, parágrafo 3º, determina que cabe ao órgão competente apurar a liquidez e certeza dos créditos, qualificando a inscrição como ato de controle administrativo da legalidade. Depreende-se, portanto, que os Entes Públicos **deverão outorgar a um órgão a competência para este procedimento, dissociando, obrigatoriamente, a inscrição do crédito em Dívida Ativa e a origem desse crédito** (BRASIL, 2004). Grifo acrescentado.

No estado do Rio de Janeiro, o Código Tributário estadual, em seu art. 194, § 1º, determina a remessa do processo relativo a crédito público ao órgão jurídico tão logo esgotado o respectivo procedimento administrativo, para efeito de inscrição em dívida ativa e cobrança amigável ou contenciosa. Já na esfera municipal, predomina a atribuição de fato e, em alguns casos, de direito, da inscrição em dívida ativa ao órgão fazendário, carecendo a legislação local, em alguns casos, de dispositivos expressos que estabeleçam esta competência.

A cobrança extrajudicial da dívida ativa é atribuída, na esfera federal, à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, como se depreende do disposto no art. 12, inciso I, da Lei Complementar nº 73/93. No estado do Rio de Janeiro, a competência para a cobrança amigável dos créditos inscritos é conferida pela Constituição do Estado, em seu artigo 176, § 6º, privativamente, à Procuradoria Geral deste ente federado. Nos municípios fluminenses, dificilmente a legislação aborda este tipo de atribuição. Na prática, contudo, a cobrança administrativa costuma ser incumbência do órgão fazendário. Isso ocorre porque, em primeiro lugar, as Secretarias de Fazenda são mais aparelhadas, em termos de recursos humanos e materiais, do que as Procuradorias. Além disso, o órgão fazendário é, invariavelmente, o gestor dos sistemas informatizados de acompanhamento/cobrança dos valores inscritos, o que torna mais cômodo o controle do crédito por seus agentes. Assim, de um modo geral, à exceção dos eventos que requerem necessariamente a participação do representante jurídico, é comum ser a gestão da dívida ativa efetuada pelos órgãos fazendários locais.

Não existem, em regra, rotinas específicas e pré-estabelecidas para a cobrança amigável dos créditos inscritos. O que se verifica é, basicamente, a extração periódica de relatórios informatizados de inadimplência, ao que se



seguem contatos telefônicos ou via correspondência com aviso de recebimento, instando o devedor ao pagamento. Estas providências podem acontecer tanto antes quanto depois da inscrição dos créditos.

Uma vez cientificado do débito, ou mesmo da inscrição em dívida ativa, o contribuinte tem a opção de procurar o órgão fazendário, o qual, com frequência, oferece a alternativa, já definida previamente em legislação específica, de parcelamento das quantias devidas. Quando se o devedor silente ou inadimplido o parcelamento, a Secretaria de Fazenda pode reiterar o procedimento de cobrança administrativa ou encaminhar o débito ao órgão jurídico, para execução fiscal. Eventualmente, normas locais estabelecem o momento de remessa do crédito de um órgão a outro (após o final do exercício financeiro, por exemplo), mas, via de regra, não existe limitação temporal para o envio. Assim, por motivos que vão desde a praticidade de distribuir numa mesma execução fiscal débitos relativos a diversos exercícios (o que contribui, inclusive, para a desobstrução do Judiciário), até o exaurimento da possibilidade de cobrança amigável (sabidamente mais eficiente do que a judicial), é comum o ajuizamento da ação somente às vésperas do fim do prazo prescricional do crédito.

Por seu turno, a cobrança judicial da dívida ativa é feita mediante procedimento especial, denominado execução fiscal, que se encontra regulado pela Lei nº 6.830/80, a Lei de Execução Fiscal. Subsidiariamente, aplica-se a Lei nº 5.869/73, o Código de Processo Civil Brasileiro. O rito especial constitui um dos privilégios atribuídos aos créditos públicos, ao lado da autoconstituição do título executivo, da presunção de veracidade (cabendo ao executado elidi-la) e da preferência entre credores.

No âmbito das execuções fiscais estaduais e municipais, o Estado do Rio de Janeiro regula a competência do processamento e julgamento da dívida ativa por meio do Código de Organização e Divisão Judiciárias do Estado do Rio de Janeiro. O art. 97, § 3º, inciso I deste normativo comete à 11ª Vara de Fazenda Pública processar e julgar execuções fiscais requeridas pelo Estado do Rio de Janeiro e suas Autarquias. Por sua vez, o art. 97, § 5º, inciso I, à 12ª Vara de Fazenda Pública processar e julgar este tipo de feito quando requerido pelo Município do Rio de Janeiro e suas Autarquias. Os demais municípios têm sua dívida ativa processada por juízes de direito competentes para matéria de interesse da Fazenda Pública nas respectivas Comarcas, como define o art. 86, inciso I, alínea "c" do mencionado Código.

O objeto da execução fiscal é o crédito regularmente inscrito, sendo o bem da vida protegido a quantia pecuniária sobre a qual incide a pretensão do ente público. A execução é um procedimento expropriatório e, deste modo, sujeita-se ao disposto no art. 5º, inciso LIV da Constituição Federal, que veda a privação de bens sem o devido processo legal. Vale destacar que, apesar do rito próprio estabelecido, o qual teria por característica a celeridade, diversas iniciativas têm sido tomadas pelos entes públicos visando a adotar outras práticas para a recuperação de valores inscritos em dívida ativa. Dentre elas, destaca-se a

Resolução nº 33/2006, do Senado Federal, que autoriza a cessão a instituições financeiras da dívida ativa dos Estados, Distrito Federal e Municípios para cobrança por meio de endosso-mandato. Esta norma é objeto da ação direta de inconstitucionalidade - ADI nº 3.786, proposta pela Associação Nacional dos Procuradores de Estado e pela Federação Brasileira de Associações de Fiscais de Tributos Estaduais, ainda pendente de decisão³. Este tipo de iniciativa revela que a alcance das alterações normativas pode ser insuficiente para solucionar os problemas relacionados à baixa recuperação de créditos tributários inadimplidos, requerendo a adoção de medidas associadas. É o que aponta Harada (s. d.), ao afirmar que

Quem conhece a realidade dos Anexos Fiscais sabe muito bem que a paralisação dos processos executivos se deve ou à falta de citação do devedor que se encontra em lugar incerto e não sabido, ou à ausência de indicação, pela exequente, dos bens penhoráveis, causando aquilo que a [Procuradoria Geral da Fazenda Nacional] chama de ‘taxa de congestionamento’ da ordem de 80% das execuções.

A experiência do Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro, no campo das auditorias da receita pública, vem ratificar este entendimento, indicando que falhas nas rotinas de gestão da dívida ativa são os principais motivos da baixa recuperação destes valores e, em especial, da prescrição e consequente extinção dos créditos que a compõem.

PRESCRIÇÃO: CONCEITO, ESPECIFICIDADES NO DIREITO TRIBUTÁRIO, PRAZOS

A prescrição representa a extinção da pretensão jurídica sobre determinado direito subjetivo em razão da conjugação de dois fatores: decurso do tempo e inércia do titular. Fundamenta-se na paz social e na segurança jurídica, em face do interesse, de ordem pública, no afastamento de incertezas em torno da existência e eficácia de direitos.

Por estar fundamentada no interesse público, a prescrição não admite renúncia prévia. Outrossim, na sistemática anterior, não poderia operar de plano sobre direitos patrimoniais, devendo ser invocada pela parte a quem beneficiava. Entretanto, após a alteração, pela Lei nº 11.280, de 16.02.06, do art. 219, § 5º do Código de Processo Civil, passou a ser pronunciada de ofício pelo magistrado.

3 Na ADI sustenta-se, além da incompetência do Senado Federal para dispor sobre a matéria (não incluída no rol de competências previsto no artigo 52 da CF), a natureza privativa da atividade, cuja atribuição seria dos representantes jurídicos públicos, bem como a necessidade de lei complementar para disciplinar a matéria, remetido a essa espécie normativa por força do disposto no art. 146, inciso III, alínea “b” da norma constitucional, tendo em vista que a cobrança seria um dos aspectos do crédito tributário.

Pode ocorrer ainda a prescrição intercorrente, que sobrevém quando, após a interrupção operada pela citação (ou despacho citatório, conforme o caso) no processo, transcorre o prazo prescricional novamente na pendência da ação, mantendo-se inerte o titular do direito.

A prescrição fulmina direitos subjetivos patrimoniais, mas não aqueles diretamente relacionados à personalidade ou estado das pessoas, podendo atingir, entretanto, os efeitos patrimoniais destes últimos.

Sendo o decurso do tempo uma das causas da prescrição, há que se fixar os termos inicial (*dies a quo*) e final (*dies ad quem*) deste intervalo. Aquele acontece, de forma geral, na data em que o interessado pode, sem embaraço, manifestar sua pretensão em juízo. Havendo interesse público em afastar dúvidas quanto a este marco, a lei pode estabelecer expressamente o momento do início do prazo prescricional. Para obrigações cumpridas por prestações periódicas, porém autônomas, há incidência da prescrição independente sobre cada uma das parcelas e o perecimento do direito sobre as mais remotas não prejudica a percepção das mais recentes.

A fluência do prazo prescricional pode ser impedida, suspensa ou interrompida. No primeiro caso, um motivo impeditivo não permite que ele comece a correr. Na suspensão, circunstâncias especiais impõem uma paralisação em seu curso. Finalmente, quando um fato hábil a destruir o efeito do tempo já decorrido anula a prescrição iniciada (como, por exemplo, a prática de ato inequívoco que importe o reconhecimento do direito do titular pelo devedor), diz-se que ela foi interrompida.

A competência legislativa para regular decadência e prescrição em matéria tributária é da União, apenas por lei complementar, como defende Santi (2004), em vista do disposto no art. 146 da Constituição Federal. Afirma o autor:

[...] o legislador complementar que tratar de decadência e prescrição tributárias deve dirigir essas regras igualmente à União, aos Estados, aos Municípios e ao Distrito Federal [...], realizando o primado da isonomia das pessoas políticas (SANTI, 2004, p. 90).

Ainda segundo o autor, a norma geral prevista no comando constitucional deve definir o prazo, o termo inicial e eventuais eventos suspensivos/interruptivos da prescrição, bem como sua consequência, isto é, a extinção do direito.

No que se refere a este último aspecto, a disciplina tributária traz contornos próprios: além de forma extintiva do direito de cobrar judicialmente o crédito tributário, isto é, de ingressar com o processo de execução fiscal, a prescrição implica ainda a extinção do próprio crédito, como estabelece o art. 156, inciso V, daquela norma geral.

Crédito tributário, segundo Machado (2005, p. 180), é o “vínculo jurídico, de natureza obrigacional, por força do qual o Estado (sujeito ativo) pode exigir do particular, o contribuinte ou responsável (sujeito passivo), o pagamento do tributo

ou da penalidade pecuniária (objeto da relação obrigacional)”. Santi (2004) acrescenta que o crédito espelha uma relação jurídica oriunda, mediatamente, de fato jurídico tributário e, imediatamente, do ato formalizador promovido pela autoridade administrativa ou pelo particular.

O crédito tributário, regularmente lançado, permite que o Estado exija o pagamento de tributo relativo à obrigação tributária criada pela ocorrência do fato gerador, exigibilidade esta que nasce com a constituição do crédito.

A constituição do crédito tributário é um importante aspecto no que se refere à prescrição, pois, de acordo com o art. 174 do CTN, o prazo prescricional é contado a partir da data em que esta se torna definitiva. É importante destacar, contudo, que, em face da dicção atécnica do art. 142 do Código, o conceito de constituição definitiva guarda alguma controvérsia. Rosa Júnior (2005) afirma que a constituição definitiva do crédito ocorre com a notificação regular do lançamento ao sujeito passivo e o decurso do prazo legal para sua impugnação, ou, caso impugnado, após o decurso do prazo legal transcorrido em seguida à notificação do sujeito passivo quanto à decisão definitiva no processo administrativo tributário. Machado (2005) acrescenta que o crédito tributário só se constitui definitivamente por intermédio da autoridade administrativa, a quem cabe, privativamente, na interpretação literal do art. 142 do CTN, efetuar o lançamento, mesmo no caso do dito lançamento por homologação, no qual a constituição depende deste ato administrativo. Santi (2004), por sua vez, considera que há duas espécies de crédito tributário: o lançado e o instrumental. A primeira espécie decorre de ato administrativo de lançamento, enquanto a segunda compreende aquele formalizado pelo próprio sujeito passivo (cf. art. 150 do CTN).

Em virtude do que dispõe o art. 142 da norma geral tributária, que estabelece a exclusividade do lançamento pela autoridade administrativa, forçoso seria concluir que o “lançamento por homologação”, que constitui o crédito instrumental, não se configura, sob o aspecto legal, efetivo lançamento. O autor defende a superação da clássica abordagem tripartite em relação ao lançamento tributário, adotando-se, em substituição, duas modalidades de formalização do crédito, segundo o sujeito que as promovem: a constituição do crédito realizada pelo contribuinte e aquela realizada pela autoridade fiscal. No primeiro caso, o sujeito passivo é obrigado a formalizar o crédito, em face de comandos normativos. Ocorre, então, a edição de uma norma individual e concreta, produzida pelo próprio particular, com a conseqüente constituição do crédito tributário. Segue-se o pagamento e sua homologação pelo Fisco, expressa ou tácita – ou ainda, quando irregular aquele, o procedimento administrativo de formalização do crédito pelo lançamento. A formalização do crédito realizada pela autoridade fiscal pode ocorrer por menção expressa da legislação (como ocorre nas hipóteses dos art. 147 e 149, inciso I do CTN), por omissão na declaração prevista no art. 147 da norma geral tributária ou, finalmente, vício na atividade prevista no art. 150 do mesmo diploma legal. Definidas, portanto, estas duas modalidades de constituição do crédito tributário, Santi conclui que:

Portanto, no *caput* do art. 174 do CTN, há de se entender constituição definitiva do crédito como o momento da constituição do ato-norma, seja aquele administrativo efetuado pelo agente público competente, seja o ato-norma editado pelo particular. Assim, em conformidade com o direito positivo, a constituição do ato-norma, que coincide com a constituição definitiva do crédito, será o marco inicial para a contagem do prazo prescricional (SANTI, 2004, p. 217).

O prazo prescricional estabelecido pelo CTN é de cinco anos, contados da data da constituição definitiva do crédito, conforme estabelece o art. 174 daquela norma geral.

A fluência do prazo prescricional pode sofrer interrupções ou suspensões, previstas, respectivamente, no parágrafo único do artigo 174 e no artigo 151 do CTN. Na interrupção, inutiliza-se o prazo prescricional já iniciado, passando o novo prazo a correr da data do ato interruptivo. Santi (2004) chama a atenção para o fato de que, no Direito, interrupção pode significar ora “início”, ora “termo final” de um prazo, podendo, portanto, remeter ao *dies a quo* (termo inicial) e ao *dies ad quem* (termo final) da prescrição. É o que ocorre quando, nos termos do art. 174, parágrafo único, inciso I da lei geral tributária, o despacho do juiz ordenando a citação interrompe a prescrição. O evento marca tanto o final do prazo prescricional inicialmente transcorrido como o início da contagem do novo prazo. A suspensão da prescrição ocorre nos casos em que é suspensa a exigibilidade do crédito tributário. O impedimento quanto ao exercício do direito de cobrança do crédito acarreta, necessariamente, igual paralisação do curso prescricional, pois, neste caso, a inércia do titular do direito é imposição legal.

O termo *a quo* da prescrição pode variar muito, dependendo, principalmente, da modalidade formalização do crédito tributário, se feita pelo contribuinte ou pelo Fisco. Santi (2004) estabelece seis regras para a definição do termo inicial (*dies a quo*) da prescrição em matéria tributária, dentre as quais cinco referem-se à extinção do direito de ação (consequência comum da prescrição) e uma está relacionada à extinção do próprio crédito (consequência específica no Direito Tributário, em razão do disposto no art. 156, V, do CTN). As regras são as seguintes:

- a) Primeira regra: o *dies a quo* é a data da entrega do documento de formalização do crédito pelo contribuinte, descontadas eventuais suspensões posteriores ao prazo para pagamento (art. 174, CTN). O exemplo típico desta modalidade são os chamados tributos lançados por homologação, em que ocorre entrega do documento de formalização do crédito tributário pelo próprio contribuinte, como é o caso da DCTF⁴

4 Declaração de débitos e créditos tributários federais.

e da GIA⁵. Segundo a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, a entrega de declaração prevista em lei é modo de constituição do crédito tributário, tornando-se, desta forma, o marco inicial da prescrição:

[...] Em se tratando de tributos sujeitos a lançamento por homologação, a constituição definitiva do crédito se dá com a entrega da respectiva declaração pelo contribuinte ou, no caso de sua ausência, na data do vencimento. Assim, é esse o marco temporal para a fluência do prazo prescricional. (AgRg no Resp 1099840/PR, Primeira Turma, Relator Min. Benedito Gonçalves, Julgamento em 15/12/09, D.J. e 02/02/10).

b) Segunda regra: o *dies a quo* é a data da supressão da condição suspensiva (art. 174, CTN), na constituição do crédito feita pelo contribuinte⁶. Neste caso encontram-se os casos de lançamento por homologação em que causa suspensiva sobrevém antes do fim do prazo para pagamento, como ocorre, por exemplo, quando o contribuinte formula pedido de parcelamento previamente ao término do período original para quitação da obrigação.

c) Terceira regra: o *dies a quo* é a data da notificação regular do contribuinte quanto ao lançamento (art. 174, CTN)⁷. O crédito tipicamente integrante desta modalidade é aquele relativo ao imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana - IPTU. Trata-se de tributo de competência municipal, nos termos do art. 156, inciso I da CF, lançado de ofício, anualmente. Cumpre destacar que a notificação do lançamento, assim como a respectiva data, eram frequentemente questionadas em sede judicial, especialmente por contribuintes que alegavam seu desconhecimento com o objetivo de esquivar-se do pagamento do imposto. Em vista disso, a evolução jurisprudencial fixou como termo *a quo* da prescrição, no caso em tela, a data da remessa dos carnês de IPTU ao contribuinte, conforme se verifica no acórdão a seguir, julgado pelo STJ em sob o regime denominado de “recursos repetitivos”:

[...] A jurisprudência assentada pelas Turmas integrantes da 1ª Seção é no sentido de que a remessa, ao endereço do contribuinte, do carnê de pagamento do IPTU é ato suficiente para a notificação do lançamento tributário. (Edcl no Resp 1111124/PR, Primeira Seção, Relator Min. Teori Zavascki, Julgamento em 10/06/09, D.J. e 05/10/09).

5 Guia de informação e apuração do ICMS.

6 Ocorre quando conjugados os seguintes fatores: constituição do crédito pelo contribuinte sem pagamento antecipado; ausência de constituição do crédito pelo lançamento; suspensão antes do prazo para pagamento e ausência de interrupção.

7 Ocorre quando conjugados os seguintes fatores: constituição do crédito pelo lançamento; ausência de suspensão antes do prazo para pagamento e ausência de interrupção.

Logo em seguida, a Colenda Corte formulou a Súmula nº 397, com o seguinte enunciado: “O contribuinte do IPTU é notificado do lançamento pelo envio do carnê ao seu endereço”, ratificando este entendimento.

d) Quarta regra: o *dies a quo* é a data da supressão da condição suspensiva (art. 174, CTN), na constituição do crédito feita pelo Fisco⁸. Um exemplo desta hipótese é o crédito lançado de ofício e impugnado administrativamente, como ocorre nos casos de valores constituídos por meio de auto de infração ou notificações de lançamento oriundos de fiscalizações promovidas pela autoridade fiscal. O *dies a quo* somente acontece na data em que o contribuinte é regularmente notificado da decisão definitiva do processo administrativo correspondente. Cumpre destacar que a jurisprudência vem considerando que, no período compreendido entre o lançamento e a data da comunicação da decisão final ao devedor, ocorre um hiato temporal, em que não corre prazo decadencial (pois o crédito já fora lançado) nem prescricional, conforme se verifica na decisão a seguir:

[...] A exegese do STJ quanto ao artigo 174, *caput*, do Código Tributário Nacional, é no sentido de que, enquanto há pendência de recurso administrativo, não se admite aduzir suspensão da exigibilidade do crédito tributário, mas, sim, um **hiato** que vai do início do lançamento, quando desaparece o prazo decadencial, até o julgamento do recurso administrativo ou a revisão *ex-officio*. Conseqüentemente, somente a partir da data em que o contribuinte é notificado do resultado do recurso ou da sua revisão, tem início a contagem do prazo **prescricional**, razão pela qual não há que se cogitar de prescrição intercorrente em sede de processo administrativo fiscal. (Resp 734680/RS, Primeira Turma, Relator Min. Luiz Fux, Julgamento em 20/06/06, D. J. e 01/08/06).

e) Quinta regra: o *dies a quo* é a data do evento interruptivo (art. 174, par. único, CTN). Ocorre em qualquer dos casos anteriores, quando verificado evento interruptivo: despacho que ordenar a citação; protesto judicial; ato judicial que constitua em mora o devedor; ato inequívoco de reconhecimento de débito. Neste caso, as hipóteses de interrupção constam no dispositivo legal, voltando o prazo prescricional a correr por inteiro na dada do evento interruptivo. É interessante salientar que o marco definido no inciso I do parágrafo único do art. 174 foi alterado pela Lei Complementar

⁸ Ocorre quando conjugados os seguintes fatores: constituição do crédito pelo lançamento; suspensão antes do prazo para pagamento e ausência de interrupção.

Federal nº 118/05. Na dicção original do dispositivo, a interrupção do prazo era definida pela citação válida do devedor, enquanto, no regime atual, o despacho que a ordena já produz este efeito. Cumpre destacar que, segundo entendimento jurisprudencial, a nova causa interruptiva aplica-se, apenas, às execuções fiscais propostas na vigência da nova lei, face à natureza interpretativa desta última, conforme manifestação do Ministro Luiz Fux, em voto-vista, no EREsp 327043/DF:

[...] a Lei Complementar 118, de 09 de fevereiro de 2005, aplica-se, tão somente, aos fatos geradores pretéritos ainda não submetidos ao crivo judicial, pelo que o novo regramento não é retroativo mercê de interpretativo. É que toda lei interpretativa, como toda lei, não pode retroagir. Outrossim, as lições de outrora coadunam-se com as novas conquistas constitucionais, notadamente a segurança jurídica da qual é corolário a vedação à denominada “surpresa fiscal”. (EResp 327043/DF, Primeira Seção, Relator Min. João Otávio de Noronha, Julgamento em 27/04/05, D. J. 11/05/09).

f) Sexta regra: perda do crédito tributário. Ocorre em qualquer dos casos anteriores em que sobrevier a prescrição do direito de cobrança (art. 156, V, CTN). Esta regra, diferentemente das demais, enfoca a perda do próprio crédito tributário – e não apenas do direito de ação. Trata-se de uma característica particular do Direito Tributário, decorrente de disposição legal, uma vez que a consequência ordinária da prescrição é o perecimento, tão somente, da possibilidade de reclamação judicial do direito material.

Além da prescrição contínua, pode ocorrer, durante a execução fiscal, a modalidade intercorrente. Neste caso, o processo pode ser suspenso, sem curso prescricional, até o prazo máximo de um ano, diante da não localização do devedor ou de bens penhoráveis, após o que será arquivado. Se, em seguida, decorrerem cinco anos sem movimentação do feito, o juiz poderá pronunciar, de ofício, a prescrição, ouvida previamente a Fazenda Pública. É o que dispõe o art. 40 da LEF, com redação dada pela Lei nº 11.051, de 29/12/2004.

A prescrição pode ser reconhecida administrativa ou judicialmente. No primeiro caso, o reconhecimento decorre do princípio da autotutela no âmbito do Direito Administrativo. É importante salientar que a declaração da prescrição pode acontecer mesmo sem a provocação do contribuinte, tendo em vista que, operada a prescrição, o crédito encontra-se extinto. Desta forma, eventuais cobranças ulteriores podem mesmo acarretar prejuízos para a Administração, como o pagamento de honorários em execução fiscal.

No âmbito judicial, forte controvérsia marcava o tema do reconhecimento da prescrição de ofício pelo magistrado, em face da redação anterior do art.



219, § 5º do Código de Processo Civil, que vedava este ato judicial no que se referia aos direitos patrimoniais. Esta tendência começou a mudar com o advento da nº 11.051/04, que acrescentou o § 4º ao art. 40 da Lei de Execução Fiscal, tornando possível a decretação *ex officio* da prescrição pelo juiz nos casos de prescrição intercorrente. Em seguida, com a edição da Lei nº 11.280/06, o art. 219, § 5º, do CPC passou a vigor com a seguinte redação: “O juiz pronunciará, de ofício, a prescrição”. Esta regra, por sua natureza processual, conforme manifestado no REsp 814696/RS, teria “aplicação imediata, alcançando inclusive os processos em curso, cabendo ao juiz da execução decidir a respeito da sua incidência, por analogia, à hipótese dos autos.” (Primeira Turma, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ 10/04/06). Por fim, a Corte Superior editou a Súmula 409, publicada em 24/11/09, que enuncia: “Em execução fiscal, a prescrição ocorrida antes da propositura da ação pode ser decretada de ofício”, eliminando de vez quaisquer controvérsias sobre o tema, podendo, portanto, a prescrição de créditos cobrados por meio de execuções fiscais, em qualquer caso, ser pronunciada pelo magistrado sem provocação das partes.

É importante salientar que, sendo a prescrição, em matéria tributária, verdadeira extinção do crédito, juntamente com o direito de ação, é imprescindível que seu reconhecimento seja formalizado por meio do competente processo, seja administrativo, seja judicial, em observância aos princípios da impessoalidade e da motivação.

Associado a isso, cumpre destacar ainda outro aspecto: no caso específico da prescrição de crédito tributário, verifica-se uma perda patrimonial para o ente público, o que pode vir a constituir ato lesivo ao erário, nos termos do inciso X do artigo 10 da Lei Federal nº 8.429/92 (Lei de Improbidade Administrativa), razão pela qual devem ser apuradas responsabilidades relacionadas a eventuais condutas negligentes na arrecadação destes créditos.

Finalmente, ainda no que se refere à extinção do crédito e consequente diminuição do ativo da entidade, é necessária a adoção de providências contábeis, no sentido de que a baixa dos créditos tributários eventualmente extintos por prescrição seja corretamente registrada.

ASPECTOS PRÁTICOS: DEFICIÊNCIAS ASSOCIADAS À PRESCRIÇÃO DE CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS INSCRITOS EM DÍVIDA ATIVA

O universo das inspeções realizadas pelo Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro, segundo as atribuições de controle da receita pública, estabelecidas pela Resolução 239, de 04/12/2003, combinada com o Ato Normativo nº 80, de 03/03/2005, permitiu a elaboração de um panorama sobre a gestão da dívida ativa dos municípios examinados.

Araújo (2009) apresenta uma síntese dos resultados das inspeções efetuadas pelo TCE-RJ no âmbito do controle da receita. Com base neste diagnóstico, busca-se, aqui, detalhar as condições em que as falhas apontadas sobrevêm, de modo a subsidiar a proposta de medidas

saneadoras, direcionadas, em especial, às causas que desencadeiam estas impropriedades.

- Ausência de infraestrutura adequada nos setores que gerenciam os créditos públicos, com carência de recursos humanos, materiais e de sistemas informatizados para o controle gerencial dos créditos inscritos.

O volume de informações a serem gerenciadas numa carteira de créditos como a dívida ativa requer o suporte de recursos adicionais. Associado a isso, o deslocamento dos marcos prescricionais em razão de causas suspensivas e interruptivas para determinados créditos, ainda que formados contemporaneamente a outros, dificulta ainda mais esta verificação. Hoje é praticamente impossível controlar os prazos prescricionais de créditos tributários sem o auxílio da tecnologia da informação. Entretanto, nem todos os municípios têm a possibilidade de dispor da infraestrutura e dos softwares adequados, que, para o controle mencionado, apresentam grande complexidade, exigindo uma série de funcionalidades. Por outro lado, os registros efetuados devem ser precisos, sob pena de viciar a contagem de prazos pelo sistema. Isto requer, também, o treinamento do pessoal, outra deficiência recorrente nas Administrações locais.

Os recursos humanos são um outro ponto relevante na identificação das causas de prescrição de créditos. Há uma insuficiência generalizada de técnicos na Administração Pública, especialmente no nível local, bem como dependência de servidores extraquadro, tudo agravado pela capacitação insuficiente, comprometendo assim a boa gestão da dívida ativa. O fato de o prazo prescricional exceder um mandato eletivo (cinco anos para o primeiro contra quatro deste último), bem como de o percurso do crédito ultrapassar um único órgão, dilui a responsabilidade e o senso de unicidade do intervalo temporal disponível para as ações de cobrança.

- Controle precário da legalidade do crédito (art. 2º, § 3º, da Lei de Execução Fiscal), com inscrições destituídas dos requisitos legais (nome do devedor, das valor originário e fundamento da dívida, critérios de cálculo para encargos e atualização monetária, referência ao documento que formaliza o crédito).

O exame deste tipo de deficiência requer menção às duas modalidades comumente encontradas de inscrição em dívida ativa nos municípios fluminenses. Uma delas refere-se aos créditos lançados de ofício periodicamente (como IPTU e o imposto sobre serviços – ISS – relativo a profissionais autônomos, por exemplo). Nestes casos, a inscrição em dívida ativa é feita diretamente pelo sistema informatizado, mediante alteração do *status* do crédito no banco de dados, classificando-o como inscrito, o que acontece, em geral, no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que fora constituído. A segunda modalidade abrange os créditos lançados de maneira eventual (como o ISS constituído por

meio de auto de infração ou notificação de lançamento e sanções pecuniárias associadas).

No caso dos créditos lançados de ofício periodicamente, a inscrição em dívida ativa, efetuada em bloco, tende a apresentar maior grau de adequação aos requisitos legais, não só pela homogeneidade dos milhares de registros, mas também porque as informações requeridas são previamente definidas na elaboração do sistema, constando, desta forma, para todos os créditos registrados. Já as inscrições feitas por processo manual apresentam, com frequência, maior quantidade de falhas no que se refere aos requisitos legais. Isto pode ser creditado à deficiência dos recursos materiais e humanos relacionados à gestão da dívida ativa, ao lado da ausência de rotinas estabelecidas para este tipo de inscrição, o que é agravado pela diversidade de datas de constituição do crédito.

- Cancelamentos de créditos efetuados com ausência de formalidades: fundamentação legal, documentação comprobatória, agente público responsável.

Os cancelamentos de valores inscritos em dívida ativa ocorrem, majoritariamente, pela extinção dos respectivos créditos. Reza o Manual de Procedimentos da Dívida Ativa aplicado à União e aos Estados, Distrito Federal e Municípios que

O eventual cancelamento, por qualquer motivo, do devedor inscrito em Dívida Ativa representa extinção do crédito e por isto provoca diminuição na situação líquida patrimonial, relativamente à baixa do direito que é classificado como variação patrimonial passiva independente da execução orçamentária ou simplesmente variação passiva extra-orçamentária (BRASIL, 2004).

É possível, assim, observar que os cancelamentos são atos administrativos revestidos de grande importância, pois refletem, como mencionado, a extinção de um crédito público. Ora, com o advento da informatização na gestão da dívida ativa, parece ter havido uma inversão no que se refere ao controle das baixas efetuadas: o que era instrumento transformou-se em instância decisória. Os sistemas informatizados podem não funcionar como mero repositório de dados sobre o ato/procedimento de extinção do crédito, pois, por meio de uma operação bastante simples de registro manual de baixa, o crédito pode resultar extinto, ainda que pendente de pagamento. Isto acontece porque, em face do volume dos montantes inscritos, grande parte da carteira encontra-se informatizada. Daí resulta que somente os créditos registrados nos sistemas compõem a dívida ativa. Baixar um valor no banco de dados significa, assim, não apenas promover um registro, mas, verdadeiramente, “extinguir” a obrigação.

Por outro lado, é preciso salientar que os *softwares* de gestão da dívida ativa requerem funcionalidades bastante diversas e específicas. Essas ferramentas raramente são formuladas pelo próprio ente público, mas por empresas prestadoras de serviço, não afeitas às complexas e rotinas de gestão do crédito tributário. Falhas de comunicação entre os agentes públicos responsáveis pela contratação e gerenciamento do sistema junto à contratada podem gerar deficiências na elaboração e customização do *software*, ficando o produto final carente de requisitos e funcionalidades essenciais, inclusive no que se refere ao controle eficiente das operações de cancelamento. Este quadro é agravado pelo fato de que rotinas de segurança são eventualmente negligenciadas pelos usuários, que permitem a utilização de senhas pessoais de acesso por outros servidores, possibilitando, assim, que perfis autorizados a cancelar créditos sejam indevidamente compartilhados.

O controle dos cancelamentos é dificultado, ainda, por falhas na guarda da documentação que dá suporte às operações. Nos casos em que, por exemplo, o Fisco promove a modernização dos sistemas informatizados de gestão de tributos, mudando as plataformas antes utilizadas, é frequente a necessidade de tratamento/manipulação do banco de dados existente. No processo de migração de dados, informações relativas a pagamentos já efetuados podem ser deterioradas, ensejando novas e indevidas cobranças. Parte dos contribuintes comparece então à Fazenda afirmando seu adimplemento, alterando-se os dados no sistema informatizado sem maior formalidade e, mais grave, sem o arquivamento de cópias dos comprovantes de pagamento apresentados. Mesmo nos casos em que a documentação relativa à baixa fica arquivada pelo ente público, a possível ausência de associação entre os registros informatizados e eventual número de processo administrativo relacionado dificulta também a recuperação dos elementos permitiriam um melhor controle dos valores cancelados.

- Precariedade da cobrança administrativa: ausência de rotinas padronizadas de cobrança amigável, descontrole dos parcelamentos (falhas na detecção de inadimplementos e de providências subsequentes - renegociação administrativa ou cobrança judicial).

Parece haver uma crença disseminada de que a inscrição de determinado débito em dívida ativa constitui um marco importante no rito de cobrança, o que é verdadeiro em alguma medida: sob a ótica contábil, há um fato permutativo que altera a classificação do crédito público; sob a ótica do contribuinte, há, possivelmente, um agravamento da dívida, em face da incidência de encargos. Entretanto, considerando-se o aspecto do prazo prescricional, o ato da inscrição não provoca absolutamente nenhuma alteração (inclusive em razão da inconstitucionalidade do disposto no art. 2º, § 3º, da LEF). A interferência mais próxima seria, talvez, a produção do documento essencial à constrição judicial

do devedor, a certidão da dívida ativa – o que, entretanto, nada diz com o prazo. Este, com efeito, continua a correr e, desta forma, a diligência do Fisco deve ser mantida intacta mesmo após a inscrição, que em nada assegura a perenidade do crédito. Embora tal assertiva pareça óbvia, observa-se, ao contrário, um comportamento estanque dos órgãos envolvidos na gestão destes valores e, mais ainda, a ausência de um mecanismo destinado a controlar a fluência do prazo como um todo, desde a sua constituição até a extinção, especialmente quando sobrevêm eventos suspensivos ou interruptivos da prescrição.

A interferência mais frequente sobre o curso do prazo prescricional é o parcelamento, com ou sem confissão de dívida. No primeiro caso, ocorre a suspensão do prazo prescricional, nos termos do art. 151, inciso VI do Código Tributário Nacional. Havendo ato inequívoco de reconhecimento de débito, sobrevém a interrupção, como deflui do art. 174, inciso IV, da mesma norma. De um modo geral, considerando que o parcelamento é um benefício conferido ao contribuinte, a Administração lança mão desta oportunidade para obter a confissão da dívida, incluindo-a em formulário padronizado de solicitação de parcelamento. Assim, o prazo de cobrança do crédito é estendido. Esta providência, entretanto, não raro cai no vazio, porque, ao ser deferido, o parcelamento reabre o prazo de prescrição para aquele determinado crédito, afastando-o da massa de créditos lançados. Surge, dessa forma, uma dificuldade adicional para o controle, que deve agora ser realizado de forma individual. A par disso, o fato de que é o inadimplemento de cada parcela o marco inicial de sua prescrição torna ainda mais difícil a verificação, pois o acompanhamento deve ser feito ainda a cada vencimento. Rotinas manuais são, quase sempre, inaptas a efetuar esta verificação de forma eficiente.

- Falta de interação entre os órgãos fazendário e jurídico: falta de comunicação ou comunicação informal acerca de situações de suspensão de exigibilidade do crédito ou interrupção de prazo prescricional.

A atribuição de inscrição de débitos em dívida ativa não é uniforme nos municípios fluminenses. Os Códigos Tributários municipais frequentemente não a mencionam, ficando a cargo de legislação esparsa ou mesmo de normas administrativas a designação do órgão responsável pela tarefa. Como mencionado, contudo, verifica-se uma tendência, no nível local, de cometimento desta função à Fazenda Municipal. A falta de clareza das normas relacionadas à matéria torna nebulosos, em muitos casos, os limites das atribuições relacionadas à gestão da dívida ativa. Associada a isso, a comunicação deficiente entre a Fazenda e a representação jurídica do ente contribui para debilitar a eficiência na cobrança.

Os exemplos são muitos. Talvez um dos maiores problemas seja a gestão dos sistemas informatizados que dão suporte à dívida ativa, que funcionam, ainda que de forma deficiente, como o único instrumento de controle do

prazo prescricional. De um modo geral, estes sistemas são administrados pelo órgão fazendário, normalmente mais aparelhado do que as Procuradorias. Ocorre que alguns dados cruciais para o controle dos prazos de cobrança são necessariamente fornecidos pelo órgão jurídico. Um exemplo simples é a possível dificuldade de servidores sem formação jurídica na identificação de concessão de medida liminar em ações relacionadas ao crédito tributário e, mais ainda, da cassação desta medida (art. 151, incisos V e VI, do CTN). Outras dificuldades podem ocorrer. Ainda nesta causa suspensiva, a decisão de concessão será comunicada, possivelmente, à autoridade coatora, sem que, necessariamente, o representante judicial do Município dela tome ciência. Ao contrário, em ações de outras naturezas, a concessão da liminar será, provavelmente, comunicada ao patrono municipal. Nota-se, de plano, a dificuldade de controle de prazos nesta situação, que requer uma comunicação estreita e oportuna entre os órgãos envolvidos, a fim de possibilitar a gestão tempestiva da carteira de créditos municipais. Como este banco de dados, quase sempre, é gerido pela Fazenda, cabe ao órgão jurídico informar a tempo cada situação de suspensão e, principalmente, sua supressão.

Igualmente, no caso de parcelamento em sede judicial (art. 151, inciso VI, CTN), o acompanhamento do adimplemento é, em geral, feito pelo sistema informatizado, via arquivos eletrônicos da rede arrecadadora, o que significa dizer que cabe ao órgão fazendário informar à Procuradoria eventuais inadimplementos. Sem esta providência, o representante jurídico deixa de peticionar pelo prosseguimento da execução, o que, muitas vezes, significa a paralisia do feito por longos períodos e, eventualmente, a prescrição intercorrente do valor remanescente (inadimplido).

- Deficiências nas execuções fiscais: número insuficiente de representantes jurídicos, ausência de sistemas informatizados adequados para controle dos prazos judiciais, nulidades das CDA's causadas por falhas na constituição do crédito, dificuldades na citação e penhora em razão de deficiências no cadastro de contribuintes.

Todas as deficiências já mencionadas nas etapas de constituição do crédito e de inscrição em dívida ativa resultam em dificuldades na cobrança judicial dos valores inscritos. Porém, uma das mais importantes causas de insucesso das execuções fiscais é a ausência de cadastros confiáveis e completos dos contribuintes.

Os dados cadastrais têm papel central no afastamento da prescrição em dois momentos da execução fiscal: na citação, para as ações propostas anteriormente a 09/06/2005, e na identificação de bens a penhorar.

No primeiro caso, a não localização do devedor enseja a possibilidade de prescrição contínua para os créditos objeto de execuções fiscais propostas antes da vigência da Lei Complementar Federal nº 118/05, tendo em vista a necessidade de citação válida para sua interrupção. Para as execuções fiscais

posteriormente intentadas, existe o risco de superveniência da prescrição intercorrente mencionada no art. 40, § 4º da LEF⁹, quando cadastros insuficientes não permitirem a localização do devedor ou de bens a penhorar.

- Descontrole das execuções fiscais: sobrecarga nos Juízos onde são processadas as execuções fiscais; número insuficiente de oficiais de justiça; descumprimento de obrigações previstas em Convênio de cooperação (ex: não envio de iniciais em papel, após envio dos arquivos eletrônicos provoca exclusão das execuções fiscais dos sistema informatizado do TJ — Aviso CGJ nº 566/06, adiando despacho citatório).

Ribeiro (2007) afirma que um dos argumentos que alimentam a proposta de alteração da Lei de Execução Fiscal é que o Judiciário se encontra abarrotado de feitos de execução fiscal, de difícil desfecho, especialmente pela não localização do devedor, o que compromete as metas de eficiência e nos índices de produtividade daquele Poder.

Numa tentativa de solucionar o problema, o Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro tomou a iniciativa de facultar aos municípios fluminenses a assinatura de convênios padronizados para a cooperação técnica e material na prestação jurisdicional em processos de execução da dívida ativa local, com o recebimento conjunto de custas judiciais e taxas judiciárias. O instrumento prevê, dentre outras obrigações para os municípios, a disponibilização de funcionários para o exercício da função de Oficiais de Justiça *ad hoc* e para a colaboração nas atividades de escritania, a cessão de meios de transporte e a gestão da arrecadação/repasso dos valores destinados ao Tribunal de Justiça (custas e taxas).

Ao Poder Judiciário, por sua vez, cabe, precipuamente, gerar arquivos contendo a distribuição eletrônica das execuções fiscais, a partir de dados (CDA's) encaminhados em meio magnético pelos municípios. A adesão ao convênio é facultada aos entes locais, apresentando como grande vantagem para o Município a simplificação da distribuição de grandes blocos de CDA's. No caso do IPTU, por exemplo, em que os registros dos créditos se encontram, quase sempre, informatizados, os sistemas de gestão da dívida ativa podem gerar, a partir do exercício seguinte ao do inadimplemento, toda a documentação necessária à distribuição da execução fiscal em um único momento.

É importante salientar, contudo, que as obrigações do convênio, em alguns casos, impedem a adesão de entes locais, em especial no que se refere à disponibilização de recursos humanos e materiais, áreas normalmente deficientes até mesmo para a execução dos serviços de competência do próprio município.

Vale destacar, também, que os créditos cuja gestão pela Fazenda Municipal não é informatizada não podem ser submetidos ao processamento

⁹ Este risco, naturalmente, também ameaça as ações propostas até 09/06/05, quando, ainda que validamente citado o devedor, seus bens não forem localizados.

eletrônico da distribuição, o que tem provocado uma assimetria na cobrança judicial de determinados tributos. O IPTU, por exemplo, largamente submetido à gestão informatizada, tem apresentado melhor desempenho na recuperação em sede de execução fiscal do que os demais impostos¹⁰.

Finalmente, mesmo nos casos em que o convênio está em vigor, o descumprimento de determinadas obrigações pode trazer dificuldades no processamento dos feitos, como acontece, por exemplo, em face do não envio das petições iniciais em papel, após a remessa dos arquivos eletrônicos, o que provoca a exclusão das execuções fiscais do sistema informatizado do TJ adiando, com isso, a distribuição e, em consequência, o despacho citatório (Aviso CGJ nº 566/06).

- Prescrição: ausência de inscrição em dívida ativa em prazo razoável, ajuizamento próximo ao fim do prazo prescricional ou mesmo após a prescrição, prescrições intercorrentes em razão de problemas cadastrais (dificuldades na citação e na penhora, ausência de um sobrecontrole do prazo prescricional por parte da Administração como um todo, em virtude de o crédito tributário percorrer diversos setores, falta de apuração de responsabilidades do agente quando da ocorrência de eventual prescrição).

A prescrição é a morte do crédito tributário. Deficiências operacionais preliminares, observadas, como mencionado, durante todo o percurso do crédito, concorrem para a perda final desses ativos. O debate sobre os problemas relacionados às baixas taxas de recuperação da dívida ativa não se afigura completo sem o enfrentamento das deficiências que cercam a qualidade dos valores inscritos – e não somente o rito de cobrança, em si. O trânsito deste patrimônio por vários setores/órgãos, diluindo a responsabilidade por sua higidez, agrava a degeneração desses montantes. Providências saneadoras devem incluir procedimentos de proteção do crédito tributário desde seu lançamento, para que, ao chegar à fase de cobrança, especialmente a judicial, esteja a Administração apta a recuperar de forma rápida e eficiente tais importâncias.

O próximo capítulo discute algumas medidas operacionais consideradas úteis para prevenir a perda, por prescrição, de créditos tributários inscritos em dívida ativa.

PROPOSTAS PARA O INCREMENTO DA ARRECADAÇÃO

Gestão Informatizada da Dívida Ativa

Todas as deficiências apontadas parecem poder beneficiar-se da implantação da gestão informatizada da dívida ativa. Isto inclui a ampliação não

10 Informações recebidas pelo Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro em atendimento à Deliberação TCE-RJ nº 247/08, que dispõe sobre o encaminhamento de dados relativos à área da receita dos municípios do Estado do Rio de Janeiro e dá outras providências, dão conta de que o conjunto dos municípios informantes arrecadou em sede de execuções fiscais, em 2008, R\$ 28.646.062,50 relativos a IPTU, contra R\$ 1.308.479,00 relativos a ISS.

só do parque computacional, como a utilização de *softwares* que contemplem os diversos eventos incidentes sobre os créditos inscritos.

É aconselhável, portanto, a elaboração de planejamento atualizado do ambiente de informática, definindo objetivos e metas a serem atingidas por cada setor integrante da estrutura de cobrança dos créditos (órgãos fazendário e jurídico), considerando os requisitos necessários à segurança e às necessidades de equipamentos, sistemas de informação e *softwares* aplicativos.

É importante que os sistemas adotados contenham ferramentas específicas de controle do prazo prescricional, apresentando algumas funcionalidades mínimas, como módulos de registro de lançamentos tributários; de controle das situações de interrupção da prescrição (art. 174, CTN) e, em especial, dos parcelamentos com confissões de dívida; de controle das situações de suspensão da exigibilidade do crédito tributário (art. 151, CTN) e de controle de extinções de créditos tributários (art. 156, CTN). É altamente recomendável, além disso, que todos os módulos permitam o controle da totalidade do prazo prescricional de cobrança do crédito tributário, desde sua constituição até sua extinção, incluindo a fase de cobrança judicial e que possibilitem, também, a emissão de relatórios gerenciais e a associação entre suas informações.

A oferta de treinamento aos usuários dos sistemas para a adequada alimentação dos dados é também uma medida de máxima importância. Cai no vazio a implementação de sofisticadas ferramentas de gerenciamento eletrônico se a simples inadequação dos registros efetuados macula a contagem do prazo prescricional.

Neste sentido – e também em vista da relevância deste requisito no trato do patrimônio público – a segurança é outro item a ser considerado no que se refere à informática. Os sistemas utilizados devem permitir a completa identificação dos responsáveis pelos lançamentos realizados, bem como impedir a execução de registros que comprometam a confiabilidade dos dados arquivados.

Finalmente, a implantação/ampliação de ferramentas que facilitem o acesso dos contribuintes aos dados e informações necessárias ao adimplemento das obrigações também pode ter efeitos positivos sobre a arrecadação. A oferta de serviços via *internet*, como o parcelamento, a emissão de guias, o fornecimento de certidões e o cálculo de valores devidos são exemplos de boas práticas que podem ser adotadas.

Capacitação de Pessoal

Os municípios fluminenses apresentam predominância de funcionários sujeitos ao regime estatutário, segundo avaliação de Nazareth (2008), com participação de 62% no total dos agentes públicos locais. Seguem-se os funcionários contratados sob o regime da CLT (16 %), os trabalhadores sem vínculo permanente (cedidos por outros órgãos, prestadores de serviços, estagiários, voluntários e outros), que alcançam 12%, e os contratados somente

com cargo em comissão (10%). Esta composição revela um alto grau de gastos com pessoal, comprometendo os limites estabelecidos pela LRF¹¹, o que, em certa medida, impede a expansão dos quadros funcionais. Neste cenário, a capacitação dos agentes públicos já integrantes da Administração, uma medida reconhecidamente necessária para o aprimoramento da gestão, torna-se ainda mais urgente.

Por outro lado, gerenciar o crédito tributário requer, o mais das vezes, razoável nível de conhecimento técnico dos agentes envolvidos. Como demonstrado, até mesmo tarefas que aparentemente seriam de baixa complexidade (o registro de informações em bancos de dados, por exemplo) podem trazer implicações importantes sobre a saúde do crédito. Além disso, considerando a posição estratégica ocupada pela atividade de arrecadação dentro da estrutura do ente administrativo, a inversão de investimentos contínuos em treinamento de pessoal tende a oferecer retornos bastante satisfatórios para o município.

Qualificação dos Débitos (*Rating*)

Kiyoshi Harada é um dos doutrinadores que atribui a deficiências operacionais as baixas taxas de recuperação dos valores inscritos em dívida ativa. Para ele, a contaminação da carteira de créditos com tributos já insuscetíveis de cobrança, seja pelo decurso de longo prazo após o lançamento, seja pela dificuldade de localização de bens ou devedor, dificulta a cobrança dos créditos hígidos. O autor afirma:

[...] a maioria dessas execuções paralisadas é alcançada pela prescrição intercorrente, mas os respectivos autos continuam ocupando, inútil e desnecessariamente, as prateleiras do Anexo Fiscal, por não ter quem tome a iniciativa de requerer a sua extinção e arquivamento. Resultado: devedores saudáveis do ponto de vista financeiro e de quantias consideráveis continuam se beneficiando, pois seus processos ficam escondidos entre os milhares de processos fadados ao insucesso (Harada, s. d.).

Em face das dificuldades verificadas na arrecadação de valores inscritos em dívida ativa, alguns entes públicos têm adotado estratégias para direcionar suas ações àqueles com maior probabilidade de recuperação.

O *rating* é uma qualificação de débitos segundo critérios que incluem o tempo de cobrança da dívida, o tipo de infração que a originou, a situação

11 A Lei de Responsabilidade Fiscal estabelece, em seu artigo 19, que a despesa total com pessoal, em cada período de apuração, não poderá exceder, nos Municípios, 60% (sessenta por cento) da receita corrente líquida.

cadastral da empresa, sua capacidade de pagamento, o valor devido – e outros parâmetros relevantes para a identificação da solvência do débito. Diante da escassez de recursos normalmente disponíveis na gestão da dívida ativa, o direcionamento de esforços pode surtir efeitos bastante positivos.

Distribuição Formal de Atribuições entre os Órgãos e Setores Envolvidos

A definição normativa das atribuições relativas à gestão dos créditos inscritos tornaria mais claros os limites de atuação de cada órgão ou setor envolvido, garantindo um maior nível de profissionalização da atividade. Além disso, facilitaria a necessária responsabilização dos agentes envolvidos em práticas comissivas ou omissivas que contribuíssem para a perda destes valores.

A identificação do órgão responsável pela inscrição dos créditos é o elemento básico a ser veiculado, uma vez que, em geral, é estabelecido apenas informalmente.

Especial atenção deve ser dada também aos limites entre as atividades cometidas ao órgão fazendário e ao jurídico, a fim de evitar a sobreposição de esforços e/ou a diluição das responsabilidades. A “remessa” formal do crédito de um órgão a outro é requisito imprescindível para a caracterização de condutas irregulares em caso de eventuais atrasos na cobrança judicial, que, por vezes, decorre de retardamento ocorrido no âmbito do órgão fazendário (inscrição em dívida ativa extemporânea, por exemplo).

É importante, ainda, que o registro/controle dos eventos que interferem na fluência do prazo prescricional sejam atribuídos a setores específicos, aumentando, assim, a efetividade destas tarefas.

Aprimoramento do Cadastro de Contribuintes

Nazareth (2008) afirma que as informações cadastrais estão diretamente relacionadas com a capacidade de gestão tributária dos municípios, sendo o cadastro mobiliário (contribuintes) fundamental para a arrecadação do ISS, enquanto o cadastro imobiliário e a planta genérica de valores são determinantes na gestão do IPTU e do ITBI. A autora revela que os 92 municípios fluminenses mantêm cadastros informatizados do IPTU, enquanto 90% deste total possui cadastros informatizados do ISS. É destacado, ainda, que, embora a informatização dos cadastros seja um indicador relevante de modernização da gestão, isso não significa a supressão das dificuldades para a cobrança dos tributos, uma vez que o banco de dados requer permanente atualização e nível de cobertura adequado.

Assim, em que pese implicar elevado custo financeiro, exigindo sofisticação tecnológica e pessoal qualificado, o aprimoramento dos cadastros de contribuintes apresenta resultados bastante satisfatórios na recuperação de créditos públicos. Iniciativas neste sentido podem incluir a utilização de técnicas

de georeferenciamento (no que se refere ao IPTU), o compartilhamento de bases de dados com outras instituições (Receita Federal, Correios, concessionárias de serviços públicos etc.) e a fiscalização para a detecção de estabelecimentos clandestinos.

Participação do Órgão de Controle Interno na Gestão da Dívida Ativa

○ acompanhamento quanto à efetividade da própria arrecadação, no que se refere à dívida ativa, visando a atender ao artigo 11 da LRF, é elemento de fundamental importância. Neste ponto, observa-se o papel primordial do controle interno de cada ente tributante na supervisão dos procedimentos de gestão desses ativos.

○ sistema de controle interno está previsto no art. 74 da Constituição Federal. Ele representa o conjunto de unidades técnicas, articuladas a partir de um órgão central de coordenação, orientadas para o desempenho das atribuições indicadas no texto constitucional.

De acordo com a norma fundamental, são funções do controle interno a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial das entidades ali indicadas, no que se refere à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas.

Verifica-se assim a atribuição expressa de acompanhamento da gestão das receitas o que, no tocante à dívida ativa, torna-se ainda mais importante, na medida em que a prescrição de créditos públicos configura-se, por vezes, como verdadeira renúncia de ativos.

É importante salientar que a Lei de Improbidade Administrativa traz tipificação de ilícito à qual podem se subsumir atos relacionados à prescrição de créditos públicos, *in verbis*:

Art. 10. Constitui ato de improbidade administrativa que causa lesão ao erário qualquer ação ou omissão, dolosa ou culposa, que enseje perda patrimonial, desvio, apropriação, malbaratamento ou dilapidação dos bens ou haveres das entidades referidas no art. 1º desta lei, e notadamente:

[...]

X - agir negligentemente na arrecadação de tributo ou renda, bem como no que diz respeito à conservação do patrimônio público;

Em que pese a referida lei não atribuir aos órgãos de controle interno a obrigatoriedade de representação por improbidade administrativa, esta conclusão se afigura bastante razoável, tendo em vista que o próprio diploma normativo prevê, em seu art. 14, o direito de qualquer pessoa representar à autoridade administrativa competente para que seja instaurada investigação destinada a apurar a prática de ato de improbidade. Se ao cidadão se oferece



esta possibilidade, quanto mais não deve fazê-lo o próprio órgão incumbido de zelar pela legalidade e legitimidade da atuação governamental.

Por outro lado, não raro os normativos locais apresentam regras relativas à apuração e punição de agentes que revelem condutas irregulares, dolosas ou culposas, no exercício funcional. Dificuldades como a comprovação da negligência na arrecadação, a identificação do responsável pela perda do crédito e a apuração da perda patrimonial verificada¹², – e, talvez, mais do que tudo, a cultura da impunidade, não contribuem para repressão a este tipo de ilícito, o que perpetua as deficiências observadas na gestão da dívida ativa.

CONCLUSÃO

Neste trabalho foram analisadas algumas das possíveis causas dos baixos índices de recuperação de créditos tributários inscritos em dívida ativa, buscando-se uma abordagem operacional.

Para isso, foram utilizados como objeto de estudo os principais municípios fluminenses, tendo-se observado que a impropriedade mais grave detectada pelo órgão de controle externo na gestão destes ativos é a prescrição.

A partir dos aspectos conceituais relacionados tanto à dívida ativa como à prescrição, foi verificada a importância do aprimoramento das rotinas de cobrança, sem o que as alterações legislativas propostas com o fito de incrementar a arrecadação neste segmento podem não ter o efeito esperado.

Falhas operacionais estão comumente associadas à prescrição dos créditos tributários inscritos, como a precariedade de cadastros, a abordagem estanque do percurso do crédito tributário, a comunicação deficiente entre o órgão jurídico e o órgão fazendário, o controle deficiente das suspensões/interrupções do prazo prescricional e a insuficiência de recursos humanos e de tecnologia da informação.

Neste sentido, propostas que visem a incrementar a arrecadação devem incluir a gestão informatizada da carteira, a qualificação dos débitos (*rating*), a distribuição formal de atribuições entre os órgãos e setores envolvidos e a adoção de medidas adicionais, como recadastramentos, facilitação das interações fisco/contribuinte e controle/revisão permanentes das próprias rotinas.

Este tipo de providências pode colaborar para a expansão da efetiva arrecadação de créditos tributários inscritos em dívida ativa, assegurando, deste modo, a responsabilidade na gestão fiscal da dívida ativa.

12 Os créditos inscritos em dívida ativa, devido a seu baixo grau de liquidez, constituem receita potencial. Uma das formas de quantificar a perda patrimonial é aplicar ao valor total prescrito o percentual histórico de recuperação da dívida ativa, que resulta num quantum razoavelmente próximo do montante inscrito realizável. Este percentual já é calculado para o provisionamento das perdas de dívida ativa, conforme determina o Manual de Procedimentos Contábeis da Dívida Ativa do Estado do Rio de Janeiro, razão pela qual o procedimento não apresenta maiores dificuldades.

REFERÊNCIAS

ARAÚJO, Nina Quintanilha. O controle externo da dívida ativa municipal: a experiência do TCE-RJ. Rio de Janeiro, 2009. Disponível em:

<<http://www.tce.rj.gov.br/main.asp?ViewID=%7B54EA2379%2D979E%2D4C19%2DBFFD%2DAB0ECE2C3AD6%7D¶ms=itemID=%7BD05E9EA7%2D71C6%2D4911%2DA0A6%2D1979E5C21F1B%7D;&UIPartUID=%7B584625FF%2D9438%2D47BD%2D9780%2DEF8BBC3A705A%7D>>. Acesso em 12.12.2009.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. Dívida ativa : manual de procedimentos : aplicado à União e aos Estados, Distrito Federal e Municípios / Ministério da Fazenda, Secretaria do Tesouro Nacional. – 1. ed. – Brasília : Secretaria do Tesouro Nacional, Coordenação-Geral de Contabilidade, 2004. Disponível em:

<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/gfm/manuais/Manual_Divida1.pdf>. Acesso em: 28.03.2009.

HARADA, Kiyoshi. Perspectivas para a execução fiscal no Brasil: execução fiscal x execução fiscal administrativa: qual o melhor caminho?. Parecer. [s. l.], [s. d.]. Disponível em:

<http://www.haradaadvogados.com.br/publicacoes/Pareceres/624.pdf>. Acesso em 28.03.2008.

MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário. 26 ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

NAZARETH, Paula A. C. de Paiva. Mecanismos de gestão pública: uma avaliação dos municípios fluminenses. XIII Congreso Internacional del CLAD sobre la Reforma del Estado y de la Administración Pública, Buenos Aires, Argentina, 4 - 7 nov. 2008. Disponível em:

RIBEIRO, Maria do Carmo Freitas. Questões controvertidas sobre competência em execução fiscal. Revista da Seção Judiciária do Rio de Janeiro, n. 19, p. 145-157, 2007.

RIO DE JANEIRO. Tribunal de Contas do Estado. Estudos socioeconômicos. 2008. Disponível em:

<<http://www.tce.rj.gov.br/main.asp?View={3E2EC6C4-7885-4703-BF6D-A590430CFD4D}¶ms=pMunicipio=26#>>. Acesso em 03.08.2008.

ROSA JÚNIOR, Luiz Emygdio F. da. Manual de direito financeiro e direito tributário. 18 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

SANTI, Eurico Marcos Diniz. Decadência e prescrição no direito tributário. 3 ed. São Paulo: Max Limonad, 2004.



