

lattes

Coordenação dos Professores
Alcides Jorge Costa, Luís Eduardo Schoueri
e Paulo Celso Bergstrom Bonilha

ISSN 1415-8124

DIREITO TRIBUTÁRIO ATUAL

18



INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO

DIALÉTICA

São Paulo - 2004

LUIZ CARLOS DA COSTA**IPTU - Progressividade na Cobrança**

1. Introdução. 2. Competência tributária municipal. 3. Incidência do IPTU. 4. Poder de tributar e poder de controlar - fiscalidade e extrafiscalidade. 5. O que diz a Constituição de 1988. 6. Progressividade - breve conceito. 7. O que diz a jurisprudência. 8. Conclusões.

264

RODRIGO MAITTO DA SILVEIRA**Contribuições de Melhoria**

I - Introdução. II - Evolução histórica da contribuição de melhoria no ordenamento jurídico brasileiro. III - As disposições do CTN relativas à contribuição de melhoria. IV - Definição e características. V - Requisitos para instituição e cobrança. VI - Hipótese de incidência da contribuição de melhoria. VII - Conclusões.

280

LUIS AUGUSTO DA SILVA GOMES**A Responsabilidade Tributária e o Redirecionamento da Execução Fiscal mediante o Instituto da Desconsideração da Personalidade Jurídica**

1. Considerações preliminares. 2. Da previsão contida no artigo 135 do Código Tributário Nacional. 3. A interpretação sobre a expressão "infração à lei". 4. Do redirecionamento do processo executivo fiscal. 5. Da desconsideração da personalidade jurídica. 6. Conclusão.

296

NICOLAU ABRAHÃO HADDAD NETO**Aspectos da Norma "Antielisão" no Sistema Tributário Brasileiro**

Breve introdução. 1. A temática da elisão fiscal e do abuso de direito. 2. Considerações sobre a efetividade da norma anticlisiva. 3. A propugnada alteração normativa no CTN, em si considerada. 4. Conclusões finais.

308

RODRIGO DE FREITAS**Conceitos de Direito Tributário e Direito Privado**

I. Introdução. II. Previsão legal do suporte fático. III. Tipos e conceitos classificatórios. IV. Autonomia privada e o fato gerador da obrigação tributária. V. Elementos do negócio jurídico. VI. A causa do negócio jurídico na determinação do tipo. VII. Consideração tipológica. VIII. Conceitos de Direito Tributário e de direito privado. IX. Conclusão.

335

RICARDO PIRES CALCIOLARI e MAXIMILIAN HAGL CORDIOLI**A Prescrição Intercorrente em Matéria Tributária**

1. Diferenciação entre prescrição e decadência em matéria tributária. 2. A "constituição definitiva" do crédito tributário e o início da contagem do prazo prescricional. 3. Lei complementar e a norma geral em matéria tributária. 4. Início da contagem do prazo prescricional. 5. Casos de suspensão da contagem do prazo prescricional no Código Tributário Nacional e na Lei de Execuções Fiscais. 6. Casos de interrupção da prescrição no Código Tributário Nacional e na Lei de Execuções Fiscais. 7. Prescrição intercorrente. 8. A interpretação jurisprudencial. 9. Conclusões.

359

A Suave Perda da Liberdade¹

Luís Eduardo Schoueri

Professor Titular de Legislação Tributária na Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, por onde é Doutor e Livre-Docente. Professor no programa de Pós-graduação em Direito Político e Econômico (Mestrado) da Universidade Presbiteriana Mackenzie e no Curso de Graduação da Escola de Administração de Empresas de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas. Vice-Presidente do Instituto de Direito Tributário e da Associação Comercial de São Paulo.

"Na primeira noite eles se aproximam
e roubam uma flor
do nosso jardim.
E não dizemos nada.
Na segunda noite, já não se escondem;
pisam as flores,
matam nosso cão,
e não dizemos nada.
Até que um dia,
o mais frágil deles
entra sozinho em nossa casa,
rouba-nos a luz, e,
conhecendo nosso medo,
arranca-nos a voz da garganta.
E já não podemos dizer nada."

(*No Caminho com Maiakóvski* - Eduardo Alves da Costa)

Duas são as formas de se tolher a liberdade. A primeira, mais primitiva, dá-se por vias escancaradas, tomando-a abertamente e garantindo, pelo emprego da força, que os oprimidos continuem inaptos a contestar. A segunda, não menos danosa, vale-se de doses imperceptíveis de pequenos abusos - furtos de liberdade, por assim dizer - que, apesar de ocorrerem sucessivamente, devido a sua sutileza, ou passam despercebidos, ou são desprezados.

É assim que vemos algumas garantias dos contribuintes serem mitigadas e até afastadas, mas ninguém diz nada. Tome-se o princípio da estrita legalidade tributária como exemplo. Tanto o artigo 150, I, da Constituição Federal, quanto os artigos 9º, I, e 97, I, II e IV, do Código Tributário Nacional, vedam a instituição, a majoração ou a fixação de alíquota e base de cálculo de tributos, sem lei que o estabeleça. Note-se, aqui, que o termo "lei" utilizado em sentido estrito, ou seja, "lei ordinária" ou diploma que a ela possa se equiparar. Sua origem confunde-se com o próprio conceito de Constituição, já que consagra o direito de o contribuinte, por meio de seus representantes, concordar com o montante do tributo que lhe será exigido.

Não faltam exemplos, na História, de tiranos que buscaram excluir a garantia da legalidade da tributação. A *Magna Charta Libertatis*, da Inglaterra de 1215,

¹ Sob este título foi recentemente publicado livro do ex-Ministro da Corte Constitucional Alemã, Paul Kirchhof. No original: *Der Sanfte Verlust der Freiheit*. A obra é sugestiva e seu título parece igualmente refletir o fenômeno a que assistimos no País.

não passa de uma imposição por parte dos nobres ingleses ao Príncipe João sem Terra no sentido de se reconhecer a necessidade do consentimento prévio à tributação. Boa parte dos episódios revolucionários encontra sua origem em tentativas de se burlar a liberdade dos contribuintes.

Mais recentes na história brasileira, várias foram as tentativas do Executivo de instituir tributos não previstos em lei - o que sempre foi refutado pelo Poder Judiciário. Passou-se, agora, a um segundo momento, em que o próprio Legislativo - com o beneplácito de parte de nossos tribunais - abriu mão de seu dever de tratar, sem qualquer interferência do Poder Executivo, da matéria tributária. Ocorre que o Legislativo não pode delegar tal poder. Só a lei - insistiu-se - institui tributos. Há um notável desrespeito ao princípio da legalidade estrita, praticado pela própria lei, ao outorgar ao Executivo o poder para definir o alcance da tributação. Tal prática, além de ofender a separação dos poderes, acarreta a perda da liberdade e da segurança jurídica do contribuinte.

Assim foi com o já revogado (pela MP 1.991-18/2000) artigo 3º, § 2º, III, da Lei nº 9.718/98. Este dispositivo permitia que se deduzissem do cômputo da base de cálculo da contribuição ao PIS e da Cofins os valores que, computados como receita, tivessem sido transferidos para outra pessoa jurídica. Ainda, este mesmo inciso, dispunha que tais deduções deveriam respeitar normas regulamentadoras expedidas pelo Poder Executivo. Do ponto de vista da legalidade, jamais a base de cálculo de um tributo poderia depender de "normas regulamentadoras" do Poder Executivo. É o mesmo que dar ao Executivo o poder de decidir sobre qual o montante que encherá suas burras. O desfecho desta história não poderia ser diferente: o Poder Executivo nunca editou as "normas regulamentadoras" e, quanto à questão da dedutibilidade dos valores transferidos a outras empresas, no período de vigência do artigo 3º, § 2º, III, da Lei nº 9.718/98, a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça firmou-se no sentido de que a norma veiculada pelo artigo 3º, § 2º, III, da Lei nº 9.718/98, tinha eficácia contida, dependendo de regulamento expedido pelo Poder Executivo para poder ser aplicada². Resultado: confere-se ao Poder Executivo a faculdade de "ligar" e "desligar" a tributação, conforme suas "normas regulamentadoras". O Legislativo abriu mão, assim, de seu dever constitucional de tratar da matéria tributária com exclusividade e, parafraseando o texto em epígrafe, "não fazemos nada"³.

É assim que a sutil repressão à liberdade se reitera sucessivamente, até que, um dia, institucionaliza-se.

Mais recentemente tivemos nova investida contra o princípio da legalidade, ainda mais astuta que a que acabamos de mencionar. Trata-se de alguns dispositivos da Lei nº 10.865/04, notadamente os §§ 10, 11, 12 e 13 do artigo 8º, os quais prevêm algumas hipóteses nas quais as alíquotas do PIS e da Cofins incidentes sobre as importações de determinados produtos seriam reduzidas a zero. A concessão e possibilidade de utilização desse benefício é, por sua vez, condicionada a regulamentação expedida pelo Poder Executivo. Aqui, ardidamente, fixou-se, por

lei, ampla base de tributação, deixando-se ao alvitre do Poder Executivo a expedição de atos normativos concedendo benefícios fiscais⁴.

Mas a faculdade de o Executivo fixar as bases de cálculo das contribuições sequer se limita aos casos de importação. O § 2º do artigo 27 da própria Lei nº 10.865/04 permite que o Poder Executivo reduza ou restabeleça as alíquotas do PIS e da Cofins incidentes sobre receitas financeiras auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime da não-cumulatividade. Assim é que os contribuintes se viram "beneficiados" pelo Decreto nº 5.164/04, o Executivo reduziu a zero as referidas alíquotas. Como se tratava de um favor, não teve o Chefe do Executivo (*rectius*: seus assessores, que elaboraram a medida) o pejo de excluir do benefício as receitas financeiras oriundas de juros sobre o capital próprio e decorrentes de operações de *hedge*. Na imprensa, as autoridades fazendárias diziam preferir avaliar os efeitos da medida, antes de estenderem o favor:

Ou seja: no lugar de o legislador decidir sobre as hipóteses em que haverá a tributação, opta ele por uma definição bem ampla, compreendendo quase que a totalidade da atividade empresarial. Dado o absurdo que tal tributação geraria, reconhece o próprio legislador a necessidade de se restringir o alcance do texto. Entretanto, quem disciplina tal restrição é o Executivo. A sutileza mereceria encômios, não fosse pérfida: em vez de o Executivo criar tributos sem lei, esta cobre qualquer situação da vida humana e o Executivo apenas "afasta" a tributação.

Esta prática, tamanha sua sagacidade, além de violar a liberdade do contribuinte, desrespeitando a garantia da estrita legalidade tributária, coloca-o numa armadilha. A concessão de um benefício inconstitucional constrange os beneficiados a não o contestarem, sob risco de não gozarem do privilégio. Cria-se, assim, uma situação de grande poder: Mas não qualquer poder; um poder incontestável de quem, conforme sua vontade, pode distribuir determinadas indulgências para seus súditos. Os "amigos do Rei" receberão os frutos de sua benevolência, devendo demonstrar toda sua gratidão ao seu bondoso senhor; que os excluiu de serem tratados de acordo com o que diz - pasmem - a lei. Temos, assim, as conseqüências desta forma de desobediência à separação dos poderes: o temor e a reverência dos beneficiados e a impotência dos não-beneficiados, tornando-se mais do que atual a célebre frase atribuída à ditadura de Vargas: "aos amigos tudo, aos inimigos a lei". No entanto, parece-nos que nem Getúlio seria capaz de tal astúcia.

A suave perda da liberdade, como visto, dá-se sob o manto da aparência da legalidade e da legitimidade. Esse novo⁵ poder, despersonalizado, já que não importa quem ocupe provisoriamente o Executivo, não tem seu poder vinculado a compromissos eleitorais. É um poder vitalício, cuja legitimação não vem do voto, mas da falta de qualquer contestação por parte de seus súditos. Seu poder surge na medida em que a prática reiterada de atos que tolhem a liberdade dos súditos, por não terem sido contestados, passa a institucionalizar-se. Personificando-se na tecnocracia, o detentor do poder burocrático, em atitude já messiânica, vale-se da linguagem técnica - o discurso competente - para suavemente furtar a liberdade

² Tomem-se REsp 507.876/RS, REsp 502.263/RS, REsp 445.452/RS, como exemplos.

³ O Supremo Tribunal Federal ainda não se pronunciou sobre a matéria; tratando-se de clara ofensa ao princípio da legalidade, espera-se reversão desse entendimento.

⁴ A Constituição Federal permite que o Executivo fixe alíquotas dos impostos incidentes sobre a importação, mas igual prerrogativa não se estende às contribuições sociais.

⁵ Talvez não tão novo: Franz Kafka já via, em sua obra *O Castelo*, o crescimento do poder da burocracia. O universo kafkiano nunca esteve tão presente quanto em nossos dias.

do povo. Sob o manto da técnica, o burocrata decide a quem estender o favor. No lugar da opção política, vem a solução "correcta". O Estado tem razão: eis o dogma.

A suave perda da liberdade vai, assim, se concretizando, sem que a sociedade diga algo. O risco é que, no momento em que se notar o que se perdeu, justamente por não ter dito nada, já não se possa dizer mais nada.

A Constituição assegura o princípio da legalidade, ao qual causa repulsa a delegação, por parte do Poder Legislativo, da prerrogativa de fixar a base de cálculo de tributos, inclusive suas isenções. Para que o preceito se faça cumprir, impõe-se à sociedade - amigos ou não do Rei - fazer valer aquele princípio, rejeitando-se a outorga de isenções sem base legal. Afinal, tais isenções são garantia pífia, já que à burocracia bastará uma mudança de vontade para que outros passem a ser beneficiários de seus favores. Os antigos "amigos do Rei" correrão o risco de sujeitar-se ao recolhimento do tributo até então não exigido já que, como visto, a isenção carecia de base constitucional. Àqueles que abusaram de seu poder, não restará outra consequência senão sua responsabilização por conceder favores sem base constitucional (a lei que lhes deu tal poder não supera a limitação constitucional). A sociedade, por sua vez, terá resgatada sua liberdade e, com ela, sua dignidade.

A Propósito de Leis Interpretativas, de Validade e Vigência, de Aplicação ao Passado e de Prazos em Curso

Ricardo Mariz de Oliveira

Advogado em São Paulo. Diretor Executivo do Instituto Brasileiro Tributário.

I - Introdução - Caso Concreto

Tramita no Congresso Nacional o projeto de Lei Complementar n. 70, de 2003 (substitutivo do Senado Federal), tendente a alterar diversos dispositivos do Código Tributário Nacional (CTN). No fecho desse projeto consta um dispositivo que tem a seguinte redação:

"Art. 3º Para efeito de interpretação do inciso I do art. 168 da Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional, a extinção do crédito tributário ocorre, no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, no momento do pagamento antecipado de que trata o parágrafo 1º do art. 150."

Não é esta a primeira vez que o Poder Legislativo, por moto próprio ou acionado pelo Poder Executivo, rebela-se contra jurisprudência do Poder Judiciário, promovendo alterações legislativas que visam modificar a ordem jurídica sob a qual a jurisprudência se formou. A história guarda-nos uma grande quantidade até de emendas constitucionais neste sentido.

Algumas vezes, entretanto, o legislador inconformado vai ao extremo de tentar dar efeito retroativo às inovações que deveriam, quando muito, afetar prospectivamente a jurisprudência, e não se contém neste limite, para o que busca emitir uma norma à qual pretende dar natureza interpretativa.

O art. 3º do projeto acima mencionado é o mais recente exemplo dessa prática verdadeiramente atentatória ao *substantive due process of law*, mas vem permitir-nos voltar ao tema da chamada "interpretação autêntica", vendo os seus requisitos e limites, ao mesmo tempo em que podemos abordar outros aspectos que o referido projeto suscita em paralelo.

Realmente, não é difícil verificar que a idéia do autor desse dispositivo é derubar a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça firmada no sentido de que a decadência do direito à repetição do indébito relativa a tributos sujeitos ao lançamento por homologação conta-se a partir do término do prazo para a autoridade administrativa efetuar a homologação, totalizando cinco anos mais cinco contados da data do recolhimento do tributo (neste sentido, vide citações adiante).

Mais ainda, pretende o autor do dispositivo dar-lhe efeito em relação ao passado, o que se evidencia por duas maneiras:

- a primeira está na dicção do próprio dispositivo, quando prescreve no seu início que a sua norma é "para efeito de interpretação do inciso I do art. 168..."; o que imediatamente evoca a aplicação do art. 106, inciso I, do Código Tributário Nacional (CTN), segundo o qual "a lei aplica-se a ato ou fato pretérito: I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa...";