



***UMA CONTRIBUIÇÃO AO DIREITO TRIBUTÁRIO  
COMPARADO, A PARTIR DO BRASIL.***

**Recife, 2014**

**ISBN 978-85-910576-1-0**

**ARTHUR PINHEIRO ALENCAR  
RAYANE GOMES DORNELAS  
HÉLIO SILVIO OURÉM CAMPOS**

**UMA CONTRIBUIÇÃO AO DIREITO TRIBUTÁRIO  
COMPARADO, A PARTIR DO BRASIL.**

**1ª Edição**

**Recife  
Hélio Silvio Ourém Campos  
2014**

## **CONSELHO EDITORIAL**

Prof<sup>o</sup>. Dr. Francisco de Queiroz Bezerra Cavalcanti

Prof<sup>o</sup>. Dr. João Hélio de Farias Moraes Coutinho

Prof<sup>o</sup>. Dr. Raymundo Juliano Feitosa

## APRESENTAÇÃO

Desde os idos de 2004, a partir de um Grupo de Pesquisa vinculado ao CNPQ, organizei uma tentativa que procurava aliar os estudos dos meus alunos da graduação com os do Mestrado em Direito da Universidade Católica do Estado de Pernambuco.

O centro de gravidade destes estudos implica na ideia de que é preciso integrar a teoria e a prática tributárias, quer no que diz respeito ao processo judicial, quer ao processo administrativo. Assim, inclusive o Projeto de Iniciação Científica veio articulado com seminários ocorrentes na pós-graduação, onde vários debates vêm sendo entabulados.

Ao final de cada período letivo, são colhidas investigações científicas que procuro lançar ao público, de modo que se perceba o produto do nosso esforço de pesquisa. A minha preocupação com um direito tributário, em um mundo globalizado, é constante, pelo menos, desde o final de 1998, quando iniciei o meu doutorado na Universidade Clássica de Lisboa - FD.

Assim, neste livro, há espaços específicos para os direitos brasileiro, argentino, alemão, português e colombiano. Afinal, estando o Brasil na América do Sul, injustificável seria também não lançar os olhos para alguns países vizinhos, tal como, aqui, a Argentina e a Colômbia. Espero que o material, a seguir, seja agradável e informativo, pois faz parte de uma sequência de textos que vêm sendo publicados desde reflexões que têm um compromisso com o desenvolvimento da construção de algo que já remonta cerca de 15 anos.

Hélio Silvio Ourém Campos

## SUMÁRIO

<b>DIREITOS TRIBUTÁRIOS PÁTRIO E ALEMÃO, À LUZ DOS CONCEITOS DE FATO JURÍDICO, SEGURANÇA JURÍDICA E RELATIVIZAÇÃO DA COISA JULGADA.....</b>	06
RESUMO.....	06
ABSTRACT.....	06
INTRODUÇÃO.....	07
1 DAS CONSTITUIÇÕES.....	07
1.1 Constituições Alemãs.....	11
2. FATO JURÍDICO E ISONOMIA.....	14
3. ITBI: CONTEXTO HISTÓRICO.....	15
4. PREAMAR DE 1831 E LEI DE TERRAS DE 1850.....	17
4.1 TERRENOS DE MARINHA.....	20
5. SEGURANÇA JURÍDICA, COISA JULGADA E SUA POSSÍVEL RELATIVIZAÇÃO.....	22
CONCLUSÃO.....	25
REFERÊNCIAS.....	25
<b>A RELATIVIZAÇÃO DO CASO JULGADO NOS IMPOSTOS SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS ARGENTINOS E BRASILEIROS COM ÊNFASE NO MERCOSUL.....</b>	28
RESUMO.....	28
ABSTRACT.....	28
INTRODUÇÃO.....	29
1 A ORDEM E A NECESSIDADE DA CRIAÇÃO: DOS IMPOSTOS EM GERAL DO IPI E DO IVA.....	30
1.1 Dos impostos em geral.....	30
1.2 Do IPI.....	32
1.3 Do IVA.....	33
2 BREVE ANÁLISE COMPARATIVA DOS SISTEMAS TRIBUTÁRIOS BRASILEIRO E ARGENTINO.....	34
2.1 Sistema Tributário Brasileiro.....	34
2.1.1. Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI.....	37
2.2 Sistema Tributário Argentino.....	39
2.2.1. Imposto Sobre Valor Agregado Argentino.....	40
3 CONCISAS CONSIDERAÇÕES SOBRE O MERCOSUL.....	44
4 A POSSÍVEL UNIÃO DO IPI E DO IVA, CASO O MERCOSUL EVALUA A SUA UNIFICAÇÃO.....	47
5 A RELAÇÃO DOS IMPOSTOS DE IMPORTAÇÃO COM O PRINCÍPIO DA ISONOMIA E DA SEGURANÇA JURÍDICA.....	50
6 A RELATIVIZAÇÃO DO CASO JULGADO.....	52
CONCLUSÃO.....	54
REFERÊNCIAS.....	57
<b>SEGURANÇA JURÍDICA. LIBERDADE E ELISÃO.....</b>	60
1 O CASO CONCRETO.....	64
BIBLIOGRAFIA.....	74

# DIREITOS TRIBUTÁRIOS, PÁTRIO E ALEMÃO, À LUZ DOS CONCEITOS DE FATO JURÍDICO, SEGURANÇA JURÍDICA E RELATIVIZAÇÃO DA COISA JULGADA

Arthur Pinheiro Alencar<sup>1</sup>  
Hélio Sílvio Ourém Campos<sup>2</sup>

## RESUMO

A evolução do presente trabalho busca permear, à guisa de exemplo, a análise do direito tributário brasileiro e alemão e relação entre o fato jurídico e a isonomia. Elaborou-se o presente estudo sob as vias do método lógico-dedutivo, logo, a pesquisa descritiva se faz presente no levantamento e análise de literatura, na intenção de expor um panorama histórico-legal, cujo ponto inicial será o Imposto da Sisa, seguido de uma análise perfunctória da Constituição Portuguesa de 1822, a qual inspirou a primeira Lei Maior do Brasil, e, dois anos depois, serviria de ponte tanto para o margo da Preamar de 1831, quanto para o estudo da Lei de Terras de 1850. Delineia-se, desta feita, um plano de trabalho, cuja desembocadura - sob o alvedrio do instituto da enfiteuse e suas implicações, resultará nos terrenos de marinha, na segurança jurídica, relativização da coisa julgada em matéria tributária e seus consectários.

**Palavras-chave:** História. Direito comparado. Terrenos de marinha.

## ABSTRACT

This article will permeate the analysis of Brazilian and German tax law and the relationship between legal fact and isonomy. We've developed this study in the ways of logical-deductive method, therefore, the descriptive research is present in the analysis of literature. The studies will shed into a legal-historical background, whose starting point is the tax of *Sisa*, followed by a perfunctory analysis of the Portuguese Constitution of 1822, which first inspired the Highest law of Brazil, and two years later, would serve as a bridge for the study of the Land Law of 1850. Finally, it will be studied the emphyteusis and its implications, which will result in tide lands, Legal certainty and relativization of res judicata in tax matters.

**Keywords:** History. Comparative law. Tide lands.

---

<sup>1</sup> Aluno do 8º período do curso de Direito da Universidade Católica de Pernambuco. Bolsista do Programa Institucional de Bolsas de Iniciação Científica – PIBIC/UNICAP 2010/2011. Email: arthuralencar@msn.com

<sup>2</sup> Doutor e Mestre pela UFPE. Juiz Federal. Professor Titular em Direito Processual e Tributário da Universidade Católica do Estado de Pernambuco. Ex-Procurador Judicial do Município do Recife. Ex-Procurador do Estado de Pernambuco. Ex-Procurador Federal.

## INTRODUÇÃO

Visando associar a teoria à prática cotidiana, pavimentou-se uma relação trinitária ladeada por um percurso histórico-jurídico. Intenta-se, sob a esfera gravitacional da segurança jurídica, fato jurídico e coisa julgada – indicativos basilares do Estado Democrático de Direito –, traçar uma linha científica, precisa e substanciosa. Mapear-se-á, à guisa de exemplo, tanto a Preamar de 1831 – a qual, ainda hoje sem a necessária precisão geográfica, gera tantas polêmicas –, quanto a Lei de Terras. Esta será analisada com o auxílio do instituto da enfiteuse. Faz-se, deste modo, uma análise crítica de alguns momentos do comportamento tributário brasileiro, sem deixar ao largo o modelo jurídico alemão – em específico no tocante ao direito tributário, e a análise conjunta do fato jurídico com a isonomia.

### 1 DAS CONSTITUIÇÕES (1824-1967)

Tempo e memória atuam conjuntamente, de há muito. Esta, teria a função de robustecer aquele, fincando predicativos, os quais, bem observados, não levariam ao cometimento de erros pretéritos. Todavia, a valência de ambos foge, por vezes, ao dístico causa-consequência.

O pintor catalão Salvador Dali possui dentre os seus quadros “A persistência da memória”. A languidez dos objetos presentes na obra – ante a simbologia dos relógios em aparente processo de derretimento –, mostra-se apta a retratar inúmeros cenários, exemplificar diversos acontecimentos, corroborar múltiplas assertivas. Contudo, estas entidades, ladeadas pela atividade secular de delimitar o tempo, por vezes, apresentam-se maculadas por uma espécie de “mão invisível”, capaz de deformá-las a ponto de perderem, até, a sua identidade mínima, a de objeto. Eis então que emerge outra personagem, o esquecimento.

Esquecer não é uma simples *vis inertiae* [força inercial], como crêem os superficiais, mas uma força inibidora ativa, positiva no mais rigoroso sentido, graças à qual o que é por nós experimentado, vivenciado, em nós acolhido, não penetra mais em nossa consciência, no estado de digestão (ao qual poderíamos chamar “assimilação psíquica”). (NIETZSCHE, 2009, p. 43)

Se o esquecimento, como pugna Frederico Nietzsche, há de funcionar como porta de entrada para o novo, haveria que se dar algum crédito a esta faculdade. Todavia, não se deve subverter tal intuito, procedendo-se a uma consubstanciação

contingente, aliada a interesses particulares. Destarte, no intuito de compreender o desenvolvimento constitucional dos impostos, é mister recorrer-se à História.

Bastante inspirada pelo país colonizador, a pré Cabralina Pindorama inaugura a História formal do seu Constitucionalismo através da Carta Magna do Império do Brasil de 1824: infundia-se o compromisso com direitos e liberdades fundamentais, haja vista o reforçar de ares, perpetrado por uma etérea liberdade, a qual apartaria laços de união, tendentes a mitigar o grau de independência intentado. Pugnavam-se, portanto, já no primeiro artigo, por uma Nação livre e independente. Houve, de fato, durante a sua vigência, a elaboração de um arcabouço jurídico para o governo. No que dissesse respeito às riquezas, caberia à Assembléia Geral fixar de forma anual as despesas públicas, além de estabelecer o modo de pagar a dívida (artigo 15, X e XIV).

Em 1891, sob forte influência do constitucionalismo americano, emerge a República dos Estados Unidos do Brasil. Numa Carta Magna com uma vida relativamente longa, passaram-se à competência exclusiva da União, impostos sobre importações vindas do estrangeiro; taxas de selo; correios e telégrafos (art. 7º, 1º, 3º e 4º). Da mesma forma que a competia privativamente, a instituição de bancos e a criação e manutenção de alfândegas (art. 7º, § 1º, 1º e 2º). No intuito de possibilitar a consolidação das instituições e do Brasil, contra qualquer tentativa de desintegração, defendia-se, no âmbito dos Estados, a uniformidade de impostos (art. 7º, §2º): competia exclusivamente àqueles a tributação sobre imóveis urbanos e rurais e a respeito da transmissão de propriedade (art. 9º, 2º e 3º). O art. 10º, a seu turno, vedava aos Estados e a União a tributação sobre bens, rendas ou serviços que não estejam sob suas competências. Competiria ao Congresso Nacional, de modo privativo, orçar despesas e fixar receitas, legislar sobre a dívida pública, regular arrecadação e distribuição das rendas federais (art. 34, 1º, 3º, 4º). Contudo, em face de querelas entre governadores e ante a crise econômica de 1929, responsável por pôr em dúvida o liberalismo econômico e a legitimidade de uma democracia liberal, promulga-se, em 16 de julho de 1934, uma nova Constituição.

A Revolução de 1930 – a qual depôs o presidente Washington Luiz, e, após a transição de uma Junta Militar, deu posse ao então governador do Rio Grande do Sul, Getúlio Vargas, descortinou uma série de aspectos significativos, tais a constitucionalização dos direitos sociais; a criação da Justiça Eleitoral; do sufrágio feminino e do mandado de segurança. Na Lei Maior, caberia privativamente à União



criar e manter alfândegas e entrepostos, além de fixar o sistema monetário (art. 5º, X, XII).

Numa inspiração da Constituição passada, deu-se atribuição aos Estados para que, de maneira exclusiva, decretassem impostos sobre transmissão de propriedade *causa mortis*, e imobiliária *inter vivos*, “inclusive a sua incorporação ao capital da sociedade” (art. 8º, b, c). Aspecto importante foi a vedação da bitributação (art. 11). No intuito de refletir um caráter democrático, cunhou-se, no texto legal, o respeito ao “peculiar interesse”, à “autonomia municipal, a fim de, por exemplo, instituir impostos (art. 13). Quanto à segurança jurídica, percebe-se o apreço pelo instituto, ao se vedar à União e aos entes federados a cobrança de quaisquer tributos que se façam incidir sobre efeitos já produzidos por atos jurídicos perfeitos (artigo 17, VII), além de garantir, a brasileiros e estrangeiros residentes no país, que “a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada.” (artigo 113, 3).

Entretanto, aos 10 de novembro de 1937, o Presidente da República desfez um golpe contra as práticas democrático-institucionais com a qual se revestia a Constituição de então, e instituiu o Estado Novo, praticamente sem freios ou contrapesos constitucionais.

Inspirado no ideário nazi-fascista de Hitler e Mussolini e pela Constituição da Polônia (1935), cunha-se a Constituição “Polaca” de 1937, visando fortalecer o Poder Executivo, dando-lhe legitimidade para intervir de forma mais direta na elaboração da legislação – reduzindo, entretanto, a influência do parlamento nacional. No intento de insculpir no Estado uma baliza capaz de coordenar e orientar a economia nacional, atribuiu-se aos Estados a organização e custeio – com recursos próprios – daquilo que coubesse dentro do conceito de interesse peculiar (artigo 8º). Contudo, ressaltou-se no parágrafo único que, em casos de arrecadação insuficiente para a manutenção dos serviços, por três anos consecutivos, seria o estado transformado em território, até que pudesse restabelecer sua parcela de autonomia financeira. Caberia ainda, a eles, conforme o art. 23, ”b” e “c”, a transmissão de propriedade por *causa mortis* e *inter vivos*. O parágrafo 4º deste artigo determinava, ressaltou-se, que caberia ao Estado, em cujo território, se encontrasse os bens corpóreos, o imposto sobre a transmissão.

No caso da transmissão *causa mortis* de bens incorpóreos, incumbiria ao ente federativo no qual fosse aberta a sucessão. Mais uma vez, o legislador houve por bem vedar a bitributação, ressaltando, contudo, que, nos casos de competência concorrente, prevaleceria o imposto decretado pela União (art. 24). Mantêm-se, mais uma vez, os

princípios da "autonomia", do "interesse peculiar" dos Municípios e a vedação a impostos que não sejam uniformes ou que impliquem em discriminação entre estados, Distrito Federal e municípios (é o que se depreende da leitura conjunta dos artigos 26; 34 e 35, b).

Com o final da II Guerra Mundial, na qual o Brasil lutou contra as ditaduras nazi-fascistas, cresce um sentimento de imperiosa redemocratização. Pavimenta-se o caminho para a quinta Constituição brasileira: aproximadamente uma para cada quarto de século. No pós-Estado Novo, adotando-se por base, entretanto, o texto de 1934, exsurge-se a Constituição de 1946. A partir de então, houve uma distribuição mais bem cunhada das competências da União, Estados e Municípios.

O constituinte permitiu a intervenção do Governo Federal nos Estados – a ser decretada por lei federal –, em algumas situações: quando necessário assegurar o princípio da autonomia municipal (art. 7º, VII, "e" e art. 8º), por exemplo. O artigo 23, I e II, por sua vez, permitia a intervenção dos Estados nos municípios, a fim de que estes pudessem regularizar suas finanças, quando incorressem em falta de pontualidade quanto ao empréstimo garantido pelo Estado, ou se deixam de pagar, por dois anos seguidos, a dívida para com eles. O artigo 28, II, "a", garante, quanto ao seu interesse peculiar – via administração própria –, o já constante princípio da autonomia dos Municípios. Portanto, estes poderiam decretar e arrecadar impostos de sua competência, além de poder aplicar suas rendas. A Carta Magna buscou também fincar diretrizes gerais quanto à educação e economia.

No que diz respeito aos impostos, o artigo 19, II e III atribuía competência aos Estados para decretá-los sobre transmissão de propriedade *causa mortis* e *inter vivos*. O parágrafo 2º, a exemplo da Constituição anterior, determina respectivamente que os impostos sobre a transmissão de bens corpóreos são de direito do Estado em que se ache situados. O artigo 141, § 3º cultua a santíssima trindade, ao garantir que "a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada". A Ditadura Militar, iniciada em 1964, foi a responsável pela Constituição de 1967. Muito embora, frise-se o entendimento contrário daqueles que julgam não haver Carta Maior, em razão da coação ao trabalho dos parlamentares, os quais não estavam investidos das faculdades constituintes e muito menos representando o povo.

O Texto permitia à União intervir nos Estados, com a finalidade de endireitar as finanças destes que, dentre outros casos, deixassem de repassar aos Municípios as cotas tributárias que lhes fossem de direito. (art. 10, V, "b"). Haveria também esta

permissão, quando houvesse necessidade de observar o princípio da autonomia municipal (art. 10, VII, f). A criação dos Municípios e divisão distrital dependeria de lei estadual – todavia, frise-se, a organização municipal, em nome das “peculiaridades locais”, poderia variar: é o que rezava o artigo 15. No seguinte, assegurava-se a autonomia municipal, através de eleições diretas de Prefeito, Vice e Vereadores, (art. 16, I). Da mesma forma, pugnando-se por uma administração própria, respeitando mais uma vez o “peculiar interesse”, no momento de instituir e arrecadar tributos de sua competência e na organização dos serviços públicos locais (art. 16, II, “a” e “b”). O parágrafo 3º, “a”, “b” e “c” possibilitava a intervenção nos Municípios – quando regulada na Constituição do Estado –, em três situações: no atraso do pagamento de empréstimo garantido pelo Estado; nos casos em que, por dois anos consecutivos, não pagasse dívida fundada e quando a Administração do município não prestasse contas, a serem obrigadas por lei estadual.

O capítulo V é dedicado ao Sistema Tributário, composto de “impostos, taxas e contribuições de melhoria”, concorde o art. 18. O art. 24, I, atribui aos Estados e Distrito Federal a competência para instituir impostos sobre “transmissão, a qualquer título, de bens imóveis por natureza e acessão física”. O artigo seguinte atribuía aos Municípios o poder de decretar impostos sobre propriedade predial e territorial urbana, e serviços não compreendidos nas competências tributárias da União ou dos Estados. (art. 25, I e II).

O Ato institucional nº. 7, de 26 de fevereiro de 1969, não trouxe mudanças no sistema tributário, mas foi de um autoritarismo galopante. O art. 7º suspendia a autonomia dos entes da Federação, ao impedir eleições parciais para o Executivo ou Legislativo. O § 1º, impõe aos Municípios em vagar os cargos de Prefeito ou Vice, em razão da extinção do mandato, por exemplo, a intervenção federal, a ser decretada pelo Presidente da República. Por fim, o artigo 9º impedia apreciação judicial dos atos praticados com base no Ato Institucional e seus Atos Complementares.

## **1.1 Constituições Alemãs**

A jurisdição constitucional alemã passou por uma lenta evolução. Em 28 de março de 1849, é aprovada a primeira Constituição alemã, através da Assembléia Nacional de Frankfurt, muito embora ela não tenha chegado a ser promulgada. Contudo, um ano antes da promulgação da Magna Carta, já havia a previsão da liberdade de

imprensa e de reunião. O momento constitucional do pós Revolução de 1848, mirava na unidade nacional e na democracia, optando-se pela unidade dos Estados, e cabendo ao imperador, ao lado do Parlamento (*Reichstag*), a condução da Alemanha.

A Constituição de 1871, à guisa de exemplo, trouxe consigo o Conselho Federal (*Bundesrat*), responsável por dirimir conflitos políticos. Já a Constituição de Weimar, em 1919, foi a responsável pela instituição do Tribunal de Justiça do Estado, enquanto instância competente para dirimir conflitos constitucionais entre Estados ou com o poder central (*Reich*). O artigo 13, II, da Constituição, atribuía competência ao Supremo Tribunal do Reich e ao Tribunal de Finanças, a decisão sobre a compatibilidade de direito estadual com o federal, mediante requerimento do governo central ou de um governo estadual.

A atual Constituição Alemã (*Grundgesetz* ou *GG*) garante a cada cidadão o “direito do juiz legal” e proíbe juízes ou tribunais de exceção. Do final da primeira década do século XX até 1945, surgiram em terras germânicas os Tribunais Financeiros e os Tributários, sendo patente a influência, no direito tributário brasileiro, do Código Tributário Alemão de 1919 (*Reichsabgabenordnung*). Percebe-se um desenho bem estruturado do judiciário alemão, imbuído principalmente numa organização judiciária plural. Logo, na jurisdição alemã o Tribunal Constitucional Federal (*Bundesverfassungsgericht*) representa a última instância, o qual coexiste com cinco tribunais superiores<sup>3</sup>, com competências para questões civis e penais (BGH); administrativas (Bverw G); tributárias (BFH); trabalhistas (BAG), assistência social e previdência (BSG). Os Estados, a seu turno, possuem autorização constitucional para criar tribunais estaduais, hierarquicamente abaixo dos federais. As competências dos tribunais estão descritas em leis<sup>4</sup>, salvo o *Bundesverfassungsgericht*, que encontra suas disposições na Lei Maior. Há ainda que se esgotar todas as vias, para que se possa propor uma ação perante a Corte Maior. Destaque-se a impossibilidade de os juízes permanecerem mais que doze anos neste tribunal, sem olvidar da aposentadoria, que se dá aos 68 anos.

Em específico, as questões tributárias (*Finanzgerichtsordnung*) possuem apenas duas instâncias – único caso dentre as vias judiciais alemãs; há um tribunal

---

<sup>3</sup> Os tribunais chama-se, respectivamente: *Bundesgerichtshof* (BGH); *Bundesverwaltungsgericht* (BverwG); *Bundesfinanzhof* (BFH); *Bundesarbeitsgericht* (BAG) e *Bundessozialgericht* (BSG).

<sup>4</sup> A *Gerichtsverfassungsgesetz* (GVG), por exemplo, trata de questões civis e penais: a primeira instância é composta pelo *Amtsgericht* (Fórum) – para causas com valor inferior a 5 mil euros – ou o *Landgericht* (Tribunal de Justiça), para os demais casos. Há ainda o *Oberlandesgericht*, espécie de terceira instância estadual e segunda instância em certos casos da competência do *Landgericht*. Há, por fim, a última instância ordinária nos casos civis da Alemanha, o *Bundesgerichtshof*, ele revisa decisões do *Oberlandesgericht*.

tributário (*Finanzgericht*) em cada Estado. A segunda instância (e última) é representada pelo *Bundesfinanzhof*. A competência destes tribunais é regida pela FGO (*Finanzgerichtsordnung*), e baseia-se especialmente na lei da ordem tributária (*Abgabenordnung*). Na primeira instância há dois senados de três juízes e dois jurados, na segunda instância, os senados compõem-se de cinco juízes. O direito tributário alemão busca evitar que o Estado espolie fiscalmente os cidadãos, sem prestar a devida deferência e proteção ao bem comum. Evitam-se, ao máximo, partidarismos do legislativo, cuja posição redunde num caos fiscal, por exemplo. Logo, os legisladores têm assente o seguinte norte tributário: segurança do planejamento econômico e aversão à modificações sazonais, no que disser respeito aos tributos.

Como dever fundamental, o imposto não pode ser encarado nem como um mero *poder* para o estado, nem como um mero *sacrifício* para os cidadãos, constituindo antes um contributo indispensável a uma vida em comunidade organizada em *estado fiscal*. Um tipo de estado que tem na subsidiariedade da sua própria *ação* (econômico-social) e no primado da autorresponsabilidade dos cidadãos pelo seu sustento o seu verdadeiro suporte. (NABAIS, 1998, p. 679.)

Desta feita, embora fruto de uma especialização do Direito Administrativo, e parte do Direito Público, o Direito Tributário alemão, não pode ser tratado de maneira estanque. Do direito civil, guarda o caráter de uniformidade da tributação, em conjunto com a segurança jurídica, a intervenção para resguardar Direitos Fundamentais e a estrita reserva legal. Há também a correlação com o Direito Social e o princípio da capacidade contributiva tributária. Entretanto, o Código Tributário só se aplica aos tributos regulados por Direito Federal ou Direito da Comunidade Européia – e administrado por autoridades federais. Nos municípios, as leis tributárias seguem o Código Tributário Municipal.

No Brasil, a competência tributária representa tanto a legitimação, dada pela Constituição Federal, a fim de que os entes políticos possam criar tributos, quanto uma contenção ao poder fiscal de cobrar tributos. A diferença entre competência privativa e exclusiva é a delegabilidade, possível naquelas. IOF e IPI, por exemplo, são impostos criados pela União, logo, a titularidade da competência tributária desta impede que os demais entes da federação criem estes impostos. Ressalte-se a diferença entre competência para instituir um tributo e a capacidade tributária ativa, responsável por permitir a cobrança de tributo já criado. Outra característica da competência tributária é que nem os impostos – previstos na Lei Maior – decaem, por não serem instituídos, ou tem sua competência modificada.

## 2 FATO JURÍDICO E ISONOMIA

Não se pode falar em impostos e constituições, e olvidar a relação entre a norma jurídica e o suporte fático, a qual, quer no direito pátrio, quer no tudesco, será sinalizada por uma díade substantiva: relevância e legalidade. Logo, o antecedente das normas conterà uma previsão hipotética, cotejando o acontecimento social e o fato jurídico sob duas finalidades: garantir a juridicidade ao fato e realizar concretamente o enunciado.

É preciso, contudo, distinguir aquilo que o legislador cunhou, enquanto fato responsável pelo surgimento da relação jurídico-tributária (suporte fático hipotético ou abstrato), e o acontecimento previsto na norma, a sua aplicação materializada (suporte fático concreto). Esta inclusão se dá no momento em que o fato jurídico tributário, ao circunscrever a descrição normativa da hipótese tributária (princípio da tipicidade), estabelece um direito subjetivo público, em nome do qual o sujeito ativo passa a exigir uma prestação do sujeito passivo. Está-se diante da regra-matriz de incidência tributária, a qual se dá, no instante em que o fato gerador (BRASIL, 2011, Recurso Especial 1019820/RS) incide na obrigação de pagar o laudêmio, nos terrenos de marinha – momento do registro do imóvel em cartório, no valor de 5% sobre o valor atual do imóvel. Tal situação avulta em importância, ao analisar-se que, só em 2007, a Secretaria de Patrimônio da União amealhou (LIMA, 2009, p. 5) na cobrança de laudêmios, aforamentos e ocupações, pouco mais de 3,3 bilhões de reais. Não há que se desprezar, também, o fato de os herdeiros da Família Real brasileira ainda receberem foros e laudêmios em razão do regime enfiteutico, constituído por Dom Pedro II na Fazenda Imperial, localizada em Petrópolis (RJ). Estima-se (SOBRINHO, 2008) que a parte da família que reside nesta cidade, recebe de R\$ 3 a 5 mil por mês, só com os laudêmios.

Subsumir o fato à norma é, portanto, deparar-se com uma efusão de efeitos jurídicos, garantidores do respeito à vontade legal – sob pena de sanções, caso haja descumprimento de deveres. Logo, é mister traçar uma linha de conduta – legislativa, interpretativa e prática –, no sentido de combater as desigualdades que impinjam disparidades monetárias quase incontornáveis. Desviada a idéia de que a lei deveria tratar a todos de maneira abstratamente igual, o legislador procurou identificar aspectos essenciais a fim de agrupar pessoas em situação paritária de direitos.

Portanto, a vedação constitucional que impede as distinções entre pessoas deve ser analisada de modo apartado da estreiteza da literalidade pura.

A desigualdade econômica não é, de modo nenhum, desigualdade de fato, e sim a resultante, em parte, de desigualdades artificiais, ou desigualdades de fato mais desigualdades econômicas mantidas por leis. O direito que em parte as fez, pode amparar e extinguir as desigualdades econômicas que produziu. (MIRANDA, 1987, p. 689)

O princípio da igualdade tributária, portanto, deve dizer respeito à repartição do ônus fiscal da forma mais equânime possível, através da proporcionalidade, progressividade (sobre renda, patrimônio). Reza o princípio da capacidade contributiva, a seu turno, que a carga tributária deve ser distribuída de acordo com a capacidade econômica dos contribuintes. No Direito Alemão, este mesmo princípio funciona tal um critério de repartição ou de imposição, da mesma forma que um norte, bastante razoável, para a aplicação do princípio da igualdade.

### **3 ITBI: CONTEXTO HISTÓRICO**

A passagem do fato à norma, de fato não é algo inédito, haja vista justificação principesca para a instituição do Imposto de Sisa: aumento de despesas públicas e urgência. Tais predicados exsurgiram enervados por um contexto de imensa agitação política, econômica e diplomática. O início do Século XIX trouxera ao Brasil – não pela primeira vez –, os ares da contradição.

Um príncipe regente, ao contrariar princípios até então vigentes, revoga nos idos de 1808 – em sua imensa maioria –, uma legislação que primava pelo monopólio: tratava-se da Abertura dos Portos, decretada em Salvador, uma semana após a chegada da família real portuguesa. Um ano após o ato de compulsória liberalidade – mais envolto pela força das circunstâncias do que por mera virtude Joanina –, surge, no dia 3 de junho de 1809<sup>5</sup>, através de Alvará, o Imposto da Sisa. Ele incidia sobre compras, vendas e arrematações de bens de raiz, feitas no Estado e nos Domínios Ultramarinos (Índia, por exemplo), no valor de 10% do preço de compra. Pagava-se, ainda, cinco por cento do preço das compras e vendas dos escravos, embora fossem nulas as compras e vendas de bens de raiz, caso não fossem pagas as respectivas Sisas. A arrecadação era feita pelo Conselho da Real Fazenda, a cargo das três pessoas mais abonadas da Corte. Nas demais Capitânicas, a arrecadação caberia às Juntas da Administração, representações fazendárias.

---

<sup>5</sup> No mesmo três de Junho de 1809, surgiu o Alvará sobre a Décima de todos os Prédios Urbanos, através do qual o Príncipe Regente cobrava 10% (dez por cento) sobre o rendimento líquido, a todos aqueles que possuísem prédios urbanos, em estado de serem habitados e que estivessem situados à beira do mar – do contrário haveria isenção. Havia também o burlesco e auto-explicativo, Alvará sobre a contribuição de 5 réis em cada arrátel (459 gramas), de Carne fresca de Vaca

O ato liberal tomado por um Estado colonialista, seguido pela taxaço dos bens, trouxe, além da família real – e uma plêiade de cortesãos –, o embrião de um sentimento de nacionalidade. A presença da corte no Rio de Janeiro foi responsável por inculcar ares de império, principalmente após 1815, quando Dom João VI cunha um novo contorno jurídico para o Brasil: o país passava a ser um só reino, junto com Portugal e Algarves. Sete anos mais tarde, no dia sete de setembro, era declarada oficialmente a Independência do Brasil.

O famoso quadro “O Grito do Príncipe”, do pintor Pedro Américo, não refletia, todavia, o coruscante interregno entre 1815 e 1822. Neste lapso temporal, o Brasil passara por duas Revoluções, a Pernambucana de 1817<sup>6</sup> e a do Porto de 1820<sup>7</sup>, que obrigara o regresso do rei a Portugal, deixando, no então Reino Unido, o príncipe regente Dom Pedro.

Após a Independência pátria, ainda sob a égide do imposto, os então reinóis viram-se envoltos numa propensa aura de nação livre e soberana: descortinava-se uma oposição ideológica entre constitucionalismo e absolutismo. A inspiração na Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão de 1789, em especial no artigo 16, ao pugnar que “toda sociedade na qual a garantia dos direitos não for assegurada, nem a separação dos poderes determinada, não tem Constituição”, fez irromper o claustro no qual residia a necessidade de um sistema que inspirasse a separação de poderes e assegurasse os direitos individuais. Neste ínterim, sob a égide de um propenso sistema político de liberdades, Portugal lutava para consolidar um Estado Constitucional de Direito, a ser representado pela Magna Carta de 1215.

Nos três artigos iniciais da Lei Maior portuguesa, albergava-se a propriedade, liberdade e segurança, sob o manto do princípio de legalidade. A primeira Constituição lusa consagrara o direito à propriedade: o artigo 6º declara-o “sagrado e inviolável”. Todavia, utilizando-se do mesmo argumento que embasara o então Imposto de Sisa, o legislador peninsular inscreveu a ressalva de que, em nome da urgência e da necessidade pública, o português seria privado deste direito – preservada a indenização preliminar. Por fim, no Capítulo III da então Carta Magna Lusa, o legislador houve por bem tratar da Fazenda Nacional, estabelecendo, no seu artigo 234, a competência

---

<sup>6</sup> Também conhecida como Revolução dos Padres, a Revolução de 1817, sob a influência de idéias Iluministas, representou uma luta contra o absolutismo monárquico francês e uma crise econômica regional, em razão de uma grande seca um ano antes, da queda no preço do açúcar e algodão – em face da concorrência estrangeira – e da criação de novos impostos. Durou 75 dias.

<sup>7</sup> Durante a transferência da corte portuguesa para o Brasil (1808), os lusitanos viram-se invadidos por tropas napoleônicas, as quais foram detidas pelo exército inglês. Portugal transformara-se em colônia brasileira e protetorado britânico. Tratados garantindo privilégios alfandegários e o controle do exército inglês, foram gerando um sentimento de inconformismo, que culminou com o retorno de expressa maioria da corte, e o embrião da primeira constituição portuguesa.



fiscalizadora do Governo, com o fito de cobrar, na forma da lei, as contribuições. No artigo 236, há o reconhecimento da dívida pública: “as Cortes designarão os fundos necessários para o seu pagamento ao passo que ela se for liquidando.

#### **4 PREAMAR DE 1831 E LEI DE TERRAS DE 1850**

Com o delineamento constitucional de então, o Brasil seguia o curso de sua história. Tornara-se necessário desbravar – via atividade legiferante – os “mares nunca dantes navegados”. Contudo, não se poderia deixar em segundo plano a imensa quantidade de terras de que o país dispunha.

O primeiro mapeamento legal-possessório das águas brasileiras – Aviso de 18 de novembro de 1818 – indicava que a faixa representada pelas 15 braças da linha d’água, e pela sua borda seria conservada para a servidão pública. Anos mais tarde, em novembro de 1832, uma Instrução do Ministério da Fazenda atribui um novo marco regulatório, utilizado até hoje: repetir-se-iam as 15 braças da primeira década do século XIX, só que, desta vez, contadas a partir do ponto alcançado pela linha da preamar<sup>8</sup> média de 1831. A priori, esta modificação fora resultado de estudos durante o ano de 1831, visando dar maior suporte às construções de instalações portuárias e à navegação marítima. Todavia, este ancoradouro, responsável por nortear os terrenos de marinha e seus acrescidos, foi aos poucos sendo desvirtuado.

Antevendo-se uma fonte de alta rentabilidade, passou-se a aforar<sup>9</sup> algumas faixas de terrenos sob os auspícios da demarcação da preamar média de 1831. A partir de então, as receitas advindas destas concessões passaram a integrar o orçamento anual da Fazenda Nacional. Em 1867, a Lei n° 1.507, fixando a despesa e estimando a receita do Império para os biênios 1867/68 e 1868/69, inscreveu, enquanto fonte de receita, os laudêmios. Por fim, o Decreto n°. 4.105 de 1868, estabeleceu os terrenos acrescidos de marinha – quer formados natural, quer forjados artificialmente –, e dispostos até a distância de 33 metros para a terra.

Em pouco tempo, começara-se a deixar de lado o ideário feudal que associava a quantidade de glebas à qualidade do prestígio social, e passava-se a visar o lucro e a

---

<sup>8</sup>As preamares médias anuais são medidas com base na média aritmética de todas as alturas de marés-cheias, em um ano, tomando-se por base o nível médio do mar. A altura mínima, a seu turno, é chamada de baixa-mar.

<sup>9</sup>Atualmente, conforme o artigo 101 do Decreto-Lei 9.760/1946, o foreiro paga anualmente à União o correspondente a 0,6% do valor do terreno – após a concessão do aforamento, a porcentagem é atualizada pela correção monetária. Não pagarão as taxas, famílias comprovadamente carentes, de acordo com o artigo 1° do Decreto-Lei 1.876/1981. O não pagamento destas taxas, por três anos sucessivos ou intercalados, levará ao cancelamento compulsório do direito de domínio útil do particular.

capacidade de se forjar outros bens. Dentre os vieses sob os quais a economia passaria a verter seus interesses – além da faixa litorânea da Preamar –, inevitavelmente, encontrar-se-iam as terras.

A Lei de Terras possui uma das suas fontes na Roma Antiga, que, no intuito de estimular o cultivo, arrendava terrenos para os colonos – um pouco distantes dos mais profícuos e bem localizados. A concessão para uso provisório mediante pagamento dava-se por um longo período, por vezes de maneira perpétua. No arrendamento público dos romanos, o titular do direito poderia alienar ou legar a propriedade, e o adquirente, a seu turno, assumiria direitos e obrigações iguais – tratava-se do usufruto.

A enfiteuse, por sua vez, caracterizava-se por uma delimitação temporal, e que, ao fim do prazo, podia-se elevar o valor do foro ou proceder à retomada da terra. É válido ressaltar que o direito compilado por Justiniano exigia do enfiteuta, a comunicação ao proprietário, acerca de qualquer transferência pretendida, a fim de que lhe fosse concedido o direito de pôr a termo a enfiteuse, pagando o que seria devido ao terceiro. Em caso de descumprimento deste regramento, seria aplicada uma sanção pecuniária equivalente a 2% do preço pago pelo novo enfiteuta, tratava-se do *laudêmio*. Caso não se pagasse o foro por três anos, era feita a devolução da coisa. Séculos mais tarde, na Idade Média (476 d.C.–1453), os senhores feudais faziam uso do instituto da enfiteuse para garantir o assenhoreamento sobre as terras:

A imposição do celibato do clero, no século XI, constituiu uma garantia à preservação dos bens eclesiásticos como patrimônio da Igreja, pois excluía quaisquer direitos legais a eventuais herdeiros dos sacerdotes: o Direito medieval não reconhecia a filhos ilegítimos qualquer fundamento jurídico que os habilitasse à herança paterna. Em uma sociedade em que a terra se afirmava como a base da riqueza, o fato de a Igreja converter-se na maior proprietária de terras ajuda a entender melhor a preponderância que assumiu na sociedade medieval. (AQUINO, FRANCO e LOPES, 2003. p. 507)

No Brasil, a Igreja fora uma grande concedente de domínios úteis e detentora de direitos – tratavam-se dos Patrimônios de Santos, áreas de terra geralmente destacadas de fazendas, em torno da capela rural, ao redor das quais se ergueram inúmeras cidades. Optou-se pelo registro paroquial, em razão da presença, quase constante, da Igreja em diferentes localidades do país. No desenvolvimento da agricultura brasileira, a enfiteuse fora bastante útil, representando, nos séculos XIX e XX, o aproveitamento de terras baldias; contribuindo para a urbanização de áreas próximas aos grandes centros, além de instalar núcleos industriais em vários pontos do

país. Entretanto, o instituto ajudou a manter privilégios, haja vista a portentosa fonte de renda a título de transferência *inter vivos*.

A partir da metade do século XIX, as terras passariam a ser adquiridas no ato da compra, sendo vedadas novas concessões de sesmarias ou ocupações por posse, salvo nas terras a dez léguas do limite do território (sessenta quilômetros, em média). Quatro anos após a promulgação da Lei de Terras, surge a sua regulamentação, a ser executada pelo Decreto 1.318 de 30 de janeiro de 1854: todos aqueles que possuíssem terras, deveriam registrá-las, procurando a paróquia na qual se encontrava sua propriedade. Outro componente da estrutura fiscalizadora, a fim de instrumentalizar os desígnios do governo imperial, foi a Repartição Geral das Terras Públicas. Subordinado ao Ministério da Agricultura do Império, o órgão possuía a finalidade de gerir as medições, dividir e descrever as terras devolutas, além de prover sua conservação. Contudo, tanto a Lei de Terras, quanto a sua regulamentação, haja vista o abandono na inspeção de terras públicas pelo governo em 1878, não foram capazes de legitimar posses ou revalidar muitas sesmarias. A Coroa Portuguesa passara, ainda, a conceder a posse da terra aos que viessem desbravar a Terra de Santa Cruz, a exemplo do Foral de Olinda, nos idos de 1537.

O primeiro donatário da capitania de Pernambuco, Duarte Coelho, doara àquela cidade terras no Recife e no Cabo de Santo Agostinho. Todavia, esta carta de privilégio, da então capital pernambucana, não trazia no seu bojo questões relativas aos limites de jurisdição, diretrizes fiscais e as normas judiciais. Estas questões só receberiam uma maior atenção mais de um século e meio depois. Em 1709, foi feita uma demarcação do patrimônio de Olinda, e a conseqüente assinatura, por parte dos ocupadores do solo, dos termos de aforamento. Com base nisto, até setembro de 2009, haviam sido emitidos pouco mais de 18 mil carnês para os habitantes de Olinda e algo além de três mil e trezentos para o Recife, somando, respectivamente, R\$ 1,141 milhão e R\$ 456 mil (SANDES, 2010), a serem pagos.

Na Alemanha, historicamente falando, o ato da entrega dos imóveis deveria ser feito perante testemunhas e de forma solene. No século XII – mesmo momento em que a Igreja surgia como detentora de diversas propriedades –, as negociações sobre imóveis, naquele país, passam a contar com assento oficial em livros permanentes (há exemplares conservados, frise-se, em texto original, de 1135 a 1142, na cidade de Colônia, estado da Renânia do Norte-Vestfália).

Atualmente, os bens imóveis, as suas modificações jurídico-reais, são regidos pelo Livro Fundiário, o qual cumpre as funções de registro e publicidade. As inscrições podem ter caráter constitutivo, a exemplo da transmissão do direito de propriedade ou apenas declarativo, quando se retroage ao momento em que houve a inexatidão, a fim de extirpar o dissenso entre a situação jurídica inscrita e a real, por exemplo. Todavia, o princípio da inscrição não nasce por geração espontânea: a idéia de que a alteração das relações jurídicas sobre o imóvel se dá a partir deste norte (não há aquisição, sem inscrição), ocorre *a posteriori*. Logo, necessitar-se-ia – sob pena de não haver aquisição – de dois requisitos para a apresentação do princípio da eficácia jurídica formal do registro imobiliário: a transferência fruto do acordo de vontades e a inscrição no livro. O registro obedece ao princípio da exatidão, dessarte, a função do agrimensor é primordial.

#### **4.1 TERRENOS DE MARINHA**

A despeito do histórico político-legislativo da Lei de Terras e a relação com a enfiteuse, há que se fazerem presentes, nas cercanias da Preamar de 1831, os terrenos de marinha.

O regime enfiteutico da União encontra-se, dentre os direitos de fruição ou gozo, a fim de permitir-se a utilização de um bem à maneira do dono. Logo, o proprietário que por alguma razão não pudesse utilizar o imóvel de forma direta, poderia ceder uso e gozo da propriedade, exigindo, em contrapartida, o pagamento do foro. Neste sentido, o presidente do Supremo Tribunal Federal (biênio 2010/2012), Ministro Cezar Peluso, aos 31/05/2006, alinhavou na Medida cautelar em ação cautelar – AC 1105 MC/SE:

Os terrenos de marinha e seus acrescidos são bens públicos da União (CF 20 VII). Pode ser feito aforamento de terreno de marinha, por meio de contrato regido pelo direito administrativo (DL 9760/46). Pelo aforamento o proprietário do domínio útil tem de pagar foro anual ao poder público (DL 9760/46 101) ou taxa de ocupação (DL 9760/46 127). "Conquanto excluída agora a admissibilidade de constituição ex vi do art.2.038, caput, do Código Civil, a figura subsiste para terrenos de marinha, como se depreende, não só do § 2º desse artigo, mas sobretudo do art. 49, § 3º, dos Atos das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), segundo o qual "a enfiteuse continuará sendo aplicada aos terrenos da marinha e seus acrescidos, situados na faixa de segurança, a partir da orla marítima".

O Decreto-Lei nº 9.760/46, responsável por reger os bens imóveis da União, estabelece no artigo 2º, duas referências, uma espacial e outra temporal. Aquela é

responsável por definir a faixa territorial, de 33 metros, medidos horizontalmente para o lado de terra, a partir da linha da preamar média de 1831. Esta é motivo de dificuldades no que diz respeito à exata localização da zona costeira, afinal, as variações do nível médio do mar podem ser influenciadas por vários fatores, dentre eles o aumento dos efeitos tectônicos e a diminuição da salinidade. A inexatidão ondea-se atualmente no uso do início da vegetação natural da costa marítima, ou seja, locais em que terminam as praias, ao invés da Preamar de 1831.

Tais obscuridades geram incertezas jurídicas. A notificação inopinada de que um terreno passará a ser considerado como se de marinha o fosse, gerou uma corrida ao Judiciário, haja vista os moradores se verem gravados com cobranças – tais foros e taxas de ocupação – que não faziam parte dos seus cotidianos. O então Ministro Relator do STJ, Luiz Fux, no Recurso Especial 1161374/SC, julgado aos 22/09/2010, já pugnava que na demarcação dos terrenos de marinha, além de se fazer a citação pessoal dos interessados, devem ser observados o contraditório e a ampla defesa.

Tal situação pode ser comprovada numa análise jurisprudencial, acerca do entendimento do Superior Tribunal de Justiça, sobre diversos temas dos terrenos de Marinha. Depreende-se que entre 1988 e 2010, passaram pela Corte 231 recursos, dos quais aproximadamente 80% e 11% foram, respectivamente, Recursos Especiais e Conflitos de Competência. Da totalidade de recursos, os Estados de Santa Catarina, Rio Grande do Sul e Pernambuco foram os que mais demandaram (34, 16 e 12 por cento, respectivamente), dos quais, pouco mais de 46% não foram providos. Os ministros Luiz Fux, Eliana Calmon e Castro Meira foram os que mais julgaram os recursos (a diferença do terceiro para o primeiro não ultrapassa 1%). Dentre os assuntos mais recorrentes, consta a notificação pessoal de interessados (quando certos e identificados) para a demarcação dos terrenos de marinha e a atualização anual da taxa ocupação, conforme valor do domínio pleno do terreno.

Diante desta situação, a Assembléia Legislativa de Pernambuco, após a vigência da Lei Federal nº 11.481/2007, propôs a Ação Direta de Inconstitucionalidade 4264, na qual se grassou vencedora. Tal media foi tomada ante a redação do artigo 5º da Lei Federal nº 11.481/2007, e o artigo 11 do Decreto-Lei 9.760, de 1946: a notificação da demarcação dos terrenos de marinha passaria a ser através de edital. O Superior Tribunal de Justiça, a seu turno, entende que cabe ao comprador do imóvel o ônus por não exigir certidões judiciais – tal a Certidão Autorizativa de Transferência do Imóvel –,

salvo prove que não teria como conhecer do litígio, conforme dispõe o Recurso em Mandado de Segurança 27358/RJ.

Outra questão basilar encontra-se no Projeto Orla, instituído pelo Governo Federal, cuja finalidade é disciplinar o uso e ocupação da zona costeira. No estado de Pernambuco, o projeto já fora concluído nas localidades de Tamandaré, São José da Coroa Grande, Goiana e Cabo de Santo Agostinho. Encontra-se em andamento nos municípios de Recife, Ipojuca e Itamaracá. Ressalte-se que Pernambuco possui aproximadamente 70 mil imóveis cadastrados como terreno de marinha, principalmente nos Municípios de Recife e na região metropolitana.

Antevendo-se uma determinação de dominialidade ainda não homologada pela linha da Preamar Média de 1831, o Projeto Orla prescreve que será feita a suposta identificação de terrenos de marinha e seus acrescidos, a partir do estabelecimento de uma Linha presumida de Marinha. Trata-se de presunção no mínimo questionável, afinal, a legislação se deve fazer uso de uma legitimação racional-legal, cuja validade das decisões obrigatórias deveria encontrar-se fincada em um sistema – de fato, envolto por uma complexidade social, mas que não pudesse prescindir de no mínimo, uma boa técnica legislativa. Outra questão dissonante encontra terreno fértil na Instrução Normativa da SPU, nº 2, ao prescrever que o cálculo da LPM/1831, seja balizado pelos valores máximos das preamares de sizígias daquele ano, ou do que mais dele se aproximar. A legislação determina que o referencial seja a linha das preamares médias de 1831, não as máximas atuais.

## **5 SEGURANÇA JURÍDICA, COISA JULGADA E SUA POSSÍVEL RELATIVIZAÇÃO**

A relação entre institutos chega ao término, ladeada pelos substantivos seletividade e motivação. Desta feita, torna-se possível atribuir uma função distintiva entre preferências dicotômicas – valor diante de desvalor, o sim, perante o não. Neste viés, no qual o conceito-meio – princípio – desemboca no conceito-fim – legitimação –, a formação da unidade é de vital importância para a Constituição, enquanto meio propagador de uma eficácia integradora. É notório o direcionamento teórico neste sentido, ao analisar-se, por exemplo, o art. 93, nº. 1, alíneas 1 e 2, responsável por atribuir ao Tribunal Constitucional Federal Alemão o caráter dirimente de litígios acerca

da interpretação da Lei Fundamental; a extensão de direitos, e a compatibilidade de leis federais e estaduais, com o Texto Maior.

A gradual aproximação entre a esfera público-privada, entretanto, pode turvar a necessidade de o Estado portar-se qual um dos guardiões da ordem social. Todavia, é perceptível a mudança de ventos, haja vista as mudanças da compreensão teórica da linguagem, da natureza das convicções e do âmbito de ação estatal. Afinal, o pretérito argumento de autoridade fincado na simples invocação de regras, e o apreço por uma pseudoconseqüente dedução, não mais ferra a alcunha de decisão jurídica autorizada.

Quando o Direito atribua ou reconheça, às pessoas, espaços de liberdade, genéricos ou específicos, pressupõe, à partida, campos de livre arbítrio; a referência a uma função social e *econômica*, exprime a idéia de que a discricionariedade aí implícita não será total: os comportamentos levados, no seu seio, a cabo, deveriam respeitar o escopo social e *econômico* que presidiu à sua constituição, quer produzindo uma maior utilidade pessoal – função pessoal – quer social – função social, a que se pode acrescentar o complemento de *econômica* (CORDEIRO, 2001, p. 1231)

No intuito de não ver a assertividade necessária das decisões jurídicas resvalada pela força das circunstâncias, surge a coisa julgada: instituto jurídico-processual que funciona como um espelho, ao refletir o modo como os estudiosos e aplicadores do Direito encaram a estabilidade das decisões jurisdicionais.

Em Seção Plenária do Supremo Tribunal Federal, aos 18/12/2009, na qual se discutia o Agravo Regimental em Suspensão de Liminar 172/PR, o Ministro-Relator, Gilmar Ferreira Mendes cunha uma definição breve, porém percuciente: “a coisa julgada é o especial efeito da decisão judicial, ultrapassados os prazos recursais, identificando-se com sua imutabilidade”. A despeito do artigo 467 do Código de Processo Civil estabelecer a correlação da imutabilidade e indiscutibilidade da sentença com a impossibilidade recursal, é o artigo 485, do mesmo diploma, que indica de forma mais segura o âmbito de incidência da coisa julgada material, ao prescrever que cabe à Ação Rescisória a desconstituição da sentença de mérito transitada em julgado. No Brasil, este tipo de ação seria trazido à baila pelo Regulamento 737 de 1850, com prazo prescricional de 30 anos. Depois, viria o Código Civil de 1916 e o Código de Processo Civil de 1973, cujos prazos respectivos seriam cinco e dois anos. Na Alemanha, há a revisão do procedimento, instituto semelhante à ação rescisória brasileira. Contudo, os efeitos de decisões judiciais anteriores à declaração da inconstitucionalidade, na maioria dos casos, são preservados – excetuam-se, por exemplo, as condenações criminais.

No Direito Tributário, a súmula 239 do Supremo Tribunal Federal, discutida no Recurso Especial 731250/PE, prescreve: “decisão que declara indevida a cobrança do imposto em determinado exercício, não faz coisa julgada em relação aos posteriores”. Logo, mesmo havendo o trânsito em julgado, haveria a possibilidade de rediscutir a mesma questão, com a ressalva de fazê-lo em relação aos exercícios financeiros seguintes. Ponto controverso reside ainda no parágrafo único do artigo 741 do Código de Processo Civil, o qual permite à Fazenda Pública, em havendo embargos à execução, a alegação de que o título era inexigível, haja vista basear-se em norma declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal. Não se pode olvidar do artigo 475-L, § 1º, do mesmo diploma, o qual amplia para as outras execuções ou cumprimentos de sentença, o disposto no artigo precedente. Essa redação veicula a possibilidade de o pólo executado alegar – em qualquer instante –, a inconstitucionalidade da sentença judicial que transitara em julgada, mesmo após os dois anos para fazer uso da Ação Rescisória. O direito alemão, por influência do professor Gilmar Ferreira Mendes, serviu de fonte para esta regra. Frise-se, entretanto, que no país europeu, os efeitos anteriores da coisa julgada são respeitados – impede-se apenas a execução vindoura do título executivo, que venha a ser baseado em norma inconstitucional. Em razão da controvérsia desta adaptação, o Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil, busca impugnar tais dispositivos, através da Ação Direta de Inconstitucionalidade 3.740, de relatoria do Ministro Gilmar Mendes.

Há que se fazer lembrar ainda, os atos judiciais não decisórios, atos executivos, decisões interlocutórias e sentenças que extinguem o processo sem julgamento de mérito: estes estão alheios à coisa julgada material. Distinção importante é a que reside entre a compreensão do trânsito em julgado e da coisa julgada. É fato que o trânsito em julgado pode prescindir da coisa julgada material, o inverso, porém, não ocorre: a coisa julgada, para se caracterizar, necessita que tenha ocorrido o trânsito em julgado. Com algum esforço, entretanto, pode-se vincular o trânsito em julgado à coisa julgada formal, mesmo não havendo identidade entre estes dois conceitos. O primeiro refere-se ao aspecto temporal, no que diz respeito ao esgotar-se de meios, a fim de rever a sentença; o segundo, refere-se à autoridade que se estabelece, impedindo a reabertura do processo, portanto, há uma relação de causa e efeito.



## CONCLUSÃO

Em nome, não só da segurança jurídica – mas da higidez tanto das relações sociais, quanto jurídicas –, é premente que se afastem as legislações octópodes, emaranhadas nos braços da intermitência ou de uma discricionariedade sem balizas. Devem-se empreender esforços para evitar as aquiescências apriorísticas dos conteúdos jurídicos, circunscritos a uma espécie de formalidade Caronteana, logo, maniqueísta: a depender de que margem do “rio do entendimento” se velejasse, a sociedade seria conduzida na direção de garantias intangíveis, ou no rumo de uma grande instabilidade.

Conclui-se, portanto, pelo partidarismo da discussão e do levantamento de problemas, associado ao afastamento das imutabilidades marmóreas, impassíveis. Logo, é mister traçar um raio de visão amplo e crítico, no que diz respeito à subsunção dos motivos que levem às práticas, quer no momento de instituir impostos, taxas, quer no instante de rever um entendimento há muito firmado. Para tanto, deve-se evitar, ainda, o colonialismo requentado e as importações arbitrárias de sistemas jurídicos “Quaresmianos” – de que pontos do globo o sejam –.

## REFERÊNCIAS

### Livros

AQUINO, Rubim Santos Leão de; FRANCO, Denize de Azevedo; LOPES, Oscar Guilherme Pahl Campos. **História das sociedades: das comunidades primitivas as sociedades medievais**. 19. Ed. Rio de Janeiro: Ao Livro Técnico, 2003.

CORDEIRO, Antonio Manuel Da R. E Menezes. **Da boa fé no direito civil**. 1. Ed. Coimbra: Almedina, 2001.

MIRANDA, Pontes de. **Comentários à Constituição de 1967, com a Emenda nº 1 de 1969**. 6 tomos. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1987.

NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do Estado fiscal contemporâneo**. Coimbra: Almedina, 1998.

NIETZSCHE, Friedrich. **Genealogia da Moral**. Uma polêmica. Tradução, notas e posfácio Paulo César de Souza. 2ª reimpressão. São Paulo: Companhia das Letras, 2009.

### Internet

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Embargos de Divergência em Recurso Especial 1161374/SC. Disponível em:

<http://www.stj.jus.br/webstj/Processo/justica/detalhe.asp?numreg=201001031530&pv=010000000000&tp=51>. Acessado em: 26/10/2010, às 09:09:15

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso em Mandado de Segurança 27358/RJ. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/webstj/processo/justica/detalhe.asp?numreg=200801597013>. Acessado em: 18/10/2010, às 09:43:11

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial 1019820/RS. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?livre=terreno+marinha&&b=ACOR&p=true&t=&l=10&i=96>. Acessado em 16/02/2011, às 09:50:12

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial 731250/PE. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/webstj/Processo/Justica/detalhe.asp?numreg=200500375454&pv=000000000000> Acessado em: 02/03/2011, às 09:03:12

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade 4264. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?numero=4264&classe=ADI-MC&codigoClasse=0&origem=JUR&recurso=0&tipoJulgamento=M>. Acessado em: 15/10/2010, às 12:18:55

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental em Suspensão de Liminar, **172/PR**. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginador/paginador.jsp?docTP=AC&docID=609245>. Acessado em: **18/11/2010**

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Medida cautelar em ação cautelar **1105/SE**. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?numero=1105&classe=AC-MC&codigoClasse=0&origem=JUR&recurso=0&tipoJulgamento=M>. Acessado em: 01/09/2010, às 8:32:45

Folha Online. SOBRINHO, WANDERLEY. **Parte da família imperial recebe até hoje taxa sobre a venda de imóveis de Petrópolis**. Disponível em: <http://www1.folha.uol.com.br/folha/brasil/ult96u378136.shtml>. Acessado em: 02/09/2010 às 15:05:06

JC Online. SANDES, GIOVANNI. **Olinda cobra tributo do período colonial**. Disponível em: <http://jc.uol.com.br/canal/cotidiano/grande-recife/noticia/2010/09/01/olinda-cobra-tributo-do-periodo-colonial-234750.php>. Acessado em 20/10/2010, às 10:48:11

Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão – Secretaria do Patrimônio da União. **Projeto Orla**. Brasília, 2002. Disponível em: [http://www.planejamento.gov.br/secretarias/upload/Arquivos/spu/publicacao/081021\\_PUB\\_ProjOrla\\_fundamentos.pdf](http://www.planejamento.gov.br/secretarias/upload/Arquivos/spu/publicacao/081021_PUB_ProjOrla_fundamentos.pdf). Acessado em 12/10/2010, às 15:00:46.

Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. Instrução Normativa nº 2, de 12 de março de 2001. Disponível em:

[http://www.planejamento.gov.br/secretarias/upload/Legislacao/Instrucao\\_Normativa/010312\\_IN\\_2.pdf](http://www.planejamento.gov.br/secretarias/upload/Legislacao/Instrucao_Normativa/010312_IN_2.pdf). Acessado em: 12/10/2010, às 15:22:07

SOS Terrenos de Marinha. LIMA, O. P. **Terrenos de marinha e seus acrescidos: localização e demarcação destes bens da União pelo método científico *versus* critérios praticados pela SPU.** Disponível em: [http://sosterrenosdemarinha.org.br/wp-content/uploads/2009/04/terr\\_mar\\_metcient\\_x\\_presun\\_spu.pdf](http://sosterrenosdemarinha.org.br/wp-content/uploads/2009/04/terr_mar_metcient_x_presun_spu.pdf). Acessado em 31/08/2011 às 14:15:19.

# A RELATIVIZAÇÃO DO CASO JULGADO NOS IMPOSTOS SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS ARGENTINOS E BRASILEIROS COM ÊNFASE NO MERCOSUL

Hélio Silvio Ourém Campos<sup>10</sup>  
Rayane Gomes Dornelas<sup>11</sup>

## RESUMO

O estudo de um Direito Tributário transconstitucional é assunto recorrente na atualidade. O Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e o Imposto sobre Valor Agregado (IVA) incide sobre mercadorias industrializadas, nacionais e estrangeiras. Os respectivos impostos introduzidos neste estudo estão ligados a dois princípios de suma importância para o ordenamento jurídico: o da isonomia e o da segurança jurídica. Outrossim, o IPI e o IVA possuem relevante contribuição para a economia do Brasil, da Argentina e para o MERCOSUL - caso o seu processo de integração seja concluído. Desta forma, com o desenvolvimento do presente artigo, pretende-se aprimorar os conhecimentos a respeito deste assunto do Direito Tributário Comparado.

**Palavras-chave:** IPI e IVA. Relação fisco-contribuinte. Decisões judiciais divergentes

## ABSTRACT

The analyses of trans-constitutional Tributary Law can be considered a recurrent subject. The Industrialized Product Tax (IPI) and the Value Added Tax (IVA) are imposed on national and imported industrialized goods. Well, this study is focused on the both taxes, since they are also connected to two extremely important principles for the Brazilian legal system: the Equity Principle and the Principle of Legal Certainty. Besides that, IPI and IVA are relevant contributions not only to Brazil's and Argentina's economy, but also to MERCOSUL's balance – if this common market integration process gets to conclusion. Therefore the purpose of this present article is to improve knowledge regarding Comparative Tax Law.

**Keywords:** IPI e IVA. Revenue-taxpayer relation. Divergent judicial decision

---

<sup>10</sup>Doutor e Mestre pela UFPE. Juiz Federal. Professor Titular em Direito Processual e Tributário da Universidade Católica do Estado de Pernambuco. Ex-Procurador Judicial do Município do Recife. Ex-Procurador do Estado de Pernambuco. Ex-Procurador Federal.

<sup>11</sup>Discente da Universidade Católica de Pernambuco. Orientanda do Projeto de Pesquisadora Científica (PIBIC) do referido pela UNICAP.

## INTRODUÇÃO

O tema do Direito Tributário transconstitucional instiga incessantes estudos devido a sua importância diante da formação da realidade socioeconômica dos Estados, haja vista que os países se procuram com o intuito de formarem, uns com os outros, uma relação comercial cada vez mais simbiótica. Por isso, tem-se a necessidade de comparar as constituições analiticamente e procurar, entre elas, semelhanças e diferenças, a fim de ajustá-las para que haja maior proveito, seja na sua individualidade como nação ou em contato com o comércio exterior, econômico e jurídico.

Em face disso, salienta-se a dificuldade de analisar o tema em comento devido a sua complexidade e diminuto material bibliográfico.

Nesse contexto, de forma específica, este artigo traz à luz dois impostos – o IPI<sup>12</sup> e o IVA<sup>13</sup> - de fundamental importância por causa de sua considerável contribuição aos cofres públicos e seu incentivo à exportação para seus respectivos países: Brasil e Argentina, ambos membros do MERCOSUL - Mercado Comum do Sul. Pelo lado brasileiro, há o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e, precipuamente “similar”, na Argentina, o Imposto sobre Valor Agregado (IVA).

Destarte, este estudo tem por objetivo geral comparar o Imposto sobre os Produtos Industrializados e o Imposto sobre Valor Agregado, com o intuito de examinar a possível implantação do IVA, com todas as suas características, aqui no Brasil, uma vez que todos os demais países-membros ou estados-associados do MERCOSUL o possuem, com a exceção do Estado brasileiro.

Para isso, analisa-se, em primeiro plano, apontamentos sobre a origem e a necessidade dos tributos em geral, e a gênese do IPI e do IVA em seus respectivos países. Logo em seguida, faz-se a comparação dos sistemas tributários, haja vista, não se pode permitir o estudo dos referidos impostos de forma isolada, uma vez que representam grande parcela de arrecadação para ambos os Estados. No próximo aspecto, verifica-se o estudo do processo de integração do MERCOSUL, juntamente com a possível harmonização de tais tributos neste bloco econômico, tendo como finalidade, saliente-se, a possível implantação do IVA no sistema tributário brasileiro.

Por fim, estudou-se o instituto da coisa julgada e a sua possível relativização em observância aos princípios da isonomia e da segurança jurídica, nos casos tributários

---

<sup>12</sup> Imposto sobre Produto Industrializado.

<sup>13</sup> Imposto sobre Valor Agregado.

em que o IPI e o IVA são questionados. Em particular, a importância desta última abordagem tem por vista ao momento cada vez mais instável da economia global, em que investidores procuram base sólida e cidadão exigem diretrizes que lhes assegurem tranquilidade necessária em seu cotidiano.

Diante disso, visualiza-se, verticalmente, os objetivos deste artigo cuja finalidade é a melhor compreensão do tema.

## **1 A ORIGEM E A NECESSIDADE DA CRIAÇÃO: DOS IMPOSTOS EM GERAL, DO IPI E DO IVA**

### **1.1 Dos impostos em geral**

A vida social tem como seu ordenador o direito. Ao disciplinar o comportamento humano e as relações entre os indivíduos, a norma jurídica fixa, de forma objetiva, os limites dessas ações. Essa característica própria do ordenamento jurídico está presente nas relações entre contribuinte e Estado. Ao definir quem é o contribuinte, o ordenamento jurídico determina quais são os direitos e deveres do cidadão diante do Estado e também os direitos e obrigações do Estado diante daquele. Está configurada e/ou tipificada a relação jurídico-tributária.

A ideia presente nesta afirmação pode ser associada à quase metáfora, tratando da objetividade formal da relação tributária e a consequente descrição da vinculação entre as partes:

Aparentemente, à primeira vista, entre o “eu” e o “tu” nada existe; ou melhor, existe uma separação.

Porém, esta distância poderá também ser pensada sob o ângulo da união (vinculação).

E a separação ou intervalo entre, de um lado, o “tu” e, de outro lado o “eu” (quando examinada sob o ângulo da união), é a relação.

Pela palavra relação se expressa a ideia de um IR e de um VIR do “eu” ao “tu”. Este IR e VIR percorre o intervalo ou separação entre duas pessoas, com a finalidade da união (vinculação) entre estas pessoas.

Portanto, a relação é um IR e um VIR entre duas pessoas, vinculando uma à outra.(CARNELUTTI apud BECKER, 1998, p.337).

Destarte, na relação tributária jurídica, o “eu” representa o contribuinte e o “tu” o Estado. Em outro momento o “eu” é ocupado pelo Estado e o “tu” pelo contribuinte, estabelecendo uma reciprocidade sistemática. À primeira impressão, tal relação não existe. No entanto, aos poucos, percebe-se que as duas definições se completam. De

fato, é necessária a união entre a sociedade e o Estado, para que o pacto constitucional destinado a construir uma sociedade “livre, justa e solidária” possa ser alcançado. Por essa razão, o Estado possui competência fixada pela Constituição para construir uma receita financeira com a qual possa realizar as despesas de manutenção, defesa e garantia das necessidades sociais.

O processo tributário é, tecnicamente, o mecanismo pelo qual o Estado pode construir a receita financeira com a qual assumirá as despesas da sociedade politicamente organizada. O cidadão, na relação tributária, passa a ser o contribuinte da composição da receita financeira do Estado.

De uma maneira geral, o Estado necessita se manter. Tal sustentação é obtida através dos tributos, que são prestações obrigatórias, em espécie, exigidas pelo Estado, em função de seu poder de império, sem caráter sancionatório e de prestações obrigatórias.

Como consequência, modernamente, a finalidade fiscal básica que é obter os recursos necessários para regular o funcionamento do Estado, se agrega com o propósito extrafiscal o qual visa estimular, ou não, certas atividades, como forma de intervenção do Poder Público no domínio econômico. Assim, o tributo é largamente utilizado com o objetivo de interferir na economia privada, estimulando atividades, setores econômicos ou regiões, desestimulando o consumo de certos bens e produzindo, finalmente, os efeitos mais diversos na economia.

Destarte, dentre os tributos exigidos como prestação do contribuinte, temos, como típica representação dos mesmos, os impostos. Eles são prestações pecuniárias exigidas dos particulares por via da autoridade estatal, com o fim de cobrir as despesas públicas. O crescimento das necessidades sociais levou a criação de novos impostos e, conseqüentemente, novas cobranças. Desse modo, o Estado gradativamente foi inserindo modalidades diferentes dos mesmos, como por exemplo: o Imposto sobre Produtos Industrializados.

Como decorrência disso, tal imposto foi criado tanto no Brasil quanto na Argentina, denominados respectivamente de IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados) e IVA (Imposto de Valor Agregado). Eles são impostos de cunho complexo. São tributos de competência Federal e incidem sobre operações com produtos industrializados, nacionais e estrangeiros. Por isso, necessita-se o estudo comparativo entre esses dois países, uma vez que, ambos são grandes potências econômicas no MERCOSUL. Ademais, observa-se que o IVA vai além dos limites do

IPI brasileiro, já que abrange também as características do ISS, do ICMS e do próprio IPI.

## 1.2 Do IPI

Com a ideia de regular a economia – conforme explicitado no tópico anterior –, o IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados) foi criado. Vale ressaltar: ele é um dos impostos mais complexos; de competência constitucional da União Federal, como o próprio nome sugere; e incide sobre operações com produtos industrializados, nacionais e estrangeiros, obedecidas, contudo, as especificações constantes da denominada TIPI (Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados), conforme define Eduardo Domingos Bottallo:

O IPI incide sobre operações jurídicas praticadas com produtos industrializados. Nos termos da Constituição, ele deve ter por hipótese de incidência o fato de alguém industrializar produto e levá-lo para além do estabelecimento produtor, por força da celebração de um negócio jurídico translativo de sua posse ou propriedade.

Ademais, o Código Tributário Nacional, em seu art. 46, abre margem a que o tributo incida sobre duas outras operações, a saber: a) a importação de produtos industrializados do exterior; e b) a arrematação de produtos industrializados levados a leilão. (BOTTALLO, 2002, p. 35).

A incidência de tal imposto se dará quando o produto estiver submetido a qualquer operação que lhe aperfeiçoe para o consumo, ou ainda lhe modifique a natureza ou finalidade, não sendo relevantes os processos utilizados para obtenção do produto, localização e condições das instalações ou equipamentos empregados.

Com o passar dos anos, o IPI foi reconhecidamente um imposto de função extrafiscal em sua essência. Tal enquadramento lhe foi gravado pelo discernimento doutrinário do artigo 153, § 2º, IV da Constituição Federal. Neste dispositivo, encontra-se o princípio da seletividade como principal característica do IPI. Ou seja, sua incidência teria como critério fundamental a maior ou menor essencialidade do produto. Daí porque se criou a ideia de que o IPI teria função extrafiscal proibitiva. Ou seja, produtos luxuosos e também de consumo desaconselhável, expressão muito bem empregada por Hugo de Brito Machado, recebem tributação exacerbada com o intuito de diminuir o seu consumo. Curioso saber que não há comprovação de que o vício, em bebidas e cigarros, ou ainda seu consumo social tenham diminuído por conta da cobrança exagerada de tal imposto. Nota-se, assim, que o objetivo almejado nunca foi alcançado. A este mesmo pensamento crítico, filiam-se Hugo de Brito Machado (2011)



e Ricardo Lobo Torres (2003).

Todavia, ao analisar o imposto em questão de forma mais ampla, verifica-se, na prática, a presença da fiscalidade tributária. Isso ocorre pelo fato de que no IPI também existe o intuito de arrecadação de receita aos cofres públicos. Com dados trazidos por Ricardo Alexandre, nota-se a perda do primeiro lugar em arrecadação, tornando-se hoje a segunda colocada entre os impostos federais, perdendo apenas para o Imposto de Renda. (ALEXANDRE, 2010).

Provavelmente, esta queda no *ranking* tenha ocorrido porque muitas alíquotas do Imposto sobre Produtos Industrializados foram simplesmente reduzidas ou foram zeradas, como também alerta Hugo de Brito Machado. Ademais:

Não obstante deva ser ele um imposto seletivo, em função da essencialidade dos produtos. Aliás, também aqui se pode notar que o legislador não tem levado em conta o preceito constitucional. A diversificação das alíquotas do IPI está, na prática, muito longe de fazer dele um imposto seletivo *em função da essencialidade do produto* (MACHADO, 2011, p. 333).

Concluída essa inicial análise sobre o Imposto sobre Produtos Industrializados, partir-se-á para uma breve explanação sobre o Imposto de Valor Agregado.

### 1.3 Do IVA

O que se entende hoje por Imposto sobre Valor Agregado, ou simplesmente IVA, remonta ao período da Antiguidade Clássica. Revestido de tributo sobre comércio, ainda que de pequena monta, iniciou-se no Egito, atravessando a Grécia e chegando à Roma, cuja ideia é concebida através da *centésima rerum venalium*, imposta pelo imperador Augusto no século 6 d.C., em que os comerciantes pagavam apenas 1% do valor de venda obtidos com leilões. Esse imposto fazia parte de um sistema chamado *Aerarium Militare*, destinado aos veteranos de guerra romanos.

No entanto, da forma como o se conhece hoje, o IVA ganhou força após a Primeira Guerra Mundial, que terminou em 1918. Desde 1967, foi introduzido na maioria dos países europeus por imposição da Comunidade Econômica Europeia.

Na Argentina, passou a ser regido no ano de 1975, através da Lei 20.631, abrangendo, em escala federal, a arrecadação tributária sobre as vendas, e, em escala provincial, o imposto sobre atividades lucrativas. No decorrer destas quase quatro décadas, o IVA argentino sofreu alterações no seu plano inicial.

Pode ser estabelecida uma etapa de ajuste entre 1975 e 1980; o segundo

período entre 1980 e 1990; a terceira fase de 1990 a 1998; e o quarto momento de 1998 até hoje. É como se a cada período de tempo os fatos geradores fossem readaptados à realidade socioeconômica da Argentina. Embora a essência do IVA continue a mesma, sua incidência sofre constante revisão pelo legislativo do país vizinho.

Atualmente, o Imposto sobre o Valor Agregado pode ser conceituado como indireto, que incide sobre o consumo de bens e serviços prestados, seja na esfera Federal ou em nível provincial. Em sua lógica de arrecadação, o consumidor final é quem o financia, sem direito a reembolso.

Passa-se, a seguir, para a breve análise do sistema tributário brasileiro e argentino.

## **2 BREVE ANÁLISE COMPARATIVA DOS SISTEMAS TRIBUTÁRIOS BRASILEIRO E ARGENTINO**

### **2.1 Sistema tributário brasileiro**

Para que se possa entender melhor este tópico do artigo, faz-se necessário um breve comentário sobre o Direito Positivo. Antigamente acreditava-se que o direito advinha de uma ordem natural, com normas intersubjetivas, assim, tinha-se a escola do jusnaturalismo. Entretanto, observou-se que essa escola não era suficiente para entender o que era de fato a Ciência do Direito. Daí criou-se o juspositivismo e, devido ao entendimento de Hans Kelsen, através do seu corte epistemológico, a doutrina pura do direito foi criada. Isso significa que, tudo o que era relacionado apenas aos outros campos do conhecimento, como por exemplo, à ética e os costumes, foram retirados da ciência do direito, o que não quer dizer que foram retirados do direito em si.

Vale salientar a distinção feita por Kelsen entre direito e ciência jurídica, visto que aquele “é o campo da disputa política e da afirmação de valores e o papel da ciência jurídica é diverso do da política (...). À ciência jurídica cumpre identificar e descrever as normas que compõem determinada ordem jurídica” (SGARBI, 2006, p. 33). Diante desta nova ideia, foi elaborada a norma fundamental, responsável pela base do direito. Ela, como o próprio nome já diz, é o fundamento do mesmo.

No entanto, ressalte-se, os já referidos costumes, ética e moral não foram descartados do direito, tornando-se fontes para sua criação. Além desses, também são considerados fontes: a doutrina, a jurisprudência, os princípios gerais do direito e, claro, a própria lei, sendo esta a principal fonte do direito positivo aplicado na

contemporaneidade. Portanto, tem-se a própria lei como instrumento de criação de outras normas jurídicas, sendo natural que estas estejam subordinadas àquela, ou seja, que haja uma ordem hierárquica.

Na estrutura brasileira, temos diferentes “graus” na escala legal pela conjuntura política em que o país se divide, havendo basicamente três níveis executivos de governança: federal, estadual e municipal. Dentro dessa perspectiva, a Constituição da República está no patamar mais elevado, ela é a tal norma fundamental do sistema jurídico pátrio, impondo seu conteúdo regulatório ou programático aos demais dispositivos, regulando sua criação ou ensejando sua retirada do sistema normativo nacional. (VALADÃO, 2000 apud NAKAYAMA, 2003).

Dessa forma, encontra-se na Constituição brasileira a principal fonte do direito nacional, possuindo dois liames para que normas subsequentes dela emanem. De um lado estão os princípios constitucionais; do outro, a própria norma, com seu conteúdo incidindo concreta e diretamente nas relações jurídicas. Nestas duas hipóteses, o direito tributário encontra respaldo, por exemplo, nos artigos 145 a 169, da Carta Magna. Entre esses dispositivos, delimita-se a competência dos entes federativos. Até onde podem cobrar tributos e de que forma devem fazê-lo.

Ainda a respeito da Constituição, para que se entenda sua importância para o Sistema Tributário Nacional, vale destacar as características que a compõem. De acordo com Walber de Moura Agra, a Carta Magna de 1988 é a Constituição Cidadã. Distribuindo deveres e concedendo e limitando direitos não apenas dos cidadãos, mas também aos entes federativos, outorgando-lhes condições de regular o próprio contexto funcional para melhor servir aos anseios da população. (AGRA, 2010).

Dentro do capitalismo global, os serviços à população precisam ser financiados. Como já falado neste mesmo artigo, a captação de recursos provém dos tributos colocados pelo próprio Estado ante a sociedade. Ora, assim sendo, a Constituição brasileira basicamente traz duas vias aos entes federativos: a obrigação de fazer e como fazer. Em outras palavras, de forma mais direta, a Carta diz qual o direito do cidadão que deve ser provido pelo Estado, mas explica como o Estado pode financiar as ações concretas para que o direito, ainda que em plano abstrato, seja devidamente satisfeito.

Por exemplo, no artigo 6º da Constituição da República, são enumerados vários direitos sociais; já no artigo 145 e seus respectivos incisos, o texto garante aos entes federativos os meios para realização daqueles direitos outrora citados. Claro, as

especificações dos tributos são encontradas em outros dispositivos, no que tange a cada um deles.

Nessa análise, observa-se, aquelas características da Constituição Pátria anteriormente citadas. Ou seja, um misto de normas de diferentes qualidades e contextos, que devem ser interpretadas e aplicadas dentro de seus próprios e respectivos sistemas, dentre os quais se encontra o Sistema Tributário Nacional. Na própria Carta, frise-se, tais normas não estão devidamente segmentadas ou unidas apenas em um mesmo título ou capítulo, porém, devem ser buscadas em correspondência ao seu conteúdo material ou principiológico, estando todas elas niveladas em um mesmo plano horizontal de conexão e semântica para aplicação político-programática nos rumos do Estado e no relacionamento deste com o cidadão, e vice-versa, como também leciona Paulo de Barros Carvalho (2010).

Outro ponto que merece destaque é a regulação de normas e, por que não, de interesses políticos conflitantes. Por isso, faz-se necessário uma regulação razoável e “balanceada” dos entes públicos, equalizando-os financeiramente, sem sobrecarregar um ou outro em detrimento do contribuinte e sem prejudicar a própria administração pública, especialmente se se tratar de entes federativos menores, como os municípios. Nesta mesma linha de raciocínio também se filia Ricardo Lobo Torres (2003).

No que tange a competência do sistema tributário brasileiro, percebe-se que cada ente da federação tem sua competência determinada por lei, ou seja, é uma competência legislativa plena. José Afonso da Silva, demonstra que o princípio geral que norteia a repartição de competência entre as entidades componentes do Estado federal é o da predominância dos interesses, o qual a União cabe matérias de predominante interesse nacional, ao passo que aos Estados tocarão as matérias e os assuntos de predominante interesse regional, e aos Municípios, conhecerem os assuntos de interesse local. (SILVA, 2003).

Em face disso, torna-se essencial estudar a classificação dos tributos em relação a sua repercussão econômica, uma vez que estes se subdividem em diretos e indiretos, a depender da coincidência entre contribuinte de fato e contribuinte de direito. São diretos os tributos que incidem diretamente sobre o contribuinte que, de fato, sofre o ônus patrimonial, são os tributos que incidem sobre a renda e o patrimônio, enquanto que tributos indiretos são aqueles cujo ônus não incide no contribuinte *de jure*, ou seja, o contribuinte de direito o repassa ao contribuinte de fato, que sofre decréscimo patrimonial. Trata-se dos tributos que incidem sobre as relações de consumo de bens e

serviços. Acerca deste assunto, Luciano Amaro posiciona-se nos seguintes termos:

Uma classificação, de fundo econômico, mas com reflexos jurídicos é a que divide os tributos em diretos e indiretos. Os primeiros são devidos, de direito, pelas mesmas pessoas que de fato, suportam o ônus do tributo; é o caso do imposto de renda. Os indiretos, ao contrário, são devidos, de direito, por uma pessoa (dita contribuinte de direito), mas suportados por outra (contribuinte de fato): o contribuinte de direito recolhe o tributo, mas repassa o respectivo encargo financeiro para o contribuinte de fato; os impostos que gravam o consumo de bens ou serviços (IPI, ICMS, ISS) estariam aqui incluídos. (AMARO, 2006, p. 90).

À luz dessa classificação, observa-se que o sistema tributário não é equilibrado, devido ao fato de ser amplamente assentado em tributos indiretos sobre o consumo com o intuito de onerar pesadamente os mais pobres. Isto ocorre pelo fato da não-cumulatividade ser relativa, ou seja, o contribuinte acaba pagando a mais do que deveria.

Desta forma, observa-se a enorme quantidade de tributos e a sua especificidade. Entre eles encontra-se os Impostos sobre Consumo. Tais impostos possuem eficiência econômica porque isentam a poupança, estimulam o investimento e, em consequência, permitem a acumulação de capital e o crescimento econômico. O apelo dos impostos sobre consumo fez surgir algumas propostas no sentido de torná-lo a única base de tributação, eliminando-se a tributação da renda.

No Brasil, o Imposto sobre Consumo é representado pelo ISS (Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza), ICMS (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços) e pelo IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados). A sua característica básica é a não-cumulatividade, ou seja, o contribuinte paga apenas pelo que agrega à economia. Frisa-se que este artigo irá apenas se deter ao estudo do IPI.

Diante disso, entende-se que esta divisão vem causando inúmeros transtornos para a implantação de uma reforma tributária no Brasil, visto que o atual sistema brasileiro se encontra, de certa forma, ultrapassado em alguns aspectos, uma vez que esse país objetiva visualizar o processo de integração do MERCOSUL finalizado. Assim, para que isso ocorra, faz-se necessário uma reforma tributária.

### **2.1.1 Imposto sobre Produtos Industrializados**

Não obstante este artigo já tenha comentado sobre os principais aspectos introdutórios do IPI, neste momento do texto, acrescentar-se-á comentários breves sobre

as demais características do IPI.

Como já relatado, a competência, mesmo quando este imposto tinha outro nome – imposto de consumo –, é da União, conforme o art. 153, IV da Carta Magna e do art. 46 do Código Tributário Nacional. Assim, só quem pode instituir e cobrar é o Governo Federal, embora parte de sua arrecadação seja destinada aos estados e municípios; a sua função é predominantemente extrafiscal; e obedece ao princípio da seletividade.

Ademais, outro princípio a que o imposto em estudo se submete é o da não cumulatividade, significando que, de acordo com o art. 153, § 3º, II da CF/88, será “compensado o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores”. Ainda neste sentido, o CTN<sup>14</sup> afirma que:

*Art. 49.* O imposto não é cumulativo, dispondo a lei de forma que o montante devido resulte da diferença a maior, em determinado período, entre o imposto referente aos produtos saídos do estabelecimento e pago relativamente aos produtos nele entrados.

*Parágrafo único.* O saldo verificado, em determinado período, em favor do contribuinte, transfere-se para o período ou períodos seguintes. (BRASIL, 2011, p.153)

Destarte, tal princípio se dá pelo desconto no pagamento do IPI dos valores pagos nas operações anteriores, neste sentido também explica Ricardo Alexandre:

A não cumulatividade é técnica que tem por objetivo limitar a incidência tributária nas cadeias de produção e circulação mais extensas, fazendo com que, a cada etapa da cadeia, o imposto somente incida sobre o valor adicionado nessa etapa da cadeia, o imposto incida sobre o valor adicionado nessa etapa. Assim, ao final da cadeia, o tributo cobrado jamais será maior que o valor da maior alíquota, multiplicado pelo valor final da mercadoria.

É justamente por isso que na maioria dos países do mundo o imposto é chamado de IVA, imposto sobre o valor agregado (ou adicionado). No Brasil, numa técnica tentativa de dividir a renda, o IVA foi dividido em três pedaços, criando-se o IPI federal, o ICMS estadual e o ISS municipal. Nos casos de incidência sobre circulação de bens (ICMS e IPI), a Constituição Federal determinou a não cumulatividade. (ALEXANDRE, 2010, p. 563).

Na prática, o procedimento deste princípio ocorre como claramente explana o autor:

Em uma empresa industrial, por exemplo, isto significa dizer o seguinte: (a) faz-se o registro, como crédito, do valor do IPI relativo às entradas de matérias-primas, produtos intermediários, materiais de embalagem, e outros insumos, que tenham sofrido a incidência do imposto ao saírem do estabelecimento de onde vieram; (b) faz-se o registro, como débito, do valor do IPI calculado sobre os produtos que saírem. No fim do mês é feita a

---

<sup>14</sup>Código Tributário Nacional.

apuração. Se o débito é maior, o saldo devedor corresponde ao valor a ser recolhido. Se o crédito é maior, o saldo credor é transferido para o mês seguinte.

Para o fim de definir a não cumulatividade tem-se a metodologia do crédito financeiro e a do crédito físico. Pela primeira, todo e qualquer bem adquirido pela empresa que tenha sido tributado pelo imposto enseja o crédito correspondente. Não importa qual seja a sua utilização. Pela segunda, só enseja crédito do imposto a entrada de bens destinados a integrar fisicamente o produto industrializado. (MACHADO, 2011, p. 338).

Quanto aos sujeitos, tem-se que o sujeito ativo do IPI é a União e o passivo é o contribuinte do imposto, como descrito no art. 51 do CTN:

Art. 51. Contribuinte do imposto é:  
I- o importador ou quem a lei equiparar;  
II- o industrial ou quem a lei equiparar;  
III- o comerciante de produtos sujeitos ao imposto, que os forneça aos contribuintes definidos no inciso anterior;  
IV- o arrematante de produtos apreendidos ou abandonados, levados a leilão. (BRASIL b, 2011, p. 689).

No que tange a base de cálculo do imposto, como preceitua o art. 47 do mesmo código em estudo, ela é: o preço normal do produto ou similar, acrescido dos encargos tributários e cambiais, no caso de importação; o valor da operação ou, na falta do valor, o preço corrente da mercadoria, ou seu similar, no mercado atacadista da praça do remetente, em caso de saída do produto do estabelecimento do contribuinte; o preço da arrematação, no caso de leilão por apreensão ou abandono.

Com respeito às alíquotas, estas podem ser modificadas por ato do Poder Executivo nas condições e limites legais, sem a submissão ao princípio da anterioridade anual, conforme o art. 150, III, *b* da Constituição Federal de 1988. Entretanto, salienta-se que o princípio da anterioridade nonagesimal deve ser observado – é o que reza o mesmo artigo em comento na sua alínea *c*.

Por fim, o IPI tem o seu lançamento por homologação com periodicidade mensal.

Concluída a análise do sistema tributário brasileiro, iniciar-se-á a da Argentina.

## **2.2 Sistema tributário argentino**

A República Argentina é dividida em Estado Federal, constituído de províncias; estas são compostas por municípios. Assim, a Argentina possui vinte e duas províncias, o Distrito Federal de Buenos Aires e o Território Nacional da Terra do Fogo. Desta maneira, entende-se que esta forma de governo permite o controle e a

cooperação recíproca entre as províncias e o Governo Federal, descentralizando o poder.

Assim como no Brasil, a Constituição deste país vizinho também é a lei maior. É nela onde ocorre a delimitação do Sistema Tributário. Embora não tenha sistematizado a ordem jurídico-tributária, é possível encontrar alguns dispositivos que falem sobre o tema, como, por exemplo, o art. 4º, o qual estabelece os princípios da equidade e da proporcionalidade contributiva, a saber, a capacidade contributiva. (FERNANDES, 2001).

Quanto à competência tributária, a Constituição argentina reza – no art. 121 c/c com o art. 75, inciso 2º, entre outros – que os impostos diretos competem às províncias. Como exceção, nos casos em que o bem geral, a segurança comum e a defesa do Estado exigirem, o imposto se torna de competência do Estado Federal. A este também cabem os impostos indiretos aduaneiros; já os indiretos internos são de responsabilidade das províncias e da Federação, salientando a competência concorrente encontrada nesta última situação.

Sobre esse assunto, o jurista argentino Héctor Villegas adverte:

A realidade demonstra, sem embargo, que a delimitação constitucional não se cumpre na prática, já que os gravames indiretos mais importantes (imposto interno ao consumo, valor agregado) são legislados e arrecadados exclusivamente pela Nação, enquanto a legislação e arrecadação dos impostos diretos fundamentais ‘originariamente provinciais’ têm deixado de ser transitória em virtude de prorrogações que levam muitos anos sem vistas de se modificarem, como no caso do imposto que grava as rendas (antes ‘*impuesto a los réditos*’ e agora ‘*impuesto a las ganancias*’). (VILLEGAS, 1994, p. 217 apud FERNANDES, 2001, p. 76).

Diante disso, tem-se entre os Impostos do Estado Federal: o *impuesto a las ganancias*; *impuesto sobre los bienes personales no incorporados al proceso económico*, também chamado de imposto sobre o patrimônio bruto; o *impuesto sobre consumo específico*; os relativos a importação e exportação; e o *impuesto al valor agregado*, conhecido por IVA, assunto no qual se detém este artigo e será melhor explicado no subtópico seguinte.

No que diz respeito aos impostos provinciais, existem o: *impuesto sobre los ingresos brutos*, também conhecido como *Turnover*; *impuesto inmobiliario*; e os *impuestos de sellos*.

Pelos municípios, são cobrados os seguintes tributos: o *impuesto sobre inmuebles*, dentre outros; e quanto às taxas, a de licença e as de serviços municipais.



Ademais, a Constituição de 1994 admite a transferência de competência de jurisdição a organizações supranacionais, princípios de reciprocidade e de igualdade com os países do MERCOSUL. Consideram-se os tratados superiores às leis, abaixo das normas constitucionais. Observa-se que, para a aprovação dos tratados do MERCOSUL na Argentina, devem passar por votação única de absoluta maioria, diferentemente do Brasil, onde necessitam ser aprovados “em cada Casa do Congresso Nacional, em dois turnos, por três quintos dos votos dos respectivos membros”, como leciona o art. 5º, § 3º da Constituição Federal Brasileira. (NAKAYAMA, 2003).

### **2.2.1 Imposto sobre o Valor Agregado Argentino**

Diante disso, o IVA argentino é um imposto de suma importância para o Sistema Tributário deste país, uma vez que possui uma grande e crescente arrecadação anual, sendo o imposto que melhor demonstra o consumo argentino, conforme dados relatados pela AFIP – *Administración Federal de Ingresos Públicos*–, uma entidade autárquica criada em 1997 e que tem como função primordial a execução da política tributária e alfandegária (em comparação com o Brasil, esta entidade seria a Receita Federal). Isto pode ser bem observado na matéria do jornal “La Nación”:

Com o impulso do Imposto sobre Valor Agregado (IVA) a arrecadação fiscal aumentou cerca de 31,4% em março de 2011, em comparação ao mesmo mês do ano passado. Segundo informações cedidas pela Administração Federal de Ingressos Públicos (AFIP), em 2010, o número da arrecadação foi de 28.508 pesos, coletados no terceiro mês do ano em comento. Já em 2011, a elevação foi para 37.463 milhões de pesos, no mesmo período do ano. (SCARPINELLI, 2011).

Ora, o IVA é de competência federal, ainda que a arrecadação seja distribuída também entre as províncias, sendo toda a lógica de desenvolvimento bastante semelhante ao IPI e ao ICMS brasileiros, de acordo com o estudo realizado no tópico sobre o sistema tributário do Brasil. O referido imposto é sistematizado por diversos dispositivos legais do ordenamento jurídico argentino, dentre os quais se destacam a Lei 20.631/73 e a Lei 23.349/85, regulamentada pelo Decreto 2.407/86. (NAKAYAMA, 2003).

Desta forma, segundo o art. 1º da Lei 2.0631/97<sup>15</sup>, o Imposto sobre o Valor Agregado será aplicado sobre: a) as vendas de coisas móveis; b) as obras, locações e as

---

<sup>15</sup>Salienta-se que sempre que neste artigo mencionar a legislação Argentina, essa terá *tradução nossa*.

prestações de serviço – frisa-se que ambos os casos mencionados são dentro do território do país; c) a importação de bens móveis; d) a prestação de serviços no exterior, cuja utilização ou exploração efetiva sejam realizadas na Argentina, quando os usuários forem sujeitos do imposto e se revestirem da qualidade de responsáveis inscritos.

Quanto ao fato gerador, o art. 5º da lei acima mencionada reza diversas situações em que este pode ocorrer. Em primeiro lugar, descreve-se que o fato gerador acontece no caso de vendas (inclusive de bens registráveis), “por ocasião da entrega do bem, emissão da fatura respectiva, ou ato equivalente, o que seja anterior, de acordo aos supostos estabelecidos pela Lei”.

Já na situação de prestação de serviços e de locações de obras e serviços, o fato gerador incide no término da execução ou prestação; ou quando o preço for auferido, total ou parcialmente. As exceções são estabelecidas pela própria lei.

Por outro lado, nos trabalhos sobre imóveis de terceiros, o fato gerador ocorre quando: o certificado de obra é aceito; ou o preço é percebido; ou ainda quando há o faturamento. Nota-se que os dois primeiros podem acontecer por completo ou não.

Em contrapartida, nos casos de locação de coisas e arrendamentos de circuitos ou sistemas de telecomunicações, o mesmo fato gerador é identificado “no momento de ser apurado o pagamento ou no momento da percepção”, dependendo de qual dos dois vier primeiro.

Para finalizar, no caso das importações, o fato gerador incide no instante que o produto e/ou mercadoria entram no território argentino, sendo devidamente registrado, claro, pela aduana e ficando à disposição do respectivo importador. E, no caso de locação de coisas móveis com opção a compra, o fato gerador se verifica “no momento da entrega do bem ou ato equivalente, quando a locação esteja referida aos casos que a Lei estabelece”.

Ademais, com relação aos sujeitos, tem-se como sujeito ativo, por ser imposto de âmbito nacional, o Governo Federal. Já no polo do sujeito passivo, conforme art. 4º da mesma lei, estão os comerciantes de bens móveis, ou qualquer indivíduo que realize venda eventual; além de herdeiros ou legatários de responsáveis inscritos no próprio IVA, conforme o sistema tributário argentino; realizem em nome próprio, mas por conta de terceiros, vendas ou compras; importem definitivamente coisas móveis a seu nome, por sua conta ou por conta de terceiros; sejam empresas construtoras que realizem as obras visando lucro.

No que diz respeito à alíquota, esta é de 21%, mas pode ser majorada para 27%, como nos casos de venda de gás, energia elétrica e água, sistema de esgoto, por exemplo. Contudo, a mesma alíquota pode ser reduzida para 10,5%, haja vista os trabalhos sobre bens imóveis para moradia, excluindo as construções sobre propriedade preexistente que não constituem obras em curso (art. 28 da Lei 20631/1997).

Observa-se que existe um regime especial para a exportação, segundo o artigo 43 da Lei 20631/1997:

As exportações estão isentas do imposto sobre o valor agregado. Também, os exportadores poderão computar como crédito fiscal do imposto sobre valor agregado pago pelas matérias primas e demais compras relativas às exportações. No caso de que a dedução do crédito fiscal não fosse possível ou o mesmo tivesse sido deduzido em forma parcial, o montante excedente do crédito não utilizado será admitido como crédito a respeito de outros impostos nacionais, ou caso contrário, será devolvido ao contribuinte. (ARGENTINA a, 1997, tradução nossa).

Outro aspecto que merece o devido estudo é a incidência do princípio da não cumulatividade no Imposto sobre Valor Agregado argentino, como bem ensina Edison Carlos Fernandes:

À semelhança dos principais impostos sobre o consumo no mundo, o IVA argentino caracteriza-se por ser *não-cumulativo*, isto é, evita-se que o imposto seja cobrado em cascata (imposto sobre imposto), de forma a representar, na última fase da cadeia econômica, uma alíquota real muito superior à nominal. Tradicionalmente, o efeito da não-cumulatividade consegue-se, como o próprio *nomen iuris* do imposto indica, tributando-se apenas o quantum acrescido ao valor de aquisição, ou seja, o valor agregado ao seu objeto. (FERNANDES, 2001, p. 81).

Outrossim, observa-se que, diferentemente do Brasil (conforme já explanado), o ordenamento jurídico da Argentina optou pelo regime de créditos e débitos fiscais que melhor se adequasse ao seu sistema tributário, e mais especificamente à Lei do IVA. Entender-se-á melhor este assunto através do exemplo de Héctor Villegas:

Um comerciante adquire um produto na soma de A100, ante o qual se lhe cobra A18 mais, supondo uma alíquota de 18%. Dito comerciante deseja fixar um preço de A220, soma à qual deverá agregar A 39,6 que é os 18% sobre o importe de sua venda líquida. Restando do débito fiscal o crédito fiscal (A 39.6 - A 18), obtém a soma que deve pagar o comerciante ao fisco como valor do imposto (A 21,6). (VILLEGAS, 1994, p.673 apud FERNANDES, 2001, p. 80).

Frisa-se, de acordo com a observação feita por Kiyosen Nakayama, que o imposto em estudo se completa:

Como um imposto seletivo ao consumo, monofásico em nível nacional sobre o tabaco, bebidas alcoólicas, automóveis e motores a gasolina e um imposto monofásico sobre combustíveis líquidos e de gás natural. Existe, em nível provincial, um imposto aos ingressos brutos. (NAKAYAMA, 2003, p.83).

Essa diferença torna o sistema tributário do país vizinho mais flexível do que o encontrado no Brasil. A partir deste fato identificado, pode-se chegar a uma qualidade em cada contexto nacional, respeitando suas diferenças econômicas e sociais. Embora pareçam, as características que serão expostas a seguir não necessariamente se apresentam diametralmente opostas na praticidade da relação jurídica Estado-cidadão e da relação legislativa Lei-necessidade.

Ora, tem-se que a rigidez do sistema tributário brasileiro traz maior segurança tanto para os contribuintes por obrigação – cidadãos que nascem, residem e movimentam a economia do país, enquadrando-se na qualidade de contribuintes – quanto para os contribuintes por opção – empresas estrangeiras que, cada vez em maior número, chegam ao Brasil para proporcionar investimentos, tendo em vista o lucro comercial do que for produzido no país.

Em paralelo, o sistema argentino permite uma “metamorfose” mais constante. Se isso não traz segurança, pelo menos tem a capacidade de adequar as leis à realidade socioeconômica do Estado, permitindo equilibrar a balança comercial, através de uma interferência mais constante, porém de boa-fé, que visa criar novas oportunidades ou desenvolver setores da economia argentina.

No entanto, vale enfatizar: ambas as qualidades identificadas são predominantes nos respectivos sistemas, mas não são únicas, nem absolutas, e podem ser relativizadas.

Portanto, em face dessas diferenças entre os sistemas em estudo, entre outros problemas, o processo de integração do MERCOSUL se torna cada vez mais dificultoso, como será abordado a seguir.

### **3 CONCISAS CONSIDERAÇÕES SOBRE O MERCOSUL**

Ao falar sobre globalização, a ideia que pode surgir, pelo menos na mentalidade do brasileiro médio, é a da globalização econômica. Entretanto, sabe-se que não é só no aspecto econômico que ela acontece. Este “fenômeno” também ocorre no âmbito social, intelectual e, porque não, jurídico. Só que para isso é preciso ter consciência da necessidade de mudanças, inclusive legislativas.

Tais mudanças – reitere-se, precisam ser realizadas para que haja o processo de globalização de forma satisfatória– devem ser limitadas, controladas, de modo que a identidade nacional seja preservada.

Dessa forma, tem-se a certeza de que a globalização não é um mero fenômeno linear, pois propulsiona uma economia de extensão mundial de modo bastante acelerado, produzindo, por um lado, interdependência e integração; mas, por outro, fragmentação e antagonismo.

Assim, as fronteiras nacionais vêm tendo sua importância relativizada. Daí o motivo de os Estados se unirem em blocos econômicos, para que os países pertencentes à respectiva comunidade possam se tornar cada vez mais fortes em meio às adversidades mundiais. Com o Brasil e a Argentina não poderia ser diferente, uma vez que ambos integraram o MERCOSUL.

O Mercado Comum do Sul (MERCOSUL), através do Tratado de Assunção o qual declara a intenção de construir um mercado comum, originou-se tendo como membros a Argentina, Brasil, Paraguai e Uruguai. De acordo com tal pacto, este bloco econômico ficaria aberto para aderências mediante negociações com países membros da Associação Latino Americana de Integração - conforme art. 20 do referido Tratado. Assim, desde agosto de 1995, a Bolívia e o Chile, assumiram compromisso perante o Tratado de Assunção, tornando-se, com isso, Estados-associados ao MERCOSUL. O Peru, Venezuela, e Colômbia, integrantes da Comunidade Andina, formada em 1960, serão os próximos países a se associar ao MERCOSUL.

Os objetivos deste bloco econômico estão centrados nos seguintes pontos: formação de uma zona de livre comércio, eliminando de todas as barreiras tarifárias e não tarifárias na movimentação de bens e serviços; adoção de uma tarifa e de uma política de comércio externo também comuns; coordenação das políticas macroeconômicas (globais) e setoriais em áreas como comércio exterior, indústria, transportes e comunicações, monetária, de serviços, aduaneiros etc.; harmonização das legislações internas – inclusive as tributárias-, a fim de assegurar e fortalecer o processo de integração.

Quanto ao processo de integração, faz-se necessário explica-lo. Existem várias formas de se exteriorizar a vontade dos Estados-partes, pois os efeitos são diversos, como bem explica a autora:

As formas são as que se seguem, lembrando que aos pactuantes é livre a escolha de qual espécie mais lhe convém, e, caso o tempo demonstre que existe possibilidade de desenvolvimento na integração, esta pode

salta de grau no processo integracionista, desde que respeitadas às regras do direito internacional público, uma vez que a opção materializa-se via tratado internacional:

- a) Zona de livre comércio: envolve a eliminação e/ou redução de taxas e restrições à integração, é o exemplo do NAFTA;
- b) União aduaneira: corresponde ao somatório do livre comércio e de uma tarifa externa comum;
- c) Mercado comum: desde que a união aduaneira esteja completa, incluindo a livre circulação de bens, serviços, pessoas e capitais, além de regras comuns sobre a concorrência, assim como ocorreu com a União Europeia antes de 1993;
- d) União econômica e política: além do Mercado Comum, soma-se ao sistema monetário a política externa e a defesa comum, a exemplo do que vem buscando a União Europeia;
- e) Confederação: espécie ainda não existente, sendo dificultada pela necessidade da união econômica e política anterior e ainda da unificação de todos os direitos existentes, além de se efetuar uma revisão dos sistemas governamentais. (NAKAYAMA, 2003, p. 30).

Ademais, com relação à importância política, econômica e estratégica do MERCOSUL, podem-se destacar: o crescimento da competitividade e do poder de barganha com as grandes potências e blocos mundiais e a ampliação das possibilidades de acesso ao desenvolvimento científico e tecnológico. Assim, percebe-se que o interesse dos países membros desse bloco econômico, vem, cada vez mais, sendo respeitado no âmbito internacional.

Atualmente, o MERCOSUL encontra-se no estágio de “união aduaneira imperfeita”, havendo já dado início à fase de “zona de livre comércio”, a qual também não se encontra ainda em pleno funcionamento. Com efeito, por diversas razões, que neste estudo não cabe analisar, ainda persistem várias restrições, tributárias e não tributárias, no comércio intra-bloco. Conforme também preleciona Juliana Kiyosen Nakayama, a união aduaneira não é plena porque há políticas comerciais diferenciadas no universo tributário, com produtos na lista de exceções. Também aqui não há perspectivas, a curto prazo de que o MERCOSUL venha a se tornar uma autêntica união aduaneira. (NAKAYAMA, 2003).

Observa-se que dos quatro países-membro do MERCOSUL, apenas o Brasil ainda não tributa o consumo por meio de um imposto do tipo IVA de competência do governo central. A Argentina possui um IVA federal que se aplica a todas às transações do processo de produção e circulação de bens e serviços, se caracterizando como um tributo indireto, real, não cumulativo, plurifásico e que favorece a integração internacional, conforme já explanado.

O IVA paraguaio, por sua vez, foi instituído em 1992 e, a exemplo de seu congêneres argentino, também se classifica como plurifásico e não cumulativo. Além do

IVA, o Paraguai também tributa o consumo por meio de um imposto seletivo sobre consumo, o qual incide sobre uma lista taxativa de produtos, tais como tabaco, bebidas alcoólicas, sucos de frutas, combustíveis derivados de petróleo e outros.

No Uruguai, por seu turno, o IVA foi adotado inicialmente em 1967, sob a denominação de Imposto sobre Vendas e Serviços, sendo reestruturado em 1972. Assim, o Uruguai foi um dos primeiros países, fora da Europa, a adotar o IVA.

Portanto, seguindo um estudo comparado, observa-se semelhança em certos fatos geradores dos sistemas tributários citados. O Imposto sobre Produto Industrializado brasileiro pode ser tido como equivalente a outros integrantes do MERCOSUL, a saber: imposto específico interno uruguaio, imposto seletivo sobre consumo paraguaio e imposto interno argentino.

#### **4 A POSSÍVEL UNIÃO DO IPI E DO IVA, CASO O MERCOSUL EVOLUA A SUA UNIFICAÇÃO**

A grande indagação que se faz perante esse assunto em análise é: poderia acontecer uma união entre o IPI e o IVA, acaso o processo de integração do MERCOSUL fosse concluído?

Entretanto, para responder esta primeira dúvida, faz-se necessário outro questionamento: é possível e conveniente falar em um processo de harmonização das legislações tributárias do Brasil, da Argentina, do Uruguai e do Paraguai, considerando que, por enquanto, são estes os países que compõem o bloco econômico? Cogita-se na possibilidade de se fazer um sistema tributário do MERCOSUL?

Realizadas estas necessárias inquirições, tentar-se-á respondê-las. Primeiramente, deve ser lembrado que no Brasil há os tributos federais, estaduais/distritais e municipais; já na Argentina, há os tributos do Estado Federal e os provinciais; no Uruguai, há os tributos em espécie e os departamentais; e, no Paraguai, há os chamados tributos em espécie.

Além disso, é preciso ter em conta que, embora apenas o Uruguai e o Paraguai sejam Estados unitários, a Argentina, mesmo sendo uma Federação, mantém o seu IVA, o que, de algum modo, facilitaria a homogeneidade.

É verdade, contudo, que esses três países se diferenciam no modo como disciplinam o referido imposto, segundo já esclarecido em tópico apropriado.

Evidencia-se o estudo, frise-se novamente, do Imposto sobre Valor Agregado, porque, procurando ser o MERCOSUL um mercado comum, com a abertura do comércio aos países que o compõem, a harmonização prioritária parece ser a dos tributos incidentes sobre o consumo, deixando-se a tributação patrimonial para os próprios sistemas nacionais. A respeito do imposto sobre a renda, talvez bastasse evitar a dupla tributação, através de tratados internacionais sobre o assunto.

Destarte, não há nenhum problema em cada país ter o seu próprio sistema tributário. No entanto, a partir do momento em que esses Estados decidem formar, integrar um bloco econômico com a intenção de concluir a última etapa do processo de integração, precisam passar por diversos estágios, dentre eles, o da criação de um órgão legislativo próprio. Ocorre que o MERCOSUL ainda não dispõe desse órgão, não detendo, como a União Europeia, uma fonte comum para legislar.

Na realidade, no atual estágio, há o art. 7º do Tratado de Assunção, que dispõe: “em matéria de impostos, taxas e outros gravames internacionais, os produtos originários do território de um Estado Parte gozarão, nos outros Estados Partes, do mesmo tratamento que se aplique ao produto nacional”. Assim, nota-se que a efetividade deste dispositivo parece fundamental para a composição da iniciativa de um Mercado Comum, haja vista a presença do princípio da não discriminação.

Também é de receber realce a Comissão de Assuntos Tributários, que vem procurando analisar a legislação de cada um dos Estados integrantes, de modo a facilitar o fluxo comercial na região.

Esta Comissão, em reuniões realizadas entre 24 e 27 de agosto e entre 20 e 23 de outubro de 1993, concluiu que, sendo considerados os impostos sobre o consumo vigentes na Argentina, no Paraguai e no Uruguai, há evidente similitude de características estruturais. Contudo, no Brasil, não se verifica a mesma coincidência. Isto se parece bastante óbvio, uma vez que o Brasil é um Estado Federativo, com a necessidade de estados, Distrito Federal e municípios manterem uma receita própria, de maneira a lhes assegurar um mínimo de autonomia financeira.

Destá forma, pode-se citar, como exemplo, o caso do ICMS, um imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicações, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior. O ICMS termina sendo o principal imposto dos estados federados brasileiros, e com uma repercussão importante nos cofres municipais, dado o seu percentual de repasse para estes últimos entes.



Ora, sendo um imposto tão importante no sistema tributário nacional, é natural que toda alteração que sobre ele se pretenda fazer receba a desconfiança e o temor de estados e municípios. Por causa desse receio, tais entes federativos costumam alegar inconstitucionalidade nas possíveis mudanças, argumentando que as alterações fulminam a cláusula pétrea da forma federativa de Estado.

Verifica-se que o fundamento de todo este temor está presente no contexto histórico brasileiro. No Brasil, não podem estados e municípios serem administrados apenas por repasse de receitas federais, pois isso deu margens a desvios de recursos com evidentes repercussões, não apenas no campo tributário, mas também no campo ético. É o que a prática política brasileira convencionou chamar de “*pires na mão*”.

De tal modo que, não sendo viável politicamente federalizar o ICMS ou criar uma espécie de IVA federal, haveria a alternativa de manter o primeiro na competência dos Estados-membros da federação brasileira, mas sob a obediência de uma legislação nacional unificadora. Seria a exigência de uma lei complementar sobre o ICMS.

Com isso, faz surgir um dos maiores obstáculos para a uniformização legislativa tributária no MERCOSUL: a implantação do Imposto sobre o Valor Agregado no sistema brasileiro.

Assim, não é problema saber se o IVA argentino incide sobre a venda de bens móveis corpóreos, implicando em transferência de domínio a título oneroso, sendo a migração feita por comerciante habitual. Ou se o IVA paraguaio incide sobre a alienação de bens, quer a título oneroso, quer gratuito, desde que haja transferência de propriedade ou provoque a disposição da coisa como se proprietário fosse. Ou se o IVA uruguaio incide sobre a alienação ou a circulação de bens móveis, imóveis e direitos, somente a título oneroso, obedecendo, como na Argentina, a situação do bem. Não se trata, portanto, de procurar diferenças técnicas acidentais. A questão é de mérito: se é possível o Brasil adequar a sua legislação de IPI, ICMS e ISS ao MERCOSUL, permitindo uma uniformidade interna brasileira. No momento em que este passo for possível, passa a também ser possível falar em harmonização da legislação tributária no MERCOSUL.

Não é caso, todavia, de uma peleja fácil, pois diz respeito à própria organização do Estado brasileiro. A oposição por uma legislação uniforme para o ICMS, por exemplo, sequer poderia contar com o apoio do atual Texto Constitucional, que deixa claro este objetivo (art. 155, § 2º, XII, CF/88).

Diante dessa situação, realmente, entende-se que nos termos do Tratado de Assunção, em seu artigo 1º, parece correto que se o interprete pela harmonização dos impostos sobre o consumo, pois detém uma íntima conexão com a livre circulação de bens e com a coordenação de uma política fiscal entre os Estados Partes.

Porém, como outrora comentado, essa harmonização se torna bastante complexa, uma vez que seu alvo são países com ordenamento tributário distinto, ainda que em alguns aspectos se pareçam.

Então, para evitar as surpresas em um campo tão delicado como o tributário, pode parecer preferível que a harmonização legislativa seja apenas restrita. Evitando reformas constitucionais, que poderiam confrontar cláusulas pétreas, como a Federação. Assim, acredita-se que a gradual eliminação de tratamentos discriminatórios e a efetiva e estável implantação de uma Tarifa Externa Comum (TEC), aliadas à uniformização do IPI, ICMS e ISS brasileiro, sejam as aparas necessárias para seguir um curso que, ao final, pode evitar tantos inconvenientes técnicos, políticos e econômico.

## **5 A RELAÇÃO DOS IMPOSTOS DE IMPORTAÇÃO COM O PRINCÍPIO DA ISONOMIA E DA SEGURANÇA JURÍDICA**

No Direito em geral e, principalmente, no Direito Tributário Processual, seja ele argentino ou brasileiro, a utilização dos princípios sempre esteve relacionada à problemática das lacunas da lei, servindo, desta forma, como fonte subsidiária do Direito, como outrora explicado. Assim, Miguel Reale, em seu magistério, ensina que: “princípios são verdades ou juízos ordenados em um sistema de conceitos relativos à dada porção da realidade”. (REALE, 1969, p.54). Existem várias destinações, uma delas é o princípio constitucional da segurança jurídica o qual Dirley da Cunha Jr. define como:

O valor segurança jurídica é consagrado por vários outros princípios: direito adquirido, ato jurídico perfeito, coisa julgada, irretroatividade da lei, entre outros. Este princípio enaltece a ideia de proteger o passado (relações jurídicas já consolidadas) e tornar o futuro previsível, de modo a não infligir surpresas desagradáveis ao administrado. Visa a proteção da confiança e a garantia da certeza e estabilidade das relações ou situações jurídicas. (CUNHA JÚNIOR, 2009, p.56).

Tal princípio oferece estabilidade nas relações judiciais. A sua incidência também ocorre no IPI e no IVA, através das decisões judiciais a respeito do assunto. E

com a conclusão do processo de integração do MERCOSUL, frisa-se que tal princípio será assegurado, visto que este é um dos pilares do ordenamento jurídico como um todo.

Outro princípio de fundamental importância é o da isonomia, o qual a Constituição Federal Brasileira assegura em seu art. 5º: “Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza” (BRASILa, 2011, p. 9); E pela Constituição Argentina em seu art.16 e 37:

Art. 16. A Nação Argentina não admite prerrogativas de sangue, nem de nascimento: não há nenhum privilégio pessoal, nem título de nobreza. Todos seus habitantes são iguais perante a lei, e admissível para o emprego sem outra condição que a idoneidade. A igualdade é a base dos impostos e dos encargos públicos.

Art.37. Esta Constituição garante o pleno exercício dos direitos políticos, de acordo com o princípio da soberania popular e as leis ditadas em conformidade. O sufrágio é universal, igual, secreto e obrigatório. Verdadeira igualdade de oportunidades ente homens e mulheres no acesso a cargos eletivos e partidários será garantido para a ação positiva na regulação dos partidos políticos e do sistema eleitoral. (ARGENTINA b, 1994, tradução nossa).

Ainda nesse sentido, Heleno Juan Zarini explica nitidamente a importância do princípio da igualdade para o ordenamento jurídico argentino:

A igualdade proclamada pelo artigo comentado não significa igualitarismo, ou seja, uma igualdade absoluta e rígida dos homens, que desconheça as diferenciações naturais que existem na constituição física, no sexo, no sentido de esforço, nas aptidões, na fortuna, nos bens etc., das pessoas; modalidades estas que se devem ter em conta para uma melhor administração da justiça. Como sustentou a Corte Suprema, o princípio de igualdade não impede que o legislador contemple de forma distinta situações que se lhe apresentem diferentes a sua consideração. Dessa maneira, pode criar categorias, grupos de classificação razoáveis entre pressupostos que considere distintos, sempre que essas discriminações não sejam arbitrárias, nem respondam a um propósito de hostilidade contra pessoas ou grupos, ou signifiquem indevido favor ou privilégio pessoal ou setorial. (ZARINI, 1991, p. 95 apud FFERNANDES, 2001, p. 75).

Perante isto, tal princípio é um dos mais importantes na consolidação da democracia, por ser, no dizer de Celso Ribeiro Bastos, “o respiradouro pelo qual o sistema da ordem jurídica se tornava permeável às imposições de justiça”. (BASTOS apud ASSUNÇÃO, 2000, p. 284).

Salienta-se que, no Direito Processual, este princípio vai mais além do que foi relatado acima. Como explica Fredie Didier Jr.:

Os litigantes devem receber tratamento processual idêntico; devem estar em combate com as mesmas armas, de modo a que possam lutar em pé de igualdade. Chama-se a isso de paridade de armas: o procedimento deve proporcionar às partes as mesmas armas para a luta.

O processo é a luta. A garantia de igualdade significa dar as mesmas oportunidades e os mesmos instrumentos processuais para que possam fazer

valer os seus direitos e pretensões, ajuizando ação, deduzindo resposta etc. “Como explica Chiavario, essa paridade de armas entre as partes não implica uma identidade absoluta entre os poderes reconhecidos às partes de um mesmo processo e nem, necessariamente, uma simetria perfeita de direitos e obrigações. O que conta é que as diferenças eventuais de tratamento sejam justificáveis racionalmente, à luz de critérios de reciprocidade, e de modo a evitar, seja como for, que haja um desequilíbrio global em prejuízo de uma das partes.” (DIDIER JÚNIOR, 2009, p. 55).

Desta forma, nos processos devem ocorrer o tratamento isonômico entre as partes, observando, como lembra José Afonso da Silva citando Chomé, que a lei, o tribunal, deve “tratar de maneira igual os iguais e de maneira desigual os desiguais, na medida de suas desigualdades” (CHOMÉ apud SILVA, 2003, p. 212).

Devido a isso, entende-se que no caso julgado - o qual é a situação jurídica que diz respeito exclusivamente às decisões judiciais, tornando-a indiscutível e imutável - não pode haver discrepâncias quanto à sentença do pedido, sendo os mesmos idênticos, que, distribuídos para juízes diferentes, ocorra decisões distintas, ferindo, com isso, o tratamento isonômico que o Direito Tributário protege à luz da Constituição, seja ela argentina ou brasileira.

Conclui-se, portanto, que é possível ao Estado discriminar os contribuintes, quando se verifica uma correlação lógica entre o fator de discriminação e a desequiparação, com vista no interesse coletivo (distribuição da riqueza e justiça social). Permitindo, desta maneira, a não discrepância nas decisões judiciais e, conseqüentemente, à obediência ao princípio da segurança jurídica.

Neste momento, iniciar-se-á a explanação sobre a relativização do caso julgado.

## **6 A RELATIVIZAÇÃO DO CASO JULGADO**

Conceitua-se caso julgado ou coisa julgada quando a sentença não produz mais possibilidade de recursos, neste mesmo sentido, define o dicionário jurídico:

Entende-se como coisa julgada (res judicata) a sentença, que se tendo tornado irretratável, por não haver contra ela mais qualquer recurso, firmou o direito de um dos litigantes para não admitir sobre a dissidência anterior qualquer outra posição por parte do contendor vencido, ou de outrem que se sub-rogue em suas pretensões improcedentes.

Revela, pois, o pressuposto da verdade firmada ou afirmada pelo decisório judicial, que se mostra irrevogável ou irretratável, segundo a regra: res judicata pro veritate habetur. (SILVA, 2004, p. 305).

Destarte, a coisa julgada diz respeito, exclusivamente, às decisões judiciais que pode se tornar indiscutível e imutável. De acordo com Liebman:

A coisa julgada é uma qualidade dos efeitos da sentença, que reveste o ato também em seu conteúdo e assim tornam imutáveis, além do ato em sua existência formal, os efeitos quaisquer que sejam dele. [...] a coisa julgada é um instituto cuja função é a de estender ou projetar os efeitos da sentença indefinidamente para o futuro. (LIEBMAN, 1981, p.54).

Desta forma, a coisa julgada material perdura, mesmo depois de extinto o processo, impedindo qualquer ato estatal, processual ou não, que venha a negá-los. Assim, a coisa julgada tem caráter obrigatório, não só entre as partes como também em relação a todos os juízes, que deverão respeitá-la. Mas não se pode ignorar a existência de sentenças injustas e que nem por isso deixam de fazer coisa julgada.

Alguns autores defendem que este instituto é de fato um dado político, já que é uma escolha do legislador em dar segurança jurídica ao pronunciamento da sentença em detrimento do ideal de justiça que é sempre passível de reexame. Ressaltando que essa possui relevância constitucional ao ser tutela no artigo 5º, XXXVI, constando, então, entre as garantias fundamentais da constituição, sendo, portanto, inalterável por qualquer ente infraconstitucional, não podendo, inclusive, ser modificada por emenda constitucional.

No entanto, apenas em razão de situações excepcionais é permitida desconstituição da coisa julgada através de uma revisão da decisão ou uma nova análise da interpretação judicial, tal reanálise se pode dar por meio da ação rescisória, como também leciona Luiz Roberto Barroso: “Sempre se considerou que o respeito às situações protegidas pela autoridade da res iudicata figurava como limite à retroatividade do julgado, a menos que haja a possibilidade legítima de desconstituí-la por via de ação rescisória” (BARROSO, 2006, p. 193).

Em face disso, inquire-se se a sentença, transitada em julgado, deve sobreviver quando a lei que a criou é, posteriormente, declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal. Entretanto, para responder tal indagação, no Direito Brasileiro, alguns julgados têm admitido que a declaração de inconstitucionalidade, a qual está diretamente atrelada à coisa julgada, pronunciada após a formação da coisa julgada, pode fundar a ação rescisória. Com explica o doutrinador:

Esse controle pode ser feito mediante ação rescisória (art. 485, V, CPC), em caso de aplicação de lei flagrantemente inconstitucional e de adoção de lei ou interpretação já declaradas inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal, e, através de impugnação (art. 475-L, §1º, CPC) e de embargos à execução

(art. 741, parágrafo único, CPC), quando a sentença se fundou em lei ou em interpretação que, no momento de sua prolação, já tenha sido declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal (MARINONI, 2008, p. 41).

É importante não generalizar. O excepcional só deve ser empregado quando realmente houver necessidade. Por isso, José Augusto Delgado, ao apresentar os casos que precisam de revisão mesmo depois de haver passado o prazo para a ação rescisória, enumera: sentenças injustas, violadoras da moralidade e dos princípios constitucionais (DELGADO, 2002).

Em matéria tributária, existem questões ligadas aos princípios constitucionais. Doutrinadores têm vislumbrado o fenômeno da relativização da coisa julgada como um meio eficaz de sanar as possíveis injustiças cometidas no âmbito da atividade jurisdicional. Não seria correto postar o princípio da segurança jurídica acima de todos os outros princípios e garantias fundamentais da Constituição Federal. Afinal, nada é tão absoluto no direito, mesmo as leis e atos normativos federais podem ser julgados inconstitucionais pelo STF. (BERALDO, 2002). E, também, pela Corte Argentina.

Em um estudo comparado, nota-se que o doutrinador argentino Juan Carlos Hitters enfrenta a temática da revisão da coisa julgada material, examinando-a à luz da jurisprudência argentina, colocando-se em posição favorável à possibilidade de revisão de sentença substancialmente injustas, mesmo que transitadas em julgado (HITTERS, 1977, tradução nossa).

Em face disso, portanto, verifica-se que o princípio da segurança jurídica não está plenamente assegurado mesmo após a coisa julgada, pois há o período em que cabe ação rescisória. Assim, deve a relativização ser um recurso excepcional, com o fim maior de atender a justiça e permitir que outros princípios constitucionais sejam assegurados.

## **CONCLUSÃO**

Diante do exposto, pode-se concluir que, de maneira geral, o Estado necessita se manter. Tal sustentação é obtida através dos tributos que são exigidos pelo Estado.

Neste contexto, o IPI foi criado. A sua incidência se dará quando o produto industrializado estiver submetido a qualquer operação que lhe aperfeiçoe para o consumo, ou ainda lhe modifique a natureza ou finalidade, não sendo relevantes os processos utilizados para obtenção do produto, localização e condições das instalações ou equipamentos empregados.

Daí, com o passar dos anos, o IPI foi reconhecidamente um imposto de função extrafiscal em sua essência, conforme entendimento doutrinário acerca do artigo 153, § 2º, IV da Constituição Federal. Neste dispositivo, encontra-se o princípio da seletividade como principal característica do IPI.

Entretanto, ao analisar o imposto em questão de forma mais ampla, verifica-se, na prática, a presença da fiscalidade tributária. Isso ocorre pelo fato de que no IPI também existe o intuito de arrecadação de receita aos cofres públicos.

Concomitantemente, o IVA foi criado em outros países latino-americanos, mais especificamente do chamado Cone Sul (Argentina, Paraguai e Uruguai), com o objetivo específico de arrecadação, sendo a principal fonte de financiamento estatal, ou seja, é um imposto estritamente fiscal.

Em relação ao sistema tributário brasileiro, este tem o seu Governo dividido em três níveis: federal, estadual e municipal. E, dentro dessa perspectiva, a Constituição da República está no patamar mais elevado, ela é a tal norma fundamental do sistema jurídico pátrio, impondo seu conteúdo regulatório ou programático aos demais dispositivos, regulando sua criação ou ensejando sua retirada do sistema normativo nacional.

Destarte, é a Carta Magna que diz qual direito do cidadão que deve ser provido pelo Estado. Contudo, ela também explica como o Estado pode financiar as ações concretas para que o direito, ainda que em plano abstrato, seja devidamente satisfeito. Ressalta-se que este financiamento provem dos tributos arrecadados.

Em face disso, torna-se essencial relembrar a classificação dos tributos em relação a sua repercussão econômica, uma vez que estes se subdividem em diretos e indiretos, a depender da coincidência entre contribuinte de fato e contribuinte de direito. O primeiro incide diretamente sobre o contribuinte que, de fato, sofre o ônus patrimonial. Já o segundo, são os tributos que incidem sobre a renda e o patrimônio, enquanto que tributos indiretos não incidem no contribuinte *de jure*.

Tendo em vista essa classificação, observa-se que o sistema tributário é injusto, devido ao fato de ser amplamente assentado em tributos indiretos sobre o consumo com o intuito de onerar pesadamente os mais pobres, ou seja, o contribuinte acaba pagando mais do que deveria.

Destarte, evidencia a enorme quantidade de tributos e a sua especificidade. Entre eles, encontra-se os Impostos sobre Consumo. No Brasil, o Imposto sobre Consumo é representado pelo Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS),

Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) e pelo Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI).

Quanto ao sistema tributário da Argentina, verifica-se que a República Argentina é dividida em Estado Federal, constituído de províncias; estas são compostas por municípios. E, assim como no Brasil, a Constituição deste país vizinho também é a lei maior.

Dentre os diversos impostos do estado Federal, tem-se o Imposto sobre Valor Agregado argentino. Tal imposto é de suma importância para o Sistema Tributário deste país, uma vez que possui uma grande e crescente arrecadação anual, sendo o imposto que melhor demonstra o consumo argentino, conforme dados relatados pela AFIP. Ea sua competência é federal, ainda que a arrecadação seja distribuída também entre as províncias, sendo toda a lógica de desenvolvimento bastante semelhante a do IPI e a do ICMS brasileiros.

Em um estudo comparado, percebe-se que o sistema tributário brasileiro é mais rígido que o argentino. Portanto, a Carta Magna do Brasil oferece mais segurança jurídica para o contribuinte, enquanto que a flexibilidade da Argentina permite uma adequação mais célere com relação às normas tributárias.

Com relação ao MERCOSUL, pertencem a este bloco econômico, além de Brasil e Argentina, o Uruguai e o Paraguai. Observa-se que o Mercado Comum do Sul se encontra no estágio de “união aduaneira imperfeita”, havendo já dado início à fase de “zona de livre comércio”, a qual também não se encontra ainda em pleno funcionamento. Faltando, assim, ainda um longo caminho a ser percorrido rumo ao processo de integração completa deste bloco econômico.

Ademais, salienta-se que os países pertencentes ao MERCOSUL, possuem, cada um, um sistema tributário distinto, no qual o Brasil é o que mais se difere.

Devido ao fato de o Mercado Comum do Sul não possuir um sistema legislativo próprio, como ocorre na União Europeia, torna-se extremamente difícil unificar as legislações tributárias dos referidos Estados, principalmente o brasileiro, para poder finalizar o processo integracionista do MERCOSUL.

Então, para que isso aconteça e surpresas desagradáveis não surjam, faz-se preferível que a harmonização legislativa seja apenas restrita. Evitando reformas constitucionais, que poderiam confrontar cláusulas pétreas, como a Federação. Assim, acredita-se que a gradual eliminação de tratamentos discriminatórios e a efetiva e estável implantação de uma Tarifa Externa Comum (TEC), aliadas à uniformização do



IPI, ICMS e ISS brasileiro, sejam as aparas necessárias para seguir um curso que, ao final, pode evitar tantos inconvenientes técnicos, políticos e econômico.

No que tange aos princípios, entende-se que o princípio da segurança jurídica oferece estabilidade ao ordenamento jurídico dos países em estudo; e que o princípio da isonomia reza que todos são iguais perante a lei, no entanto, o tribunal deve “tratar de maneira igual os iguais e de maneira desigual os desiguais” (CHOMÉ apud Silva, 2002, p.212), na medida de suas desigualdades.

Em se tratando do caso julgado, que é quando a sentença não produz mais possibilidade de recursos, é permitida a revisão da decisão quando se tratar de coisa julgada inconstitucional.

Quanto à relativização da coisa julgada, compreende-se que esta deveria ocorrer mais, no sentido de rever decisões errôneas, com o fim maior de atender a justiça e permitir que outros princípios constitucionais sejam assegurados.

Portanto, constata-se, através de um estudo comparado entre Brasil e Argentina, as diferentes realidades de sistemas tributários desses países e que a possível união de tais impostos, caso o MERCOSUL evolua na sua unificação, seria o ideal, tanto para tal bloco econômico quanto para o Brasil, visto que os conflitos com ICMS acabariam.

Entretanto, sabe-se que é bastante difícil que isso ocorra, uma vez que os estados e municípios não irão se desfazer de sua “autonomia” que, de certa forma, será diminuída. Ademais, tendo em vista as inúmeras decisões discrepantes a respeito do tema nos ordenamentos jurídicos de ambos os países, ocorre o ferimento do princípio da segurança jurídica e, por consequência, do princípio da isonomia, provocando, assim, a relativização da coisa julgada.

## REFERÊNCIAS

ARGENTINA a. **Ley de Impuesto al Valor Agregado**. 1997. Disponível em: < <http://www.aduanaargentina.com/leyes/iva.htm> >. Acesso em: 29 jun. 2011.

ARGENTINA b. **Constitucion de La Nacion Argentina**. 1994. Disponível em: < [http://www.argentina.gov.ar/argentina/portal/documentos/constitucion\\_nacional.pdf](http://www.argentina.gov.ar/argentina/portal/documentos/constitucion_nacional.pdf) >. Acesso em: 30 ago. 2011.

AGRA, Walber de Moura. **Curso de Direito Constitucional**. 6. ed. São Paulo: Forense, 2010.

- ASSUNÇÃO, Lutero Xavier. **Princípios de direito na jurisprudência tributária**. São Paulo: Atlas, 2000.
- ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquematizado**. 4. ed. São Paulo: Método, 2010.
- AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 12 ed. São Paulo: Saraiva, 2006.
- BARROSO, Luis Roberto. **A nova interpretação constitucional: ponderação, direitos fundamentais e relações privadas**. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.
- BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998.
- BERALDO, Leonardo de Faria. Relativização da coisa julgada que viola a constituição. In: NASCIMENTO, Carlos Valder (coord.). **Coisas julgada inconstitucional**. Rio de Janeiro: América Jurídica, 2002, p.150-156.
- BOTALLO, Eduardo Domingos. **Fundamentos do IPI**. São Paulo: Revista dos tribunais, 2002.
- BRASIL a. Constituição Federal. In: **VADE Mecum compacto**. São Paulo: Saraiva, 2011.
- BRASIL b. Código Tributário Nacional. In: **VADE Mecum compacto**. São Paulo: Saraiva, 2011.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.
- CUNHA JÚNIOR, Dirleyda. **Curso de direito administrativo**. 8. ed. Salvador: JusPodivm, 2009.
- DELGADO, José Augusto. Efeitos da coisa julgada e os princípios constitucionais. In: NASCIMENTO, Carlos Valder (coord.). **Coisas julgada inconstitucional**. Rio de Janeiro: América Jurídica, 2002, p.54-58.
- DIDIER JÚNIOR, Fredie. **Curso de direito processual civil**. 11. ed. Salvador: JusPodivm, 2009, v. 1.
- FERNANDES, Edison Carlos. **Sistema Tributario do Mercosul**. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.
- HITTERS, Juan Carlos. **Revisión de la cosa juzgada**. La Plata: Platense, 1977.
- LIEBMAN, Enrico Tullio. **Eficácia e autoridade da sentença: e outros escritos sobre a coisa julgada**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1981.
- MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

MARINONI, Luiz Guilherme. **Coisa julgada inconstitucional**: a retroatividade da decisão de (in)constitucionalidade do STF sobre a coisa julgada: a questão da relativização da coisa julgada. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2008.

NAKAYAMA, Juliana Kiyosen. **Reforma tributária MERCOSUL e União Europeia**. Curitiba: Juruá, 2003.

REALE, Miguel. **Filosofia do Direito**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 1969.

SCARPINELLI, Luján. Inflación y consumo volvieron a impulsar la recaudación. **Jornal La Nación**. Argentina. 02 abril 2011. Disponível em: < <http://www.lanacion.com.ar/1362231-inflacion-y-consumo-volvieron-a-impulsar-la-recaudacion> >. Acesso em: 31 de ago. 2011.

SGARBI, Adrian. **Clássicos de teoria do direito**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006.

SILVA, De Plácido e. **Vocabulário jurídico**. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 22. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e de direito tributário**. 8. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.

## SEGURANÇA JURÍDICA. LIBERDADE E ELISÃO

Hélio Sílvio Ourém Campos<sup>16</sup>

*“Na Administração Pública, não há liberdade nem vontade pessoal. Enquanto na administração particular é lícito fazer tudo o que a lei não proíbe, na Administração Pública só é permitido fazer o que a lei autoriza. A lei, para o particular, significa ‘pode fazer assim’; para o administrador público significa ‘deve fazer assim’. (...) o agente administrativo, como ser humano dotado de capacidade de atuar, deve, necessariamente, distinguir o Bem do Mal, o honesto do desonesto. E, ao atuar, não poderá desprezar o elemento ético de sua conduta.”<sup>17</sup>.*

Em sua “*A Cidade Antiga*”, FUSTEL DE COULANGES, recordando TUCIDIDES, admitia que se poderia ter evitado a democracia acaso se atendesse à recomendação de que a liberdade deveria ser para todos, mas o governo apenas para alguns (oligarkia isónomos)<sup>18</sup>.

Portanto, mesmo não parecendo simpático ao regime democrático, acreditava ter sido o fato de a oligarquia ser um solo fértil para vexames contra o povo (condenações arbitrárias, execuções violentas, etc.) que fez com que, na Grécia antiga, a democracia haja tornado-se necessária. Para que os pobres tivessem algum amparo, e os ricos um freio.

Também o Cristianismo, onde se propõe a filosofia de substituir o temor pelo amor a Deus, deve ter influenciado, de algum modo, nesta busca pela liberdade, embora, a partir dele, a religião deixe de ser terrena, procurando não imiscuir-se nas coisas da terra. “*Dai a César o que é de César e a Deus o que é de Deus*”. Uma nítida separação entre Deus e o Estado. A religião não tomando para si a missão de regular o direito.

Os precursores do idealismo clássico alemão afirmavam acreditar na teoria de que *tudo é perfeito neste melhor dos mundos possíveis*. Não importariam as desgraças particulares, se proporcionarem o *bem geral*.

VOLTAIRE, no exercício da sua fina ironia, em “*Cândido ou o Otimismo*”, em plena voga das doutrinas do filósofo LEIBNITZ, discute a peleja entre as convulsões inquietantes de uma vida agitada e a letargia do aborrecimento de uma vida tranqüila e

---

<sup>16</sup>Doutor e Mestre pela UFPE. Juiz Federal. Professor Titular em Direito Processual e Tributário da Universidade Católica do Estado de Pernambuco. Ex-Procurador Judicial do Município do Recife. Ex-Procurador do Estado de Pernambuco. Ex-Procurador Federal.

<sup>17</sup> MEIRELLES, HELY LOPES. *Direito Administrativo Brasileiro*. 15<sup>a</sup> ed. atualizada pela Constituição de 1988. São Paulo. Editora Revista dos Tribunais. 1990, ps. 78-79

<sup>18</sup> COULANGES, Fustel de. *A Cidade Antiga*. Tradutores JONAS CAMARGO LEITE e EDUARDO FONSECA. Rio de Janeiro. Editora Tecnoprint, 1990, p. 223.

sem pretensões mais altas, passando, pelo mundo, o indivíduo, aceitando as coisas com paciência.<sup>19</sup>

Neste tema fascinante, *a liberdade*, em suas Lições de Introdução ao Estudo do Direito<sup>20</sup>, PAULO OTERO também fez algumas reflexões de realce.

Diz ele, ao abordar o tema *Direito e Liberdade*, socorrendo-se de HEGEL e de WEBER, que o Direito tem por destino a liberdade, lembrando, mais adiante, de que o escravo não tinha direitos.

Nas suas palavras, numa apologia ao que chama de destino do direito ou à liberdade: “*Numa primeira aproximação ao tema da liberdade como fim do Direito, pode afirmar-se que a liberdade constitui a própria razão de ser do direito: ‘a liberdade constitui a substância e o destino do Direito’, encontrando-se o seu ponto de partida na vontade livre (cfr. HEGEL, Princípios ..., § 4º). O Direito é, por isso mesmo, ainda segundo HEGEL, ‘a liberdade em geral como Ideia’ (ibidem, § 29º), representando a vontade livre o princípio a ser realizado pelo Direito (cfr. THADEU WEBER, Hegel..., p. 61)”*

Ora, se não houvesse nenhuma liberdade, não seria adequado procurar responsabilizar alguém perante o direito. De fato, a negação completa da liberdade implica na negação dos demais direitos.

É natural, no entanto, que os graus de liberdade variem a depender da fase histórica que se analise.

Houve épocas em que se sentiu a necessidade de se restringir ao máximo a atuação do Estado, encontrando-se, na lei, apenas um instrumento limitativo da atividade da Administração Pública. É o momento do pensamento jurídico liberal. Vê-se a lei como um limite a salvaguardar a liberdade individual, perante a liberdade dos demais.

Assim, o Estado deveria ficar ausente, deveria cruzar os braços permitindo o máximo de liberdade.

Ocorreu que, neste regime, desenvolveu-se a exploração econômica e social, restando feridos os princípios mais comezinhos de dignidade humana. Ora, o pobre e o rico são ambos cidadãos, não devendo haver pessoas de primeira e de segunda classes.

O mito liberal caiu. Se havia liberdade na teoria, não havia na prática.

---

<sup>19</sup> VOLTAIRE. *Cândido ou o Otimismo*. Tradutor MIÉCIO TÁTI. Rio de Janeiro. Editora Tecnoprint. 1991, ps. 134 e ss.

<sup>20</sup> Ob. Cit., 1998, ps. 220 e ss.

Não há liberdade, “*mesmo vivendo debaixo da ponte*” (ANATOLE FRANCE, *Le Lys Rouge*. Paris. 1894, p. 117).

É um engano imaginar-se que pregar a não-intervenção do Estado seja uma salvaguarda política para cidadãos doentes, subnutridos e que não têm o que vestir nem onde morar.

Visto de agora, parece um absurdo.

Assim, começou-se a pensar em um Estado que participasse da realização da justiça social. E se intensificou a intervenção pública extremadamente.

Esse movimento radical trouxe ao Estado, quando pouco, o papel de empresário. E o Estado, em muitas situações, não se comportou bem neste papel.

Veio, por isto mesmo, um movimento pendular de oposição, como demonstraram as experiências do Reino Unido e dos Estados Unidos da América do Norte nos anos oitenta.

Reduziu-se, novamente e significativamente, o papel do Estado. Era o neo-liberalismo.

Isso também não deu certo, haja vista os custos sociais e políticos.

Atualmente, continua-se buscando a posição ideal do Estado frente à liberdade e à dignidade do cidadão<sup>21</sup>.

Para alguns, a lei não é mais vista apenas como um limite, mas como um instrumento a fundamentar a necessária atuação administrativa<sup>22</sup>.

Não basta ao Estado não lesar os direitos dos particulares, é preciso continuar tentando o bem-estar social.

Neste espaço, no Brasil, estando menores os círculos de imunidade do poder estatal, é chamado o Judiciário a dar a sua parcela de contribuição à comunidade.

O Supremo Tribunal Federal não vem se furtando a esta tarefa. Afinal, sendo o guardião da Constituição brasileira (art. 102, “caput”), deve firmar os espaços exatos de liberdade dos cidadãos e do Estado (Executivo e Legislativo).

Os Acórdãos, a seguir, demonstram o que digo:

1. Aqui, o Supremo Tribunal Federal destaca que, em um Estado Democrático de Direito (art. 1º, “caput”, da atual Constituição do Brasil), é preciso limitar aqueles

---

<sup>21</sup> PAULO OTERO, em suas Lições de Introdução ao Estudo do Direito. Obra citada. 1998, p. 232, registra: “*Adaptando uma sugestiva imagem apresentada pelo Professor ROGÉRIO EHRHARDT SOARES, pode dizer-se que a autonomia pública representa o espaço que dispõe um cão amarrado, apenas lhe possibilitando ir até onde a corrente que o prende permite, daí não se possa dizer que goze de liberdade.*”

<sup>22</sup> AMARAL, DIOGO FREITAS DO. Direito Administrativo. Vol. II. Obra citada, 1988, ps. 45 e ss.

que exercem o poder, havendo uma progressiva diminuição dos espaços imunes à fiscalização judicial. Quanto aos instrumentos processuais a serem utilizados, deu especial destaque ao mandado de segurança. Mas o Tribunal também reconheceu os seus limites, ressalvando a impossibilidade de exame do mérito da decisão administrativa; o que não significa impossibilidade de verificar a existência de causa legítima a justificar a atuação da Administração Pública.

Eis o Acórdão: “A Constituição brasileira de 1988 prestigiou os instrumentos de tutela jurisdicional das liberdades individuais ou coletivas e submeteu o exercício do poder estatal – como convém a uma sociedade democrática e livre – ao controle do Poder Judiciário. Inobstante estruturalmente desiguais, as relações entre o Estado e os indivíduos processam-se, no plano de nossa organização constitucional, sob o império estrito da lei. A ‘rule of law’, mais do que simples legado histórico-cultural, constitui, no âmbito do sistema jurídico vigente no Brasil, pressuposto conceitual do Estado Democrático de Direito e fator de contenção do arbítrio daqueles que exercem o poder.

É preciso evoluir, cada vez mais, no sentido da completa justiciabilidade da atividade estatal e fortalecer o postulado da inafastabilidade de toda e qualquer fiscalização judicial. A progressiva redução e eliminação dos círculos de imunidade do poder há de gerar, como expressivo efeito consequencial, a interdição do seu exercício abusivo.”

Continua, destacando a missão de uma ação com presencialidade constitucional, e marcadamente utilizada, que é o mandado de segurança, atingindo, inclusive, os chamados atos administrativos disciplinares: “O mandado de segurança desempenha, nesse contexto, uma função instrumental do maior relevo. A impugnação judicial de ato disciplinar, mediante utilização desse ‘writ’ constitucional, legitima-se em face de três situações possíveis, decorrentes (1) da incompetência da autoridade, (2) da inobservância das formalidades essenciais e (3) da ilegalidade da sanção disciplinar. A pertinência jurídica do mandado de segurança, em tais hipóteses, justifica a admissibilidade do controle jurisdicional sobre a legalidade dos atos punitivos emanados da Administração Pública no concreto exercício do seu poder disciplinar.”

E, reconhecendo a existência dos seus limites (a polêmica imunidade do denominado *mérito do ato administrativo*), os indica com alguns detalhes: “O que os Juízes e Tribunais somente não podem examinar nesse tema, até mesmo com natural decorrência do princípio da separação de poderes, são a conveniência, a utilidade, a

*oportunidade e a necessidade da punição disciplinar . Isso significa, porém a impossibilidade de o Judiciário verificar se existe, ou não, causa legítima que autorize a imposição da sanção disciplinar. O que se lhe veda, nesse âmbito, é, tão somente, o exame do mérito da decisão administrativa, por tratar-se de elemento temático inerente ao poder discricionário da Administração Pública.*

*A nova Constituição do Brasil instituiu, em favor dos indiciados em processo administrativo, a garantia do contraditório e da plenitude de defesa, com os meios e recursos a ela inerentes (art. 5º, LV). O legislador constituinte consagrou, em norma fundamental, um direito do servidor público oponível ao poder estatal. A explícita constitucionalização dessa garantia de ordem jurídica, na esfera do procedimento administrativo-disciplinar, representa um fator de clara limitação dos poderes da Administração pública e de correspondente intensificação do grau de proteção jurisdicional dispensada aos direitos dos agentes políticos. Mandado de Segurança nº 20999. Distrito Federal. DJ 25.05.90, p. 4605. Ementário Vol. 1582, p. 286. Revista Trimestral de Jurisprudência Vol. 131, p. 1101. Relator Ministro CELSO DE MELLO. Julgamento do Tribunal Pleno em 21.03.90. Unânime.”*

2. Aqui, discute-se até que ponto as formalidades devem ir na proteção da legalidade e da segurança, quando isto se apresenta como uma mera burocracia procrastinatória.

## **1. O CASO CONCRETO**

Se, na época do fato, a autoridade competente para o processo e o julgamento era uma; e, no curso do processo, passou a ser outra, não há a necessidade de serem repetidos todos os encaminhamentos se os anteriores não resultaram em prejuízo para a defesa.

É, em situações como tais, onde digo que a segurança não pode estar a serviço de atitudes ardilosas ou espertas, pois, como se sabe, a lei processual aplica-se desde logo aos processos pendentes, não havendo motivo para invalidar os atos que possam ser aproveitados. Esta sim, é uma norma de segurança jurídica.

Eis um Acórdão, onde me parece esteja formulada uma premissa de bom tom e equilíbrio.

Nele, embora se reconheça a importância das formas processuais, não se as elege como um fetiche: “*É inestimável a importância das formalidades processuais*



*como garantias da liberdade pessoal e da segurança jurídica. Mas, homenagem a esse princípio não há de chegar ao feticismo, e não deve ser levada a exageros inúteis para se proclamar nulidade; pois, os atos praticados pelo Promotor de Justiça, quando praticados, foram rigorosamente legais, não havendo razão para que deixem de sê-los porque, por lei posterior, a competência passou a ser do Tribunal. Habeas-Corpus nº 69.906. Minas Gerais. DJ 16.04.93, p. 6434. Ementário Vol. 1699-03, p. 587. Revista Trimestral de Jurisprudência Vol. 146-01, p. 244. Relator Ministro PAULO BROSSARD. Julgamento da 2ª Turma em 15.12.92. Por maioria.”*

Feitas estas considerações, trago a minha primeira convicção de que de pouco valem as doutrinas, as leis e os princípios, se não existirem homens que queiram aplicá-los. Que a Constituição seja *bem escrita*, mas isto não é o único fator fundamental; pois o de mais importante é a longa e sincera experiência de aplicá-la.

Mesmo em torno do valor da limitação do Poder pelas Constituições rígidas - o Brasil, como exemplo-, tenho que, *entre a teoria e a prática, a realidade é o homem*.

Na prática, os resultados comumente não são conformes com a teoria. Sem homens dignos, não haverá instituição ou sistema que produza efeitos positivos. É preciso autoridade moral, além de competência profissional e devoção aos encargos públicos recebidos e confiados. É preciso que a sociedade acredite nestes valores, e os considere úteis, respeitando-os.

Textos de doutrina, princípios constitucionais, tudo isto vale muito pouco, se não forem vividos. O homem é a primeira realidade política, havendo a necessidade de uma identidade emocional deste para com o Estado em que vive.

Não basta pensar uma instituição, e formulá-la em um esquema formalmente apto. Isto é muito pouco.

As melhores Constituições não são as mais bem escritas ou logicamente formuladas, mas aquelas que se permitem corresponder às feições do povo para a qual foi feita; o que só poderá ser demonstrado após uma longa e sincera experiência da comunidade.

Mas disto não se deve retirar uma atitude omissa daquele que trabalha com o direito, e que reconhece a necessidade de se criticar o que está sendo feito, mesmo quando isto possa ser incômodo para os interesses instalados pelo êxito eleitoral.

Isto também é liberdade. Não basta prognosticar o resultado de um certo processo. A ordem jurídica é uma ordem evolutiva.

JOSÉ DE OLIVEIRA ASCENSÃO, falando sobre a missão daquele que chamou de *jurista*, adverte que não se deve ceder às pressões, pois elas já vieram no passado; e não permaneceram (por exemplo, o nazismo).

São as suas palavras: “*Ao jurista incumbe necessariamente em toda a sociedade dar testemunho de uma ordem que a deve informar na sua estrutura e na sua evolução. Tem de afirmar pois o primado do direito contra todas as violações e contra todas as pressões.*” (*O Direito- Introdução e Teoria Geral - Uma perspectiva luso-brasileira. Obra citada. 1997, p. 221*)

Pois bem, a Constituição de janeiro de 1967/Emenda Constitucional nº 01, de outubro de 1969, até que poderia ser modificada, de maneira a se conformar com as novas aspirações que surgiam no Brasil; mas ela já estava identificada com o autoritarismo<sup>23</sup>.

Assim, optou-se por fazer uma nova Constituição. Foi feita, refeita (dado o grande número, importância e extensão das Emendas), e precisa continuar no seu processo evolutivo de aplicação.

Enfim, ninguém tem o direito de subordinar o Texto Constitucional à conveniência dos interesses de grupos e corporações; pois o desprezo à Constituição traz, invariavelmente, um perigoso estado de insegurança jurídica, que, certamente, não é o caminho da justiça.

É com base nestes paradigmas que me parece deva ser analisado o Parágrafo Único, do art. 116, do Código Tributário brasileiro, que diz: “*A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.*” (*cláusula geral anti-elisiva*)

Diante deste dispositivo, a Confederação Nacional do Comércio (CNC), do Brasil, ajuizou, no Supremo Tribunal Federal, Ação Direta de Inconstitucionalidade (2446), com pedido de liminar, contestando este Parágrafo, que foi inserido no Código Tributário Nacional pela Lei Complementar nº 104/2001.

Na ação, afirmava-se que esta previsão faria com que os contribuintes não tivessem garantias de estabilidade, já que “*a qualquer tempo o agente fiscal poderá*

---

<sup>23</sup> MIRANDA, JORGE. A transição constitucional brasileira e o Anteprojecto da Comissão Afonso Arinos. Artigo citado. Separata da Revista de Informação Legislativa – Senado Federal, a 24 n. 94, abr./jun. 1987, p. 31.

*desqualificar a operação e interpretar que o contribuinte pretendeu valer-se de uma brecha legal para pagar menos tributo.”*

Nesta perspectiva, admitindo esta norma, o direito tributário brasileiro não mais se regeria pelo princípio da legalidade, mas pelo princípio do “*achismo fiscal*”. Este foi o termo empregado na Ação.

Fortalecendo a posição contrária à previsão legislativa, diz-se que, registrado o fato ocorrido, é devido conferir ao contribuinte o direito de interpretar a lei tributária, não se podendo atribuir à Administração o monopólio da interpretação correta. Seria o direito de interpretação da norma uma consequência do direito à liberdade e à segurança de que a Administração não está imune à sindicabilidade judicial, não podendo presumir a culpa do contribuinte; pois o princípio da presunção do estado de inocência é um imperativo constitucional (art. 5º, inc. LVII).

Em contrapartida, entendeu o legislador que não se deveria permitir a quebra da isonomia, favorecendo aquele contribuinte que possui maior acesso à informação em detrimento daquele que não a tem.

De fato, em um Estado democrático, é preciso tomar muita cautela ao atribuir tantos poderes à fiscalização tributária, pois, além de dar maior azo à corrupção<sup>24</sup>, parece que, realmente, a presunção constitucional de inocência impossibilita que, mesmo não demonstrada a fraude ou a simulação, haja a imposição fiscal.

É a delicada questão entre a evasão (ato ilícito) e a elisão (ato lícito)<sup>25</sup>, também chamada, esta última, de planejamento tributário<sup>26</sup>.

---

<sup>24</sup> Quando falo que *cargo público não santifica ninguém*, refiro-me, por exemplo, à chamada “*Máfia dos Fiscais*”, nome pelo qual ficou conhecida, na mídia, a investigação para apurar crimes supostamente cometidos por fiscais da Administração Regional da Capital paulista no final dos anos 90.

<sup>25</sup> A Receita Federal brasileira abriu discussões em torno de um Projeto de lei sobre este assunto, antes de encaminhá-lo à apreciação do Congresso Nacional. Em realidade, na Escola de Administração Fazendária (ESAF), realizou-se um Seminário Internacional sobre Elisão Fiscal (agosto de 2.001), promovido pela própria Receita. Ao que parece, a principal alteração que o Projeto pretende, no tema do planejamento tributário que permite às empresas reduzirem o recolhimento de tributos através de espaços encontrados na legislação, seria a modificação do art. 104, do Código Tributário brasileiro. Este artigo tem a seguinte redação: “*Art. 104. Entram em vigor no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorra a sua publicação os dispositivos de lei, referentes a impostos sobre patrimônio ou a renda: I- que instituem ou majoram tais impostos; II- que definem novas hipóteses de incidência; III- que extinguem ou reduzem isenções, salvo se a lei dispuser de maneira mais favorável ao contribuinte, e observado o disposto no art. 178.*” É o art. 178, do referido Código Tributário do Brasil: “*A isenção, salvo se concedida por prazo certo e em função de determinadas condições, pode ser revogada ou modificada por lei, a qualquer tempo, observado o disposto no inciso III, do art. 104.*”

<sup>26</sup> Entre os dias 04 e 05 de outubro de 2.001, em Curitiba/Paraná, realizou-se o III Congresso Brasileiro de Planejamento Tributário, em homenagem ao Prof. RUY BARBOSA NOGUEIRA. O tema principal do Congresso foi o planejamento tributário no Brasil. Eis, então, aquelas que se encontram como sendo algumas das principais preocupações objeto de discussão neste assunto: a visão da imprensa, a eficácia da norma geral antielisiva, a nova economia internacional, os riscos e as implicações por definir distâncias

Atitudes fraudulentas, de simulação ou abusivas não se devem confundir com atitudes lícitas<sup>27</sup>.

Uma breve análise de direito comparado permitirá a formação de um juízo crítico mais apurado.

Tome-se o sistema jurídico francês. Nele, até pelo fato da teoria do abuso do direito haver nascido neste País, o assunto merece uma atenção especial.

Tanto o Conselho de Estado, quanto a Côrte de Cassação costumam reconhecer duas categorias de abuso de direito: abuso pela simulação e abuso pela fraude à lei.

Haveria a necessidade do elemento intencional (elemento subjetivo) e do emprego anormal de um direito (elemento objetivo).

O ônus da prova<sup>28</sup> da existência destes vícios ficaria com a Administração.

---

entre a sonegação fiscal e o planejamento tributário, a elisão nos impostos indiretos, no setor de energia e no de telecomunicações, as reorganizações societárias, etc.

<sup>27</sup> Muitas vezes, não é fácil fixar os exatos limites entre o lícito e o ilícito, particularmente no âmbito tributário. Dois exemplos para esclarecer melhor o que digo. Irei referir-me a duas questões tributárias discutidas acirradamente, no ano de 2.001, na esfera dos Tribunais Superiores brasileiros. 1) *importação por leasing e incidência de ICMS*. As empresas alegam que, com o *leasing*, não haveria transferência da propriedade do bem importado, não se constituindo a hipótese para a incidência do ICMS. A transferência do bem apenas se operaria no final do contrato, acaso fosse exercida a opção de compra. Assim, não sendo o *leasing* uma operação comercial, mas financeira, inclusive nos casos de *leasing* operacional, sem opção de compra, não haveria como fazer incidir o ICMS. Contudo, os Estados têm exigido sistematicamente o imposto no desembaraço aduaneiro. No Superior Tribunal de Justiça, há vários precedentes no sentido de que, por exemplo, no *leasing* de uma aeronave, o imposto só poderia ser cobrado se o bem fosse trazido para o consumo próprio ou incorporado ao ativo permanente da empresa. A palavra está com o Plenário do Supremo Tribunal Federal, para por fim a uma disputa que se intensificou, ao menos, desde a edição da Lei Complementar nº 87/96, que trata do ICMS. 2) *ISS incidente na Bolsa de Mercadorias e Futuros*. Envolve a interpretação da Lei Complementar nº 56/87. As Corretoras de Valores e Câmbio pretendem beneficiar-se da não incidência do ISS sobre os serviços executados por instituições autorizadas a funcionar pelo Banco Central do Brasil. No entanto, para o Município de São Paulo, o maior do País, o item 50 da Lista enquadra-as entre as atividades de prestação de serviços tributáveis. Aqui, vêm decidindo de maneira conflitante o Tribunal de Justiça paulista (TJSP) e o Superior Tribunal de Justiça (STJ). O TJSP é favorável às Corretoras, pois conclui que as atividades de corretagem não configuram intermediação, sendo operações financeiras, já tributadas pela União Federal. O STJ, embora reconhecendo que as Corretoras estejam sob a fiscalização do Banco Central do Brasil, alega que elas não necessitam de autorização do mesmo para funcionar. Para este Superior Tribunal, a incidência do ISS é legal.

<sup>28</sup> No direito processual administrativo brasileiro (Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999 – regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal), assim se dispõe sobre a instrução processual: “Da Instrução – (...) Art. 30. São inadmissíveis, no processo administrativo, as provas obtidas por meios ilícitos. (...) Art. 36. Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, sem prejuízo do dever atribuído ao órgão competente para a instrução e do disposto no art. 37 desta Lei. Art. 37. Quando o interessado declarar que fatos e dados estão registrados em documentos existentes na própria Administração responsável pelo processo, ou em outro órgão administrativo, o órgão competente para a instrução proverá, de ofício, à obtenção dos documentos ou das respectivas cópias. Art. 38. O interessado poderá, na fase instrutória e antes da tomada da decisão, juntar documentos e pareceres, requerer diligências e perícias, bem como aduzir alegações referentes à matéria objeto do processo. (...) Art. 47. Os interessados têm direito à vista do processo e a obter certidões ou cópias reprográficas dos dados e documentos que o integram, ressalvados os dados e documentos de terceiros protegidos por sigilo ou pelo direito à privacidade, à honra e à imagem.”

Assim, embora o negócio jurídico pudesse ser formalmente certo, havendo a redução da carga fiscal por sua iniciativa, seria de considerar se o ato artificioso ou fraudulento foi adotado com o fim exclusivo de pagar menos tributos.

Portanto, o ato fictício é a pedra de toque.

Não havendo a dissimulação, e se podendo invocar uma finalidade diferente da meramente fiscal, impediria-se que a Administração defendesse o cometimento de abuso por parte do contribuinte.

Contudo, verificado o abuso, é de se ponderar qual a conseqüência que daí adviria. Na França, além do pagamento do tributo, fixaria-se uma sanção pecuniária<sup>29</sup>, que poderia ser até igual ao dobro do tributo exigível.

Havendo a artimanha destinada a fraudar os cofres públicos, seria necessário não apenas realizar a arrecadação natural, mas intimidar o contribuinte faltoso com uma forte sanção em dinheiro.

Mas é preciso considerar a dificuldade da Administração de comprovar a armação perpetrada, pois, geralmente, as partes podem invocar vários motivos para os negócios jurídicos realizados.

Um meio para evitar todos estes contratempos, tanto por parte do contribuinte, quanto por parte da Administração, é o de permitir a consulta administrativa prévia<sup>30</sup>. Assim, antes de o contribuinte vir a praticar o ato, poderá consultar a Administração. Se ela não apresenta objeção, ou, simplesmente, fica calada após um período de seis meses,

---

<sup>29</sup> No campo tributário, onde o cumprimento da prestação é entregue muitas vezes à iniciativa do próprio contribuinte (vide lançamentos por homologação e por declaração), a aplicação de sanções possui grande importância como um meio de estimular conduta.

<sup>30</sup> Diz a Lei nº 9.430, de 27.12.1996, que dispõe sobre a legislação tributária federal, o processo administrativo de consulta e dá outras providências: “Art. 48. No âmbito da Secretaria da Receita Federal, os processos administrativos de consulta serão solucionados em instância única. (...) § 2º. Os atos normativos expedidos pelas autoridades competentes serão observados quando da solução da consulta. § 3º. Não cabe recurso nem pedido de reconsideração da solução da consulta ou do despacho que declarar sua ineficácia. (...) § 5º. Havendo diferença de conclusões entre as soluções de consultas relativas a uma mesma matéria, fundada em idêntica norma jurídica, cabe recurso especial, sem efeito suspensivo, para o órgão de que trata o inciso I do § 1º. § 6º. O recurso de que trata o parágrafo anterior pode ser interposto pelo destinatário da solução divergente, no prazo de trinta dias, contados da ciência da solução. § 7º. Cabe a quem interpuser o recurso comprovar a existência das soluções divergentes sobre idênticas situações. (...) § 9º. Qualquer servidor da administração tributária deverá, a qualquer tempo, formular representação ao órgão que houver proferido a decisão, encaminhando as soluções divergentes sobre a mesma matéria, de que tenha conhecimento. § 10. O sujeito passivo que tiver conhecimento de solução divergente daquela que esteja observando em decorrência de resposta a consulta anteriormente formulada, sobre idêntica matéria, poderá adotar o procedimento previsto no § 5º, no prazo de trinta dias, contados da respectiva publicação. § 11. A solução da divergência acarretará, em qualquer hipótese, a edição de ato específico, uniformizando o entendimento, com imediata ciência ao destinatário da solução reformada, aplicando-se seus efeitos a partir da data da ciência. § 12. Se, após a resposta à consulta, a administração alterar o entendimento nela expresso, a nova orientação atingirá, apenas, os fatos geradores que ocorreram após dada ciência ao consulente ou após a sua publicação pela imprensa oficial.”

fica-lhe vedado argumentar com o abuso do direito, se o ato consultado vier a ser realizado.

As mais freqüentes dúvidas costumam girar em torno das fusões, transformações e cisões de sociedades. Também a constituição de empresas em paraísos fiscais <sup>31</sup>consitui um meio comum de tentativa de abuso pela fraude à lei.

Enfim, parece que a Côrte de Cassação e o Conselho de Estado franceses costumam ser prudentes em casos de abuso de direito no âmbito tributário, evitando os excessos de parte a parte, exigindo provas rigorosas de culpabilidade e excluindo a alegação do abuso quando se verifica a existência de motivos legítimos, não considerando como fraude senão os atos adotados com o propósito exclusivo de lesar o Fisco (Sentencia Lalande, 21/7/1989).

Quanto ao sistema jurídico alemão, toma-se em cotejo BECKER e HENSEL, quando defendiam a interpretação das normas tributárias segundo a finalidade econômica do ato (par. 9, da Ordenação Tributária alemã de 1931). Até hoje, pretende-se evitar a manipulação de formas jurídicas de modo a provocar a redução da carga tributária.

Mesmo não havendo nenhuma sanção particular, salvo o pagamento da diferença do imposto que ordinariamente deveria ser pago, dá-se a atenção que o tema está a merecer.

Havendo o exercício anormal de um direito, de modo contrário aos fins sociais e econômicos do mesmo, permite-se a aplicação do dever de reembolso da quantia que deveria ingressar nos cofres públicos; e não ingressou.

---

<sup>31</sup> No Brasil, a *Lei de Preços de Transferência* (Lei nº 9430, 27.12.1996), em seu art. 24, procurou conceituar “Paraíso Fiscal” como sendo “*um país com tributação favorecida*”, e mais “*aquele que não tributa a renda ou o que faz mediante aplicação de alíquota máxima inferior a 20%*”. O preço de transferência consiste no preço de um produto ou serviço que pode eventualmente ser manipulado para mais ou para menos, nas operações de compra e venda internacionais, de acordo com a vontade do agente, que, por sua vez, é capaz de controlar ambas as extremidades das operações, uma vez tratar-se de empresas vinculadas, de forma a ferir as condições de livre concorrência. A Secretaria da Receita Federal brasileira, através do Ato Declaratório nº 53, de 17 de junho de 1999, veio a determinar que a Convenção para evitar a dupla tributação entre Brasil e Portugal, assinada em 22 de abril de 1971, e promulgada pelo Decreto nº 69.392, de 21 de agosto de 1971, e denunciada pelo Brasil em 14 de julho de 1999, art. XXIX, § 1º, teria sua vigência cessada a partir de 1º de janeiro de 2000. A principal razão para a denúncia foi a utilização do regime tributário favorecido pelas empresas instaladas na Zona Franca da Ilha da Madeira. Assim, foi assinada uma nova Convenção entre Brasil e Portugal (ainda não ratificada), em 16 de maio de 2000, bem como um Protocolo Adicional, excluindo de seus benefícios as pessoas que gozem dos regimes favorecidos da Ilha da Madeira. Em relação ao Brasil, ao que parece, os principais paraísos fiscais utilizados seriam: Ilhas Cayman, Bahamas, Panamá, Uruguai, Ilhas Virgens Britânicas, Ilha da Madeira e Antilhas Holandesas. Vide outros paraísos fiscais conforme as Instruções Normativas da Secretaria da Receita Federal nº 164, de 23 de dezembro de 1999 e nº 68, de 27 de junho de 2000.

Quanto ao sistema jurídico italiano, são vários os Projetos que pretendem uma cláusula geral anti-elisiva (Enmienda al art. 1 del proyecto de ley de 1746, del Senado, de 5 de octubre de 1989 y de 7 de marzo de 1990).

Por outro lado, existem dúvidas quanto à compatibilidade de sua inserção, argumentando com o princípio da legalidade e com a oportunidade de adotá-la, tal a desorganização administrativa que parece existir.

A administração em geral, e a tributária em particular, não inspirariam a necessária confiança. Assim, talvez não fosse oportuno atribuir à Administração o poder de apurar a correspondência entre a forma utilizada e o fato econômico real.

Portanto, poderia não ser conveniente a adoção de uma “*norma geral antifraude*”.

É evidente a divisão doutrinária. Admitindo que não existissem funcionários públicos de tal modo preparados de maneira a evitar arbitrariedades, seria melhor a intervenção casuística do legislador. Faltando confiança na administração tributária, seria preferível não arcar com o risco.

Quanto ao sistema jurídico holandês, todo ato, negócio ou procedimento que lhe falte finalidade econômica, senão a diminuição ou a supressão do tributo, pode ser apontado como ilícito, porquanto viole o espírito da lei.

Quanto ao belga, tenta-se conjugar a liberdade de pactuar com o princípio da legalidade tributária, permitindo ao contribuinte eleger a via menos gravosa fiscalmente para a execução das suas operações. Enfim, o contribuinte tem o direito de eleger a solução fiscal que lhe seja mais favorável, menos gravosa. Contudo, o fato de poder eleger o caminho menos gravoso não lhe autoriza registrar a prática de atos ou negócios que não sejam reais. De fato, deveria a Administração comprovar a simulação; o que, efetivamente, não é simples. A aplicação extensiva da teoria do abuso do direito vem sendo, quase unanimemente, rechaçada pela jurisprudência. (Sentencia 27/1/1987).<sup>32</sup>

No sistema jurídico suíço, também todo cidadão pode organizar a sua atividade econômica da maneira que lhe seja menos onerosa do ponto de vista tributário. Evidentemente, contudo, não se deve socorrer de formas anormais e inadequadas, que não tenham outro fim senão provocar uma forte retenção do pagamento de tributos. Assim, a adoção de formas insólitas presumiria pretensões evasivas, permitindo-se ao

---

<sup>32</sup> MORSELI Y TANIAU, *Frandes*, Bruselas, 1990, p. 261; GHISLAIN, *L'abus de droit en Belgique*; VANDERCAPELLERN y otros, *Optimisation fiscale et abus de droit*, ob. cit., p. 137. Apud ROSEMBUJ, Tulio. *El fraude de ley, la simulación y el abuso de las formas en el Derecho Tributario*.<sup>2ª</sup>. Madrid / Barcelona. Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, 1999, p. 376.

contribuinte socorrer-se de provas em contrário, demonstrando que a forma eleita assim o foi por motivos legítimos e distintos dos meramente tributários.

Mais dois realces especiais. Agora, para a Gran Bretanha e para os Estados Unidos da América do Norte.

Na Gran Bretanha, a elisão fiscal implicaria na organização de negócios de modo a gravá-lo por um tributo menor, mas de acordo com o princípio da legalidade. Afinal, todos têm direito a organizar os seus próprios negócios de modo a que os tributos aplicados sejam menores do que seriam se praticados de outro modo (Inlans Revenue Commissioners (IRC) vs. Duque de Westminster).

Se houvesse o ilícito, haveria a evasão.

Em síntese, se o contribuinte tem como único objetivo o de pagar menos impostos, e adota diversos passos articulados sob este objetivo exclusivo, seria lícito para os juízes valorar o conjunto dos atos praticados como uma única transação, considerando-a ineficaz acaso ela tivesse a só pretensão de reduzir ou eliminar tributos. É o chamado *princípio do resultado final*. Identificado o negócio real (resultado final), haveria a tributação em função disto.

Devendo-se desenvolver todo este raciocínio sem perder de vista as garantias dos contribuintes (princípios constitucionais), especialmente a de que só o Parlamento pode impor impostos, e não os juízes; e, muito menos, a Administração com as suas próprias interpretações das transações privadas.

Sobre o sistema jurídico norte-americano, fala-se na “valoração unitária dos procedimentos elisivos”. No caso *Griffith y Helvering*, disse-se que “*um resultado determinado não se converte em um resultado diferente se se alcança por um caminho indireto.*” Seria preciso perquirir sobre o real propósito negocial.

Assim, parece que o sistema americano prefere privilegiar a realidade econômica da operação do que a mera qualificação jurídica, sem que isto implique em abandono da reserva da legalidade.

Como até qui vem sendo visto, os países costumam adotar nomenclaturas distintas para defender a necessidade de o contribuinte agir com boa fé perante o Fisco.

Fala-se em “*caminhos indiretos*”, manipulações de formas, fraudes, simulações, “*negócio real*”, “*resultado final*”, etc. Em última análise, o que se pretende é a sinceridade fiscal.

Sem negar a liberdade de o contribuinte agir frente aos seus negócios, não pode ele tentar ser mais esperto do que o Fisco, armando um conjunto de operações que não



têm outro objetivo senão lesar o patrimônio público. A dificuldade está em que as administrações tributárias dos países encontram-se em estágios de maior ou menor organização, e as culturas onde elas estão inseridas poderão permitir um comportamento mais ou menos gravoso da parte dos funcionários de fiscalização.

Se, por um lado, o Estado pretende não ser lesado; por outro, pode vir a ser legítimo, acaso configurado o caminho de manipulação, que ele deva exigir do contribuinte faltoso mais do que o tributo escondido, cabendo perquirir sobre a aplicação de multas, que intimidem o comportamento evasivo.

Evidentemente que tudo isto precisaria estar submetido ao devido processo legal, ou ao “*justo procedimento*”, sob pena de se atribuir à Administração tributária o monopólio da interpretação da norma, tornando o Fisco insindicável senão por ele mesmo.

Talvez, uma maneira de provocar a tranqüilidade fiscal seja a de incentivar as consultas prévias<sup>33</sup>, da parte dos contribuintes, às Administrações tributárias, fixando-se prazos não muito longos, mas preclusivos.

No Código Tributário brasileiro, o instituto da consulta está previsto no art. 161, § 2º, que diz:

O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantias previstas nesta Lei ou em lei tributária. § 1º. Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês. § 2º. O disposto neste artigo não se aplica na pendência de **consulta** formulada pelo devedor dentro do prazo legal para pagamento do crédito.

Como se observa, a consulta feita dentro do prazo para pagamento do tributo, desonera o contribuinte dos juros e da multa de mora, mesmo que respondida para além do prazo originário de adimplemento.

Afinal, se o responsável pela demora é a própria Administração, não pode, ela própria, impor exações pela demora por ela provocada.

Claro está que, na proposta que há pouco fiz, se for comprovado conluio do funcionário da Administração e o contribuinte consulente, não caberia falar em preclusão contra o Estado, ou em institutos afins, pela passagem do tempo; pois não se

---

<sup>33</sup> Vide a Lei nº 9.430, de 27.12.1996, que dispõe sobre a legislação tributária federal, o processo administrativo de consulta e dá outras providências.

computaria, para estes efeitos, esta passagem decorrente de dolo, fraude ou simulação, tal como já ocorre com a moratória, parcelamento, remissão, isenção e anistia.<sup>34</sup>

É a aplicação do adágio de que ninguém deve se beneficiar com a sua própria fraude.

É a aplicação do sistema de freios e contrapesos, “*check and balances*”, do direito constitucional norte-americano, pretendendo evitar a supremacia de um Poder sobre o outro, e a conseqüente tirania de um deles.

Enfim, é preciso compatibilizar liberdade com responsabilidade. É preciso estar alerta para não se defender os princípios certos pelas causas erradas.

## **BIBLIOGRAFIA**

AMARAL, DIOGO FREITAS DO. **Direito Administrativo**. Vol. II. Obra citada, 1988.

COULANGES, Fustel de. **A Cidade Antiga**. Tradutores: Jonas Camargo Leite e Eduardo Fonseca. Rio de Janeiro. Editora Tecnoprint, 1990.

MEIRELLES, HELY LOPES. **Direito Administrativo Brasileiro**. 15<sup>a</sup> ed. atualizada pela Constituição de 1988. São Paulo. Editora Revista dos Tribunais. 1990.

MIRANDA, JORGE. **A transição constitucional brasileira e o Anteprojecto da Comissão Afonso Arinos**. Artigo citado. Separata da Revista de Informação Legislativa – Senado Federal, a 24 n. 94, abr./jun. 1987.

MORSELI Y TANIAU, Frandes, Bruselas, 1990, p. 261; GHISLAIN, L’abus de droit en Belgique; VANDERCAPELLERN y otros, Optimisation fiscale et abus de droit, ob. cit., p. 137. Apud ROSEMBUJ, Tulio. **El fraude de ley, la simulación y el abuso de las formas en el Derecho Tributario**. 2<sup>a</sup>. Madrid / Barcelona. Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, 1999.

OTERO, Paulo Manuel. **O Brasil nas Côrtes Constituintes Portuguesas de 1821-1822**. Lisboa. Separata da Revista "O Direito" – Ano 120º, 1988.

---

<sup>34</sup> Vide o art. 155, do Código Tributário brasileiro, que diz: “A concessão de moratória em caráter individual não gera direito adquirido e será revogada de ofício, sempre que se apure que o beneficiado não satisfazia ou deixou de satisfazer as condições ou não cumpria ou deixou de cumprir os requisitos para a concessão do favor, cobrando-se o crédito acrescido de juros de mora: I- com imposição da penalidade cabível, nos casos de dolo ou simulação do beneficiado, ou de terceiro em benefício daquele; II- sem imposição de penalidade, nos demais casos. Parágrafo Único. No caso do inciso I deste artigo, o tempo decorrido entre a concessão da moratória e sua revogação não se computa para efeito da prescrição do direito à cobrança do crédito; no caso do inciso II deste artigo, a revogação só pode ocorrer antes de prescrito o referido direito.”

\_\_\_\_\_. **Declaração Universal dos Direitos do Homem e Constituição: a inconstitucionalidade de normas constitucionais?** Lisboa. FDL – Separata da Revista " O Direito" – ano 122 nº 3-4, 1990.

\_\_\_\_\_. **Autorizações Legislativas e Orçamento do Estado.** Lisboa. Separata da Revista " O Direito" , Ano 124º, 1992.

VOLTAIRE. **Cândido ou o Otimismo.** Tradutor MIÉCIO TÁTI. Rio de Janeiro. Editora Tecnoprint. 1991.