

Raymundo Juliano Feitosa
Hélio Silvio Ourém Campos

**O DIREITO TRIBUTÁRIO COMUNITÁRIO:
UM RAMO JURÍDICO EM ASCENSÃO**

Hélio Sílvio Ourém Campos
Raymundo Juliano Feitosa

O DIREITO TRIBUTÁRIO COMUNITÁRIO: UM RAMO JURÍDICO EM
ASCENSÃO

1ª Edição



APPODI
Associação Pernambucana de Pós-Graduandos em Direito

Recife, 2015

C198d

Campos, Hélio Silvio Ourém

O direito tributário comunitário : um ramo jurídico em ascensão [e-book] / Hélio Silvio Ourém Campos, Raymundo Juliano Feitosa.
-- Recife : APPODI, 2015.

ISBN 978-85-64680-06-7 (E-Book)

1. Direito tributário. 2. Impostos. I. Feitosa, Raymundo Juliano.

CDU 34:336.2

| Créditos |

Editora: Associação Pernambucana de Pós-graduação em Direito

Organização: Hélio Silvio Ourém Campos, Raymundo Juliano Feitosa

Conselho editorial: Profº. Dr. Francisco de Queiroz Bezerra Cavalcanti, Profº. Dr. João Hélio de Farias Moraes Coutinho, Profº. Dr. Raymundo Juliano Feitosa

Design da capa: Ana Catarina Silva Lemos Paz

Composição do miolo: Ana Catarina Silva Lemos Paz

SOBRE OS AUTORES

Hélio Silvio Ourém Campos

Juiz Federal; Líder de Grupo de Pesquisa - CNPq: “Política e Tributação: aspectos materiais e processuais”; Professor da Escola Superior da Magistratura de Pernambuco; Professor Titular e Membro do Conselho Superior da Universidade Católica de Pernambuco (Graduação e Mestrado); Doutor em Direito pela Universidade Federal de Pernambuco e Doutorado pela Faculdade Clássica de Direito de Lisboa; Mestre em Direito pela Universidade Federal de Pernambuco e pela Faculdade Clássica de Direito de Lisboa - (Equivalência); Ex-Procurador do Estado de Pernambuco; Ex-Procurador do Município do Recife; Ex-Procurador Federal; Pós-doutorado pela Universidade Clássica de Lisboa. E-mail: ouremcampos@jfpe.jus.br / <http://www.ourem.web44.net> / <http://lattes.cnpq.br/1508584545879443>

Arthur Pinheiro Alencar

Advogado. Ex-participante do Programa Institucional de Iniciação Científica da Universidade Católica de Pernambuco.

Rayane Gomes Dornelas Alcoforado Sukar

Advogada. Professora do Grupo Ser Educacional (desde 2015). Pós-graduada em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributário (2014). Pós-graduanda em Direito Administrativo pela Universidade Federal de Pernambuco (término em 2016). Graduada em Direito pela Universidade Católica de Pernambuco (2012). Associada do Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-graduação em Direito (CONPEDI). Associada da Associação Brasileira de Pesquisadores em Sociologia do Direito (ABraSD). Autora de livros e artigos.

Éder Silva de Oliveira

Bacharel em Direito pela Universidade Católica de Pernambuco. Delegado de Polícia Civil do Estado do Pará.

Thiago Augusto Alves da Silva

Bacharel em Direito pela Universidade Católica de Pernambuco.

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 Silvío Ourém Campos

SUMÁRIO

APRESENTAÇÃO	5
PREFÁCIO	8
DIREITOS TRIBUTÁRIOS, PÁTRIO E ALEMÃO, À LUZ DOS CONCEITOS DE FATO JURÍDICO, SEGURANÇA JURÍDICA E RELATIVIZAÇÃO DA COISA JULGADA	10
1. INTRODUÇÃO	10
2. DAS CONSTITUIÇÕES (1824-1967)	11
2.1 Constituições Alemãs	14
3. FATO JURÍDICO E ISONOMIA	15
4. ITBI: CONTEXTO HISTÓRICO	16
5. PREAMAR DE 1831 E LEI DE TERRAS DE 1850	18
5.1 Terrenos de marinha	20
6. SEGURANÇA JURÍDICA, COISA JULGADA E SUA POSSÍVEL RELATIVIZAÇÃO	22
7. CONCLUSÃO	23
REFERÊNCIAS	24
A RELATIVIZAÇÃO DO CASO JULGADO NOS IMPOSTOS SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS ARGENTINOS E BRASILEIROS COM ÊNFASE NO MERCOSUL	26
1. INTRODUÇÃO	26
2. A ORIGEM E A NECESSIDADE DA CRIAÇÃO: DOS IMPOSTOS EM GERAL, DO IPI E DO IVA	27
2.1 Dos impostos em geral	27
2.2 Do IPI	29
2.3 Do IVA	30

3. BREVE ANÁLISE COMPARATIVA DOS SISTEMAS TRIBUTÁRIOS BRASILEIRO E ARGENTINO	31
3.1 Sistema tributário brasileiro	31
3.1.1 Imposto sobre Produtos Industrializados	33
3.2 Sistema tributário argentino	35
3.2.1 Imposto sobre o Valor Agregado Argentino	36
4. CONCISAS CONSIDERAÇÕES SOBRE O MERCOSUL	39
5. A POSSÍVEL UNIÃO DO IPI E DO IVA, CASO O MERCOSUL EVOLUA A SUA UNIFICAÇÃO	41
6. A RELAÇÃO DOS IMPOSTOS DE IMPORTAÇÃO COM O PRINCÍPIO DA ISONOMIA E DA SEGURANÇA JURÍDICA	43
7. A RELATIVIZAÇÃO DO CASO JULGADO	45
8. CONCLUSÃO	46
REFERÊNCIAS	49
SEGURANÇA JURÍDICA. LIBERDADE E ELISÃO	51
1. O CASO CONCRETO	54
REFERÊNCIAS	62
UMA VISÃO HOLÍSTICA DA SISTEMÁTICA DE INCIDÊNCIA DO ICMS SOBRE COMBUSTÍVEIS	63
1. INTRODUÇÃO	64
2. BREVE HISTÓRICO DA TRIBUTAÇÃO	65
3. BREVE HISTÓRICO DO ICMS	65
4. DIREITO TRIBUTÁRIO COMPARADO LUSO-BRASILEIRO	66
5. A NOVA SISTEMÁTICA DE INCIDÊNCIA DO ICMS SOBRE COMBUSTÍVEIS	67
6. EXIGÊNCIAS PARA CONCESSÃO DOS BENEFÍCIOS FISCAIS	68
7. CONCLUSÃO	72
REFERÊNCIAS	73

BREVE ESTUDO COMPARADO ENTRE O IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS BRASILEIRO E O IMPOSTO SOBRE O VALOR AGREGADO LUSITANO, A LUZ DO PRINCÍPIO DA ISONOMIA E DA RELATIVIZAÇÃO DA COISA JULGADA NAS QUESTÕES DE MASSA OU SERIADAS	75
1. INTRODUÇÃO	75
2. DIREITO TRIBUTÁRIO E SEU OBJETO: UMA BREVE EXPLANAÇÃO	77
2.1 Autonomia Perante o Direito Financeiro	77
2.2 Conceito de Direito Tributário	77
2.2.1 Tributos – Breve Explicação	77
3. UMA ANÁLISE MAIS APROFUNDADA SOBRE O TEMA	78
3.1 Questões Seriadas ou de Massa	78
3.2 O Caso Julgado	78
3.2.1 Meios de Relativização do Caso Julgado	79
3.2.1.1 Meios Típicos de Relativização da Coisa Julgada	79
3.2.1.2 O Surgimento dos Meios Atípicos	79
3.3 Princípio da Isonomia	79
4. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS (ISS)	80
5. PESQUISA DE CAMPO E JURISPRUDENCIAL ENVOLVENDO O IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS	81
6. O IMPOSTO SOBRE VALOR AGREGADO (IVA) E A UE	81
6.1 Características do IVA	83
6.2 IVA em Portugal	83
7. COMPARAÇÃO ENTRE IMPOSTOS	84
8. PESQUISA JURISPRUDENCIAL ENVOLVENDO O IMPOSTO SOBRE VALOR AGREGADO	85
9. CONCLUSÃO	86
O BRASIL – ATOS INSTITUCIONAIS, ATOS COMPLEMENTARES E EMENDAS CONSTITUCIONAIS.	89
REFERÊNCIAS	107

PREFÁCIO

O presente trabalho de Hélio Sílvio Ourém Campos, que coordena e motiva as atividades do Grupo de Pesquisa em Direito na Universidade Católica do Estado de Pernambuco, oferta a nós leitores a possibilidade de conhecer as interessantes investigações realizadas por ele e seus alunos de graduação e de pós-graduação.

Neste sentido muito me honra o convite para prefaciar esse trabalho tão bem organizado pelo Prof. Hélio e construído de forma conjunta com seus discentes, pois coordeno o Grupo de Pesquisa Estado, Constituição e Tributação na Faculdade de Direito da Universidade de Brasília – UnB - e acredito que é de fundamental importância na vida acadêmica dos nossos discentes e docentes um espaço para perguntar, questionar, enfim, indagar sobre um assunto de suma importância como é o fenômeno tributário brasileiro.

Temos adotado no âmbito das nossas referências teóricas o conceito de matriz tributária para melhor descrever o fenômeno tributário no lugar de se falar em sistema tributário. A “cacofonia” existente sobre a expressão sistema tributário tem se consolidado no Brasil como um claro e evidente “senso comum teórico dos juristas tributaristas” que em vez de esclarecer, elucidar, aclarar as questões tributárias ao estudioso da área, oculta, desorienta, mistura questões dogmáticas distintas, ou seja, um conjunto de crenças e representações que influenciam sobremaneira os juristas sem que estes percebam tal situação.

Cria-se um manto ideológico que, de certa forma, contribui para manter o status quo vigente, leia-se aqui status quo, como a realidade social e econômica brasileira de profunda e histórica desigualdade sendo considerado um dos mais desiguais do mundo. Inequidade essa criada e sustentada por intermédio de inúmeros instrumentos, sendo que um dos mais importantes é por meio da matriz tributária adotada.

Entendemos que matriz tributária pode ser entendida como as escolhas feitas no campo da ação social no que concerne ao fenômeno tributário. Isto quer dizer de forma sucinta que matriz tributária são as escolhas que uma determinada sociedade faz no campo da tributação, como por exemplo, se os tributos serão progressivos (no sentido de onerar proporcionalmente mais quem tem maior capacidade contributiva) ou regressivos (cobrar proporcionalmente mais de quem tem menor poder aquisitivo); se a incidência será maior sobre os tributos sobre o consumo, ou a renda ou o patrimônio; se a partilha das rendas tributárias entre os entes tributantes será equânime ou não etc.

Respondendo de forma breve as singelas indagações acerca dos três exemplos acima, das opções adotadas no âmbito da matriz tributária brasileira, sabe-se que esta é fortemente regressiva, isto é, tributa-se proporcionalmente de forma mais onerosa quem tem menor capacidade contributiva. Com isso, a título de ilustração, uma família que tiver renda familiar até dois salários mínimos paga cerca de 50% da sua renda em tributos e as famílias que tiverem renda superior a trinta salários mínimos contribuem com cerca de 25% da sua renda. Lembrando que o Brasil tem uma carga tributária por volta de 36% do Produto Interno Bruto.

Sabe-se de antemão que os tributos sobre o consumo têm a característica de serem comumente regressivos e na esfera das opções no âmbito da matriz tributária brasileira os tributos sobre o consumo representam cerca de 70% de toda a carga tributária, diferentemente de outros países que optam por uma maior incidência sobre a renda (em regra progressivo). Já em relação ao último exemplo, da partilha das rendas tributárias, a União fica com cerca de 70% de tudo o que se arrecada em termos de tributação. Estes indicadores estão disponíveis nas pesquisas realizadas, entre outras, pelo Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada – IPEA – e pelo Conselho de Desenvolvimento Econômico e Social – CDES -.

Neste cenário a obra “O Direito Tributário Comunitário: um ramo jurídico em ascensão” oferta uma excelente oportunidade de discussão sobre a tributação brasileira. O Capítulo escrito por Arthur Pinheiro e Hélio Sílvio Ourém Campos nos mostra, comparando o direito tributário pátrio e o direito tributário alemão, como a imposição do ITBI perpassa a história e sua relação complexa com a enfiteuse e os terrenos de marinha. Rayane Gomes Dornelas e Hélio Sílvio Ourém Campos abordam a controvertida questão da coisa julgada nos impostos sobre produtos industrializados tanto no Brasil quanto na Argentina e a possível unificação no âmbito do Mercosul do IPI com o IVA em um processo de harmonização tributária.

Na abordagem da incidência do ICMS sobre combustíveis, Éder Silva de Oliveira e Hélio Sílvio Ourém Campos fornecem ao leitor uma visão mais ampla de como uma atípica sistemática deste tributo possibilita inúmeras manobras jurídicas que facilitam a sonegação. Thiago Augusto Alves da Silva e o Prof. Hélio enveredam para a difícil tarefa de comparar o imposto brasileiro sobre serviços de qualquer natureza com o imposto sobre o valor agregado de Portugal. E finalizando a obra, o organizador trata do tema recorrente da segurança jurídica, a questão da liberdade e a elisão fiscal de forma crítica. Temos aqui, neste livro, capítulos que merecem a nossa leitura atenta, pois contribuem para a discussão e o melhor entendimento da tributação e da matriz tributária brasileira.

Dr. Valcir Gassen
Professor de Direito da UnB
San Diego - EUA, 23 de abril de 2014.

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

Arthur Pinheiro Alencar¹

Hélio Sílvio Ourém Campos²

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.

1. 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 substancial. Mapear-se-á,

1 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

2 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.

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.

2. DAS CONSTITUIÇÕES (1824-1967)

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

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 outro 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. Pugnava-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 desferiu 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, concorde 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). Mantém-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 n.º 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.

2.1 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 superiores³, 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 leis⁴, 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.

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

4 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*.

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

3. 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 diáde 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.

4. ITBI: CONTEXTO HISTÓRICO

A passagem do fato à norma, de fato não é algo inédito, haja vista justificção 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 ju-

no de 1809⁵, 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 Capitânias, a arrecadação caberia às Juntas da Administração, representações fazendárias.

O ato liberal tomado por um Estado colonialista, seguido pela taxaço dos bens, trouxe, além da família real – e uma pléiade de cortesãos –, o embrião de um sentimento de nacionalidade. A presença da corte no Rio de Janeiro foi responsável por incutir 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 1817⁶ e a do Porto de 1820⁷, 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

5 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

6 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.

7 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 retorno de expressa maioria da corte, e o embrião da primeira constituição portuguesa.

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 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.

5. 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 antes 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 preamar⁸ 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 aforar⁹ 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 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 da-

⁸As 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.

⁹Atualmente, 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.

va-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 possuísem 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 inexistência, 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.

5.1 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 ondeia-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 deci-

sões 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.

6. 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 julgado, 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.

7. 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 requeitado 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 pós-fácio 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. 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. Acessado em: 12/10/2010, às 15:22:07

SOS Terrenos de Marinha. LIMA, O. P. **Terrenos de marinha e seus acréscidos: 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. 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 Campos¹

Rayane Gomes Dornelas²

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

1. 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 com-

¹ 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.

² Discente da Universidade Católica de Pernambuco. Orientanda do Projeto de Pesquisadora Científica (PIBIC) do referido pela UNICAP.

parar 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 comentário devido a sua complexidade e diminuto material bibliográfico.

Nesse contexto, de forma específica, este artigo traz à luz dois impostos – o IPI³ e o IVA⁴ – 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 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.

2. A ORIGEM E A NECESSIDADE DA CRIAÇÃO: DOS IMPOSTOS EM GERAL, DO IPI E DO IVA

2.1 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.

3 Imposto sobre Produto Industrializado.

4 Imposto sobre Valor Agregado.

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,

consequentemente, 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.

2.2 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 zeras, 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.

2.3 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.

3. BREVE ANÁLISE COMPARATIVA DOS SISTEMAS TRIBUTÁRIOS BRASILEIRO E ARGENTINO

3.1 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.

3.1.1 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 CTN⁵ 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.

⁵Código Tributário Nacional.

Parágrafo único. O saldo verificado, em determinado período, em favor do contribuinte, transfere-se para o período ou períodos seguintes. (BRASILa, 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 atécnica 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 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:

o importador ou quem a lei equiparar;

o industrial ou quem a lei equiparar;

o comerciante de produtos sujeitos ao imposto, que os forneça aos contribuintes definidos no inciso anterior;

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.

3.2 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).

3.2.1 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 2.0631/97⁶, o Imposto sobre o Valor Agregado será aplicado sobre: a) as vendas de coisas móveis; b) as obras, locações e as prestações de serviço – frisa-se que ambos os casos mencionados são dentro do território do país;

⁶Salienta-se que sempre que neste artigo mencionar a legislação Argentina, essa terá *tradução nossa*.

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.

4. 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 convêm, e, caso o tempo demonstre que existe possibilidade de desenvolvimento na integração, esta pode saltar de um 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.

5. 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 componham, 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.

Desta 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 detêm 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 péticas, 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.

6. 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” (BRASIL, 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 FERNANDES, 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.

7. 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 veribatehabetur. (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, en-

tão, 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.

8. 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 lembrar 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” (CHOMÊ 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 >. 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.

“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.”².

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)³.

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 sem pretensões mais altas, passando, pelo mundo, o indivíduo, aceitando as coisas com paciência.⁴

¹ 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.

² MEIRELLES, HELY LOPES. *Direito Administrativo Brasileiro*. 15^a ed. atualizada pela Constituição de 1988. São Paulo. Editora Revista dos Tribunais. 1990, ps. 78-79

³ COULANGES, Fustel de. *A Cidade Antiga*. Tradutores JONAS CAMARGO LEITE e EDUARDO FONSECA. Rio de Janeiro. Editora TecnoPrint, 1990, p. 223.

⁴ VOLTAIRE. *Cândido ou o Otimismo*. Tradutor MIÉCIO TÁTI. Rio de Janeiro. Editora TecnoPrint. 1991, ps. 134 e ss.

Neste tema fascinante, *a liberdade*, em suas Lições de Introdução ao Estudo do Direito⁵, 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 mezinhos 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.

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.

⁵ Ob. Cit., 1998, ps. 220 e ss.

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 cidadão⁶.

Para alguns, a lei não é mais vista apenas como um limite, mas como um instrumento a fundamentar a necessária atuação administrativa⁷.

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 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, ressaltando 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 jurí-

6 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.”

7 AMARAL, DIOGO FREITAS DO. Direito Administrativo. Vol. II. Obra citada, 1988, ps. 45 e ss.

dica 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 autoritarismo⁸.

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.

⁸MIRANDA, 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.

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 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 corrupção⁹, parece que, realmente, a presunção constitucional de inocência impossibilita que, mesmo não demonstrada a fraude ou a simulação, haja a imposição fiscal.

⁹Quando 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.

É a delicada questão entre a evasão (ato ilícito) e a elisão (ato lícito)¹⁰, também chamada, esta última, de planejamento tributário¹¹.

Atitudes fraudulentas, de simulação ou abusivas não se devem confundir com atitudes lícitas¹².

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).

10 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.”

11 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 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.

12 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.

O ônus da prova¹³ da existência destes vícios ficaria com a Administração.

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 pecuniária¹⁴, 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 contratemplos, tanto por parte do contribuinte, quanto por parte da Administração, é o de permitir a consulta administrativa prévia¹⁵. Assim, antes de o contribuinte vir a praticar o ato, poderá consultar a Administração.

13 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.”

14 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.

15 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

Se ela não apresenta objeção, ou, simplesmente, fica calada após um período de seis meses, 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 fiscais¹⁶ 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 (Sentença 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.

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).

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 ocorram após dada ciência ao consulente ou após a sua publicação pela imprensa oficial.”

16 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 2.000, 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.

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).¹⁷

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 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.

17 MORSELI Y TANIAU, *Frades*, 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*. 2ª. Madrid / Barcelona. Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, 1999, p. 376.

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 tranquilidade fiscal seja a de incentivar as consultas prévias¹⁸, 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.

18 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.

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 computaria, para estes efeitos, esta passagem decorrente de dolo, fraude ou simulação, tal como já ocorre com a moratória, parcelamento, remissão, isenção e anistia.¹⁹

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.

REFERÊNCIAS

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^a 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^a. 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.

19 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.*”

UMA VISÃO HOLÍSTICA DA SISTEMÁTICA DE INCIDÊNCIA DO ICMS SOBRE COMBUSTÍVEIS

A HOLISTIC VIEW OF ICMS' SYSTEMATIC OVER FUELS

Éder Silva de Oliveira¹

Hélio Sílvio Ourém Campos²

RESUMO

Este trabalho tem o intento de analisar as transformações ocorridas no tributo sobre o consumo que mais arrecada neste país, especialmente na sistemática de incidência do ICMS sobre combustíveis. Observa-se que, com o advento da Emenda Constitucional nº 33/2001, a cobrança do ICMS sobre combustíveis foi completamente alterada. O objetivo do legislador reformador era submeter a exigência do tributo à sistemática da substituição tributária para frente, antecipando sua cobrança, a fim de otimizar a mão-de-obra fiscal e inibir a possibilidade de sonegação. Pautando-se no método de raciocínio dedutivo, o qual partiu da análise geral das questões de massa ou seriadas, no âmbito da relativização do caso julgado e do princípio da isonomia das decisões judiciais, numa delineação comparativa do direito tributário luso-brasileiro, alcançou-se a avaliação da sistemática de incidência do ICMS sobre combustíveis. Diferentemente da pretensão legislativa, percebeu-se que esta atípica sistemática de incidência do ICMS sobre combustíveis suscita inúmeras controvérsias, possibilitando manobras jurídicas tanto no processo administrativo quanto no judiciário, que facilitam a sonegação do imposto, configurando um negócio rentável para as empresas que desviam o dinheiro do recolhimento do tributo para investimentos diversos.

Palavras-chave: ICMS - combustíveis; emenda constitucional nº 33/2001; inconstitucionalidade.

ABSTRACT

This work intends to analyze the transformations occurred in the consumption's tribute that raises the most money in this country, especially in the systematic of ICMS over fuels. It is observed that, with the advent of Constitutional Amendment No. 33/2001, the charging of ICMS over fuels was completely altered. The purpose of the reforming legislator was submitting the requiring of the tribute to the systematic of the forwarding tributary substitution, in anticipation of it's collection, in order to optimize the fiscal manpower and

1 Estudante do Curso de Direito da Universidade Católica de Pernambuco; Estudante do Programa de Iniciação Científica da UNICAP. E-mail: ederlawyer@hotmail.com.

2 Professor do Curso de Direito da Universidade Católica de Pernambuco; Professor/Pesquisador do Programa de Iniciação Científica da UNICAP. E-mail: ouremcampos@jfpe.gov.br

inhibit the possibility of evasion. Being based on the method of deductive reasoning, which departed from the general analysis of the mass or serial issues, in the context of the relativity of res judicata and the principle of equality of judgments, in a comparative delineation of the Luso-Brazilian tax law, it was reached the systematic evaluation of ICMS over fuels. Unlike the legislative intention, it was noted that this unusual systematic of ICMS over fuels rises many controversies, making possible legal maneuvers both in legal and administrative process, which facilitate tax evasion, setting up a profitable business for companies that divert the payment of the tax money for other investments.

Keywords: ICMS - fuels; constitutional amendment No. 33/2001; unconstitutionality.

1. INTRODUÇÃO

É cediço afirmar que o Estado tributa para conseguir carrear recursos para os cofres públicos, possibilitando o desempenho de sua atividade em busca do seu desígnio maior: o bem comum. Dentre os tributos, o ICMS (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços) é a espécie de tributo que chama mais atenção, por ser a principal fonte de receita dos Estados e do Distrito Federal, ainda mais quando incide sobre os combustíveis.

Apesar de sua inegável importância, este imposto ainda não teve, salvo honrosas exceções, estudos jurídicos mais aprofundados. Pelo contrário, têm predominado, acerca deste tributo, trabalhos de cunho eminentemente econômico, que, “*data vêniam*”, não solucionam os problemas jurídicos que o mesmo suscita com incomensurável repercussão social. Tanto é assim que, até hoje, muito se tem discutido se ele incide sobre a circulação econômica, a circulação física ou a circulação de riquezas. Ora, o “*subtractum*” econômico da operação tributada é irrelevante para a caracterização jurídica do ICMS. O que importa para a configuração do fato gerador do ICMS é a circulação do combustível por meio de título jurídico, implicando transferência de propriedade. Do mesmo modo, diversos artigos foram escritos sobre a Emenda Constitucional nº 33/2001, que altera completamente a cobrança do ICMS sobre combustíveis, prevendo a incidência do imposto em etapa única, denominada de incidência monofásica, para saber se a nova sistemática é um bom ou um mau instrumento de arrecadação de receita para o Poder Público.

Enfim, paira sobre a referida emenda forte suspeita de inconstitucionalidade, pois, nela, o legislador exige tributo de fato que ainda não ocorreu, almejando versatilizar a arrecadação tributária, e estabelece que, no caso de definição do combustível ou lubrificante sujeito à incidência monofásica do ICMS, não se aplicaria a imunidade aos derivados de petróleo, prevista no art. 155, §2º, X, “b”, da Carta Magna, a qual tem por objetivo distribuir a renda oriunda do tributo que mais arrecada no Brasil por força da autonomia financeira dos Estados, consequência do pacto federativo, imunizado constitucionalmente.

Mesmo diante dessas inquietantes problemáticas raramente houve preocupação por parte dos operadores do direito em garantir a aplicabilidade da norma e em especial, da norma tributária, em respeito aos princípios orientadores do direito tributário, expressamente protegidos pela nossa Carta Magna, quando tratou do pacto federativo. Por isso, são necessárias estas observações preliminares exatamente para que percebam o tempo, a tinta e o papel que foram perdidos em trabalhos que pretensamente são considerados jurídicos.

Baseando-se nisso, a presente pesquisa tem o propósito de levar a cabo um estudo jurídico, com uma visão holística, acerca da sistemática de incidência do ICMS sobre os combustíveis, procurando apoiá-lo nos princípios e normas constitucionais que pautam a tributação em nosso país, para apontar possíveis incongruências entre a teoria e a prática do seu mecanismo de arrecadação tributária.

2. BREVE HISTÓRICO DA TRIBUTAÇÃO

No Estado Liberal, séculos XVIII e XIX, predominava a regra de que o Estado não deveria intervir no domínio econômico, de forma que os tributos deveriam ser neutros, isto é, apenas uma forma de obtenção de meios materiais para as atividades típicas do Estado (Estado Política), jamais um instrumento de mudança social ou econômica. Por isso, não se tinha a isonomia como princípio da tributação. Os desiguais eram tratados igualmente, de forma que cada contribuinte estava sujeito à mesma carga tributária, sem se cogitar a possibilidade de aferição individual da capacidade.

“Foi nessa época que Adam Smith apontou a existência da ‘mão invisível do mercado’, que se responsabilizaria pelo ótimo funcionamento da economia, automaticamente corrigindo os desvios, propiciando as condições necessárias ao crescimento econômico e à melhoria das condições da vida em sociedade” (SMITH, 1983).

Com a chegada das fases depressivas, sempre acompanhadas por epidemias de desemprego, agravadas pelos efeitos da Revolução Industrial, o Estado precisou intervir na economia, quando se apercebera que dispunha de uma arma poderosa em suas mãos: o tributo. Neste momento, “sai de cena o liberalismo e entra em cartaz o Estado do bem-estar social (“*Welfare State*”); período moderno das finanças públicas, caracterizado pela intervenção do Estado no domínio econômico e social” (BALEIRO, 2005).

Nessa nova fase, o Estado também percebe que nenhum tributo é completamente neutro, pois, mesmo que objetive exclusivamente arrecadar, acaba gerando impactos sobre o funcionamento da economia. Assim, o Estado passa a aproveitar esses efeitos colaterais dos tributos, instituindo-os com o objetivo de intervir no domínio econômico e na ordem social.

Por isso, hoje existem tributos cuja finalidade principal é fiscal, ou seja, arrecadar, carrear recursos para os cofres públicos, p. ex.: ISS, ICMS, IR etc.. Há tributos, contudo, que têm por finalidade precípua intervir numa situação econômica. É a finalidade extrafiscal, que ocorre no IOF, no IE, no ITR etc..

Dentre os tributos, o ICMS (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços) é a espécie de tributo que chama mais atenção, por ser a principal fonte de receita dos Estados e do Distrito Federal, ainda mais quando incide sobre os combustíveis.

3. BREVE HISTÓRICO DO ICMS

Prosseguindo na abordagem histórica tributária, em 1922, a União no exercício de sua competência instituiu o Imposto de Vendas Mercantis pela Lei Federal nº 4.625/22, relacionando o Brasil no rol dos primeiros países a tributar o consumo. Este tributo sobreviveu às Constituições de 1937 (art. 23, I, d) e de 1946 (art. 19, IV) até o advento da Emenda Constitucional nº 18, em 1965, quando foi substituído pelo Imposto sobre a Circulação de Mercadoria – ICM.

“Nessa época, a regulamentação do ICM ficou a cargo do Decreto-Lei nº 406/68, passando a sofrer posteriormente alterações substanciais com a promulgação da Carta Magna de 1988, dentre elas, uma ampliação expressiva de seu limite material, resultante da fusão do antigo Imposto sobre Circulação de Mercadorias com cinco outros

tributos federais: o imposto sobre transportes, sobre comunicações, além dos impostos únicos sobre minerais, combustíveis e lubrificantes e sobre energia elétrica” (FLENIK, 2006).

Surge, assim, o ICMS, Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços de Transporte Intermunicipal e Interestadual e de Comunicações. Como a Carta Magna de 1988 pouco deixou à lei complementar estatuir sobre os princípios fundamentais do ICMS, assumindo tal tarefa, tornou o ICMS o tributo mais detalhadamente tratado no texto constitucional.

Enquanto não editada a lei complementar, o regulamento do ICMS restou veiculado provisoriamente por quase 10 anos, de 1988 até 1996, pelo Convênio ICMS nº 66/88, quando, em atenção ao §8º do artigo 34 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, editou-se a conhecida Lei Kandir (L.C. nº 87/96) com o fim de regrar definitivamente a instituição do ICMS, explicitando seus aspectos estruturais, devidamente lastreados pelos princípios constitucionais pertinentes. Mas, em 2001, com a edição da Emenda Constitucional nº 33, a referida lei sofreu algumas alterações relevantes que modificaram a sistemática de incidência do ICMS sobre combustíveis.

4. DIREITO TRIBUTÁRIO COMPARADO LUSO-BRASILEIRO

No sistema tributário português, o ICMS (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços) se encontra inserido no imposto sobre o valor agregado (IVA), sempre nacional. No Brasil, o desejo de dividir o tão importante tributo entre todos os entes federativos fez o legislador constituinte criar três impostos que Portugal reúne em apenas um. Assim, ao lado do ICMS (estadual), o legislador criou o IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados – federal) e o ISS (Imposto Sobre Serviços – municipal).

O IVA (nacional) já está testado e aprovado em Portugal. O IPI também não traz muitos problemas no Brasil, justamente por ser a parte nacional do IVA, não sendo possível, mesmo às mentes mais criativas, imaginar uma “guerra fiscal” interna relativa a um tributo federal. “Entretanto nas parcelas não nacionais do IVA, a possibilidade de ‘guerra fiscal’ surge com toda a sua força, principalmente no que se refere ao ICMS, o grande arrecadador nacional” (ALEXANDRE, 2009).

Não foi por outro motivo que o ICMS foi o tributo mais contemplado com regras estatuídas diretamente no texto constitucional. A esperança do legislador constituinte era justamente conferir algo uniforme às vinte e sete legislações de tributo (26 Estados e o Distrito Federal) e criar mecanismos para evitar ou solucionar controvérsias entre os sujeitos ativos, minorando os efeitos de uma “guerra fiscal” anunciada com a promulgação da CF/1988.

Por óbvio, a criação de um IVA (federal) no Brasil, com a extinção do ICMS, do IPI e do ISS resolveria todos esses problemas. Mas a solução tecnicamente perfeita é politicamente impossível, pois mesmo que se garanta o integral repasse dos recursos arrecadados com o sonhado IVA, os Estados e o Distrito Federal não vão assentir na perda do poder político que o tributo representa nas negociações para atração de investimentos para os seus territórios.

Por meio deste contraste luso-brasileiro, pode-se visualizar, em matéria de globalização, na qual prevalece a formação dos blocos econômicos, os efeitos dos sistemas de tributação de Portugal e do Brasil na União Européia e no MERCOSUL, blocos em que participam respectivamente. Como há harmonização do sistema tributário na União Europeia, eliminam-se as diferenças tributárias nacionais, consolidando uma união aduaneira e possibilitando liberdades básicas no mercado interno que o fortalece: livre

movimentação de bens, serviços, capitais e pessoas. Já o MERCOSUL se encontra hoje em uma união aduaneira imperfeita, estando longe do maior objetivo do Tratado de Assunção, que é a constituição de um Mercado Comum, porque o sistema tributário brasileiro muito detalhado na Carta Magna impossibilita a flexibilização a permitir integralização do Brasil no Bloco Econômico.

5. A NOVA SISTEMÁTICA DE INCIDÊNCIA DO ICMS SOBRE COMBUSTÍVEIS

Com o advento da Emenda Constitucional nº 33/2001, a cobrança do ICMS sobre combustíveis e lubrificantes foi completamente alterada, pois acrescentou uma alínea “h” ao art. 155, §2º, XII, da CF/1988, permitindo à União, por meio de lei complementar, definir os combustíveis e lubrificantes sobre os quais o imposto incidirá uma única vez, qualquer que seja a sua finalidade, hipótese em que não se aplicará a imunidade tributária do inciso X, alínea “b”.

Trata-se da incidência monofásica do ICMS, ou seja, incidência em etapa única com a finalidade de submeter a cobrança do tributo à sistemática da “substituição tributária para frente, antecipando a sua cobrança (CARRAZZA, 2009)”, para otimizar a utilização da mão-de-obra fiscal e diminuir a possibilidade de sonegação. Nesse mecanismo da substituição tributária, cobra-se, antecipadamente, da Petrobrás, todo o ICMS que se imagina devido pelas operações a serem praticadas posteriormente. Esta, por sua vez, transfere o encargo gerado pelo ICMS antecipado para seus adquirentes, que por sua vez do mesmo modo fazem quando da subsequente venda, transferindo, sucessivamente, o encargo financeiro gerado pelo ICMS até o consumidor final. Em outras palavras, a substituição tributária caracteriza-se pela atribuição da responsabilidade pelo recolhimento do ICMS devido em determinadas operações ou prestações a um sujeito passivo que não pratica o fato gerador determinante da obrigação tributária. “Ao final das operações, o que importa saber é que, o preço final pago pelo consumidor será o mesmo” (Congresso Brasileiro de P&D em Petróleo e Gás, 3º, 2005).

Contudo, “o problema da Emenda foi prever que, no caso de definição do combustível ou lubrificante sujeito à incidência monofásica do ICMS, não mais se aplicaria a imunidade prevista no art. 155, §2º, X, “b”, da Carta Magna, para aqueles derivados do petróleo” (TORRES, 2006).

Por conseguinte, paira sobre a Emenda forte suspeita de inconstitucionalidade, dado que a imunidade de tais mercadorias é um benefício fiscal com o objetivo de distribuir a renda oriunda do tributo que mais arrecada no Brasil, a partir da importante regra protetiva da autonomia financeira dos Estados, corolário do pacto federativo, imunizado constitucionalmente.

Ricardo Alexandre assegura a constitucionalidade da E.C. nº 33/2001, em consonância com a orientação jurisprudencial do Supremo Tribunal Federal (RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 226496, 2003), aduzindo o seguinte:

O legislador constituinte derivado tomou o cuidado de estabelecer que, mesmo no caso de a cobrança do ICMS ser feita em etapa única, em se tratando de combustíveis e lubrificantes derivados de petróleo, a totalidade do imposto caberá ao Estado onde ocorrerá o consumo. Assim, mudou-se apenas a técnica de tributação, mas o objetivo do legislador constituinte originário (repartir a arrecadação) manteve-se intacto, o que garante a constitucionalidade da Emenda. Antes da EC 33/2001, a saída de gasolina da Bahia para Pernambuco era imune, em virtude de a operação ser interestadual. Quando o combustível era comercializado em Pernambuco, o tributo incidia e a arrecadação ficava nesse Estado, porque a operação

era interna. Com as novas regras, caso a lei complementar defina a gasolina como sujeita à incidência monofásica do ICMS, a saída do combustível da Bahia para Pernambuco será tributada no regime de substituição para frente, cobrando-se antecipadamente todo o combustível da cadeia de produção/circulação – da refinaria ao posto –, mas sendo o produto da arrecadação direcionado integralmente para Pernambuco. Não há, portanto, qualquer arranhão ao pacto federativo. A Emenda, quanto a este ponto, é constitucional (ALEXANDRE, 2009).

Em contrapartida à doutrina de Ricardo Alexandre, que defende a constitucionalidade da E.C. nº 33/2001, Roque Antônio Carrazza afirma:

A EC 33/2001 “permite” que lei complementar faça tabula rasa da imunidade do ICMS às operações interestaduais com combustíveis e lubrificantes sempre que apontar em quais deles o imposto incidirá uma única vez. Com isto, a alínea “h”, abre espaço à anulação de uma imunidade constitucional e do próprio princípio da não-cumulatividade do ICMS. Entendemos que está acutilando dois direitos fundamentais dos contribuintes, e, nesta medida, é inconstitucional, assim devendo ser declarado pelo Poder Judiciário” (CARRAZZA, 2009). “As regras necessárias à aplicação do disposto no §4º, inclusive as relativas à apuração e à destinação do imposto, serão estabelecidas mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, nos termos do §2º, XII, “g”, do art. 155, da CF/88.” Assim, uma leitura mais apressada destes dispositivos pode levar à conclusão de que, agora, é dado à lei complementar restringir o alcance da imunidade do art. 155, §2º, X, “b”, da CF/88. Bastaria que apontasse os combustíveis e lubrificantes sobre os quais o imposto incidirá uma única vez. Com isso, inclusive, estariam resgatados da inconstitucionalidade, em que se encontravam mergulhados, os arts. 2º, §1º, III, e 3º, III, ambos da Lei Complementar 87/1996. Tal, porém, não é o nosso entendimento. Imunidade é direito fundamental do contribuinte, que só o poder constituinte originário, jamais o derivado, pode retirar ou, mesmo, restringir (CARRAZZA, 2009).

6. EXIGÊNCIAS PARA CONCESSÃO DOS BENEFÍCIOS FISCAIS

Insta registrar, que para a concessão dos benefícios fiscais, é preciso preencher algumas exigências, pois um dos princípios basilares do direito público é a indisponibilidade do interesse e do patrimônio público. No Estado Democrático de Direito, como hipótese de exceção, o povo pode autorizar a prática de atos que configuram disponibilidade do patrimônio público por meio da elaboração de lei. Com efeito, o crédito tributário do ente federativo, como parte do patrimônio público, submete-se a esses benefícios fiscais que ora o extinguem (remissão), ora o excluem (isenção, anistia), ora o diminuem (redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido).

Em estrita consonância com o princípio referido, a Constituição Federal, além de positivá-lo em seu art. 150, §6º, exigiu que a lei que veicular o benefício seja específica, regulando exclusivamente benefícios ou o correspondente tributo. Segundo Marcelo Alexandrino e Vicente Paulo (2004), “o objetivo evidente é evitar artifícios oportunistas de parlamentares que costumavam introduzir verdadeiros corpos estranhos em leis sobre assuntos alheios à tributação, concedendo benefícios fiscais os mais diversos, que, muitas vezes, acabam passando despercebidos da sociedade e do próprio Poder Legislativo”.

Neste ponto, resta ressaltar a impossibilidade de o Poder Judiciário, invocando o princípio da isonomia, substituir o juízo discricionário do legislador e estender, a outras pessoas, benefícios fiscais que a lei só destinou expressamente à determinada categoria

de contribuintes. Nas palavras do órgão de cúpula do judiciário brasileiro, “entendimento diverso, que reconhece aos magistrados essa anômala função jurídica, equivaleria, em última análise, a converter o Poder Judiciário em inadmissível legislador positivo, condição institucional esta que lhe recusou a própria Lei Fundamental do Estado” (AGRAVO DE INSTRUMENTO Nº 142.348, 1994).

Cabe realçar, ademais, que a parte final do dispositivo traz uma ressalva (sem prejuízo do disposto no art. 155, §2º, XII, “g”, CF), importando numa restrição maior à concessão de benefícios fiscais do ICMS, em razão de o Brasil optar por atribuir aos entes regionais (Estados) a criação do ICMS, diferentemente da maioria das federações. Segundo Ricardo Alexandre (2009), “a consequência de se atribuir a entes menores a criação e administração de um tributo que grava toda a economia é óbvia: “guerra fiscal”. Para minimizar o problema, a Constituição traz um arsenal de regras para tentar conter a competição predatória entre os Estados–membros, dentre elas, talvez a mais importante, seja exatamente o art. 155, §2º, XII, “g”, acrescido pela E.C. nº 33, o qual exige que a concessão de benefícios fiscais de ICMS seja precedida de deliberação conjunta dos Estados e do Distrito Federal, conforme regulado em lei complementar”.

Como ainda não foi editada a tão esperada lei complementar, atualmente a deliberação conjunta é realizada em forma de convênio no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ, por força do §5º do art. 155 da CF/1988, acrescido também pela E.C. nº 33, órgão formalmente inserido na Estrutura do Ministério da Fazenda, mas com assento garantido aos diversos titulares das fazendas estaduais (Secretários Estaduais da Fazenda ou cargo equivalente). Essa sistemática configura a única exceção à regra segundo a qual os benefícios fiscais somente podem ser concedidos por lei, não sendo possível a adoção de procedimento semelhante para outros tributos além do ICMS. Nessa linha, o STJ no julgamento do REsp 723.575-MG, Rel. Min. Eliana Calmon, DJ 03.08.2007, considerou inválida Resolução aprovada pela Assembleia Legislativa do Estado de Minas Gerais e pela Câmara de Vereadores do Município de Belo Horizonte na qual se ratifica convênio firmado entre tais entes e concessionárias de serviço público, concedendo, a estas, isenções de tributos municipais. A Corte, invocando o art. 176 do CTN e os dispositivos constitucionais ora analisados, declarou a invalidade da sistemática.

Por derradeiro, é relevante registrar que o fato de um ente da Federação não cumprir as premissas constitucionais para concessão de benefícios fiscais não autoriza os demais a, invocando um suposto direito à proteção da economia local, conceder, definitiva ou transitoriamente, qualquer benefício semelhante, deflagrando uma “guerra fiscal”, uma vez que não há “compensação de inconstitucionalidades” ou “direito de vingança”. Neste diapasão, o STF suspendeu a absurda norma paranaense que previa:

Havendo concessão, por qualquer outro Estado ou pelo Distrito Federal, de benefício Fiscal ou eliminação direta ou indireta da respectiva carga tributária, com inobservância da legislação federal que regula a celebração de acordos exigidos para tal fim, e sem que haja aplicação das sanções nela previstas, fica o Poder Executivo autorizado a adotar medidas similares de proteção à economia paranaense.

No entendimento do STF, “ipsis verbis”, “o dispositivo da referida lei estadual traduz, em verdade, permissão para que o Estado do Paraná, por meio do Poder Executivo, desencadeie a denominada ‘guerra fiscal’”, restando, portanto, caracterizada, em princípio, a ofensa ao disposto no art. 155, §2º, XII, “g”, da CF (ADI 3.936 MC/PR, rel. Min. Gilmar Mendes, j. 19.09.2007). Neste sentido, em 1º de junho de 2011, o Plenário

do STF no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) 2906, ajuizada em 2003 pelo governador de São Paulo, Geraldo Alckmin, e relatada pelo ministro Marco Aurélio, posicionou-se contra várias normas estaduais que concediam benefícios do ICMS, porque ofendiam o disposto nos artigos 150, parágrafo 6º, da Constituição Federal, bem como o artigo 155, parágrafo 2º, inciso XII, letra ‘g’, da CF, acirrando a “guerra fiscal” entre os estados e contrariando jurisprudência da Suprema Corte (NOTÍCIAS, 2011).

7. COISA JULGADA E OS MEIOS DE DESCONSTITUIÇÃO

Nos termos do inciso II do art. 155 da Constituição Federal, este imposto tem por hipótese de incidência possível a circunstância de uma pessoa produzir, importar, fazer circular, distribuir ou consumir lubrificantes ou combustíveis líquidos ou gasosos. “O legislador ordinário (estadual ou distrital), ao criar, *“in abstracto”*, este imposto, poderá colocar em sua hipótese de incidência, todos ou alguns desses fatos. Ao fazê-lo, porém, deverá atender ao disposto em convênio interestadual, enquanto não editada lei complementar, conforme o art. 155, §2º, XII, “g”, da CF, justamente para não criar isenções unilaterais, incompatíveis com a sistemática constitucional do ICMS, porque acarreta ‘guerra fiscal’” (CARRAZZA, 2009). Com efeito, se a eventual lei complementar dispuser de modo diverso padecerá de irremissível inconstitucionalidade, já que atropelará o rígido esquema de repartição de competências impositivas entre os Estados-membros.

Diante do exposto, percebe-se o quanto é controversa a matéria (a sistemática de incidência do ICMS sobre combustíveis), o que demanda um grande número de ações judiciais. A decisão judicial de mérito transitada em julgado, a qual forma coisa julgada, acerca dessa controvérsia, desde que fundamentada em lei posteriormente declarada inconstitucional, permite a relativização da coisa julgada.

Neste sentido, Luís Roberto Barroso (2004) afirma que:

Pode haver hipótese em que se deva considerar a relativização da coisa julgada, quando ocorra a superveniente pronúncia de inconstitucionalidade da lei. É que o princípio da segurança jurídica, como os princípios em geral, não tem caráter absoluto. É possível cogitar, portanto, da necessidade de fazer sua ponderação com os outros princípios de igual estatura, como o da justiça ou da moralidade, mediante a utilização do princípio instrumental da razoabilidade-proporcionalidade.

A propósito, a Corte Superior de Justiça vem aceitando a interposição de ação rescisória para desconstituir coisa julgada que se fundou em norma declarada posteriormente inconstitucional. Para tanto, a fundamentação legal está no artigo 485, V, do Código de Processo Civil, ao estabelecer que “a sentença de mérito, transitada em julgado, pode ser rescindida quando violar literal disposição de lei”.

Em contrapartida, muito se discute acerca da aplicação da Súmula 343 do Supremo Tribunal Federal (STF), a qual impede a interposição de ação rescisória quando a matéria era controvertida nos tribunais à época do julgamento. No entanto, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) vem afastando a aplicação desta súmula quando o STF vier a declarar a inconstitucionalidade da lei aplicada pelo acórdão rescindendo, admitindo, desta maneira, ação rescisória para a desconstituição da coisa julgada inconstitucional.

Neste panorama, resta salientar que apenas a doutrina minoritária não aceita a possibilidade da interposição de ação rescisória, pois, no campo jurisprudencial, a questão não traz maiores embates, “ex vi”:

Processual – Ação Rescisória – Violação de Dispositivo Legal – Negativa de Aplicação da Lei – Inconstitucionalidade – Súmula 343 do STF – Não Incidência- Cabimento da Rescisória. Se o acórdão rescindendo deixou de aplicar a lei, por julgá-la inconstitucional, a ação rescisória é sempre cabível, nada importando a circunstância de tal inconstitucionalidade haver sido controvertida, na época em que se formou o acórdão. A restrição contida na Súmula 343 do STF não incide quando se controvertia a constitucionalidade de lei, ficando ao largo, a interpretação do dispositivo legal (RECURSO ESPECIAL Nº 99.425, 1997).

Mesmo assim, o grande problema está quando a lei é declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal depois de decorrido o prazo decadencial de 2 (dois) anos para a propositura de ação rescisória. Com isso, imagina-se a inexistência de qualquer outro meio processual hábil à relativização da coisa julgada, quando já ultrapassados dois anos do trânsito em julgado da decisão inconstitucional. Contudo, não é este o posicionamento prevalecido acerca da matéria, como ensinam Humberto Theodoro Júnior e Juliana Cordeiro Faria (2003):

não se deve equiparar o regime da coisa julgada inconstitucional ao regime da coisa julgada ilegal, para o qual deve haver prazo. No caso de coisa julgada inconstitucional, a mesma padece do vício de nulidade, e, como tal, não se sujeita a prazos prescricionais ou decadenciais. Assim, a admissão da Ação Rescisória não significa a sujeição da declaração de inconstitucionalidade da coisa julgada ao prazo decadencial de dois anos, a exemplo do que se dá com a coisa julgada que contempla alguma nulidade absoluta, como é o exemplo do processo em que há vício de citação.

Diante disso, é possível dar uma interpretação mais ampla à ação rescisória que pretenda desconstituir uma decisão inconstitucional, não sujeitando a mesma ao prazo decadencial previsto no CPC. Vale frisar, outrossim, que o art. 741, inciso II e parágrafo único do Código de Processo Civil pátrio, com a redação dada pela Medida Provisória 2.180-35, de 24 de agosto de 2001, permite que, independentemente de já decorrido o prazo de dois anos para a rescisão da decisão transitada em julgado, possa-se arguir a inconstitucionalidade daquela decisão em sede de embargos à execução (BRASIL, 2009).

Em resposta àqueles que discordam da tese da relativização após o prazo decadencial de dois anos da ação rescisória, importa ressaltar que a coisa julgada inconstitucional tem apenas aparência de coisa julgada, visto que as normas inconstitucionais nunca se consolidam na ordem jurídica, podendo, a todo o momento, ser destruídas judicialmente, até porque a coisa julgada inconstitucional não possui condição para valer, pois lhe falta aptidão ou idoneidade a fim de gerar os efeitos para os quais foi praticado.

Sendo assim, a título de exemplo, um contribuinte que tenha tido uma decisão que julgou constitucional um tributo e que depois foi declarado inconstitucional pelo STF, poderá arguir a inexigibilidade daquele título judicial, eis que fundado em lei declarada inconstitucional pela Corte Suprema. Neste mesmo sentido, posicionam-se Humberto Theodoro Júnior e Juliana Cordeiro Faria (2003): “a inconstitucionalidade pode ser reconhecida a qualquer tempo pelos tribunais, não importando o meio processual utilizado, podendo ser através de ação rescisória, ação declaratória de nulidade ou embargos à execução”.

Quanto à possibilidade de interposição de ação declaratória de nulidade para desconstituir coisa julgada inconstitucional, esta também deve ser aceita, uma vez que “a decisão inconstitucional é nula desde o início, e a ação declaratória é admitida justamente naqueles casos de nulidade, como o que ocorre por ausência de citação, em que a coisa julgada pode ser revista independente de prazo prescricional ou decadencial” (BARBOSA, 2006). Neste sentido, a orientação jurisprudencial do STF:

Rescisória. Sentença nula. Defeito da citação. Dispensa rescisória. Não há prazo decadencial. Para a hipótese do art. 741, I, do atual CPC – que é a da falta ou nulidade de citação, havendo revelia – persiste, no Direito positivo brasileiro a querela *nullitatis*, o que implica dizer a nulidade independentemente do prazo para a propositura da ação rescisória que, a rigor, não é cabível para essa hipótese. (RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 97.589, 1982).

Ademais, segundo Cândido Rangel Dinamarco (2003), estes não são os únicos meios de desconstituição da coisa julgada inconstitucional, existem outras possibilidades para sua relativização, incumbindo ao interessado optar pela via processual mais apropriada, “*ex vi*”:

(a) a propositura de nova demanda igual à primeira, desconsiderada a coisa julgada, (b) a resistência à execução, por meio de embargos a ela ou mediante alegações incidentes ao próprio processo executivo e (c) a alegação *incidenter tantum* em algum outro processo, inclusive em peças defensivas”. “Os tribunais não têm sido particularmente exigentes quanto à escolha do remédio técnico-processual ou da via processual ou procedimental adequada ao afastamento da coisa julgada nos casos em exame.

7. CONCLUSÃO

O legislador reformador com a pretensão de garantir uma segurança jurídica à sistemática de incidência do ICMS sobre combustíveis suscita inúmeras controvérsias, dentre elas, a inaplicabilidade do benefício fiscal do art. 155, §2º, X, “b”, da CF/1988, que objetiva distribuir a renda oriunda do tributo que mais arrecada no Brasil, sendo alvo de muitas impugnações, tanto na esfera administrativa quanto na judicial, possibilitando manobras jurídicas que configuram um negócio rentável para as empresas que desviam o dinheiro do recolhimento do tributo para investimentos diversos.

Ademais, o legislador, ao deixar a regulamentação da matéria à disposição de uma lei complementar, que sequer foi editada depois de quase uma década, permitiu sua veiculação provisória através de convênios celebrados no âmbito do CONFAZ, deixando ainda mais vulnerável esse sistema de tributação, podendo acarretar “guerra fiscal”, em razão da sua também inconstitucionalidade. Por conseguinte, se a eventual lei complementar dispuser acerca da matéria, assim como estabelece o convênio celebrado no âmbito do CONFAZ, padecerá de irremissível inconstitucionalidade, já que afrontará princípios constitucionais, tais como, o da máxima efetividade constitucional e o do direito fundamental do contribuinte, além de violar o processo legislativo e o pacto federativo.

Diante disso, em ato ratificatório, resta indagar: qual valor teria uma norma que desrespeita os princípios constitucionais do ordenamento jurídico do qual faz parte? Nenhum.

Considerando o exposto, depreende-se que ao sustentar a relativização da coisa julgada incompatível com a Constituição, após a Corte Suprema de Justiça declarar a inconstitucionalidade da lei, na qual se baseou decisão vergastada, não se quer afastar o princípio da segurança jurídica, pois, ao contrário, não se constrói uma segurança jurídica apenas com a imutabilidade das decisões judiciais, mas, sim, com a garantia de que a Lei Fundamental seja aplicada indistintamente, como prevê o princípio da máxima efetividade da constituição, tão defendido por J. J. Gomes Canotilho.

REFERÊNCIAS

AGRAVO DE INSTRUMENTO Nº 142.348, 1ª T., Rel. Min. Celso de Mello, j. 02.08.1994, DJ 24.03.1995, p. 6.807, disponível em <<http://www.stf.gov.br>>. Acesso em 1º de junho de 2011.

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009, p. 565.

ALEXANDRE, Ricardo. **op. cit.**, p. 591.

ALEXANDRE, Ricardo. **op. cit.**, p. 154.

ALEXANDRINO, Marcelo e Paulo, Vicente. **Direito tributário na Constituição e no STF**. 7. ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2004.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense. 2005, p. 11.

BARBOSA, Estefânia Maria de Queiroz. **Relativização da coisa julgada tributária constitucional X princípio da segurança jurídica**. In Revista Dialética de Direito Tributário n. 129. Junho-2006, p. 37. (35/49).

BRASIL. **Vade Mecum Acadêmico de Direito**. 4. ed. São Paulo: RT, 2009, p. 424.

DINAMARCO, Cândido Rangel. “**Relativizar a coisa julgada material**”. In: Revista da Escola Paulista da Magistratura, vol. 2, n. 2, jul.-dez./2001, São Paulo: Imprensa Oficial, p. 26-27.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 13. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 342.

CARRAZZA, Roque Antônio. **op. cit.**, p. 560.

CARRAZZA, Roque Antônio. **op. cit.**, p. 508.

CARRAZZA, Roque Antônio. **op. cit.**, p. 297.

CONGRESSO BRASILEIRO DE P&D EM PETRÓLEO E GÁS, 3º, 2005. Salvador. **Antecipação do ICMS nas operações com combustíveis e a composição do preço mediante o sistema da margem de valor agregado (MVA): o caso do Rio Grande do Norte**. IBP, 2005.

FLENIK, Érika Fernandes. **Demanda contratada de potência: incidência de ICMS?** Jus Navigandi, Teresina, ano 11, n. 958, 16 fev. 2006. Disponível em: <<http://jus.uol.com.br/revista/texto/7975>> Acesso em 16 out. 2010.

BARROSO, Luís Roberto. **O controle de constitucionalidade no direito brasileiro:** exposição sistemática da doutrina e análise crítica da jurisprudência, São Paulo, Saraiva, 2004, p. 173-174.

NOTÍCIAS, STF, disponível em <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em 1º de junho de 2011.

RECURSO ESPECIAL Nº 99.425, 1ª Turma, Rel. Min. Humberto Gomes de Barros, unânime, DJ 7/4/1997, disponível em <<http://www.stj.gov.br>>. Acesso em 10 de dezembro de 2010.

RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 97.589, Pleno, Rel. Min. Moreira Alves, DJ 3/6/82, disponível em <<http://www.stf.gov.br>>. Acesso em 10 de dezembro de 2010.

RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 226496, Relator: CELSO DE MELLO, Data de Julgamento: 24/06/2002, Segunda Turma, Data de Publicação: DJ 14-02-2003, disponível em <<http://www.stf.gov.br>>. Acesso em 10 de dezembro de 2010.

SMITH, Adam. **A riqueza das nações** - investigação sobre sua natureza e suas causas. São Paulo: Abril Cultural, 1983.

THEODORO JÚNIOR, Humberto e FARIA, Juliana Cordeiro. **A coisa julgada inconstitucional e os instrumentos processuais para seu controle.** 3ª ed., Rio de Janeiro: América Jurídica, 2003, p. 47.

THEODORO JÚNIOR, H. e FARIA, J. C. **op cit.**, p. 48.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário.** 13. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 384.

BREVE ESTUDO COMPARADO ENTRE O IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS BRASILEIRO E O IMPOSTO SOBRE O VALOR AGREGADO LUSITANO, A LUZ DO PRINCÍPIO DA ISONOMIA E DA RELATIVIZAÇÃO DA COISA JULGADA NAS QUESTÕES DE MASSA OU SERIADAS

Thiago Augusto Alves da Silva¹

Hélio Sílvio Ourém Campos²

RESUMO

O presente artigo visa, de forma introdutória e breve, dada a complexidade e abrangência do tema, promover um estudo comparado entre o Imposto Sobre Serviço brasileiro de competência municipal e o Imposto Sobre Valor Agregado lusitano. Para tanto, utilizar-se-á do método bibliográfico-empírico para o estudo, estabelecendo diferenças e comparações entre os institutos referentes a três institutos tradicionais do Direito: O princípio da isonomia, as questões seriadas ou de massa e o caso julgado e suas hipóteses de relativização.

Palavras-chave: 1. Direito Tributário Comparado 2. ISS e IVA; 3. Relativização do caso julgado; 4. Princípio da Isonomia; 5. questões de massa ou seriadas.

ABSTRACT

This article aims, in an introductory and brief way, given the complexity and wilderness of the topic, to promote a comparative study between the Brazilian Tax Service, which is under municipal jurisdiction, and the Lusitanian Value Added Tax. To this end, it will use the literature-empirical method for the study, establishing differences and comparisons among institutions regarding three traditional institutes of Law: The principle of equality, the serial or mass cases and the res judicata with its chances of relativity.

Keywords: 1. Tax Law Compared; 2. ISS and IVA; 3. Relativization of res judicata; 4. Principle of Equality; 5. Issues Mass or Serial.

1. INTRODUÇÃO

Estudos relativos ao direito tributário nunca foram de fácil compreensão por parte da população em geral e ainda de acadêmicos ligadas à área. Primeiro porque se trata de um tema que incide diretamente na economia das famílias brasileiras, com a cobrança de tributos – tais como os impostos e taxas – que modificam de forma substancial

¹ Acadêmico de Direito pela Universidade Católica de Pernambuco.

² 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.

a renda de indivíduos, que muitas vezes questionam sobre o bom uso dos recursos, e, segundo, por se tratar de uma área “árida”, de difícil explanação e compreensão, haja vista que trabalha com conceitos e institutos muitas vezes desconhecidos por grande parte das pessoas, e, por isso, de difícil entendimento.

Justamente por tais motivos, que a importância do estudo é justificada, haja vista que o tributo é a mola propulsa que move o Estado capitalista. Como bem aponta Hugo de Brito Machado, o tributo se trata do instrumento mantenedor do Estado sob a égide do capitalismo, pois é através dele que o Estado consegue cumprir seu papel social, haja vista que num mundo capitalista, seu papel na economia deverá sempre ser o menos influente possível:

No Brasil, vigora a regra da liberdade de iniciativa na ordem econômica. A atividade econômica é entregue a iniciativa privada. (...) o exercício direto da atividade econômica só é permitido ao Estado quando necessário aos imperativos da segurança nacional, ou em face de relevante interesse coletivo, conforme definidos em lei (Constituição Federal, art. 173). (...) o Estado exercita apenas atividade financeira, como tal entendido o conjunto de atos que o Estado pratica na obtenção, na gestão e na aplicação dos recursos financeiros de que necessita para atingir os seus fins. *A tributação é, sem sombra de dúvida, o instrumento de que se tem validade a economia capitalista para sobreviver. Sem ela não poderia o Estado realizar os seus fins sociais, a não ser que monopolizasse toda a atividade econômica. O tributo é inegavelmente a grande e talvez única arma contra a estatização da economia.* (MACHADO, 1992)

Como federação³, o Brasil necessita da repartição das receitas tributárias, assim como da competência para instituí-las e cobrá-las, a fim de que os entes federativos União, estados e municípios possam desenvolver sua economia. A Constituição estabelece, assim, uma repartição de competências tributárias, em seus artigos 145 a 169. O artigo 156 consagra a competência para instituição e cobrança do Imposto Sobre Serviços (ISS) aos municípios. Diz o referido artigo, em seu inciso III: “Artigo 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre: III – serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar;” (BRASIL, 1988) – tais serviços referentes ao art. 155, conhecidos como ICMS, são de competência estadual e não interessam ao presente estudo.

Assim, junto com o Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU), o Imposto sobre Serviços (também conhecido como ISS) formam as fontes de arrecadação derivada mais importante dos municípios, garantidores de verba para a consecução de suas políticas públicas. Daí a importância do estudo do mesmo.

Por fim, nada melhor do que um estudo baseado no direito comparado para auferir os pontos positivos e negativos do sistema tributário brasileiro, e de seus tributos – mais especificamente o ISS –, comparando-o ao sistema lusitano, devido à forte influência desse na formação do sistema tributário nacional.

³ “A federação é uma forma de Estado na qual a mais de uma esfera de poder dentro de um mesmo território. No Estado Federativo os entes políticos que o compõe possuem autonomia, sendo que o poder de cada um deles é atribuído pela Constituição.” (NOVELINO, 2008).

2. DIREITO TRIBUTÁRIO E SEU OBJETO: UMA BREVE EXPLANAÇÃO

2.1 Autonomia Perante o Direito Financeiro

Durante muito tempo o direito tributário esteve atrelado ao direito financeiro, haja vista que esse abarca toda a atividade financeira do Estado, ou seja, o orçamento público, as receitas públicas – entre elas incluem-se as tributárias, as despesas públicas e a dívida pública.

Contudo, devido a sua complexidade e desenvolvimento no campo doutrinário-jurídico, o direito tributário ganhou ares de autonomia perante o direito financeiro (vale a pena ressaltar, porém, que tal autonomia é importante apenas no campo didático, pois o ordenamento jurídico deve funcionar como um todo harmônico, onde cada ramo do direito, cada norma jurídica, deve encontrar relação de procedência com a outra). Em outras palavras:

Dado o extraordinário desenvolvimento do direito atinente aos tributos, ganhou foros de ‘autonomia’ o conjunto de princípios e regras que disciplinam essa parcela da atividade financeira do Estado, de modo que é possível falar no *direito tributário*, como ramo ‘autônomo’ da ciência jurídica, segregado do direito financeiro. (AMARO, 2009)

2.2 Conceito de Direito Tributário

Direito Tributário é o ramo do Direito Público que estuda as prestações tributárias – também conhecidas como receitas derivadas - referentes à criação, fiscalização e arrecadação dos tributos. Sacha Calmon, de forma simples, define Direito Tributário como sendo o ramo do Direito que “cuida especificamente das receitas derivadas do patrimônio particular transferidas para o tesouro público mediante ‘obrigações tributárias’ previstas em lei.” (COELHO, 2008)

O sujeito ativo dessa relação será o Estado, ou os entes com capacidade para o mesmo fim – entidades para fiscais, que, através de lei cogente, determinarão a criação do tributo, seu fato gerador e sujeito passivo.

2.2.1 Tributos – Breve Explicação

A lei 5.172/66 - o Código Tributário Nacional – define em seu artigo 3º o que vem a ser tributo: “Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

Portanto, segue-se que:

- a) Tributo é toda aquela prestação pecuniária, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir: as prestações tributárias deverão ser pagas em moeda.
- b) Prestação compulsória: no direito tributário prevalece a supremacia do interesse público perante o privado. Sendo assim, a norma instituidora do tributo é lei cogente, e, portanto, independe da vontade do sujeito passivo – contribuinte;

c) Prestação que não constitui sanção de ato ilícito: essa é a característica distintiva entre tributo e multa – enquanto esta trata-se de uma penalidade pela ocorrência de um ato ilícito, aquele “surge com a ocorrência, no mundo concreto, de uma hipótese abstratamente prevista em lei (o fato gerador)” (ALEXANDRE, 2009), que não seja uma penalidade decorrente de uma ilicitude;

d) Prestação instituída em lei: os tributos somente poderão existir se criados através de lei complementar ou ordinária, ou ato normativo de igual força. A obediência ao princípio da legalidade tributária serve para consagrar o princípio democrático, pois, nas palavras de Ricardo Alexandre, “como a lei é aprovada pelos representantes do povo, pode-se dizer, ao menos teoricamente, que o povo só paga os tributos que aceitou pagar.” (ALEXANDRE, 2009);

e) Prestação cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada: uma vez instituído o tributo e ocorrido o fato gerador, a autoridade responsável deverá proceder à cobrança do mesmo, cobrança essa que é obrigatória e não discricionária.

3. UMA ANÁLISE MAIS APROFUNDADA SOBRE O TEMA

3.1 Questões Seriadas ou de Massa

O Estado Democrático de Direito garante aos membros da sociedade a solução de suas lides através do Poder Judiciário. Assim, todos têm direito a pleitear em juízo a resolução da questão *sub judice*. Ocorre que muitas vezes vários indivíduos têm interesse na resolução de uma mesma controvérsia, o que gera uma série de processos que possuem o mesmo fundamento, e, portanto, devem ser solucionados da mesma maneira. Atendendo ao princípio da celeridade, foi criado o instituto das ações coletivas com o intuito de agrupar tais processos, promovendo uma solução una e célere. Segue exemplo:

Perante a 5ª Região, que engloba os Estados de Alagoas, Ceará, Paraíba, Pernambuco, Rio Grande do Norte e Sergipe, eram, na época deste estudo, 439.388 ações tramitando perante 46 Varas em 6 Seções Judiciárias Federais, grande parte delas repetidas, em que já havia precedente na Vara, o seja, ações de massa. Somente pleiteando a correção monetária expurgada do FGTS pelos diversos planos econômicos governamentais, tinha-se, na Seção Judiciária do Rio Grande do Norte, 8.600 demandas, dividas entre as cinco Varas locais não especializadas (...) (SIQUEIRA, 2009)

3.2 O Caso Julgado

A Constituição de 1988, através do artigo 5º, inciso XXXV, garante a todos o acesso ao poder judiciário. Assim, qualquer indivíduo, ao ser lesado ou sentir-se ameaçado de lesão, pode requerer do Estado a solução da controvérsia.

O princípio do duplo grau de jurisdição permite que determinadas decisões judiciais possam ser impugnadas através de instrumentos recursais. Contudo, a fim de realizar o princípio da segurança jurídica, a impugnação à decisão judicial terá seu limite quando essa transitar em julgado, transformando a lide em caso julgado:

Para todo o recurso a lei estipula prazo certo e preclusivo, de sorte que, vencido o termo legal, sem manifestação do vencido, ou depois de todos os recursos interpostos, sem possibilidade de novas impugnações, a sentença se torna definitiva e imutável. (JÚNIOR, THEODORO, 2009)

Contudo, como nenhum princípio de direito é absoluto, há hipóteses em que é possível a relativização do caso julgado para a modificação de uma sentença já acobertada pela sua imutabilidade. Há, dessa forma, rígidas exceções à imutabilidade do caso julgado.

3.2.1 Meios de Relativização do Caso Julgado

Segundo ensina a doutrina tradicional, há apenas cinco meios de relativização do caso julgado, conhecidos como instrumentos típicos de revisão da coisa julgada material. Entretanto, surge na doutrina vanguardista a defesa de outros meios de relativização do caso julgado, conhecidos como atípicos.

3.2.1.1 Meios Típicos de Relativização da Coisa Julgada

Os meios típicos de relativização da coisa julgada são: a) a ação rescisória (quando a decisão questionada estiver contaminada pelos chamados vícios rescisórios previstos no artigo 485 do CPC); b) a *querela nullitatis, ou exceptio nullitatis*, prevista no artigo 475-L,I, do CPC); c) a impugnação com base na existência de erro material (v.g., erro de digitação em valores de indenização); d) a impugnação da sentença dita inconstitucional – prevista no artigo 475-L, § 1º c/c artigo 741, parágrafo único, ambos do CPC) e; e) por denúncia de violação à Convenção Americana de Direitos Humanos formulada perante a Corte Interamericana de Direitos Humanos.

3.2.1.2 O Surgimento dos Meios Atípicos

A corrente doutrinária iniciada por José Augusto Delgado, enquanto ministro do Superior Tribunal de Justiça, defende a revisão e modificação de decisões judiciais transitadas em julgado que sejam comprovadamente injustas ou inconstitucionais, em prol do princípio jurídico da justiça. Quanto às questões inconstitucionais, já há previsão legal para sua modificação.

Um ponto controverso dessa corrente doutrinária está na defesa da modificação de decisões valorizadas como injustas. Isso porque o conceito de injustiça é abstrato e de difícil determinação, haja vista que a sociedade vive em constante mutação de seus valores morais. Outra questão colocada em debate é a mitigação, de forma acentuada, do princípio da segurança jurídica, haja vista que haveria a possibilidade de recurso a qualquer tempo de decisão judicial considerada injusta pela parte que sucumbiu.

Por apresentar tais obscuridades, essa doutrina ainda não possui aplicabilidade concreta no direito brasileiro.

3.3 Princípio da Isonomia

O princípio da isonomia ou da igualdade, previsto no caput do artigo 5º da Constituição de 1988, é uma das principais garantias do Estado Democrático de Direito, pois determina a igualdade de tratamento a todos os indivíduos perante o Estado.

Em sua acepção formal, o princípio da igualdade prega que todos devem ser tratados de forma igualitária perante a lei, independente de quaisquer diferenças existentes entre os indivíduos. Em sua acepção material, garante o tratamento desigual para aqueles que estão em situação de desigualdade substancial, na medida de sua desigualdade:

O art. 5º, *caput*, consagra serem todos iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza. Deve-se, contudo, buscar não somente essa aparente igualdade forma (consagrada no *liberalismo clássico*), mas, principalmente, a igualdade material, uma vez que a lei deverá tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais, na medida de suas desigualdades. Isso porque o *Estado Social* ativo, efetivador dos direitos humanos, imagina-se uma igualdade mais real perante os bens da vida, diversa daquela apenas formalizada perante a lei. (LENZA, 2010)

Exemplo da concretização do princípio da igualdade, em sua acepção material, estão as chamadas ações afirmativas, que visam a estabelecer um equilíbrio entre aqueles que, a priori, estariam em situações de desigualdade que lhes causasse desvantagem perante os demais⁴. Exemplos de ações nesse sentido no plano legislativo seriam as leis que estabelecem privilégios para os idosos e os deficientes.

O entendimento desses conceitos é necessário para que seja feita uma análise do respeito aos princípios constitucionais na relativização do caso julgado em questões seriadas ou de massa envolvendo ISS e/ou o IVA.

4. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS (ISS)

Compõem o sistema tributário brasileiro cinco espécies de tributos, segundo doutrina do Supremo Tribunal Federal: impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições especiais. Sendo assim, os impostos são espécies de tributo e dividem-se em federais, estaduais e municipais, segundo competência tributária outorgada pela Constituição Federal. O ISS (imposto sobre serviços) é tributo de competência municipal, conforme dispõe o artigo 156, II da CF/88, e define-se como imposto incidente sobre serviços de qualquer natureza com a exceção daqueles sobre os quais incidem o ICMS (comunicação e transporte interestadual e intermunicipal), devendo ser estabelecido mediante Lei Complementar.

O ISS tem função predominantemente fiscal, ou seja, serve de fonte de recurso aos municípios. Sujeito ao princípio da anterioridade, noventena e legalidade, seu fato gerador é a prestação de quaisquer dos serviços constantes na Lei Complementar 116/2003, além de serviços cuja prestação haja se iniciado no exterior, ou sejam de lá provenientes. Também compõem seu fato gerador os serviços cuja prestação utilize bens e serviços públicos concedidos por meio de concessão, autorização ou permissão,

4 Celso Antônio Bandeira de Mello estabelece critérios para saber se aquela situação deve ou não ser protegida por essa igualdade material: “Para que o *discrimen* legal seja convivente com a isonomia, consoante visto até agora, impende que concorram quatro elementos: a) que a desequiparação não atinja de modo atual e absoluto, um só indivíduo; b) que as situações ou pessoas desequiparadas pela regra de direito sejam efetivamente distintas entre si, vale dizer, possuam características, traços, *nelas residentes*, diferenciados; c) que exista, em abstrato, uma correlação lógica entre os fatores diferenciais existentes e a distinção de regime jurídico em função deles, estabelecida pela norma jurídica; d) que, *in concreto*, o vínculo de correlação supra-referido seja pertinente em função dos interesses constitucionalmente protegidos, isto é, resulte em diferenciação de tratamento jurídico fundada em razão valiosa – ao lume do texto constitucional – para o bem público.” (MELLO, 2004).

havendo remuneração pelo consumidor por meio de tarifa, preço ou pedágio. A base de cálculo do ISS é o valor do serviço prestado, sendo seu contribuinte o prestador do serviço.

5. PESQUISA DE CAMPO E JURISPRUDENCIAL ENVOLVENDO O IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS

Após toda pesquisa doutrinária acerca do tema em estudo, foi realizada uma análise buscando verificar a ocorrência da relativização do caso julgado em questões seriadas ou de massa referentes ao ISS brasileiro. Para tanto, procedeu-se a uma pesquisa de campo na Procuradoria da Fazenda Municipal do Recife com Marcos Vinicius de Moraes, procurador neste local há dois anos.

Ao explicitar-se o objetivo do projeto de pesquisa, o procurador relatou nunca haver se deparado com a relativização da coisa julgada referente ao ISS, acreditando, ainda que, especificamente na Procuradoria do Recife, nunca havia ocorrido tal situação. Ele explicou que, em se tratando de um imposto municipal incidente sobre serviços, a grande maioria de processos se dá contra empresas pequenas, muitas vezes pertencentes a uma única pessoa, tais como cabeleireiros, mercadinhos, entre outros. Dessa forma, freqüentemente tais processos sequer chegavam ao fim, seja pelo fechamento da empresa ou pelo falecimento de seu dono. Menor ainda é a probabilidade da ocorrência de uma ação rescisória ou qualquer outra forma de relativização do caso julgado nessas situações.

O Doutor Marcos Vinicius indicou, então, como melhor meio para obter êxito, uma busca jurisprudencial nos tribunais do país, especialmente os de São Paulo – pela grande demanda – e o do Rio Grande do Sul – pelo notório vanguardismo.

Foi iniciada, assim, uma pesquisa virtual nos principais tribunais do país e em sites de busca específicos para encontrar exemplos de relativização do caso julgado nos termos do projeto de pesquisa. Contudo, apesar da pesquisa exaustiva em diversos sites de busca jurisprudencial e dos sites dos próprios tribunais estaduais do país, até a presente data, não foi encontrada nenhuma ação seriada ou de massa envolvendo o Imposto Sobre Serviços na qual tenha ocorrido a relativização do caso julgado. Apesar disso, a pesquisa jurisprudencial não se trata de uma etapa encerrada, mas continuará a ser realizada até o final do presente projeto de pesquisa.

6. O IMPOSTO SOBRE VALOR AGREGADO (IVA) E A UE

É sabido que o IVA é utilizado em todos os países que constituem a União Europeia. Porém, é cediço que outros países – inclusive da América do Sul – utilizam o IVA em seu sistema tributário, como por exemplo, Argentina, Uruguai e Bolívia. Como a incidência de tal imposto se deu, de forma inicial, nos países membros da UE, o estudo será baseado nos países que compõem esse bloco comunitário.

Desenvolvido pelo francês Maurice Lauré, o IVA – Imposto Sobre Valor Agregado – teve origem, inicialmente, na França, em 1954, surgindo como um tributo único a todas as operações de consumo e serviço. Sendo assim, se contrapôs à prática de impostos incidentes sobre o mesmo bem, em sedes diferentes, que provocam a chamada “tributação em cascata”. O IVA trata-se, portanto, de um imposto indireto, pois atinge o indivíduo apenas “indiretamente”, haja vista incidir sobre bens e serviços, e não incidindo sobre o patrimônio ou o rendimento da pessoa, esses por sua vez, denominados impostos diretos.

Pela simplicidade de aplicação e verificação de sua incidência, foi incorporado à Comunidade Econômica Européia (CEE), futura União Européia (UE), na tentativa de promover integração entre os Estados Membros. O tratado de Roma de 1957, criador da CEE, estabelecia em seu artigo 93 a necessidade de criação de um mercado único a fim de consolidar um vínculo forte entre os países. Prescrevia o art. 93:

Artigo 93.

A Comissão procederá, em cooperação com os Estados-membros, ao exame permanente dos regimes de auxílios existentes nesses estados. A Comissão proporá também aos Estados-membros as medidas adequadas que sejam exigidas pelo desenvolvimento progressivo ou pelo funcionamento do mercado comum. (PARLIAMENT, 2011)

Assim, além da extinção de barreiras alfandegárias e demais entraves financeiros, far-se-ia necessária a implantação de um sistema tributário único para evitar a ocorrência de bitributação - incidência de mais de um tributo provenientes de dois entes distintos sobre o mesmo fato gerador - ou ausência de tributação nas operações realizadas entre os países, o que poderia provocar conflitos entre os bens dos Estados Membros.

Foi então que passaram a ser editadas as chamadas Diretivas, que, periodicamente, passaram a estabelecer normas de tributação entre os Estados Membros da Comunidade Europeia, culminando na Diretiva número 06, que efetivamente estabeleceu a inclusão do IVA⁵.

Dentre outros benefícios, vale citar que:

A referida Diretiva representou um progresso muito significativo no processo de harmonização das legislações nacionais em matéria de IVA, traduzindo-se num aprofundamento da harmonização da base de incidência que conduziu a um modelo de IVA harmonizado, de incidência alargada em todo os Estados-membros, visto que:

- _ não concedeu aos Estados-membros a possibilidade de excluir do campo do imposto o estúdio do retalhista, sendo obrigatória a sua aplicação a todos os estúdios do circuito económico;*
- _ Afastou a possibilidade de os Estados-membros discriminarem a tributação (maior tributação ou isenção) de certas prestações de serviços passando a ser obrigatória a tributação geral das prestações de serviços;*
- _ Os Estados-membros passaram a ser obrigados a respeitar uma lista comum de isenções (AVE, 2007)*

O funcionamento do IVA ocorre da seguinte maneira: no que tange à compra de um produto ou serviço pelo consumidor final, a tributação ocorrerá no Estado de origem, de forma que o indivíduo poderá comprar um produto e transitar com ele pelos demais estados sem a necessidade de comprovação da efetiva compra e pagamento do tributo, pois esse será retido na fonte, no momento da compra.

⁵ A sexta diretiva, além definir o uso do IVA perante os Estados membros, estabeleceu outras características, tais como: âmbito de aplicação, aplicação territorial, sujeitos passivos, operações tributáveis, e outros. Sua importância é tão grande que os autores dizem que as demais diretivas são acessórias ao diretiva 06 - de 17 de Maio de 1977 (Directiva n.º 77/388/CEE)

Já no caso de operações entre os Estados membros, “desaparecem” os termos importação e exportação entre tais Estados, que são substituídos, respectivamente, por “Aquisição Intracomunitária de Bens (AIB)” e “Transmissão Intracomunitária de Bens (TIB)”. A regra será a cobrança no destino final do bem ou serviço. Assim o país que está enviando (TIB) o produto fica isento da cobrança de IVA, cabendo ao país que irá vendê-lo (AIB) a cobrança do imposto, devendo tal ser declarado pelo adquirente em sua Declaração Periódica.

Atualmente consta como regra para ingresso de país à União Européia a inclusão do IVA em seu sistema tributário.

6.1 Características do IVA

Dentre as principais características do IVA pode-se citar:

- a) **Imposto de matriz comunitária:** Apesar de seu caráter eminentemente tributário, o IVA, sobretudo no exemplo europeu, acabou tornando-se um dos motivos para a aproximação e união entre os países. A partir da 6ª Diretiva, passou a configurar como requisito básico para o ingresso do país entre os Estados Membros na União Européia (antiga Comunidade Econômica Européia, posterior Comunidade Européia). Trata-se do “exponente máximo da harmonização fiscal comunitária, sendo que todos os Estados que aderem à Comunidade devem, obrigatoriamente, substituir os seus modelos de tributação das transações pelo modelo comunitário de IVA.”(AVE, 2007)
- b) **Imposto geral sobre o consumo:** Sua incidência é sobre o consumo em geral, seja através da compra de bens, seja através da prestação de serviços.
- c) **Imposto não cumulativo:** É possível a verificação do IVA na incidência de cada processo praticado na venda do bem ou prestação de serviço, restando claros os motivos de sua cobrança e o valor final a ser arrecadado pelo Estado.
- d) **Princípio da tributação no destino:** Sua cobrança se dará no destino final do bem/serviço – no caso de produção e comercialização dentro do mesmo país, pode-se deduzir que o destino final é o próprio país.

6.2 IVA em Portugal

Portugal passou a integrar a já denominada Comunidade Européia em 1986. Como um dos requisitos básicos para o ingresso nessa Comunidade, foi necessário a implantação do IVA no sistema tributário lusitano.

Assim, já prevendo a inclusão do país na Comunidade Européia, em 26 de dezembro de 1984 foi estabelecida a adoção do IVA no sistema jurídico português, através da lei nº 394-B/84.

Passando a vigorar em 1986, o IVA substituiu o Imposto de Transações (IT) de 1966, o que acabou por trazer uma série de vantagens ao sistema tributário português, haja vista uma série de problemas que o IT já enfrentava⁶.

6 entre as principais diferenças: “a) Alargamento do campo de incidência subjectiva dos produtores e grossistas para os retalhistas e prestadores de serviços, traduzindo a passagem de um imposto monofásico para um imposto plurifásico, com um carácter mais generalista; b) Extensão da incidência objectiva, pois o IT, sendo formalmente um imposto geral, tinha uma base de incidência estreita, não incluindo

Atualmente existe o Código do Imposto Sobre o Valor Acrescentado (CIVA), legislação lusa que regula a aplicação do IVA em Portugal. O sistema jurídico português, apesar de baseado na Civil Law, difere em termos de estrutura do sistema judiciário brasileiro, pois no primeiro há diversos tribunais, sendo cada um competente para o julgamento de causas específicas. No caso de normas envolvendo tributos, são competentes os Tribunais Administrativos e Fiscais.⁷

7. COMPARAÇÃO ENTRE IMPOSTOS

Após análise detalhada do quem vem a ser o Imposto Sobre Valor Agregado (IVA), especialmente em Portugal, e dos estudos efetuados sobre o Imposto Sobre Serviços (ISS) brasileiro, é possível estabelecer um quadro comparativo entre os dois tributos, no que tange a sua aplicação em seus respectivos países, estabelecendo suas semelhanças, diferenças, benefícios e malefícios.

Ao contrário do que ocorre com o IVA, cuja aplicação é nacional, devido ao federalismo tributário brasileiro, o ISS é de incidência municipal, cabendo aos municípios a cobrança do tributo quando configurado seu fato gerador, qual seja, a prestação de serviços, salvo os de transportes e telecomunicações, sobre os quais incide o ICMS. O IVA, por se tratar de um imposto que engloba não só a prestação de serviços, como também a venda de produtos, terá seu fato gerador configurado tanto no momento em que um serviço for prestado, quanto no momento em que um bem for vendido. Contudo, há peculiaridades quanto ao momento de cobrança, como será visto a seguir.

Como o ISS é tributo de competência municipal, obviamente será do município onde foi efetuado o serviço a competência para sua cobrança. No caso do IVA, o recolhimento do tributo será realizado no mesmo local de prestação do serviço. Porém, no caso de venda de bens, há uma distinção a ser feita. No caso de produtos produzidos e comercializados dentro do mesmo país, caberá a ele o recolhimento do tributo; já no caso de produção de um país para envio desse produto para venda em outro país – ambos adotando o IVA – àquele que enviou o bem será vedada a cobrança do IVA (Transmissão Intracomunitária de Bens - TIB), cabendo àquele que comercializou o bem a competência para seu recolhimento (Aquisição Intracomunitária de Bens - AIB).

No que tange à cumulatividade de tributos, observa-se um dos principais benefícios do IVA. Por se tratar de um único tributo incidente para todas as questões envolvendo bens e serviços, apenas ele incidirá sobre tais situações. No caso brasileiro, devido à federação tributária, é comum que se observe a incidência de vários tributos sobre o mesmo produto. Também é possível que ocorra a bitributação, que, apesar de não ser vedada pelo ordenamento jurídico, é repudiada por parte da doutrina.⁸

prestações de serviços e isentando um conjunto amplo de bens essenciais, enquanto que o IVA tem uma base de incidência mais uniforme; c) Passagem de uma técnica de suspensão de imposto a uma de crédito de imposto, pelo que, bens de produção que eram adquiridos por produtores e grossistas sem imposto (suspensão), são agora tributados, imposto este que será dedutível ao IVA facturado (liquidado) nas vendas, mas que terá que ser suportado (pago) pelo adquirente, implicando custos de financiamento, devido ao desembolso prévio do valor do imposto.” (AVE, 2007)

7“Tribunais Administrativos e Fiscais - Aos tribunais administrativos e fiscais compete a justiça administrativa e fiscal, ou seja, o julgamento das acções e dos recursos destinados a dirimir os litígios emergentes das relações administrativas e fiscais. Esses tribunais formam uma estrutura hierárquica própria tendo como tribunal superior o Supremo Tribunal Administrativo.” (SISTEMA, 2011)

8“O IVA permite, por exemplo, uma aplicação mais satisfatória do princípio da tributação no destino, tratando-se de uma questão muito relevante, na medida em que, ao tempo da assinatura do Tratado de Roma, todos os países possuíam impostos sobre as transacções cumulativos ou em cascata, à excepção da França que já em 1954 dispunha de uma forma elementar de Imposto sobre o Valor Acrescentado. Na

Por fim, no caso brasileiro, a competência para julgamento de causas envolvendo o ISS é estabelecida de acordo com a matéria, e, por esse se tratar de imposto municipal, compete aos tribunais estaduais a sua análise e julgamento. No caso português, há um tribunal específico para julgamento de questões fiscais, qual seja, o tribunal administrativo e fiscal.

	IVA	ISS
Âmbito de incidência	Nacional	Municipal
Competência de cobrança	Do país	Do município
Fato gerador	Venda de bens ou prestação de serviços	Prestação de serviço, salvo de transportes e telecomunicações – competência do ICMS, de incidência Estadual
Recolhimento do tributo	No caso de serviços, onde encontrar-se o estabelecimento prestador de serviço; no caso de consumo: a) dentro do país – no local da compra do bem; b) entre países, no destino final do bem (AIB)	Do município onde encontra-se o estabelecimento prestador de serviço
Cumulatividade (Efeito “cascata”)	Não	Pode ocorrer indiretamente
Julgamento de causas	Justiça Estadual	Tribunal Administrativo e Fiscal

8. PESQUISA JURISPRUDENCIAL ENVOLVENDO O IMPOSTO SOBRE VALOR AGREGADO

Assim como foi feito com as questões de massa ou seriadas envolvendo a relativização do caso julgado e princípio da isonomia em relação ao Impostos Sobre Serviços (ISS), após a coleta de dados acerca do surgimento, desenvolvimento e aplicação do Impostos Sobre Valor Agregado, iniciou-se uma pesquisa, através da internet, para a verificação de jurisprudência nos termos supracitados.

verdade, nos impostos cumulativos não é possível determinar, em rigor, o imposto implícito no preço final dos bens, logo, os montantes reais das restituições nas exportações e das compensações nas importações, deturpando assim o princípio acima invocado e falseando, conseqüentemente, as relações comerciais na UE.” “Impostos cumulativos são normalmente caracterizados por baixas taxas de imposto, porém, a sua liquidação, sem possibilidade de dedução, em todas as fases do circuito econômico, gera efeitos cumulativos de imposto sobre imposto (efeito cascata), provocando inevitáveis distorções e motivando nos operadores uma tendência natural para a concentração por motivos puramente fiscais.”. (AVE, 2007).

As buscas foram efetuadas em sítios de busca especializados em coleta de jurisprudência do direito português, tais como <http://vlex.pt/> e o <http://jurisprudencia.no.sapo.pt/>. Ocorre que, apesar de exaustivas buscas em sítios, não foi encontrada nenhuma jurisprudência que englobassem os requisitos supracitados, quais sejam, a) questões seriadas ou de massa; b) relativização da coisa julgada; c) princípio da isonomia; d) IVA.

9. CONCLUSÃO

Após toda a pesquisa doutrinária e de campo acerca da relativização do caso julgado em questões de massa ou seriadas envolvendo o imposto sobre serviços brasileiro, foi possível constatar que apesar de toda a riqueza e variedade bibliográfica sobre o tema, na prática é difícil encontrar jurisprudência onde ocorre tal relativização.

Como exposto ao longo de todo o trabalho, várias fontes bibliográficas foram encontradas e utilizadas para fundamentar pesquisa teórica sobre o tema, com uma análise profunda de todas as acepções do projeto de pesquisa. Contudo, ao partir para uma pesquisa de campo mais aprofundada, não foi encontrada, até o presente momento, nenhuma jurisprudência que tratasse sobre o tema. Foram encontradas algumas decisões que tratavam da relativização do caso julgado versando especificamente sobre o ISS, porém, sem versar sobre a sua relativização. Inclusive notou-se que, apesar de serem demandas individuais, muitas delas pleiteavam o mesmo objeto, podendo ser agrupadas em demanda de massa.

Depreende-se, portanto, que, apesar de no plano doutrinário ser discutido, de forma bastante ampla, a questão da relativização do caso julgado, na prática a sua ocorrência se dá de forma bastante incipiente. Outra conclusão obtida foi a de que apesar das várias possibilidades de demandas coletivas trazidas pela Constituição de 1988 (tais como, v.g., as ações civis públicas e as ações populares), esse recurso ainda é pouco utilizado no sistema jurídico atual.

O ISS, como imposto compreendido no sistema tributário federativo brasileiro, possui uma série de problemas tanto em sua aplicação, como em sua cobrança. Apesar do crescimento dos serviços oferecidos nos países que o adotam – e conseqüente configuração do fato gerador – problemas, como a verificação de sua incidência, dificultam a efetiva cobrança do tributo.

O Sistema tributário brasileiro, como um todo, necessita de uma reforma tributária que vise a simplificar a verificação dos tributos existentes e a configuração do fato gerador – causa que faz com que tais tributos venham a incidir.

O IVA, além de evitar a ocorrência do efeito “cascata” da tributação, promoveu a integração dos países integrantes da União Européia, por estabelecer uma única forma de tributação, tanto para serviços, quanto para produtos. Isso trouxe maior segurança jurídica e certeza quanto à incidência igualitária desse tributo. Aplicado à realidade brasileira, a inclusão do IVA poderia provocar uma maior clareza no sistema tributário, além de, assim como ocorreu na União Européia, permitir uma maior união entre os Estados Membros do Mercosul, haja vista que estes já adotam o Imposto Sobre Valor Agregado como forma de tributação;

Apesar da riqueza de material bibliográfico para o estudo do tema, verificou-se na prática a dificuldade de ocorrência de casos, seja no direito brasileiro, seja no português, albergando todos os requisitos estabelecidos no pré-projeto. A construção doutrinária mostrou-se bastante rica no estabelecimento dos caracteres do ISS e do IVA, sendo possível a posterior comparação entre ambos os tributos. Mas, no que tange a uma análise prática, ficou frustrada a verificação de questões de massa ou seriadas no âmbito da

relativização do caso julgado e do princípio da isonomia em um direito tributário trans-constitucional envolvendo o imposto sobre serviços (ISS) brasileiro e o imposto sobre valor agregado (IVA) lusitano.

REFERÊNCIAS

Instituto Politécnico do Cávado e do Ave. **Imposto Sobre o Valor Acrescentado** – Documentação de Apoio. 2007/2008. Disponível em: <files.ipca.webnode.com/200000077-22f8323f23/IVA_1Origem_e_Caracterizacao.pdf>, acessado em 13 de junho de 2011.

LOPES, Cláudio Célio de Araújo. **O Modelo IVA de Tributação como Instrumento para um Novo Federalismo Fiscal Brasileiro Diante da Globalização**. Disponível em: < <http://uol01.unifor.br/oul/ObraBdtdSiteTrazer.do?method=trazer&obraCodigo=74932&programaCodigo=84&ns=true>>, acessado em 13 de junho de 2011.

GOMES, Luiz Fabio. **Manual sobre o IVA nas Comunidades Européias - Os Impostos sobre o Consumo no MERCOSUL**. Curitiba. Juruá Editora. 2006.

<http://ihaa.com.br/iss-ou-issqn-o-que-e-qual-o-fato-gerador-qual-a-aliquota-e-calculo/>, acessado em 13 de junho de 2011.

<http://vlex.pt/>, acessado em 13 de junho de 2011.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**, 5ª Ed., Rio de Janeiro, Forense, 1992.

NOVELINO, Marcelo. **Direito Constitucional**. 2ª Ed., São Paulo, Editora Método, 2008.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado, 2011.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 15ª Ed., São Paulo, Saraiva, 2009.

CÔELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 9ª Ed., Rio de Janeiro, Forense, 2008.

ALEXANDRINO, Marcelo; PAULO, Vicente. **Manual de Direito Tributário**. 8ª Ed., Rio de Janeiro. Método, 2009.

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquematizado**. 3ª Ed., São Paulo, Método, 2009.

<http://jurisprudencia.no.sapo.pt>, acessado em 13 de junho de 2011.

DIDIER JR, Fredie; BRAGA, Paula Sarno; OLIVEIRA, Rafael. **Curso de Direito Processual Civil** – teoria da prova, direito probatório, teoria do precedente, decisão judicial, coisa julgada e antecipação dos efeitos da tutela. Vol. 2., 4ª Ed., Bahia, JusPODIVM, 2009

THEODORO JÚNIOR, Humberto. **Curso de Direito Processual Civil** – Teoria geral do direito processual civil e processo de conhecimento. Vol. 1. 50ª Ed., Rio de Janeiro, Forense, 2009.

<http://www.verbalegis.net/sistemajudicial.htm>, acessado em 13 de junho de 2011.

<http://www.mj.gov.pt/PT/Paginas/default.aspx>, acessado em 13 de junho de 2011.

LENZA, Pedro. **Direito Constitucional Esquematizado**. 14ª Ed., São Paulo, Saraiva, 2010.

MELLO, Celso Antonio Bandeira de. **Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade**. 3ª Ed., São Paulo, Malheiros, 2004.

PORTUGAL. **Código do Imposto Sobre o Valor Acrescentado** (CIVA). Disponível em: <<http://www.global.estgp.pt/alunos/tavares/civa.htm>>, acessado em 13 de junho de 2011.

SIQUEIRA, Janilson Bezerra. **Ações de massa**. Disponível em: < http://www.jfpe.gov.br/biblioteca/juizes/janilson_bezerra_circulus_p48-60.pdf >, acessado em 02 de fevereiro de 2011.

TUCCI, José Rogério Cruz e. **“Class Action” e Mandado de Segurança Coletivo**. São Paulo: Saraiva, 1990.

<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:31977L0388:PT:HTML>

http://www.gpcb.pt/xms/files/PUBLICACOES/NEWSLETTERS/fiscal/GPCB_Tax_Flash_IVA-VAT_080701.pdf, acessado em 10 de junho de 2011.

BRAGA, Renato Rocha. **A coisa julgada nas demandas coletivas**. Rio de Janeiro, Lumen Juris. 2000.

MANCUSO, Rodolfo de Camargo. **Jurisdição coletiva e coisa julgada** – teoria geral das ações coletivas. 2ª Ed., São Paulo, RT, 2007

<http://dupond.ci.uc.pt/CDEUC/TRVRINT.HTM>, acessado em 12 de junho de 2011.

http://europa.eu/legislation_summaries/taxation/131005_pt.htm, acessado em 10 de junho de 2011.

WAMBIER, Teresa Arruda Alvim; MEDINA, José Miguel Garcia. **O dogma da coisa julgada** – hipóteses de relativização. São Paulo, RT, 2003.

O BRASIL – ATOS INSTITUCIONAIS, ATOS COMPLEMENTARES E EMENDAS CONSTITUCIONAIS.

Hélio Sílvio Ourém Campos¹

RESUMO

O artigo que ora se apresenta versa sobre o tema “Atos Institucionais e Atos Complementares. Tem por objetivo apresentar um relato sintético dos inúmeros Atos Institucionais expedidos durante o Governo Militar no Brasil, com destaque para os AIs 01/64 e 05/68, e de Emendas Constitucionais que se sucederam.

Palavras-Chave: Atos. Institucional. Emendas. Constituição.

ABSTRACT

The article which now presents itself is about the theme “Institutional Acts and Acts Committee. Its purpose is to present a summary report of the many Acts Institutional shipped during the military government in Brazil, with emphasis on the IA 01/64 and IA 05/68, and Constitutional Amendments that have taken place.

Keywords: Acts. Institutional. Amendments. Constitution

No Brasil, durante o regime da Constituição de 18 de setembro de 1946, foram expedidos quatro (4) Atos Institucionais.

Dou destaque para o Ato Institucional nº 01, de 10.04.1964 (republicado em 11.04.1964, por ter saído com incorreções). Nele, os Comandantes em Chefe do Exército, da Marinha e da Aeronáutica, em nome do que a **Exposição de Motivos** deste Ato chamou de “autêntica revolução”, manteve a Constituição de 1946, ampliando os poderes do Presidente da República. Disse, também, que “a revolução não procura legitimar-se através do Congresso. Este é que recebe deste Ato Institucional” a sua legitimidade.

Assim, defendia-se não haver radicalizado, pois se estava resolvendo manter o Congresso Nacional com as reservas de poderes nele (AI-1) fixadas.

A justificativa que se dava era a da “restauração da ordem interna e do prestígio internacional”, tomando as “urgentes medidas destinadas a drenar o bolsão comunista”.

Enfim: “a revolução vitoriosa, como Poder Constituinte, legitima-se por si mesma.”

¹ 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. www.ourem.cjb.net.

É o que dizia, na Ementa “À Nação”, pois assim começavam os três primeiros Atos Institucionais. Eles *esclareciam* que a *revolução* estava em movimento, ou, como proclamava o Ato Institucional nº 02, de 05.11.65 (também republicado por ter saído com incorreções): “Não se disse que a Revolução foi, mas que é e continuará. Assim, o seu Poder Constituinte não se exauriu (...)”.

No Ato nº 02/65, dizia-se no art. 14: “Ficam suspensas as garantias constitucionais ou legais de vitaliciedade, inamovibilidade e estabilidade, bem como a do exercício em funções por tempo certo.” E, no art. 15: “No interesse de preservar e consolidar a Revolução, o Presidente da República, ouvido o Conselho de Segurança Nacional, e sem as limitações previstas na Constituição, poderá suspender os direitos políticos de qualquer cidadão pelo prazo de dez anos e cassar mandatos legislativos federais, estaduais e municipais”.

Quanto ao Ato Institucional nº 04, de 07.12.1966 (também retificado), já ficou salientado que ele convocou o Congresso Nacional para discutir, votar e promulgar o projeto de Constituição apresentado pelo Presidente da República (art. 1º, “caput” e § 1º).

Veio a Constituição de 1967.

Na Constituição de 24 de janeiro de 1967, computando-se os quatro Atos já existentes, chegou-se aos dezessete (17) Atos Institucionais e quarenta (40) Atos Complementares. Entre os Atos Institucionais, ainda merece destaque o AI-5, de 13.12.1968.

A origem deste Ato deveu-se ao seguinte fato.

O Deputado MÁRCIO MOREIRA ALVES, protestando, na Câmara dos Deputados, contra a violência policial e o regime militar, sugeriu o boicote ao desfile da Independência, de sete de setembro.

Este discurso provocou uma enorme irritação nas Forças Armadas.

Por isto, o Governo pediu licença ao Congresso para processar o Deputado.

O Congresso negou. Aos doze de dezembro, o Plenário rejeitou a solicitação do Governo.

A reação foi drástica. Expediu-se o AI-5.

O Ato Institucional nº 05/68, além de autorizar os Atos Complementares, no art. 9º, com o objetivo de instrumentalizar a execução das suas medidas e de defender a *revolução* com medidas de estado de sítio (art. 152, § 2º, da Constituição de janeiro de 1967), estabeleceu que o Presidente da República, quando julgasse conveniente, poderia decretar o recesso parlamentar, ficando, neste período, “autorizado a legislar em todas as matérias” (art. 2º, “caput” e § 1º).

Manteve, ainda, a possibilidade de suspensão dos direitos políticos, sem a necessidade de atender às limitações constitucionais (art. 4º); suspendeu as garantias de vitaliciedade, inamovibilidade e estabilidade (art. 6º); suspendeu o habeas-corpus em casos de crimes políticos (art. 10); excluiu de qualquer apreciação judicial a si próprio (AI-5) e aos Atos Complementares que dele decorressem etc.

Como se vê, a Constituição de janeiro de 1967, acaso tenha sido feita com o objetivo de, gradualmente, normalizar a ordem jurídica no Brasil, não teve o seu objetivo confirmado na prática.

A idéia de elaborá-la, ao que parece, decorreu do fato do grande número de Atos Institucionais e de Emendas Constitucionais editadas após o movimento de 1964.

Sobre isto, disse PAULO BONAVIDES: “*E o caminho escolhido pelos militares não poderia ter sido outro que o da centralização e fortalecimento do Poder Executivo. O período de abril de 64 a dezembro de 66 registra nada menos do que a edição de quatro atos institucionais e quinze emendas constitucionais. Entre essas últimas, estão as que determinavam reformas nos Poderes Legislativo e Judiciário, no sistema financeiro e ainda no campo tributário.*”²

A rigor, como foi possível observar, não se pode dizer, ao certo, se ela foi outorgada ou promulgada, tendo um caráter semi-autoritário.

Afinal, o Congresso foi convocado para se reunir extraordinariamente, discuti-la e votá-la. O rígido calendário, previamente estabelecido, foi cumprido rigorosamente.

Veja-se. O Projeto foi enviado pelo Governo, chegando ao Congresso Nacional em 12.12.1966. A Carta foi promulgada em 24.01.67.

As formalidades foram cumpridas.

PONTES DE MIRANDA, ao comentar a Carta de 1967, disse: “*Na Constituição de 1967, há mais subservidão do que revolucionariedade.*”³ E arremata: “*o Ato Institucional de 1964 foi erro grave na história do Brasil e produziu os outros erros, em outros atos institucionais.*”

Esperava-se que, pelo menos, cessassem os Atos Institucionais. Mas não cessaram.

Daí o caráter também psicológico do AI-5.

Ele liquidou com as esperanças de democratização.

Quanto à Emenda nº 01, de 17 de outubro de 1969, até hoje ainda se discute se foi mesmo uma nova Constituição.

Isto acontece, a meu ver, por dois motivos, a saber: **a)** em face da procura de legitimidade constitucional do governo à época instituído, que ainda pretendia o reconhecimento da Carta de 1967, que teve origem híbrida; **b)** dado às grandes modificações que provocou no regime jurídico constitucional.

Na verdade, uma Junta de Ministros militares a outorgou em 17.10.1969, havendo ela tratado de adaptar os vários Atos Institucionais e Complementares, fortalecendo o Poder Executivo, que, na época, justificava-se com o pretexto de que aquilo era uma tendência universal.

A sociedade protestava como podia, mas a concentração autoritária de poder respondeu com a repressão e com a censura à liberdade de expressão, de reunião, de imprensa, etc.

Uma das reações mais marcantes ao autoritarismo ocorreu no Estado de Pernambuco, com o lançamento da Carta do Recife, em 1971, por um grupo progressista do Movimento Democrático Brasileiro (MDB), que tentava fazer oposição ao regime.

Neste documento, pretendia-se uma Assembléia Nacional Constituinte, o que só veio a ocorrer anos depois, em 1986.

2 BONAVIDES, PAULO e ANDRADE, PAES DE. História Constitucional do Brasil 3ª ed. Rio de Janeiro. Editora Paz e Terra. 1991, p. 429.

3 MIRANDA, PONTES DE. Comentários à Constituição de 1967 – Tomo I. Editora Forense. 1987.

No entanto, foi em abril de 1984 que se iniciou, em São Paulo, uma grande campanha de rua exigindo as eleições diretas em todos os níveis. Esta campanha teve o nome “Diretas, já”.

O produto da mobilização foi a eleição indireta de TANCREDO NEVES por um Colégio eleitoral, que era repudiado pela opinião pública.

A posse não veio. O Presidente eleito morreu.

Surgiram as divergências de interpretação sobre quem deveria assumir. Se o Presidente da Câmara, Deputado ULYSSES GUIMARÃES, ou o Vice-Presidente eleito, o Senador JOSÉ SARNEY. Tornou-se Presidente o segundo, em 1985.

Ainda sobre a Constituição que antecedeu a de 1988, falava-se que era uma “colcha de retalhos”, dado que foi atingida por 27 (vinte e sete) Emendas. A 26^a foi para instalar a Assembléia Constituinte que elaborou a atual Constituição⁴. A 27^a, de 02 de dezembro de 1985, dispôs, sobretudo, quanto à repartição de receitas entre as pessoas políticas que compunham a Federação brasileira (União, Estados-membros, e, também, os Municípios).

Compreendidas no período histórico da Constituição que precedeu a atual no Brasil, destaco duas Emendas, a saber:

a) a Emenda Constitucional n° 08, de 14 de abril de 1977, o chamado “Pacote de Abril”, que, entre outros dispositivos, fez surgir a figura dos denominados Senadores “biônicos”, pois previa, no § 2º, do art. 41, que o preenchimento de um cargo, entre os três destinados aos Senadores de cada Estado, deveria ser feito mediante eleição indireta, por um Colégio Eleitoral. Este Colégio era composto por membros das Assembléias Legislativas estaduais e de delegados das Câmaras municipais do respectivo Estado a ser representado;

b) a Emenda Constitucional n° 15, de 21 de novembro de 1980, que restabeleceu o sistema de voto direto nas eleições para Governador de Estado e para Senador da República (art. 41, “caput”, com a redação da Emenda).

A atual Constituição do Brasil é a de 05 de outubro de 1988, e, considerando as Reformas Administrativa e Previdenciária (Emenda Constitucional n° 19, de 05 de junho de 1998 e Emenda Constitucional n° 20, de 15 de dezembro de 1998, respectivamente – duas entre as mais extensas), já atingiu as 56 (cinquenta e seis) Emendas, computando-se, neste universo, as Emendas Constitucionais n°s. 21 e 22, a mbas de 18 de março de 1999, a de n° 24, de 09 de dezembro de 1999, a de n° 31, de 14 de dezembro de 2000 e a de n° 32, de 11 de setembro de 2001, que, embora de menor extensão, tratam, respectivamente, de assuntos importantes, como: o reforço para o custeio da previdência social, mediante a prorrogação da Contribuição provisória sobre movimentação ou transmissão de valores e de créditos de natureza financeira (CPMF); a possibilidade de criação de juizados especiais no âmbito da Justiça Federal; a criação do Ministério da Defesa, retirando a condição de Ministros dos Comandantes militares (Exército, Mari-

4 A Emenda Constitucional n° 26, de novembro de 1985, convocou a Assembléia Nacional Constituinte (art. 2º), além de conceder anistia a todos os servidores públicos civis da Administração direta e indireta e militares, punidos por atos de exceção, institucionais ou complementares. Também concedeu anistia aos autores de crimes políticos ou conexos e aos dirigentes e representantes de organizações sindicais e estudantis (art. 4º).

na e Aeronáutica); sobre a criação de um Fundo de Combate à Erradicação da Pobreza e confere uma nova regulamentação constitucional para as medidas provisórias brasileiras.

Embora este dispositivo fale em separação de poderes, cabe ressaltar que, no art. 2º, da atual Constituição, figura, entre o que ela chama de princípios fundamentais, a previsão de que: “São Poderes da União, independentes e **harmônicos** entre si, o Legislativo, o Executivo e o Judiciário.”

Além destas, há a Reforma Tributária, a do Poder Judiciário, a da instituição de um sub-teto para a remuneração dos servidores públicos estaduais, distritais e municipais, etc.

Um verdadeiro *desmonte constitucional*.

De fato, a Constituição de outubro de 1988, em face de não haver partido de um projeto padrão, permitiu o acolhimento de propostas as mais variadas, cabendo às Subcomissões temáticas tentar conferir um mínimo de unidade ao que se fazia. Depois, com a Comissão de Sistematização, lançou-se na difícil tarefa de conferir unidade a algo que efetivamente não possuía, até porque pretendia-se um sistema de governo parlamentar, e foi votado o presidencialismo, inclusive no plebiscito previsto no art. 2º, das Disposições Transitórias⁵.

5 A cronologia da Assembléia Nacional Constituinte foi a seguinte, segundo o “*Jornal da Constituinte*”: (Obs.: (1) em 03.12.1987, foi aprovada mudança no Regimento Interno da Assembléia Nacional Constituinte; (2) a Constituição de 05 de outubro de 1988 originalmente previa a sua promulgação para 15.11.1987; (3) em seguida, vão os principais momentos do processo constituinte brasileiro)

	Mês	Dia	Matéria
1987	02	01	Instalação
	02	02	O Dr. ULYSSES GUIMARÃES foi eleito Presidente da Comissão Diretora
	02	05	Foi aprovado o Regimento provisório
	03	19	Foi aprovado o Regimento definitivo
	03	24	Foi promulgado o Regimento definitivo
	03	26	Ano
	04	07	Instalação das Subcomissões temáticas
	04	14	Início do prazo de Emendas
	04	19	Fim do prazo de Emendas
	05	25	Encerramento
	04	01	Instalação das Comissões temáticas
	05	27	Início do prazo de Emendas ao Anteprojeto das Subcomissões
	06	01	Fim do prazo de Emendas
	04	09	Início da Comissão de Sistematização
	06	15	Recebimento de 08 Anteprojetos das Comissões
	06	26	1º Anteprojeto da Constituição, com 501 artigos
	06	29	Início do prazo de apresentação de Emendas na Comissão de Sistematização
	07	02	Fim do prazo de apresentação de Emendas na Comissão de Sistematização

Além do mais, vários foram os dispositivos que, embora promulgados, tinham contra si forte oposição, especialmente aqueles que envolviam matéria econômica e financeira.

Apenas para exemplificar o que digo, assinalo a Emenda Constitucional nº 06, de 15 de agosto de 1995, que terminou por fazer uma série de modificações no Texto Constitucional, entre elas:

	07	09	Término da votação do anteprojeto de Constituição, resultando no Projeto de Constituição da Comissão de Sistematização, com 496 artigos
	07	12	Encaminhamento do Projeto aprovado ao Plenário
	07	14	Início do prazo de discussão do Projeto em Plenário
	07	15	Início do prazo de apresentação de Emendas
	08	13	Fim do prazo de apresentação de Emendas
	08	23	Fim do prazo de discussão do Projeto em Plenário, voltando à Comissão de Sistematização
	08	24	Início do prazo para o Relator apreciar as Emendas
	08	26	O Relator apresenta o substitutivo
	09	05	Fim do prazo de apresentação de Emendas ao Substitutivo e o Relator apresenta o 2º Substitutivo, com 264 artigos
	09	24	Início do prazo na sistematização de votação do Projeto, com 496 arts; Substitutivos: 1º (305 arts.) e o 2º (264 arts.) e das Emendas
	11	18	Término de votação na Comissão de Sistematização
	11	24	O Projeto A, aprovado na Sistematização, é entregue ao Presidente da Assembléia Nacional Constituinte
	11	26	Inicia a discussão e votação pelo Plenário do Projeto A
1988	01	07	Início da apresentação de Emendas ao Projeto A
	01	13	Fim do prazo de apresentação de Emendas
	01	14	Início do prazo para o Relator proferir parecer sobre as Emendas, sem alterar o Projeto
	01	20	Fim do prazo para o Relator proferir parecer sobre as Emendas
	04	21	Instituída a Comissão de Redação, com 19 membros
	06	30	Fim da votação em 1º turno, resultando no Projeto B
	07	05	O Relator entrega a redação final do Projeto B
	09	02	Término da votação, em 2º turno, do Projeto B, que se transforma em Projeto C
	09	15	A Comissão de Redação distribui a redação aprovada do Projeto C
	09	20	Término da apreciação de propostas, resultando no Projeto D, redação final
	09	21	Publicado e distribuído o Projeto D, redação final
	09	22	O Plenário aprova, em turno único, em votação global, a redação final, do Projeto transformado em Constituição
	10	05	Foi promulgada a Constituição (*) O Substitutivo do Relator ao Projeto de Resolução nº 02/1987- Assembléia Nacional Constituinte, que trata do seu Regimento Interno, previa o término dos trabalhos constituintes em 15.11.1987.

a) eliminou a figura da empresa brasileira e da empresa brasileira de capital nacional (art. 170, inc. IX e art. 171)⁶. De fato, o que, particularmente, o art. 171 pretendia era que fossem conferidas proteções e benefícios especiais, no campo da defesa nacional e em áreas de especial interesse para o desenvolvimento nacional (tecnologia por exemplo), a empresas que ficassem sobre o **controle efetivo** de pessoas radicadas no Brasil;

b) interferiu na pesquisa e na lavra de recursos minerais e potenciais de energia hidráulica, pois substituiu do § 1º, do art. 176 a expressão “empresa brasileira de capital nacional” por “empresa constituída sob as leis brasileiras e que tenha sua sede e administração no País”;

c) interferiu no monopólio da União sobre o petróleo e o gás natural, pois autorizou a mesma a contratar com empresas estatais ou privadas a realização das atividades de pesquisa e lavra das jazidas, refinação e transporte do petróleo etc., conforme dispôs na nova redação do § 1º, do art. 177. Apenas a pesquisa, a lavra, o enriquecimento, o reprocessamento, a industrialização e o comércio de minérios e minerais nucleares e seus derivados ficaram sob o monopólio da União, sem a possibilidade de a mesma contratar estas atividades com empresas estatais ou privadas; isto por força da exclusão do referenciado §1º.

Com a Emenda nº 07, também de 15 de agosto de 1995, não foi diferente, pois alterou o art. 178, chegando a modificar a regra geral de que a navegação de cabotagem e a interior seriam privativas de embarcações nacionais, porquanto, no Parágrafo Único do mesmo artigo, assinalou: “*Na ordenação do transporte aquático, a lei estabelecerá as condições em que o transporte de mercadorias na cabotagem e a navegação interior poderão ser feitos por embarcações estrangeiras.*” No texto reformado, havia a taxatividade de que a navegação de cabotagem e a interior eram privativas de embarcações nacionais,

6 Diziam os artigos eliminados: “Art. 170. (o “caput” foi mantido) A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: (...) IX – tratamento favorecido para as empresas brasileiras de capital nacional de pequeno porte.” Era o texto do art. 171: “Art. 171. São consideradas: I- empresa brasileira a constituída sob as leis brasileiras e que tenha sua sede e administração no País; II- empresa brasileira de capital nacional aquela cujo controle efetivo esteja em caráter permanente sob a titularidade direta ou indireta de pessoas físicas domiciliadas e residentes no País ou de entidades de direito público interno, entendendo-se por controle efetivo da empresa a titularidade da maioria de seu capital votante e o exercício de fato e de direito, do poder decisório para gerir suas atividades.

§ 1º. A lei poderá, em relação à empresa brasileira de capital nacional:

I- conceder proteção e benefícios especiais temporários para desenvolver actividades consideradas estratégicas para a defesa nacional ou imprescindíveis ao desenvolvimento do País.

II- estabelecer, sempre que considerar um setor imprescindível ao desenvolvimento tecnológico nacional, entre outras condições e requisitos:

a) a exigência de que o controle referido no inciso II do caput se estenda às actividades tecnológicas das empresas, assim entendido o exercício, de fato e de direito, do poder decisório para desenvolver ou absorver tecnologia,

b) percentuais de participação, no capital, de pessoas físicas domiciliadas e residentes no País ou entidades de direito público interno.

§ 2º. Na aquisição de bens e serviços, o Poder Público dará tratamento preferencial, nos termos da lei, à empresa brasileira de capital nacional.” Todo este artigo 171 foi eliminado do Texto Constitucional pela Emenda nº 06, de 15 de agosto de 1995.

apenas com a ressalva de casos de **necessidade pública**, segundo o que dispusesse a lei. de ensino e com a universalização do atendimento escolar (ver arts. 205 e ss, da Constituição do Brasil)⁷.

Não se pense que a questão que agora apresento só tenha importância teórica. Veja-se.

A contribuição social do salário-educação vem disciplinada no art. 212, § 5º, que foi alterado em 1996, pela Emenda nº 14, de 12 de setembro de 1996, que lhe retirou a expressão: “que dela poderão deduzir a aplicação realizada no ensino fundamental de seus empregados e dependentes”, embora a remissão feita à lei disciplinadora pudesse vir a restabelecer a regulamentação neste mesmo sentido.

Vale lembrara que o antecedente histórico mais antigo desta exação brasileira parece ser o “*subsídio literário*”, um imposto destinado a financiar a educação, instituído logo após a expulsão dos jesuítas do Brasil, o que implicou no fechamento dos seus colégios e na substituição pelas “*aulas régias*”. Foram dois os motivos básicos para esta expulsão, a saber: a) a região das Missões ou a questão dos limites no sul do Brasil; b) o atentado contra o Rei José I, em 1758, em Portugal.

Ora, embora não de maneira especial, é sabido que o art. 149, da vigente Constituição do Brasil⁸, trata das contribuições especiais; e, entre elas, estão as sociais.

Abstraindo a existência de outros defeitos apontados nesta contribuição social, cabe perquirir se este pode ser visto como mais um.

Particularmente, isto me faz lembrar um chavão tantas vezes repetido no Brasil: “quando não se quer, qualquer desculpa serve.”

7 Constituição do Brasil. Por exemplo: “Art. 212. A União aplicará, anualmente, nunca menos de dezoito, e os Estados, o Distrito Federal e os Municípios vinte e cinco por cento, no mínimo, da receita resultante de impostos, compreendida a proveniente de transferências, na manutenção e desenvolvimento do ensino. § 1º. A parcela da arrecadação de impostos transferida pela União aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, ou pelos Estados aos respectivos Municípios, não é considerada, para efeito de cálculo previsto neste artigo, receita do governo que a transferir. § 2º. Para efeito do cumprimento do disposto no caput deste artigo, serão considerados os sistemas de ensino federal, estadual e municipal e os recursos aplicados na forma do art. 213 (**escolas públicas, comunitárias, confessionais ou filantrópicas**). § 3º. A distribuição dos recursos públicos assegurará prioridade ao atendimento das necessidades do ensino obrigatório, nos termos do plano nacional de educação. § 4º. Os programas suplementares de alimentação e assistência à saúde previstos no art. 208, VII, serão financiados com recursos provenientes de contribuições sociais e outros recursos orçamentários. (**a L. nº 8.913, de 12 de julho de 1994, dispõe sobre a municipalização da merenda escolar**). § 5º. O ensino fundamental terá como fonte adicional de financiamento a contribuição social do salário-educação recolhida, pelas empresas, na forma da lei.”

8 Constituição do Brasil: “Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III (exigência de lei complementar para o estabelecimento de normas gerais em matéria de legislação tributária, e 150, I e III (princípio da legalidade estrita ou da tipicidade cerrada e princípios da irretroatividade e anterioridade, com a ressalva de que para as contribuições em favor da seguridade social a anterioridade é nonagesimal), e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo. Parágrafo Único. Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir contribuição, cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, de sistemas de previdência e assistência social.” Diz o art. 195, § 6º, Constituição do Brasil: “Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: (...) § 6º. As contribuições sociais de que trata este artigo só poderão ser exigidas após decorridos noventa dias da data da publicação da lei que as houver instituído ou modificado, não se lhes aplicando o disposto no art. 150, III, b (princípio da anterioridade, que impede às pessoas políticas cobrar tributos no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;).”

Feita esta análise panorâmica da história do Estado e do direito constitucional brasileiro, passo a um maior detalhamento na área fiscal quanto àquilo que de mais importante passou pelo Brasil desde o descobrimento.

Antes disto, vale a referência sobre o que venha a ser “*tributo*” de acordo com o direito positivo nacional.

Tal como muitas definições são positivadas, o mesmo ocorre com o “*tributo*”.

A própria Constituição da República Federativa do Brasil de outubro de 1988 remete à lei complementar a tarefa de definir “os *tributos e suas espécies*” (art. 146, inc. III, al. “a”)⁹.

Por sua vez, o Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/25.10.1966) define o que seja o tributo, dizendo no seu art. 3º: “*é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.*”

Em suma, a idéia do conceito de tributo é pertencente ao direito positivo, não sendo uma questão de lógica jurídica ou universal. Varia com a história.

Dentro desta perspectiva, é que se torna preciso considerar que as contribuições extraídas da história não são antecedentes perfeitos das exações atuais.

De fato, muitas vezes, as comparações, inclusive as históricas, são perigosas.

Etimologicamente, contudo, a expressão *tributo* deriva do latim, *tributum*, participio passado do verbo *tribuere*, e tem, dentre outras acepções, a de dividir ou repartir entre as tribos. Daí a idéia de carga pública repartida entre as tribos.

No caso do Brasil colônia¹⁰, é fundamental inserir esta noção de acordo com:

- a) o direito geral português, que valia para todo o reino;
- b) o direito expresso por uma legislação específica, ou colonial geral;
- c) o direito especial formulado para o Brasil. Foi o caso das minas e dos índios;
- d) o direito emanado pela própria colônia (os forais¹¹ e os regimentos permitiam aos governadores, limitadamente, complementarem as leis da metrópole. Também as câmaras ou os senados das câmaras das vilas e cidades formulavam leis, pretendendo atender às necessidades da administração municipal);

9 Constituição de outubro de 1988. “Art. 146. Cabe à lei complementar: (...) III- estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes; (...)”.

10 A Capitulação do Mar Oceano, conhecida como o Tratado de Tordesilhas (07.06.1494), determinava que, caso a Espanha descobrisse novas terras a oeste até 20 de junho de 1494, a linha passaria a 250 léguas de Cabo Verde. Caso contrário, tal como ocorreu, passaria a 370 léguas. Contra isto, o Rei FRANCISCO I, da França, contraditava, dizendo que não encontrava, no testamento de Adão, poderes conferidos ao Papa, ALEXANDRE VI, para dividir o mundo entre Portugal e Espanha (Castela, Leão, Aragão e Granada). Este é, provavelmente, o primeiro diploma legal afetando o Brasil. A Bula do Papa JÚLIO II, de 24 de janeiro de 1506, confirmou ao Rei MANUEL I, enquanto grão-mestre da Ordem de Cristo e soberano de Portugal, os direitos sobre o Brasil, conforme o referido Tratado. Esta Bula foi novamente confirmada por outra, do Papa LEÃO X, isto sem que deixassem de existir restrições das demais potências européias.

11 Os forais são, às vezes, considerados autênticos Códigos tributários.

e) o direito consuetudinário, derivado dos usos e costumes locais, inclusive dos índios autóctones.

Em suma, o direito colonial era diferente daquele em vigor na metrópole.

Mas, creio que já na fase inicial da Colônia, ainda no princípio da exploração do pau-brasil, adveio a cobrança do “*quinto do pau-brasil*”, uma espécie de primeira exação fiscal nas terras brasileiras.

Cabe observar que o período do Brasil colônia não conheceu muitos tributos tradicionais em Portugal, como os foros de julgada, a fossadeira, o relego, as portagens, as açougagens, o montado e a coima, etc.¹²

Até o final do regime das Capitanias Hereditárias¹³, algo que ocorreu por volta do século XVIII, nos tempos do Marquês de Pombal¹⁴, os tributos ou as rendas eram distribuídos entre o real Erário e o donatário, mais ou menos da seguinte forma:

Para o real Erário:

- a) os direitos alfandegários (importação, exportação);
- b) 10% do valor das mercadorias naufragadas que viessem às costas brasileiras;
- c) o quinto ou vigésimo do ouro, prata, cobre, coral, pérola, chumbo, etc.
- d) o dízimo do pescado e dos demais produtos da terra;
- e) a sisa (transmissão) por cabeça de índio escravizado.

Para o donatário ou equivalentes:

12 A título de esclarecimento: (1) foros de julgada – recaía em terras lavradas, às vezes pagos em pão (trigo); (2) fossadeira – eram pagos pelos que eram obrigados a ir com o rei ao fossado, e, também, era o nome dado à terra que estava obrigada àquele tributo; (3) relego – privilégio que gozavam os servidores de algumas terras para venderem o seu vinho sem concorrência; (4) portagens – correspondia aos direitos de barreira, e era pago por cargas ou passagem. Uma espécie de pedágio; (5) açougagem – pago por ter açougue, não só pela venda de carne, mas também pão, hortaliça, etc.; montado (6) – expressava o tributo pago aos donos dos terrenos que serviam para a engorda dos porcos; (7) coima – pena pecuniária incidente contra o que se apoderava de pequenos valores de propriedade alheia ou ao dono de animais que pastavam indevidamente em propriedade de outrem. Uma forma de multa.

13 Uma espécie de usufruto ou de enfiteuse (direito privado), ou de concessão (direito público). Interessante observar que, nos séculos IX e X, quando os visigodos desceram das Astúrias, ganhando terrenos aos infieis (árabes e mouros), e, também, nos séculos XII e XIII, quando os monarcas do antigo condado portugalense avançavam para o sul, ao serem conquistadas as terras, e diante do problema de defendê-las, conservava-as com o povoamento e o cultivo. Assim, alguém da confiança do rei era designado governador, encarregando-se da ocupação e da conservação das terras. Nas capitanias, não era diferente, nomeando-se, mediante a carta foral, alguém com objetivo similar.

14 O século XVIII foi o do iluminismo, onde surgiram os “*déspotas esclarecidos*”, entre eles CATARINA, da Rússia; FREDERICO, da Prússia; JOSÉ II, da Áustria e o Ministro de JOSÉ I, de Portugal, denominado de SEBASTIÃO JOSÉ DE CARVALHO E MELO, o Conde de Oeiras e Marquês de Pombal. A opinião sobre este importante vulto português vai de críticas que o taxam de tirânico e cruel a elogios que apontam nele o que houve de melhor em Portugal, colocando-o ao lado de VASCO DA GAMA e de LUÍS DE CAMÕES. Com o seu caráter revolucionário, promoveu reformas, entre elas a reconstrução de Lisboa, a quase total extinção das capitanias hereditárias e a expulsão dos jesuítas, que foram obrigados a sair do Brasil, fechando todos os colégios que patrocinavam. Estes colégios foram substituídos pelas “*aulas régias*”, que eram financiadas pelo “*subsídio literário*”, um tipo de imposto que pretendia financiar a educação, criado pelo Alvará de 23 de novembro de 1772. Incidia sobre cada rês abatida, e sobre a aguardente destilada e a “*carne verde*”.

- a) o monopólio das explorações das moedas e quaisquer outros engenhos;
- b) a barcagem, ou direitos de passagem nos rios;
- c) o quinto ou vigésimo do produto do pau-brasil, das especiarias e das drogas;
- d) o quinto do ouro e minerais preciosos, encontrados na Capitania;
- e) meio dízimo do pescado, ou, a cada grupo de vinte peixes, um cabia ao donatário, capitão-mor ou governador;
- f) a redízima, ou a décima parte da dízima, sobre todas as rendas da coroa.

No período em que vigorou o Governo Geral, dividia-se os tributos em ordinários e extraordinários. Para o real Erário, basicamente os mesmos tributos eram remetidos. Para o Governador-Geral, acrescentava-se os direitos dos escravos.

Os tributos designados de extraordinários, como o próprio nome indica, eram destinados a despesas excepcionais, tais como para fazer frente aos gastos com tropas ou construções de fortalezas ou cidades.

Em termos mais genéricos, costumava-se distribuir os tributos em três classificações:

- a) as derramas, que independiam dos rendimentos do contribuinte;
- b) as fintas, que obedeciam a uma proporção com a renda do contribuinte;
- c) as contribuições, que eram uma espécie de designação subsidiária e de conteúdo variado.

Observação: no século XVIII, a derrama teve uma significação histórica importante para o Brasil, pois dela sobressaía-se a cobrança do quinto do ouro em atraso. Daí a Inconfidência mineira¹⁵, que levava às armas o sentimento de impopularidade do esquema tributário implantado. Aliás, no Brasil, ainda é popular a expressão “*quintos dos infernos*”; o que, por si só, fornece uma imagem simbólica do repúdio.

15 A Inconfidência mineira é havida como um dos principais movimentos de emancipação política do Brasil colônia, embora haja sido coordenada pela elite de Minas Gerais sob a influência de ideais iluministas. Em 1789, propunha a Independência em relação a Portugal. Parece que a política pombalina para o Brasil, com a organização das Companhias de Comércio monopolistas, trouxe um peso que se fazia bem sentir na mais importante região aurífera e diamantífera brasileira, que era Minas Gerais. De fato, a “*derrama*” não implicava em um novo tributo, mas na cobrança da diferença em relação ao que deveria ter sido pago e não o foi. Porém, a forma de execução promovida pelas autoridades portuguesas era extremamente violenta, gerando uma revolta contra a situação de dominação. Além disto, o “*Alvará de proibição industrial*”, baixado em 1785, por D. MARIA I, a louca, proibia a existência de manufaturas no Brasil; o que dificultou, ainda mais, o nível de vida da população interiorana, que passara a depender das tropas que traziam do litoral os produtos importados por preços muito altos e em uma quantidade precária. A independência das 13 colônias inglesas, na América do Norte, também foi um exemplo estimulador para outros movimentos emancipacionistas na América Ibérica, incluindo o Brasil. Um dos poucos líderes sem posses desta Conjuração foi TIRADENTES - um militar (Alferes) filho de um pequeno proprietário - que, procurando garantir o apoio de outros proprietários rurais, contactou com vários mineradores, entre eles JOAQUIM SILVÉRIO DOS REIS, que, embora a princípio haja aderido ao movimento, pois era também um devedor de impostos, posteriormente, com medo, resolveu delatar a conspiração. Na Quarta audiência de depoimentos, no início de 1790, TIRADENTES assumiu a sua posição de líder. Onze dos acusados foram condenados à morte, mas apenas TIRADENTES foi executado, pois os demais tiveram as penas comutadas para degredo perpétuo por D. MARIA I. O Alferes foi executado aos 21 de abril de 1792, no Rio de Janeiro, sendo esquartejado, distribuindo-se as partes do seu corpo para exposição em Minas Gerais como uma advertência contra novas tentativas de rebelião.

Durante o chamado domínio holandês, por volta de 1630 a 1654, onde os batavos fixaram-se no então centro econômico do Brasil, Pernambuco, a terra do açúcar (Zuikerland), e de onde surgiu a reflexiva afirmação de que “*não existia pecado do lado de baixo do Equador*” (GASPAR BARLEAUS, “*História dos feitos recentemente praticados durante os oito anos no Brasil*”), os holandeses como que fixaram uma espécie de Constituição do Brasil holandês, mediante o Regulamento de 23 de agosto de 1636, havendo, em cada município, o Conselho comunal, que implicava na soma do Conselho dos escabinos (uma espécie de tribunal municipal) mais o escuteto (schout), que era o chefe administrativo municipal.

Era exatamente o escuteto que detinha as funções de promotor de justiça, de chefe de polícia local e também de exator da fazenda. Na verdade, nem sempre a cobrança dos impostos holandeses realizava-se pelo escuteto, sendo passível de ser realizada por arrendatários, especialmente comerciantes judeus.

Já no reinado de D. MARIA I, ou entre o final do século XVIII e o início do século XIX, eclodiram, no Brasil, mais quatro contribuições:

- a) direitos que variavam de 10, 20, 24 ou 40% relativos à pólvora de origem estrangeira (Alvará de 13 de julho de 1778);
- b) subsídio do açúcar e do algodão (Carta Régia de 19 de maio de 1779);
- c) subsídio do tabaco em pó (Alvará de 18 de setembro de 1779);
- d) imposto sobre o ouro, sobre botequins e tabernas e sobre a aguardente (Alvará de 18 de março de 1801).

Em seguida, com a vinda ao Brasil da família real portuguesa, advieram transformações principalmente no campo do direito público brasileiro, ficando o Reino Unido de Portugal, Brasil e Algarves um tanto refém dos ingleses.

Era a *sombra da Inglaterra* lançada por sobre o Atlântico. No Brasil, havia, de fato, uma espécie de jurisdição especial para os súditos da majestade britânica, ratificada e destacada no Tratado de Comércio e Navegação de 1810.

Sob esta fisionomia histórica, foram criados novos tributos, ao lado dos já existentes. São exemplos disto:

- a) importação (Carta Régia de 28 de janeiro de 1808, a da abertura dos portos às nações amigas);
- b) direitos de guindaste (Alvará de 25 de abril de 1808);
- c) décima dos prédios urbanos, ou 10% sobre os rendimentos líquidos dos imóveis situados no litoral ou em regiões populosas do interior (Alvará de 27 de junho de 1808). Depois, passou a ser chamado de décima urbana, e, em seguida, de imposto sobre prédios urbanos;
- d) pensão para a Capela Real (Alvará de 20 de agosto de 1808);
- e) contribuição de polícia (Ato de 13 de maio de 1809);
- f) imposto de sisa dos bens de raiz (Alvará de 3 de junho de 1809). Depois, passou a chamar-se de imposto sobre a transmissão imobiliária por ato inter-vivos;

- g) meia sisa dos escravos, implicando na cobrança de 5% sobre toda a venda de escravo conhecedor de um ofício – ou ladino (Alvará de 3 de junho de 1809);
- h) décima das heranças e legados (Alvará de 17 de junho de 1809);
- i) imposto do selo sobre o papel (Alvará de 17 de junho de 1809);
- j) direitos de entrada de escravos novos (Alvará de 22 de junho de 1810);
- k) imposto sobre carruagens, lojas, armazéns ou sobrados e navios (Alvará de 20 de outubro de 1812);
- l) imposto sobre a carne verde e as lãs grosseiras produzidas no Brasil;
- m) direitos de 10% exigidos sobre os vencimentos dos funcionários da Fazenda e da Justiça, um predecessor do imposto de renda.

Enfim, existiam paralelamente impostos semelhantes cobrados pela Corte, pelas Províncias e pelos municípios.

Obviamente, os tributos não passaram imunes ao movimento de independência e pela Constituição de 25 de março de 1824.

No art. 15, inc. X, ela previa como da atribuição da Assembléia Geral, composta pela Câmara dos Deputados e pela Câmara dos Senadores, fixar anualmente as despesas públicas e repartir a contribuição direta. No art. 36, inc. I, firmava como da competência da Câmara dos Deputados a iniciativa sobre os impostos.

Era o ideal liberal de que toda tributação precisaria passar pela representação. Era o princípio da legalidade.

A Constituição de março de 1824 não continha apenas este princípio, comportando o da capacidade contributiva, o da isonomia, o da irretroatividade, etc.

Outra peculiaridade é a de que, mesmo sendo o Brasil um Estado unitário, existiam, ao lado da central, a receita provincial, e os tributos municipais.

Eram cerca de 151 rubricas, com denominações assistemáticas, além das provinciais e municipais.

Com o Ato Adicional de 1834, tentou-se discriminar melhor as exações, fixando que às Assembléias provinciais cabia legislar sobre a fixação das despesas municipais e os impostos necessários, contanto que estes não prejudicassem as imposições gerais do Estado. E às Câmaras municipais poderiam propor os meios de compor as despesas dos seus municípios (art. 10, § 5º)¹⁶.

A Lei nº 99, de 31 de outubro de 1835 especificou as rendas do Governo central.

A Lei nº 317, de 21 de outubro de 1843 criou novos impostos e aumentou os já existentes.

Era bastante caótico o sistema estabelecido, se é que se achava possível fornecer um sistema tributário equilibrado para o Brasil imperial.

¹⁶ Acto Adicional, Lei nº 16, de 12 de agosto de 1834 – Faz algumas alterações e adições à Constituição Política do Império, nos termos da Lei de 12 de outubro de 1832. “Art. 10. *Compete às mesmas Assembléas legislar: (...) § 5º. Sobre a fixação das despesas municipaes e provinciaes, e os impostos para ellas necessarios, com tanto que estes não prejudiquem as imposições geraes do Estado. As Camaras poderão propôr os meios de occorer às despesas dos seus municipios.*”

Entre outros problemas, a carga tributária era cumulativa e as receitas costumavam ser distribuídas em:

- a) receitas gerais (ex.: importação, exportação, sisa dos bens de raiz, loterias, taxas dos escravos, etc);
- b) receitas provinciais (ex.: décima dos legados e herança, dízimas dos gêneros – açúcar, café, transmissão sobre a propriedade móvel, meia sisa dos escravos ladinos, décima dos prédios urbanos, etc);
- c) receitas municipais (arrecadavam os tributos que a Província respectiva lhes outorgava).

Veio a República, e com ela a Constituição de 24 de fevereiro de 1891, pretendendo firmar um sistema rígido de discriminação de receitas tributárias, distribuído entre a União e os Estados, pois ficavam excluídos os Municípios.

No art. 7º, havia uma competência exclusiva da União (ex.: importação, taxas de selo, ressalvada a estadual, taxas de correios e telégrafos). Vedava-se ao Governo federal criar distinções e preferências com relação aos portos estaduais.

No art. 9º, definia-se os impostos estaduais (ex: exportação, sobre imóveis rurais e urbanos, sobre transmissão de propriedade e sobre indústria e profissões, contribuições referentes aos seus telégrafos e correios).

Foi esta Constituição que fixou a imunidade recíproca, proibindo aos Estados tributarem bens e rendas federais ou serviços a cargo da União, e reciprocamente (art. 10)¹⁷. Vedava-se, também, à União e aos Estados a prescrição das leis retroativas.

Contudo, no art. 12¹⁸, considerava lícito aos Estados e à União, cumulativamente ou não, criar outras fontes de receitas, desde que não colidisse com as vedações nela fixadas. Esta competência concorrente permaneceu sendo objeto de severas críticas, e serviu de anteparo para a criação do imposto de renda no Brasil pela via subconstitucional.

Finalmente, proibia a criação de imposto de qualquer natureza senão em virtude de lei autorizativa.

Ocorre que a grave crise econômica que abateu o mundo, no final dos anos 20, não deixou de influenciar decisivamente no Brasil. Trouxe a depressão para o setor rural e, por outro lado, fez com que houvesse um estímulo para a fabricação de produtos nacionais.

Em suma, a economia agrícola sentiu-se sufocada, tirando o seu apoio do Governo; o que redundou na chamada “Revolução de 30”.

No período revolucionário, foram criados:

- a) a taxa de educação e saúde, incidente sobre documentos no âmbito federal, estadual ou municipal (Decreto nº 21.335, de 29 de abril de 1932);
- b) a contribuição de melhoria (Decreto nº 21.930, de 11 de maio de 1932);

17 Constituição de 24 de fevereiro de 1891. “Art. 10. É proibido aos Estados tributar bens e rendas federaes ou serviços a cargo da União, e reciprocamente.”

18 Constituição de 24 de fevereiro de 1891. “Art. 12. Além das fontes de receita discriminadas nos arts. 7º e 9º, é lícito á União, como aos Estados, cumulativamente ou não, crear outras quaesquer, não contravindo o disposto nos arts. 7º, 9º e 11, n. 1.”

c) o imposto proporcional sobre capitais empregados em hipotecas (Decreto nº 21.949, de 12 de outubro de 1932).

Em 1934, foi determinada uma Reforma no Tesouro Nacional (Decreto nº 24.036, de 26 de março).

Também em 1934, eclodiu uma nova Constituição brasileira, mais precisamente aos 16 de julho.

Uma das suas novidades foi o fato de que manteve, ao lado das receitas federais e estaduais, as municipais.

Outra foi o fato de vedar a bitributação. Era o texto: “*É vedada a bitributação, prevalecendo o imposto decretado pela União quando a competência for concorrente. Sem prejuízo do recurso judicial que couber, incumbe ao Senado Federal, ex officio ou mediante provocação de qualquer contribuinte, declarar a existência da bitributação e determinar a qual dos dois tributos cabe a prevalência.*” (art. 11)

Criou também:

- a) o imposto de renda e o de consumo como tributos federais (art. 6º, inc. I, als. “c” e “b”);
- b) o imposto de vendas e consignações para os Estados (art. 8º, inc. I, al. “e”).

Competia privativamente à União (art. 6º), entre outras exações, fixar impostos sobre: importação; consumo de quaisquer mercadorias, exceto os combustíveis de motor à explosão; renda e proventos de qualquer natureza, excetuada a cédular de imóveis, etc.

Competiam privativamente aos Estados fixar impostos sobre: propriedade territorial, exceto a urbana; transmissão de propriedade *causa mortis*; transmissão de propriedade imobiliária inter vivos, inclusive a sua incorporação ao capital da sociedade; vendas e consignações efetuadas por comerciantes e produtores, inclusive as industriais, ficando isenta a primeira operação do pequeno produtor, como tal definido na lei estadual; exportação de mercadorias de sua produção até o máximo de dez por cento ad valorem, vedados quaisquer adicionais; indústria e profissões, etc.

Quanto ao imposto de indústrias e profissões, embora lançado pelo Estado, seria arrecadado por ele e pelos Municípios em partes iguais.

Também previa a competência residual, admitindo a criação de outros impostos, para além do disposto expressamente no Texto Constitucional, cabendo 30% à União e 20% aos Municípios, de onde tinham provindo.

Competia privativamente aos Municípios, além da participação no imposto de indústria e profissões e de vinte por cento sobre a competência residual: imposto de licenças; impostos predial e territorial urbanos, cobrado, o primeiro, sob a forma décima ou de cédula de renda; o imposto sobre diversões públicas; o imposto cédular sobre a renda dos imóveis rurais e as taxas sobre serviços municipais.

Mas o intervalo democrático foi curto, pois em 1937, veio a “*polaca*”, que, embora trouxesse pequenas alterações, mantendo o que havia sido previsto em 1934, alinhou consigo uma ditadura.

Entre as mudanças:

- a) suspendeu-se o imposto estadual sobre consumo de motor à explosão e o municipal sobre rendas de imóveis rurais. Disto resultou a unificação dos impostos de consumo e de renda, que ficaram com a União;
- b) criou-se um adicional ao imposto de renda, motivando-o na proteção à família. Ele incidia sobre pessoas solteiras, viúvas e sobre casais sem filhos (Decreto nº 3.200, de 19 de abril de 1941).

Após, veio a Constituição de 18 de setembro de 1946, que destacou:

- a) o aspecto municipalista¹⁹;
- b) o desaparecimento das referências à bitributação feitas nas Constituições de 1934 e 1937, entendendo-se que toda ela seria inconstitucional, sem que isto precisasse ser dito;
- c) o conceito expresso da contribuição de melhoria para a hipótese de valorização do imóvel em consequência de obras públicas, não sendo exigível para além da despesa realizada e do acréscimo do valor para cada imóvel beneficiado (art. 30 e Parágrafo Único);
- d) as limitações ao poder de tributar foram ampliadas, tornando-se imunes os templos, bens e serviços de partidos políticos, instituições educacionais e assistenciais e o papel destinado exclusivamente a jornais, periódicos e livros (art. 31);
- e) os impostos deveriam ser sempre que possível pessoais e graduados pela capacidade econômica do contribuinte (art. 202);
- f) a visão de proteger os setores mais pobres, reduzindo a antiga tradição da tributação regressiva, onde se onera mais os que menos têm capacidade de pagar;
- g) o instituto do direito anglo-saxão (*grants-in-aid*) que implica na técnica de participação por uma pessoa política de um tributo da competência para a instituição de uma outra pessoa política. Isto foi promovido pela Emenda Constitucional nº 05, de 21 de novembro de 1961, que tinha por epígrafe instituir uma nova discriminação de rendas em favor dos municípios brasileiros

Exemplificando com a fórmula adotada:

1. tributos da competência da União. Ex.: imposto sobre consumo de mercadorias – do total do volume arrecadado, 10% pertenciam aos municípios, efetuada a distribuição em partes iguais; imposto único sobre combustíveis e lubrificantes minerais do País e energia elétrica – 60%, no mínimo, entregues aos Estados, ao Distrito Federal e aos municípios proporcionalmente à sua superfície, população, consumo e produção; imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza – 15% do total do volume arrecadado pertenciam aos municípios, efetuada a distribuição em partes iguais, etc;

¹⁹ Em 1945, o Tesouro Federal arrecadava 63% dos tributos pagos, enquanto os Municípios não chegavam a receber 7%, cabendo aos Estados por volta dos 30% restantes. Por isto, objetivando melhorar as finanças municipais, tomou-se, entre outras, as seguintes medidas: a) conferiu-se aos Municípios todo o Imposto de Indústria e Profissões (IIP), pois antes só ficavam com 50% dele; b) fixou-se uma quota, dividida em partes iguais, no rateio dos 10% do Imposto de Renda, excluídas as Capitais; c) quando a arrecadação estadual de impostos, salvo o de exportação, excedesse, em Município que não fosse o da Capital, o total das rendas locais de qualquer natureza, o Estado dar-lhe-ia anualmente 30% do excesso arrecadado.

2. tributos da competência dos Estados. Ex.: competência residual – 20% do produto da arrecadação pertenciam à União; participação na arrecadação do imposto único sobre lubrificantes e minerais do País e energia elétrica – 60%, no mínimo, eram entregues aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios etc.;
3. tributos dos municípios. Ex.: participação na arrecadação do imposto sobre consumo de mercadorias (10%), do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza (15%), dos impostos concorrentes entre a União e os Estados (40%) e do recebimento do excesso de arrecadação de impostos do Estado (30%)²⁰.

Em seguida, veio aquele que é considerado o fator inicial mais marcante do atual sistema tributário brasileiro. Refiro-me à Emenda Constitucional nº 18, de 01 de dezembro de 1965, que procurou encontrar uma nova ordem tributária para o Brasil.

Também, vale lembrar a importância da Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, que estatui normas gerais de direito financeiro para a elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.

Também no período pós 1964, recebe realce a Emenda Constitucional nº 07, de 22 de maio de 1964²¹, que suspendeu, até 31 de dezembro de 1964, a limitação constitucional sobre a exigência de prévia previsão orçamentária para a cobrança dos tributos, também conhecida como princípio da anualidade.

Enfim, foi esta a discriminação de competências estatuída pela Emenda Constitucional nº 18/1965²², em suas linhas mais gerais mantida até hoje no Brasil:

1. Tributos da competência da União:

- a) impostos: I- impostos sobre o comércio exterior (art. 7º) – importação de produtos estrangeiros e exportação, para o estrangeiro, de produtos nacionais e nacionalizados; II- impostos sobre o patrimônio e a renda (art. 8º) – propriedade territorial rural, renda e proventos de qualquer natureza; III- impostos sobre a produção e a circulação (arts. 11 e 14) – produtos industrializados, operações de crédito, câmbio e seguro e sobre operações relativas a títulos e valores mobiliários, serviços de

20 Vide o art. 29, da Emenda Constitucional nº 05, publicada no Diário Oficial de 22 de novembro de 1961, e revogada pelo art. 25, da Emenda Constitucional nº 18, de 1 de dezembro de 1965: “Art. 29. Além da renda que lhes é atribuída por força dos §§ 2º, 4º e 5º, e dos impostos que, no todo ou em parte, lhe forem transferidos pelo Estado, pertencem aos municípios os impostos: I- sobre propriedade territorial urbana e rural; II- predial; III- sobre transmissão de propriedade imobiliária inter vivos e sua incorporação ao capital de sociedades; IV- de licenças; V- de indústria e profissões; VI- sobre diversões públicas; VII- sobre atos de sua economia ou assuntos de sua competência. Parágrafo Único. O imposto territorial rural não incidirá sobre sítios de área não excedente a vinte hectares, quando os cultive, só ou com sua família, o proprietário.”

21 A Emenda Constitucional nº 07, de 22 de maio de 1964, dispunha: “Artigo Único. A vigência do parágrafo 34, do art. 141, da Constituição Federal, na parte em que exige a prévia autorização orçamentária para a cobrança de tributo em cada exercício, fica suspensa até 31 de dezembro de 1964.” Era o mencionado § 34, do art. 141: “Art. 141. A Constituição assegura aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade dos direitos concernentes à vida, à liberdade, à segurança individual e à propriedade, nos termos seguintes: (...) § 34. Nenhum tributo será exigido ou aumentado sem que a lei o estabeleça; nenhum será cobrado em cada exercício sem prévia autorização orçamentária, ressalvada, porém, a tarifa aduaneira e o imposto lançado por motivo de guerra.”

22 Emenda Constitucional nº 18, publicada no Diário Oficial da União de 06.12.1965. Era o seu art. 1º: “O sistema tributário nacional compõe-se de impostos, taxas e contribuições de melhoria, e é regido pelo disposto nesta Emenda, em leis complementares, em resoluções do Senado Federal, e, nos limites das respectivas competências, em leis federal, estadual ou municipal.”

transporte e comunicações, salvo os de natureza estritamente municipal; IV- especiais (art. 16) - produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de combustíveis e lubrificantes líquidos ou gasosos, sobre produção, importação, distribuição ou consumo de energia elétrica, sobre produção, circulação ou consumo de minerais do País (art. 16, inc. III), extraordinários (art. 17);

b) taxas (art. 18);

c) contribuições de melhoria (art. 19).

2. Tributos da competência dos Estados:

a) impostos: I- sobre o patrimônio e a renda (art. 9º); sobre a transmissão de bens imóveis por natureza ou por acessão física, de direito reais sobre imóveis; II- sobre a produção e a circulação (art. 12) – operações relativas à circulação de mercadorias;

b) taxas;

c) contribuições de melhoria (art. 19).

3. Tributos da competência dos municípios:

a) impostos: I. sobre o patrimônio e a renda (art. 10) – sobre a propriedade predial e territorial urbana; II- sobre a produção e a circulação (arts. 13 e 15) – sobre operações relativas à circulação de mercadorias, com base na legislação estadual e por alíquota não superior a 30% (art. 13); sobre serviços de qualquer natureza, não compreendidos na competência tributária da União e dos Estados (art. 15);

b) taxas;

c) contribuições de melhoria (art. 19).

Seguindo estas linhas gerais, veio o Código Tributário Nacional, a Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, recepcionado pela Constituição de 1967 e consagrado a título de lei complementar pelo Ato Complementar nº 36, de 13 de março de 1967.

De fato, aos 19 de agosto de 1953, havia sido indicada uma Comissão para elaborá-lo. O seu Anteprojeto foi encaminhado ao Congresso Nacional sob o nº 4.834-54.

Na verdade, com a Constituição de 1967, que, como foi visto, foi elaborada em face da transformação do Congresso Nacional em Poder Constituinte originário, pouco se alterou.

Entretanto, com a Emenda Constitucional nº 01/1969, de larga extensão, ocorreram algumas transformações, mas continuavam mantidas as designações gerais da Emenda Constitucional nº 18/1965.

Enfim, a Constituição da República Federativa do Brasil de 05 de outubro de 1988 consagrou um Título para a “*Tributação e o Orçamento*”, o Título VI, destinando o Capítulo I para o Sistema Tributário Nacional.

Este Capítulo está dividido em três partes: a) trata dos princípios gerais e das limitações do poder de tributar; b) discrimina as receitas dos impostos pela União, por Estados e o Distrito Federal e pelos Municípios; c) dispõe sobre a repartição das receitas tributárias.

Questões como a da progressividade do IPTU – imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana, alterações na legislação do IR – imposto de renda e proventos de qualquer natureza, o planejamento tributário e a denominada norma geral anti-elisiva, a constitucionalidade de novas contribuições (SEBRAE, CPMF, etc.), o sigilo bancário mediante a Lei Complementar nº 105/2001, o caráter nacional/estadual do ICMS, a guerra fiscal e os seus motivos e mecanismos são todos assuntos, entre muitos outros, que precisam ser estudados mediante o conhecimento do Sistema e das suas Normas Gerais, para, só após, investir-se no caso concreto.

REFERÊNCIAS

A CONSTITUIÇÃO DO BRASIL 1988 – comparada com a Constituição de 1967 e comentada – São Paulo, Price Waterhouse, 1988.

BONAVIDES, Paulo e ANDRADE, Paes de. **História Constitucional do Brasil**. 3ª ed. Rio de Janeiro. Editora Paz e Terra. 1991

CAMPANHOLE, Adriano e CAMPANHOLE, Hilton Lobo. **Constituições do Brasil (1988, 1969, 1967, 1946, 1937, 1934, 1891, 1824)**. 10ª ed., São Paulo, Editora Atlas S.A, 1989.

MIRANDA, Pontes de. **Comentários à Constituição de 1967 – Tomo I**. Editora Forense. 1987.

MIRANDA, Jorge Manuel de. **A transição constitucional brasileira e o anteprojecto da Comissão Afonso Arinos**. Lisboa. Extraído da Revista Jurídica da Associação Acadêmica da Faculdade de Direito de Lisboa, Nova Série, nº 9-10 (jan.- jun 1987).

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

SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 10ª ed., São Paulo, Malheiros Editores Ltda., 1995.

TEMER, MICHEL. **Elementos de Direito Constitucional**. 7ª ed., São Paulo, Editora Revista os Tribunais Ltda., 1990.

Revista Justiça e Cidadania. Ano III, nº 18, Agosto/2.001, pp. 30-31. Artigo “*Lavagem de Dinheiro*”. Ministro NELSON JOBIM.