

A FUNÇÃO DA LEI COMPLEMENTAR TRIBUTÁRIA — ADOÇÃO DE IMPOSTO FIXO NO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

CONSULTA

Consulta-me, a ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DAS INDÚSTRIAS DE ALIMENTAÇÃO, a respeito da legalidade do Ato Declaratório nº 8 de 23/02/2000, em face do Decreto nº 3.070/99 e da Lei 7.798/89, que instituiu tributo fixo sobre determinadas bebidas. Contesta, o Ministério Público, a validade do referido ato declaratório por entendê-lo violador do CTN, vislumbrando as inconstitucionalidades elencadas em ação civil pública, na qual pretende sua suspensão e em que acena com eventual ação de improbidade administrativa.

RESPOSTA

Antes de responder à questão formulada, é

de rigor tecer algumas considerações iniciais, que facilitarão o entendimento da resposta, que apresentarei ao final.

O legislador supremo, no capítulo do sistema tributário (artigos 145 a 156), estabeleceu exaustiva competência impositiva para os entes federativos em relação aos impostos, determinou os limites ao poder de tributar e elencou três princípios como seus conformadores, a saber: o das espécies tributárias (145, 148 e 149), o da lei complementar (146) e o da capacidade contributiva (145 § 1º)¹.

Abriu uma única exceção ao elenco de impostos discriminados no sistema, a saber: a da competência residual, outorgada apenas à União, para instituir novas imposições, desde que com base de cálculo e alíquota diversas das dos impostos existentes e desde que não-cumulativas².

1 Os artigos 145, 148 e 149 da Constituição Federal têm a seguinte dicção: “Art. 145 A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: I. impostos; II. taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos à sua disposição; III. contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

§ 2º As taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos”;

“Art. 148 A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios: I. para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência; II. no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no art. 150, III, b.

§ único. A aplicação dos recursos provenientes de empréstimos compulsórios será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição”;

“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, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

§ 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”.

2 O artigo 154 da Constituição Federal está assim redigido: “Art. 154 A União poderá instituir: I.

Desta forma, criou um sistema fechado, no que concerne aos impostos, e aberto, nas demais espécies tributárias, respeitadas normas gerais estabelecidas pela lei complementar, que só podem ter a natureza de explicitar a Constituição. A lei complementar torna explícito o que implícito está na Constituição¹.

Em outras palavras, a lei complementar, quando, em matéria tributária, não é instituidora de tributos — como ocorre no caso dos empréstimos compulsórios ou dos impostos instituídos por força da competência residual — apenas conforma um elenco de normas gerais que esclarece o conteúdo das disposições supremas para orientação dos entes com competência outorgada, constitucionalmente, para instituir tributos.

Tal percepção está perfeitamente estabelecida no artigo 146 da Carta Magna, cuja dicação é a seguinte:

“Cabe à lei complementar: I. dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, o Distrito Federal e os

Municípios; II. regular as limitações constitucionais ao poder de tributar; 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, base de cálculo e contribuintes; b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários; c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas”.

Como se percebe, tríplice é a função da lei complementar *não instituidora de tributos*: dirimir conflitos de competência, regular a limitação constitucional ao poder de tributar e estabelecer normas gerais de direito tributário.

Não pertine à lei complementar estabelecer competências tributárias, mas apenas dirimir os conflitos surgidos, desde que, ao fazê-lo apenas explicita o que na Constituição implícito estiver².

mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição; II. na iminência ou no caso de guerra externa, impostos extraordinários, compreendidos ou não em sua competência tributária, os quais serão suprimidos, gradativamente, cessadas as causas de sua criação”.

1 Escrevi: “Em direito tributário, como, de resto, na grande maioria das hipóteses em que a lei complementar é exigida pela Constituição, tal veículo legislativo é explicitador da Carta Magna. Não inova, porque senão seria inconstitucional, mas complementa, esclarecendo, tornando clara a intenção do constituinte, assim como o produto de seu trabalho, que é o princípio plasmado no Texto Supremo.

É, portanto, a lei complementar norma de integração entre os princípios gerais da Constituição e os comandos de aplicação da legislação ordinária, razão pela qual, na hierarquia das leis, posta-se acima destes e abaixo daqueles. Nada obstante alguns autores entendam que tenha campo próprio de atuação — no que têm razão —, tal esfera própria de atuação não pode, à evidência, nivelar-se àquela outra pertinente à legislação ordinária. A lei complementar é superior à lei ordinária, servindo de teto naquilo que é de sua particular área mandamental” (grifos meus) (Comentários à Constituição do Brasil, 6º vol., Tomo I, Ed. Saraiva, p. 73).

2 Manoel Gonçalves Ferreira Filho adota idêntica posição, ao dizer: “No tocante a impostos, porém, a ocorrência de conflitos é mais provável, embora a Constituição, ao afastar os impostos concorrentes, exclua que um mesmo fato gerador de lugar a mais de um imposto, ou a imposto federal e estadual ou municipal, ao mesmo tempo. De fato, o sistema tributário constitucional repartiu os fatos geradores de tal modo que cada um corresponde a um imposto nominado e cada imposto corresponde a uma pessoa jurídica de direito público, União, Estado ou Município.

Dessa forma, o fato econômico que se enquadra na figura de um determinado fato gerador só pode dar origem a um único imposto, eventualmente federal ou estadual ou municipal. Também, esse fato só poderá dar origem a imposto de um único Estado ou Município, conforme sua referência espacial.

Apesar disso, podem ocorrer, e efetivamente ocorrem, conflitos de competência entre a União e Estado ou Município, entre Estado e Estado ou Município, bem como entre Município e Município. Para evitar

Cabe-lhe, todavia, estabelecer normas gerais — que, de rigor, estão no livro II do Código Tributário Nacional, claramente intitulado de Normas Gerais.

O livro I é dedicado ao Sistema Tributário, isto é, a elencar os limites do perfil de cada tributo, para que as competências outorgadas não se choquem, razão pela qual, também o Código Tributário deve limitar-se a descortinar o perfil de tributo de acordo com a Lei Maior, não tendo, todavia, o legislador complementar, forças para retirar da competência de cada entidade federativa seu poder formador de leis, no exercício da competência outorgada pela Constituição.

Entre outras palavras, as normas gerais servem para definir, em cada tributo, seu perfil de não colidência com o dos outros enunciados na Constituição, mas não para interferir no campo privativo de exercício do poder impositivo próprio, que as entidades federativas possuem¹.

E esta interpretação foi consagrada pelo Supremo Tribunal Federal, repetidas vezes.

Determina, a Constituição, na letra “a” do inciso III, do artigo 146, que cabe à lei complementar “definir os tributos” e o artigo 149 estabelece que as contribuições sociais criadas devem obedecer ao disposto no artigo 146, inciso III, o que vale dizer, fosse a interpretação diferente da que aqui ofertada, nenhuma outra contribuição poderia ser criada, além das já existentes à época da promulgação da lei suprema, sem que sua “definição” estivesse em lei complementar.

Ora, a contribuição social sobre o lucro foi criada por lei ordinária e, à luz da interpretação de que “sua definição” deveria estar em lei complementar, foi contestada perante o Judiciário, tendo o Supremo Tribunal Federal declarado que lei complementar não seria necessária e que lei ordinária, na competência própria do ente tributante outorgada pela lei suprema, poderia substituí-la, sendo, pois, constitucional a cobrança daquele tributo².

O mesmo ocorreu em relação ao IVV, praticamente afastado pela E.C. n° 3/91, ou com

tais conflitos de competência, para regular o procedimento de sua solução, é que a Constituição aqui prevê lei complementar federal” (grifos meus) (Comentários à Constituição Brasileira de 1988, volume 3, Ed. Saraiva, 1994, p. 95).

1 Hamilton Dias de Souza, em trabalho que tive oportunidade de ler, ainda não publicado, esclarece tal exegese: “De fato, embora o inciso III do dispositivo citado refira-se a “normas gerais”, a verdade é que deixa à lei complementar a tarefa de dispor sobre fatos geradores e bases de cálculo in genere, com o objetivo de segregar os campos impositivos, impedindo as invasões de competência. Realmente, tal se dá para que o legislador ordinário não possa, ao definir os fatos geradores dos tributos, alargar sua competência por razões interesseiras.

Para bem explicitar o conceito nada melhor do que a referência a Amílcar de Araújo Falcão, quando fazia a seguinte indagação: “Podem as normas gerais definir o fato gerador dos impostos discriminados como de competência da própria União, dos Estados e dos Municípios? Para tanto esclarecia: “Está claro que, tendo o legislador constituinte pretendido, em princípio sob um critério de rigidez, segregar as diferentes áreas de competência tributária, de modo a atribuir exclusividade ao exercício de cada uma delas e incomunicabilidade às categorias de receitas fiscais respectivas, não se poderia conceber tivessem os diferentes titulares do poder de tributar ampla faculdade de definir os pressupostos de sua própria competência, o que equivale a definir os limites entre as suas e as demais esferas de competência tributária”.

As ponderações do i. jurista bem situam o campo reservado à lei complementar nesta matéria: apenas e tão somente definir os campos de incidência de cada ente tributante, de molde a impedir indesejáveis invasões de competência” (grifos meus).

2 O Ministro Moreira Alves, no seu voto no RE 146.733-9, declarou: “Assim sendo, por não haver necessidade, para a instituição da contribuição social destinada ao financiamento da seguridade social com base no inciso I do artigo 195 — já devidamente definida em suas linhas estruturais na própria Constituição — da lei complementar tributária de normas gerais, não será necessário, por via de consequência, que essa instituição se faça por lei complementar que supriria aquela, se indispensável.

o IPVA, que foi criado pela E.C. nº 27/95 e não teve seu perfil definido por lei complementar, apesar de todos os outros impostos terem sido conformados por veículo de tal hierarquia, lembrando-se que as normas gerais eram de elaboração necessária por lei complementar, desde a Constituição de 1967.

A própria lei complementar nº 70/91, que instituiu a COFINS, foi alterada por lei ordinária, por entender, o legislador federal, que tratando-se de contribuição social, a definição em lei complementar, a que se referiu o constituinte, seria apenas para definir o limite da competência e não seu exercício. A lei ordinária (9718/98) alterou, pois, a “definição” do tributo, em consonância com o julgado da Máxima Corte, não tendo até agora sido derubada tal modificação da forma de veiculação das normas — apesar de entender eu que a “liturgia das formas”, neste caso, deveria ser respeitada¹.

Em outras palavras: a “definição” a que faz menção o constituinte, não é a assunção de poderes próprios da competência impositiva de cada entidade federativa, no que concerne às cinco espécies tributárias, mas apenas o delineamento de seus limites em relação às

demais competências, daí porque os próprios conflitos devem ser dirimidos pela lei complementar.

No que concerne à ação interna da competência delimitada, isto é, à definição de técnica de arrecadação, a lei complementar não será jamais exaustiva, podendo admitir técnicas alternativas, desde que exclusivamente no campo de atuação do ente federativo, pois, para tais efeitos, a lei complementar não é necessária, como se demonstrou quanto às contribuições sociais, IPVA, IVV e mesmo quanto ao imposto sobre a renda, com a lei 8541/92, que admitiu incidência, em regimes jurídicos distintos, do imposto sobre a renda para empresas, independente de efetiva aquisição de disponibilidade econômica, no concernente às aplicações financeiras.

Neste sentido, ofertei à Receita Federal parecer sobre o tema, entendendo legal a referida lei, nada obstante possibilitar, por meio de regimes de imposição diferentes, que a lucratividade auferida em determinados tipos de operações fosse tributada, apesar de em outros tipos, a mesma empresa ter apurado prejuízo². E. mesmo a limitação do

Exceto na hipótese prevista no § 4º (a instituição de outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão social), hipótese que não ocorre no caso, o artigo 195 não exige lei complementar para as instituições dessas contribuições sociais, inclusive a prevista no seu § 1º, como resulta dos termos do §6º desse mesmo dispositivo constitucional” (grifos meus) (Caderno de Pesquisas Tributárias nº 17, Co-ed. CEU/Resenha Tributária, 1992, p. 538). Ora, pelo mesmo argumento, o IPI só está definido nitidamente no inciso IV do art. 153 da C.F.

1 Uma segunda inconstitucionalidade que aleguei também não foi examinada, qual seja, a da “recepção de lei inconstitucional” no passado. Escrevi: “Ao reconhecer que “faturamento” não é “receita”, o constituinte deixou claro que a definição infraconstitucional que, à luz do texto constitucional anterior à Emenda 20/98, equivale “faturamento” a “receita”, é inconstitucional, pois só agora, por força da referida Emenda, é que as “receitas” passaram a figurar como base de cálculo de contribuição, que não eram até o dia 15/12/1998.

Com isto, a própria Lei 9.718/1998, que retirou isenção outorgada por lei complementar (como se lei ordinária pudesse revogar lei complementar), é, também, inconstitucional, pois promulgada antes de que a receita pudesse ser objeto de incidência de qualquer contribuição social.

À evidência, a partir da E.C. nº 20/98 qualquer receita de empresa ou de entidade a ela equiparada por lei, poderá ser objeto de incidência de contribuição social, desde que veiculada por legislação posterior. Impossível o aproveitamento de diplomas legislativos que nasceram inconstitucionais, para permitir a cobrança de tais contribuições, não tendo esse alcance o art. 12 da referida Emenda” (Comentários à Constituição do Brasil, 8 vol. Ed. Saraiva, 2000, 2ª. ed., p. 68).

2 Escrevi: “Ora, se as implicações da tese, que vínhamos defendendo, são favoráveis ao contribuinte, no que diz respeito à irretroatividade da lei fiscal, aprovada ao final de cada exercício para o imposto de

proveitamento de prejuízos fiscais a 30%. cria hipótese de não aquisição de disponibilidade econômica, tributada pelo I. Renda, definida por lei ordinária e não por lei complementar, com o aval da Suprema Corte embora em decisão de Turma, ainda não pacificada perante o STF¹. Neste caso, em

que tenho posição diversa da Suprema Corte, é de se ressaltar que o conceito do artigo 43 foi entendido como um conceito de “delimitação de competências” e não de atuação do poder impositivo dentro do âmbito conformador das fronteiras tributárias definidas por lei complementar².

renda, não pode o sujeito passivo da obrigação tributária dizer que o Fisco não tem o direito de adotar dois regimes distintos para tipos de fatos geradores diversos, concernentes às diversas aquisições de disponibilidade que compõem o fato gerador do imposto sobre a renda.

É de se lembrar que o fato impositivo do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza pode ser de quatro espécies distintas de “aquisição de disponibilidade jurídica” (a econômica, como já disse, é necessariamente jurídica), a saber: a) produto do trabalho; b) produto do capital; c) produto da conjunção de ambos; d) produto de acréscimos que não se componham dos elementos correspondentes às três aquisições anteriores, como, por exemplo, a doação.

Ora, nada na Constituição ou no Código Tributário Nacional impede que a lei ordinária adote para o mesmo contribuinte, em face de *tipos diferentes* de fatos geradores do imposto sobre a renda, regimes distintos, visto que a hipótese de imposição não é complexiva, como cheguei a pensar no início da década de 70 (“Teoria da Imposição Tributária”, Ed. Saraiva, 1983), influenciado por Sampaio Dória e Rubens Gomes de Souza” (Separata Revista Trimestral de Jurisprudência dos Estados, vol. 128, setembro de 1994, p. 67).

1 Vide RE 232.084-9/SP (Rel. Min. Ilmar Galvão, DJ. 16/6/00). No RE 244.293 foi pedido vista pelo Min. Sepúlveda Pertence em 4/4/00. O STF tem concedido cautelares dando efeitos suspensivos a recursos sobre a matéria reconhecendo que a questão não se encontra ainda pacificada (Petição 2133-9, medida liminar, DJ. 29/9/00, Min. Celso de Mello, 2ª. Turma). Transcrevo esta decisão: “Petição 2133-9 — Medida liminar

Proced.: SP — Rel. Min. Celso de Mello — Repte: OESP Gráfica S/A — Advs.: Ives Gandra da Silva Martins e outros — Reqda: União Federal — Advda.: PFN — Simone Aparecida Vencigueri Azeredo.

DECISÃO: Trata-se de *medida cautelar incidental*, que, requerida com a finalidade de atribuir *efeito suspensivo* a recurso extraordinário interposto contra acórdão emanado do Tribunal Regional Federal da 3ª. Região, *objetiva* garantir, à empresa requerente, a prerrogativa de “ver resguardado, de autuações fiscais, o exercício do seu direito à compensação dos prejuízos fiscais apurados em 31/12/94”, *relativamente* ao IRPJ e CSLL concernentes ao ano de 1995 e aos “períodos-base subsequentes, até sua compensação total afastando-se a incidência da limitação percentual imposta pelas Leis nºs. 8.981/95 e 9.065/95”. (fls. 251)

A *Presidência* do Tribunal de inferior jurisdição, ao *admitir* o recurso extraordinário em causa, *assim fundamentou* a sua decisão: “Cuida-se de Recurso Extraordinário interposto por OESP Gráfica S/A, com fundamento na alínea “a”, do inciso III, do art. 102 da Constituição Federal, em face de acórdão de Turma Julgadora deste Tribunal, *que entendeu cabível a limitação de 30%*, prevista pelas leis nºs. 8981/95 e 9065/95 *para a compensação dos prejuízos fiscais de exercícios pretéritos*, considerando inexistente qualquer mácula a direito constitucional”.

Desse modo — e considerando, ainda, que também concorrem, na espécie, os demais requisitos necessários à concessão da medida cautelar requerida (*Pet. 1859-DF (Ag.Rg.)*, Rel. Min. Celso de Mello) —, *defiro* o pedido ora formulado, *para*, até final julgamento do recurso extraordinário interposto pela parte ora requerente, “garantir o seu direito líquido e certo de não ser autuada face à compensação dos prejuízos acumulados até 31/12/94, na apuração do imposto de renda pessoa jurídica, relativamente ao período encerrado em abril de 1995 e demais subsequentes, independentemente do limite imposto pela Lei 8.981/95, até que ocorra sua compensação total, ressalvado à autoridade fiscal o mais amplo poder de fiscalização quanto à exatidão e regularidade dos prejuízos apurados” (fls. 17)

Publique-se. Brasília, 22/09/00 — Min. Celso de Mello — Relator”.

O primeiro ponto, portanto, a deixar claro, na interpretação do artigo 146, é que a definição, a que faz menção o constituinte, é a definição delimitadora e explicitadora do tributo, para efeitos de observar as fronteiras em relação a outros tributos e fatos geradores, mas não no sentido de outorgar-se, o legislador complementar, o poder de, dentro da área de atuação de cada ente tributante, estabelecer a definição que compete à própria legislação ordinária.

Um segundo ponto a ser considerado é o que diz respeito ao artigo 47 do CTN.

Está assim redigido:

“A base de cálculo do imposto é: I. no caso do inciso I do artigo anterior, o preço normal, como definido no inciso II do art. 20, acrescido do montante: a) do imposto sobre a importação; b) das taxas exigidas para entrada do produto no país; c) dos encargos cambiais efetivamente pagos pelo importador ou dele exigíveis; II. no caso do inciso II do artigo anterior: a) o valor da operação de que decorrer a saída da mercadoria; b) na falta do valor a que se refere a alínea anterior, o preço corrente da mercadoria, ou sua similar,

no mercado atacadista da praça do remetente. III. no caso do inciso III do artigo anterior, o preço da arrematação”.

Nitidamente, o dispositivo não cuida de definição do perfil distintivo do tributo em relação aos demais. Apenas sinaliza aquele que pertenceria à competência outorgada constitucionalmente à União Federal para cobrar o tributo. É uma sinalização, como foi sinalização a lei complementar 70/91, em relação à definição da COFINS, cujas disposições, na época já não dependeriam de veiculação por lei complementar, pois o Supremo já decidira que tal forma de elaboração legislativa não era necessária para instituir as contribuições sociais do artigo 195 da Constituição Federal.

Nada obstante a lei complementar nº 70/90 definir alíquotas para as contribuições, inclusive com exclusão para as entidades financeiras, a lei nº 7.817/98 estabeleceu novas bases de cálculo, novo perfil para o tributo e a inclusão do sistema financeiro no âmbito da incidência tributária, com considerável alargamento da “definição” antes perfilada por lei complementar¹.

Da mesma forma, o artigo 47 do CTN —

6 É interessante que a doutrina sequer aceita tal extensão admitida pela Suprema Corte de invasão da lei ordinária na própria delimitação de competências. Gustavo Miguez de Mello escreveu: “A melhor doutrina evidencia não ser juridicamente possível o Legislador Ordinário fazer prevalecer uma presunção de renda sobre a renda efetivamente apurada no caso concreto: neste sentido são os pronunciamentos de Henry Tilbery e José Luiz Bulhões Pedreira: “Os dispositivos da legislação ordinária, que ao invés da tributação pelo imposto de renda, incidindo sobre a base normas de renda ou dos proventos tributáveis, reais, determinados com exatidão, permitem em caráter de exceção e complementar, em circunstâncias determinadas, a aplicação de métodos de presunção ou arbitramento, nunca devem ser interpretadas extensivamente de uma forma que ampliaria a matéria tributável além dos limites conceituais desse imposto”.

“Mas a lei orgânica, ao definir os rendimentos ou a renda sujeitos ao tributo, não é livre para escolher qualquer base imponible, e há de respeitar o conceito de “renda e proventos de qualquer natureza” constante da Constituição: as definições adotadas pela lei ordinária devem ser construídas e interpretadas tendo em vista a discriminação constitucional de competência tributária, e estão sujeitas ao teste e constitucionalidade em função de sua compatibilidade com essa discriminação”. “... nem o legislador nem o intérprete é livre para adotar o conceito de renda de sua preferência: deve procurar aquele que melhor se ajuste ao sistema de distribuição de competências tributárias constante da Constituição” (grifos meus) (Caderno de Pesquisas Tributárias, vol. 11, Co-ed. CEEU/Resenha Tributária, 1986, p. 195).

1 O artigo 11 da L.C. nº 70/91 tinha a seguinte dicção: “Fica elevada em 8 pontos percentuais a alíquota referida no § 1º do art. 23 da Lei nº 8.212, de 24/07/1991, relativa à contribuição social sobre o lucro das instituições a que se refere o § 1º do art. 22 da mesma lei, mantidas as demais normas da Lei 7.689, de 15/12/1988, com as alterações posteriormente introduzidas.

promulgado anteriormente à Constituição de 1967 — sinaliza orientação a ser seguida pelas entidades federativas, sem excluir a possibilidade de regimes especiais, desde que preservando o efeito delimitador do tributo determinado pela lei complementar e que decorre da imposição constitucional.

Assim é que a própria lei 7.798/89, cuja *inconstitucionalidade não foi argüida*, admitiu, para determinados tributos, a tributação por classes, objetivando garantir o Erário e dificultar a sonegação, não sendo, o Decreto 3.070/99 e os Atos Normativos consequentes, senão extensão, outorgada pela lei, do âmbito de adoção de técnicas especiais de tributação¹.

E tal delegação é possível. O Supremo Tribunal Federal — não sobre técnica de

tributação, mas sobre a própria definição de operações tributárias — admitiu que a lei pudesse outorgar ao Poder Executivo o poder de definir operações tributáveis. Assim é que considerou constitucional a L.C. n. 65/1991, que delegou aos governos dos Estados a definição do que seria ou não produto semi-elaborado para efeitos de atrair a incidência do ICMS nas exportações. Quando contestada tal delegação de competência legislativa não prevista no inciso X, letra “a”, do artigo 155 da Constituição Federal, perante a Suprema Corte, o Tribunal considerou válida a lei complementar nº 65/91 e possível a delegação “definidora” dos produtos que seriam tidos por “semi-elaborados” pelos Estados².

§ único. As pessoas jurídicas sujeitas ao disposto neste artigo ficam excluídas do pagamento da contribuição social sobre o faturamento, instituída pelo art. 1º desta Lei Complementar”, tendo Sacha Calmon Navarro Coelho comentado o espectro menos abrangente daquele diploma da seguinte forma: “O faturamento é apenas um dos parâmetros de incidência das contribuições para o custeio da seguridade social. Motivos relevantes, sopesados pelo constituinte, podem acarretar a desoneração total ou parcial de qualquer daqueles fatores (lucro, folha de salários e faturamento).

Tanto assim, agora já no plano da isenção, que a LC 70, de 30/12/1991, instituidora da COFINS, criou várias exceções ao dever genérico de contribuir, beneficiando pessoas de grande capacidade econômica. Dessarte, são isentas: a) todas as empresas industriais e comerciais, em suas vendas de mercadorias e serviços ao exterior (art. 7º, I a VI); b) todos os bancos, seguradoras e instituições financeiras em geral (art. 11); c) todas as sociedades civis de profissionais liberais (art. 6º, II).

Seriam inconstitucionais essas normas de isenção?

É claro que não. Por relevantes razões, consideradas pelo legislador (peculiaridade da atividade atingida, estímulo às exportações para o equilíbrio da balança comercial etc.), pessoas de grande capacidade econômica são beneficiadas com isenção ou redução dos tributos destinados ao custeio da seguridade social” (Pesquisas Tributárias — Nova Série 4, Imunidades Tributárias, co-ed. Centro de Extensão Universitária e Ed. Revista dos Tribunais, 1998, p. 239).

1 O artigo 2º da Lei 7.798/89 tem a seguinte dicção: “O enquadramento do produto na classe será feito pelo Ministro da Fazenda, com base no que resultaria da aplicação da alíquota a que o produto estiver sujeito na Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados — TIPI, sobre o valor tributável.

§ 1º Para efeito deste artigo, o valor tributável é o preço normal da operação de venda, sem descontos ou abatimentos, para terceiros não interdependentes ou para coligadas, controladas ou controladoras (Lei 6.404, de 15/12/1976, art. 243, §§ 1º e 2º) ou interligadas (D.L. 1.950, de 14/07/1982, art. 10, § 2º).

§ 2º O contribuinte informará ao Ministro da Fazenda as características de fabricação e os preços de venda, por espécie e marca do produto e por capacidade do recipiente.

3º O contribuinte que não prestar as informações, ou que prestá-las de forma incompleta ou com incorreções, terá o seu produto enquadrado ou reenquadrado de ofício, sendo devida a diferença de imposto, acrescida dos encargos legais.

§ 4º Feito o enquadramento inicial, este poderá ser alterado, observados os limites constantes do anexo I”.

2 “AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE Nº 600-2-DF — TRIBUNAL PLENO.

Sem nenhuma dúvida, a “delegação” veiculada pela L.C. 65/91, teria sido da própria “definição” de operações tributáveis e não apenas de adoção de técnicas simplificadoras de tributação para evitar fraude e sonegação. Apesar de o constituinte declarar que apenas a lei complementar poderia “definir” o perfil dos impostos, a L.C. 65/91, efetivamente, delegou competência legislativa para os Estados definirem as operações tributáveis e o S.T.F. considerou constitucional tal “delegação”.

Delegação, todavia, não houve no caso da consulta a que estou respondendo. De início, porque o IPI, como II, I.E. e IOF, admitem área de atuação maior do Executivo para definir alíquotas e, por decorrência, bases de cálculo, visto que são tidos por impostos regulatórios os 3 últimos e de política industrial o primeiro.

Do fato de o constituinte não ter mencionado, no § 1º do artigo 153, que também as bases de cálculo poderiam ser alteradas pelo Executivo, é elemento despicendo, pois alíquota e base de cálculo são elementos interligados,

irmãs siamesas inseparáveis, ao ponto de, nos impostos fixos, a sua integração ser absoluta¹.

Tanto faz ter-se uma base de cálculo de 50% do valor do produto, com uma alíquota de 20%, como ter uma base de cálculo de 100% do valor, com alíquota de 10%. O resultado seria, rigorosamente, igual, pois não há alíquota, sem base de cálculo, nem base de cálculo sem alíquota, com o que a ordem dos fatores termina por não alterar o resultado.

Ora, numa interpretação sistemática do texto constitucional, a dicção do § 1º do artigo 153 tem que ser entendida, a partir de um dos dois elementos de uma equação indissociável (alíquota), princípio explícito, para o outro elemento (base de cálculo), princípio implícito, da intenção constitucional. A interpretação seria muito pobre se se admitisse exclusivamente aquela literal, e não a interpretação sistemática, que revela serem indissociáveis alíquota e base de cálculo, indissolivelmente ligadas, exceção feita aos tributos fixos, em que não há interligação de ambas, mas integração absoluta².

Rel. Min. Marco Aurélio — Requerente: Gov. do Estado de Minas Gerais — Requeridos: Presidente da República e Congresso Nacional.

ICMS — MANUTENÇÃO DE CRÉDITO — EXPORTAÇÕES. A Lei Complementar Federal nº 65, de 15/09/1991, quer sob o ângulo formal, quer o material não conflita com a Carta Política da República, no que preserva o crédito alusivo ao imposto sobre circulação de mercadorias e serviços nas hipóteses que enumera.

ACÓRDÃO: Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros do Supremo Tribunal Federal, em sessão plenária, na conformidade da ata do julgamento e das notas taquigráficas, por maioria de votos, em julgar improcedente a ação e declarar a constitucionalidade do “caput” do art. 3º, e seu § único, da Lei Complementar n. 65/91, vencido o Ministro Carlos Velloso, que julgava a ação procedente e inconstitucional o referido dispositivo. Brasília, 26 de abril de 1995, Octávio Gallotti — Presidente — Marco Aurélio — Relator” (26/4/1995 — D.J. 30/06/95 — Ementário 1793-1)

1 O § 1º do artigo 153 está assim redigido: “É facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV e V”.

2 Carlos Maximiliano escreve sobre a interpretação literal: “Entretanto, o maior perigo, fonte perene de erros, acha-se no extremo oposto, no apego às palavras. Atenda-se à letra do dispositivo; porém com a maior cautela e justo receio de “sacrificar as realidades morais, econômicas, sociais, que constituem o fundo material e como o conteúdo efetivo da vida jurídica, a sinais, puramente lógicos, que da mesma não revelam senão um aspecto, de todo formal”. Cumpre tirar da fórmula tudo o que na mesma se contém, implícita e explicitamente, o que, em regra, só é possível alcançar com experimentar os vários recursos da Hermenêutica.

Verbum ex legibus, sic accipiendum est: tam ex legum sententia, quam ex verbis — “O sentido das leis se deduz, tanto do espírito como da letra respectiva”.

São inevitáveis os extravasamentos e as compressões: resultam da pobreza da palavra, que torna esta

Não há, portanto, como se admitir a esquálida interpretação literal, que não atinge a essência da intenção constituinte e do sistema constitucional de permitir ao Poder Executivo alterar alíquotas e bases de cálculo, por força do § 1º do art. 153. Qualquer outra interpretação, pela indissolubilidade dos dois elementos, representaria outorgar um atestado de mediocridade à ação do constituinte, o que, em homenagem à sua inteligência, não posso aceitar¹.

Um terceiro aspecto merece consideração. É o que diz respeito aos tributos fixos. Neles, há integração entre a base de cálculo ("ad rem") e alíquota, resultando em valor fixo definido pela legislação. A doutrina tem procurado considerar que a alíquota corresponde ao percentual aplicado sobre uma base determinada. Na realidade, em termos de técnica de tributação, a incidência "ad rem" corresponde a uma tributação não de interligação entre os dois elementos indissociáveis da tributação "ad valorem" (alíquota e base de cálculo), mas a integração absoluta dos dois elementos, a base sendo substituída pela coisa

e não pelo valor e o tributo por uma quantificação prévia, conformada pela fixação do valor pré-determinado.

Nitidamente, é uma técnica de tributação que pertine ao poder tributante. Não cabe à lei complementar impedir sua adoção por quem, tendo o poder de tributar, pode exercê-lo nos campos delimitados pela lei tributária. Claramente, pode a lei complementar definir quais os limites externos do tributo, em face aos demais tributos existentes, mas não pode, à evidência, invadir área própria da atuação "interna corporis" do poder tributante, no exercício de sua competência de legislar, ordinariamente.

O art. 47 do CTN refere-se a uma técnica de tributação e não à definição dos limites tributários, servindo como elemento referencial para o poder impositivo, mas jamais eliminando técnicas especiais que, sem extravasarem o campo de atuação do poder delimitado pela lei complementar, perfilam de forma simplificada os elementos compositores da base de tributação².

Os sistemas especiais sempre foram admi-

inapta para corresponder à multiplicidade das idéias e à complexidade da vida. Por isto, há interpretação extensiva e estrita, posto que outrora se considerasse ideal a só declarativa.

1) A interpretação verbal fica ao alcance de todos. seduz e convence os indoutos, impressiona favoravelmente os homens de letras, maravilhados com a riqueza de conhecimentos filológicos e primores de linguagem ostentados por quem é, apenas, um profissional do Direito. Como toda meia ciência, deslumbra, encanta, e atrai; porém fica longe da verdade as mais das vezes, por envolver um só elemento de certeza, e precisamente o menos seguro" (Hermenêutica e Aplicação do Direito, 9ª ed., ed. Forense, 1979, p. 111).

1 Pinto Ferreira comenta sobre a delegação de competência do § 1º do artigo 153 o seguinte: "A competência é indelegável, salvo exceção prevista na Constituição Federal, que no caso existe (art. 150, § 2º).

É justa e legítima a delegação estatuída em favor de imposto regulatório de comércio exterior (II, IE, IPI, IOF), a fim de proteger a indústria nacional e permitir competitividade no comércio internacional. Justifica-se também pelo mesmo motivo o desrespeito a princípio da anterioridade do exercício financeiro" (grifos meus) (Comentários à Constituição Brasileira, 5º volume, Ed. Saraiva, 1992, p. 407).

2 Hamilton Dias de Souza, no citado parecer que me foi dado examinar e ainda não publicado, lembra que: "Em matéria de IPI, já de há muito tempo, mais precisamente desde a Lei 4.506/64 (conferir), a tributação de cigarros se faz tomando-se como referencial o preço do produto no varejo. Não tem sido relevante o efetivo valor pelo qual o fabricante vende seus produtos. Em essência, a rigor, em todo o tempo mencionado, não se adota como base de cálculo o que dispõe o Código Tributário Nacional. Assim tem sido pelo fato de que as peculiaridades desse setor de atividade, aliadas à elevada tributação que sofre, tem exigido trato normativo diverso do geral.

Em 1989, a Lei n. 7.798 criou sistemática em virtude da qual determinados produtos poderiam ser

tidos, como ocorre, por exemplo, com o regime de estimativa do ICMS, que, nada obstante o acertamento futuro, não elide a realidade de que se trata de uma técnica de tributação não

prevista na lei complementar original, desde que foi implantada pelos demais Estados, antes da L.C. nº 87/96¹.

No momento em que se inicia a cobrança

tributados por unidade consoante valores fixos expressos em BTN's. A mesma lei estabeleceu que poderia a sua sistemática abranger não só os produtos lá especificados mas também outros, definidos pelo Poder Executivo, tendo em vista o comportamento do mercado em sua comercialização.

Trata-se da adoção de sistema de tributação onde não há alíquota nem base de cálculo, de sorte que a cada unidade ou conjunto de unidades corresponderá um determinado valor fixo. Não se cuida propriamente de alíquotas específicas, conforme referências, a nosso ver equivocadas, que têm sido feitas sobre o tema. Cuida-se, sim, de imposto fixo. Bernardo Ribeiro de Moraes, com propriedade, traça os contornos desse modelo, verbis: "Tendo em vista a alíquota tributária, os impostos podem ser denominados fixos, proporcionais e progressivos. Trata-se de uma classificação jurídica dos impostos fundamentada no critério formal, disposto em lei, da maneira de calculá-los (aspectos financeiros da hipótese de incidência tributária). Impostos fixos são os decorrentes de cota fixa, estabelecida em quantidade certa invariável e determinada de dinheiro, sem levar em conta uma base de cálculo (não se leva em consideração nem a capacidade contributiva da pessoa e nem o valor do patrimônio ou bem onerado). A norma jurídica estabelece o montante da dívida fiscal numa importância certa e igual para todos os contribuintes. Nos impostos fixos não há alíquota fiscal. O *quantum* a ser pago é fixado diretamente em lei. Como a importância a ser paga a título de imposto já vem prevista, de forma clara e expressa, na lei tributária, não há necessidade de cálculo algum para se chegar ao valor da prestação pecuniária".

No mesmo sentido a lição de Rui Barbosa Nogueira: "A alíquota nos impostos fixos é a tarifa do tributo, é a soma de dinheiro devida por unidade de tributo, entendendo-se por unidade de tributo ou unidade tributada, cada objeto tributado ou cada parcela de incidência. Assim, se a lei disser: cada quilo de açúcar paga Cr\$ 1,00, cada automóvel paga Cr\$ 5.000,00, aí está a alíquota, ou ali já está a quota ou quantia devida, que por não depender de cálculo não precisa de base".

E, por fim, Rubens Gomes de Sousa: "Fixos são os impostos cuja alíquota é estabelecida em quantidade certa de dinheiro, de modo que não há nenhum cálculo a fazer; por ex. quando a lei diz que um atestado paga Cr4 1,00 de selo, trata-se de um imposto fixo. Neste tipo de imposto, não tem importância o valor da matéria tributável".

1 Vide RE 73506-GB, RE 71239 e Representação 897-RJ-Tribunal Pleno, cujas ementas são as seguintes:

"RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 73.506-Guanabara

Recorrente: Açogue Flor do Bonfim Ltda. e Outra

Recorrido: Estado da Guanabara

EMENTA: 1) ICM. Cobrança pelo sistema de estimativa do movimento econômico do contribuinte, autorizado por lei estadual. Inconstitucionalidade não reconhecida. 2) Não cabe condenação em honorários de advogado na ação de mandado de segurança (Súmula 512). 3) Recurso conhecido e provido, em parte, para excluir a condenação em honorários.

ACÓRDÃO: Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros da 2ª. Turma do STF, em conformidade com a Ata de julgamentos e notas taquigráficas, por unanimidade de votos, conhecer do recurso e lhe dar provimento parcialmente, nos termos do voto do Min. Relator. Brasília, 22/2/1974. Thompson Flores — Presidente — Xavier de Albuquerque — Relator" (STF, Aud. de publ. 20/3/1974);

"RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 71.239-Guanabara

Rel.: Min. Xavier de Albuquerque — Recorrente: José de Lemos — Açogue N.S. de Fátima — Recorrido: Estado da Guanabara.

RELATÓRIO: O Sr. Min. Xavier de Albuquerque: Argüindo a inconstitucionalidade do regime de cobrança do ICM por estimativa do movimento econômico, autorizado por lei estadual, recorre o contribuinte de acórdão que lhe denegou mandado de segurança impetrado para obstá-lo.

A Procuradoria-Geral da República opinou pelo não conhecimento, ou pelo não provimento do recurso. É o relatório.

do tributo, a técnica por estimativa não era prevista na lei complementar, como na lei complementar não é prevista a do lucro presumido como base impositiva do imposto de renda, quando não exteriorize aquisição de disponibilidade. É de se lembrar que o artigo 44 do CTN ao falar em renda presumida ou arbitrada, em consonância com o artigo 43 do CTN, *só poderá cuidar de renda decorrente de aquisição de disponibilidade e jamais de incidência do tributo independente de renda*, por conveniência do contribuinte, de não ter que proceder a escrituração pormenorizada¹.

Diversos autores admitem o tributo fixo — que não é vedado nem pela Constituição, nem pela lei complementar — visto que sempre decorrente de um regime especial de tributação. E se, expressamente, a lei complementar vedasse tal utilização, seria inconstitucional, na medida em que o artigo 146, inciso III, estabelece que se defina o imposto e seu perfil (base de cálculo, alíquota), enquanto elementos diferenciadores de outros tributos. Assim, a lei complementar é constitucional, mas ja-

mais, na interferência de atuação interna do poder tributante no que concerne ao próprio tributo delimitado na Constituição.

Feitas estas considerações, uma última, sobre a competência da lei complementar e do legislador ordinário, deve ser acrescentada para efeitos de se poder analisar outros elementos de mais fácil enfrentamento. Trata-se da “pauta fiscal”.

A “pauta fiscal” é quase sempre estabelecida para evitar processos indutores a subfaturamento. É uma técnica que objetiva dar patamar único, considerado relevante para a Administração e que corresponderia, teoricamente, ao valor da operação, com o que, não poucas vezes, pode mostrar-se *superior* ao valor “real” da operação. Por isto, tem sido contestada por contribuintes, tendo já sobre a situação o Poder Judiciário se manifestado².

O tributo fixo, não. Ele é definido a partir de uma solução que independe de valor de “pauta” da operação, que, por ser pauta, cria base de cálculo artificial³.

Representa, em verdade, uma técnica de

VOTO: O Sr. Min. Xavier de Albuquerque (Relator): Não vejo inconstitucionalidade no regime de cobrança do ICM por estimativa ao movimento econômico do contribuinte, pois o acerto periódico que ele supõe afasta qualquer colisão com o princípio da não-cumulatividade do tributo.

Não conheço do recurso” (22/2/1974);

“REPRESENTAÇÃO Nº 897-Rio de Janeiro (TRIBUNAL PLENO)

Representante: Procurador-Geral da República

Representado: Governador do Estado do Rio de Janeiro

EMENTA: ICM — Cálculo por estimativa. Constitucionalidade dos arts. 9º e 10 do D.L. n. 8, de 7/4/1969, do Estado do Rio de Janeiro. Representação improcedente.

ACÓRDÃO: Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros do Supremo Tribunal Federal, em Sessão Plena, na conformidade da ata de julgamentos e notas taquigráficas, à unanimidade, julgar improcedente a representação. Brasília, 27/11/1975. Djaci Falcão — Presidente — Rodrigues Alckmin — Relator” (STF, aud. de publ. 16/6/1976)”.

1 O artigo 44 do CTN está assim redigido: “A base de cálculo do imposto é o montante real, arbitrado ou presumido, *da renda ou dos proventos tributáveis*” (grifos meus).

2 RTJ 74/840; 96/884, 95/923. Representação 1231-SC. RTJ 114/494.

3 É ainda Hamilton Dias de Souza, no referido parecer, que escreve: Alega-se que a tributação em causa constitui verdadeira pauta fiscal, o que tem sido repellido pela jurisprudência de nossos tribunais. Todavia, como se verificará, há confusão de conceitos pois a pauta nada mais é do que fixação arbitrária do valor que servirá como base para o cálculo do tributo devido. Nos tributos fixos, como se verificou, não há nada a se calcular. Não há base de cálculo nem alíquota. Só isso demonstra que a tributação de que se cuida não caracteriza pauta fiscal.

Ademais, é claro que os tributos estruturados com alíquota e base de cálculo sujeitam-se ao modelo previsto no Código Tributário Nacional, ao qual, em linha de princípio, as pautas fiscais não se conformam.

tributação que integra a base de cálculo e alíquota, em um valor incidente sobre a coisa e definida por volume da operação.

A crítica, portanto, não procede, como não procede a observação de que a tributação por classes feriria a lei complementar, quando já foi adotada no país, com sucesso, no passado, mesmo vigente, o CTN¹.

Por fim, é de se lembrar que a lei 7.798 de 1989, que prevê a tributação por classes, continua até hoje sem que tenha sido declarada sua inconstitucionalidade, sendo exteriorizadora de técnica de tributação igual à utilizada no Decreto 3.070/99 e em Atos da Receita Federal. O alargamento autorizado no diploma legislativo, não é diferente da delegação por lei complementar, considerada constitucional pelo STF (L.C. nº 65/1991), do poder de definir produtos semi-elaborados ao legis-

lador ordinário, nada obstante a letra da Constituição.

Por qualquer que seja o ângulo que se examine a questão, percebe-se que as regras definidas pela lei 7.798/89, Decreto 3.070/99 e Atos Administrativos da Receita estão absolutamente conformadas no sistema tributário nacional e não o ferem, pois representam o exercício da competência do legislador ordinário. A lei complementar, por outro lado, apenas pode, segundo orientação da Suprema Corte, por força da Constituição, delimitar o campo de atuação de um imposto em relação aos demais, nos seus aspectos diferenciados.

Isto posto, passo a examinar, mas perfunctoriamente, outros aspectos concernentes a questão.

O primeiro a merecer também consideração é o artigo 148 do CTN que permite seja o lançamento realizado sobre base de cálculo

Não assim, entretanto, os tributos fixos cujo modelo supõe a inexistência de base de cálculo e alíquota, como referido.

Se tanto não bastasse, vale referir que a jurisprudência atual, do Superior Tribunal de Justiça, não é uniforme como pretendido pelo Ministério Público, tendo admitido a pauta fiscal em inúmeros casos”.

1 O Ato Declaratório nº 12 de 24/2/2000 tem a seguinte dicção:

“ATO DECLARATÓRIO Nº 12, DE 24/2/2000 – Fixa normas de enquadramento de bebidas do código 2202.90.00 da TIPI, para pagamento do IPI.

O SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL, no uso da competência prevista no art. 128 do Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados, aprovado pelo Decreto nº 2.637, de 25 de junho de 1998, e tendo em vista o disposto no art. 6º do Decreto nº 3.360, de 8/2/2000, declara: As bebidas classificadas no código 2202.90.00 da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – TIPI, aprovada pelo Decreto n. 2.092, de 10/12/96, que se enquadrem como “repositores hidroeletrólitos” nos termos e condições fixados pela Portaria nº 222 da Secretaria da Vigilância Sanitária, do Ministério da Saúde, estarão sujeitas ao imposto conforme Anexo, a partir de 1º de março de 2000. EVERARDO MACIEL.

ANEXO:

Cód. TIPI	Descrição do Prod./ Recipiente	IPI R\$	Unidade
2202.90.00	Repositores hidroeletrólitos		
	1. Garrafa de vidro, não-retornável		
	1.1. de 361 a 660 ml	0,24	12
	2. Garrafa Pet		
	2.1. de 361 a 660 ml	0,24	12
	2.2. de 661 a 1.000 ml	0,48	12
	3. Embalagem “tetra-pack”		
	3.1. de 261 a 360 ml	0,15	12
	4. Saco plástico		
	4.1. de 461 a 660 ml	0,48	24”

(DOU 25/2/2000, Seção I, p. 12).

presumida, em relação a todos os tributos, inclusive o IPI. Este artigo constitui norma geral de direito tributário, pois está incluído no livro II do CTN e não, como o art. 47, ubicado fora do livro II, apenas sinalizando uma forma geral para definição, por lei ordinária, do cálculo do tributo¹.

Em outras palavras, nos casos de *lançamento de ofício* e enquanto norma geral (livro II), o CTN admite lançamento que não tenha como base de cálculo rigorosamente o valor do bem e a aplicação de um percentual da alíquota. Por outro lado, o CTN, enquanto não norma geral, mas somente delimitadora das áreas de competência em relação a outros tributos e demais impostos elencados em “*numerus clausus*”, sinaliza as hipóteses de incidência dentro das áreas de competência de cada entidade federativa, assim como, não exaustivamente, indica as formas de cálculo do imposto.

Recentemente, o Superior Tribunal de Justiça assumiu interpretação, rigorosamente, igual àquela que aqui expus, mas em relação ao ISS.

Nada obstante, dizer, o artigo 12 letra “a” do D.L. 406/68 (norma com eficácia de lei complementar), que fora as hipóteses da cons-

trução civil, o fato gerador do tributo ocorreria na sede do estabelecimento do prestador de serviços, houve por bem, aquele Sodalício, definir que também em outras hipóteses aplicar-se-ia a letra “b” (local da prestação) e não a letra “a” (sede do estabelecimento), entendendo que a lei ordinária poderia criar hipótese diferente da prevista em lei complementar².

É que entendeu o STJ que a lei complementar não poderia afastar as hipóteses de incidência criadas no exercício do poder concorrentemente à área de atuação própria de cada entidade federativa, desde que as leis ordinárias não invadissem áreas de competência de outros tributos.

O acórdão, inclusive, declara, nesta linha de raciocínio, que:

“É o local da prestação do serviço que indica o Município competente para a imposição do tributo (ISS), para que se não vulnere o princípio constitucional implícito que atribui àquele (município) o poder de tributar as prestações ocorridas em seu território.”

A decisão do STJ consagra — e não defendi no passado tal orientação — esse entendimento, sendo aquela Egrégia Corte a encarregada de exame da legalidade das normas produzidas na Federação Brasileira³.

1 O artigo 148 do CTN tem a seguinte dicção: “Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, *arbitrará aquele valor ou preço sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados*, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial” (grifos meus).

2 “**EMENTA:** Tributário. ISS. Sua exigência pelo Município em cujo território se verificou o fato gerador. Interpretação do art. 12 do D.L. nº 406/68.

Embora a lei considere local da prestação de serviço, o do estabelecimento prestador (art. 12 do D.L. nº 406/68), ela pretende que o ISS pertença ao Município em cujo território se realizou o fato gerador.

É o local da prestação do serviço que indica o Município competente para a imposição do tributo (ISS), para que se não vulnere o princípio constitucional implícito que atribui àquele (município) o poder de tributar as prestações ocorridas em seu território.

A lei municipal não pode ser dotada de extraterritorialidade, de modo a irradiar efeitos sobre um fato ocorrido no território de município onde não pode ter voga. Recurso a que se nega provimento, indiscrepantemente” (grifos meus) (Revista Dialética de Direito Tributário nº 59, Agosto de 2000, p. 126).

3 Fui cáustico na crítica à orientação, *hoje consagrada*, tendo escrito: “O que choca, no texto do acórdão, é o reconhecimento inequívoco e correto de que o artigo 12 considera local da prestação de serviço, o do estabelecimento prestador. Confirma o ilustre magistrado que: “Embora a lei considere local da prestação de serviço o do estabelecimento do prestador ...”.

Ainda outro aspecto merece consideração. A Constituição Federal (art. 150 inc. I) exige lei para a instituição e o aumento de tributação, e o art. 150 § 6º, para a concessão de incentivos (anistia, remissão, isenção etc.), estando os dois dispositivos assim redigidos:

“Art. 150 Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I. exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça; (grifos meus)

....

§ 6º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2º, XII, g”.

O próprio artigo 150, § 6º, cuida de “redução de base de cálculo” e não de “alíquota”.

Nenhum deles refere-se à redução de tributos não estimulados, que pode decorrer de determinada política tributária. Desde que não implique estímulos fiscais, como ocorreu com as seis formas de desoneração consagradas

pelo direito brasileiro, a redução de tributos não foi contemplada pelo artigo 150, inciso I, não tendo, neste ponto, o artigo 97 do CTN sido recepcionado.

E há as exceções do artigo 153, § 1º, para 4 impostos, em que a redução pode ser veiculada por ato do Poder Executivo.

Na palavra “exigir” está contido o princípio da “instituição” do tributo. No vocábulo “aumentar”, a elevação. Não há vocábulo indicativo da “redução”. Se tivéssemos que ser, rigorosamente, formais — como nas ações ajuizadas, o Ministério Público foi, ao interpretar o discurso do artigo 153, § 1º, (onde não há menção à base de cálculo) — isto é, se tivéssemos que interpretar “literalmente” a Constituição, com nitidez, o artigo 150, inciso I, não hospedaria a pretensão do “*parquet*”, na medida em que não cuidou de “redução” da imposição, mas apenas da “instituição” e do “aumento”. Tal aspecto não pode deixar de ser refletido, muito embora haja lei (7.798/89) que prevê a possibilidade de extensão da referida técnica impositiva (tributação sobre classe de produtos) para outros produtos, por atos do Executivo, como, de resto, em interpretação sistemática, é admitido pelo § 1º do artigo 153 da Constituição Federal¹.

Como se vê, entende S.Exa. que a lei estabelece como o local de prestação do serviço o do estabelecimento prestador. O que vale dizer, separa a letra “a” da letra “b” do artigo 12 do D.L. nº 406/68.

A seqüência do discurso, entretanto, espanta quem o lê, pois conclui: “ela pretende que o ISS pertença ao Município em cujo território se realize o fato gerador”!!!

Em outras palavras, diz, S.Exa., que embora a lei considere que é o local do estabelecimento que determina o fato gerador do ISS, tal consideração de nada vale, porque ela “pretende” que não seja no local do estabelecimento, mas no da prestação de serviços que se deva recolher o ISS” (Revista Dialética de Direito Tributário nº 59, Agosto de 2000, p. 126). Seria, todavia, um preconceito aristocrático entender que deve prevalecer minha opinião sobre a da Corte, razão pela qual hoje não posso desconhecer como o princípio foi consagrado.

1 É interessante notar que o § 6º do artigo 150 não cuida de política de arrecadação, mas de estímulos fiscais, tendo eu escrito: “Não poucas vezes, a anistia e a remissão são concedidas para desentulhar as prateleiras governamentais, atoladas de processos para execução, em que seu custo e a possibilidade de recebimento da dívida ativa — projetada para um futuro incerto e duvidoso quanto aos prazos e à própria liquidez do direito pretendido — evam a administração a receber já, créditos menores do que não ter a certeza de recebê-los, no futuro, ou a receber muito menos agora do que despende muito para no futuro receber pouco.

Outras vezes, realmente, decorre de incorreta percepção do fenômeno econômico sobre o qual faz incidir a exigência, com o que objetiva a anistia ou a remissão recompor o quadro antes formulado, zerando-se o passado e recomendo o contribuinte vida nova.

Se inconstitucional não é a lei 7.798/89, se se pode admitir a tributação por classe de produtos, não há como não acatar a adoção da sistemática do Decreto 3.070/99 e dos Atos Administrativos, coerentes e compatíveis com a lei de 1989, que os permitiu¹.

Ainda outro aspecto merece consideração, ou seja, aquele relacionado à capacidade contributiva.

A adoção de técnica mais eficiente, representada pelo “tributo fixo” — em que há integração de base de cálculo e alíquota, em nova equação (valor fixo sobre base de cálculo exteriorizada em coisa, imposição “ad rem”) — não representou queda de arrecadação do IPI, mas, como tem sido realçado pela imprensa, pôs a nu um universo informal, que não era fiscalizado e que representava uma perda substancial de receita em relação a to-

dos os demais tributos (I.Renda, Cofins, PIS, etc.). O desventramento de um universo informal, passível de controle e fiscalização pela nova técnica, manteve a arrecadação do IPI nos mesmos níveis, mas implicou aumento considerável de renda federal dos outros tributos, que passaram a ser efetivamente de contribuintes que antes não os recolhiam, sobre permitir uma fiscalização mais intensa.

E se se admitisse, apenas para argumentar, que houve redução de tributos para todas as empresas, nitidamente, a capacidade contributiva de todos eles foi beneficiada, não agravada, mesmo que pudesse haver benefícios maiores para uns contribuintes em relação a outros, tendo todos eles, todavia, benefícios reais.

A nova técnica de tributação, sobre aumentar consideravelmente a arrecadação geral da

A anistia e a remissão terminam por resultar num perdão total ou parcial da dívida, correspondendo a anistia ao perdão efetivo à falta do contribuinte, e a remissão, ao afastamento do crédito decorrente de reconhecimento de que ao poder tributante não faltou responsabilidade, ou na implantação da política ou na exegese dos dispositivos constitucionais, complementar ou ordinária” (*Comentários à Constituição do Brasil*, 6º volume, tomo I, Ed. Saraiva, 1990, p. 212).

1 O Ato Declaratório nº 41/2000 está assim redigido: “ATO DECLARATÓRIO Nº 41, DE 30 DE MAIO DE 2000. Inclui produtos no regime tributário do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI instituído pela Lei nº 7.798, de 1989.

O Secretário da Receita Federal, no uso de suas atribuições, e tendo em vista o disposto na Instrução Normativa SRF nº 062, de 30 de maio de 2000, declara: Os sorvetes classificados no código 2105.00 da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – TIPI, aprovada pelo Decreto nº 2.092, de 10 de dezembro de 1996, que se enquadrem como sorvetes de massa ou cremosos ou como sorvetes especiais, nos termos e condições fixados nos itens 2.2.2.1 e 2.2.2.3 da Portaria nº 379, de 1999, da Secretaria de Vigilância Sanitária do Ministério da Saúde, acondicionados em embalagem de capacidade superior a 0,45 litros, estarão sujeitos ao imposto conforme Tabela anexa. EVERARDO MACIEL.

ANEXO:

CÓD. TIPI	DESCRIÇÃO PROD./RECIPIENTE	IPI-R\$
2105.00	Sorvetes de massa ou cremosos e sorvetes especiais, segundo a capacidade do recipiente:	
	1 — mais de 0,45 até 1 litro	0,04
	0,08
	2 – mais de 1 até 2 litros	0,13
	0,20
	3 – mais de 2 até 3 litros	0,38
	0,75
	4 – mais de 3 até 5 litros	
	
	5 – mais de 5 até 10 litros	
	6 – mais de 10 litros	

(Of. El. nº 1.053/2000) (DOU 31/5/2000, Seção 1, p. 7/8)”.

União, sem perda de arrecadação do IPI, e sobre formalizar parcela ponderável da economia informal no setor, permitiu que — apenas exteriorizo o pensamento do Ministério Público — não houvesse peso maior sobre a capacidade contributiva dos fabricantes contemplados, mas, ao contrário, benefício único para todos (contribuinte e fisco), além de possibilitar melhor combate ao terrível mal da sonegação¹.

Quatro últimas e breves considerações antes de passar a responder à questão suscitada.

A primeira delas é que a adoção de um tributo fixo, para classes de produtos, sujeitase melhor ao inciso II do artigo 150 da Constituição Federal, assim redigido:

“Art. 150 Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: ... II. instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos” (grifos meus),

por estabelecer critérios de equivalência entre todos os contribuintes em relação ao mesmo produto, visto que todos eles estão sujeitos ao mesmo imposto e no mesmo nível².

Não se pode argumentar que a seletividade exigiria tratamento diferencial, visto que a

1 É necessário inclusive esclarecer a expressão “capacidade contributiva”, visto que o constituinte fala em capacidade econômica. Escrevi: “De início, mister se faz um esclarecimento. Capacidade contributiva e capacidade econômica não se confundem. Embora sejam ambas dimensões da capacidade do contribuinte de pagar tributos, têm, a meu ver, conotação distinta. Contributiva é a capacidade do contribuinte relacionada com a imposição específica ou global, sendo, portanto, dimensão econômica particular de sua vinculação ao poder tributante, nos termos da lei. Capacidade econômica é a exteriorização da potencialidade econômica de alguém, independente de sua vinculação ao referido poder.

Um cidadão que usufrui renda tem capacidade contributiva perante o país em que a recebeu, desde que nos limites adequados e vinculados à sua produção de renda, se a imposição for aquela do imposto sobre a renda.

Um cidadão rico, de passagem pelo país, tem capacidade econômica, mas não tem contributiva, para efeitos dos tributos específicos exigidos de cidadãos e residentes.

À luz de tal distinção, percebe-se que o constituinte pretendeu, ao mencionar a capacidade do contribuinte, referir-se à sua capacidade contributiva e não à sua capacidade econômica, nada obstante o núcleo comum de ambas, que implica densidade econômica capaz de suportar a imposição” (Comentários à Constituição do Brasil, 6º volume, tomo I, ed. Saraiva, 1990, p. 57/58/59).

2 Escrevi sobre o princípio: “Se, de um lado, todos os contribuintes são assegurados contra tratamento desigual por parte do Estado, de outro lado, tal tratamento não é apenas vedado a situações rigorosamente iguais, mas também àquelas que, sem serem iguais, são equivalentes. A equivalência é uma igualdade mais ampla, a que se poderia chamar de equipolência.

Não é desconhecida a complexidade decorrente de se aplicar o princípio da igualdade. Já alertava Anatole France que, por ele, todos os franceses teriam o direito de morar debaixo de uma ponte, tanto os ricos, quanto os pobres. Ou, no dizer de outro eminente escritor francês, não é proibido que qualquer pessoa, milionária ou miserável, desde que pague o preço da entrada e se apresente com as roupas exigidas pelo cerimonial, freqüente o Teatro “Opera” de Paris.

A desigualdade inerente a situações diversas, levou a filosofia grega, principalmente na fase de seus três maiores pensadores, a formular o princípio, que, em estreita simplificação, poderia ser assim enunciado: “a isonomia implica tratar desigualmente os desiguais.

Influenciados por tal inteligência, muitos cientistas tributários viram no decadente princípio da progressividade (todos os países do mundo civilizado reduziram sensivelmente o peso da progressividade capaz de afastar investimentos e desestimular o trabalho, na década de 80), uma forma de tratar desigualmente os desiguais, tributando-se progressivamente mais, os que ganhassem mais. Embora sua decadência, semelhante ao socialismo no Leste Europeu, seja evidente no mundo civilizado, alguns resquícios ideológicos de seu perfil continuam povoando as cabeças de algumas autoridades e atrasando, no país, o

seletividade é informada pela “essencialidade” do produto e não pelo “valor” do produto. Rezam os artigos 153, § 3º, inciso I e 155, § 2º, inciso III, da Constituição Federal, ao adotarem o princípio da seletividade, que a essencialidade do bem é que caracteriza o princípio e não o nível de seus valores.

E tal princípio sequer é seguido, no ICMS, onde a energia elétrica, “produto” de absoluta essencialidade no mundo moderno, recebe a mais alta incidência do ICMS em todos os Estados, variando entre 25 a 33% incidentes

“por dentro” do valor da operação, enquanto perfumes e outros produtos não essenciais estão incididos, na maior parte dos Estados, por 18%.

Não fere a capacidade contributiva, antes a beneficia, não fere o princípio da isonomia, antes o respeita e não atinge o princípio da seletividade, na medida em que nivela os mesmos produtos à mesma incidência. É de se lembrar que a seletividade é aplicável a produtos distintos e não essenciais, com um agravamento da tributação. A *sistematização da*

retorno ao núcleo das oito nações ocidentais mais desenvolvidas.

É que, em política tributária, perceberam os europeus, em pleno 2º choque do petróleo e volta ao protecionismo no comércio internacional após o Tóquio Round de 1979, que a melhor forma de afastar investimentos e desestimular a vinda de capitais é tributar excessivamente o lucro, a renda e o patrimônio. Assim, contra os ideólogos, mas a favor do interesse público, partiram da realidade comprovada de que o Estado é um mau distribuidor de rendas e que, portanto, deve dedicar-se à sua vocação maior, que é administrar justiça, segurança, educação, saúde, previdência e assistência social, deixando à sociedade o direito de aplicar os seus recursos, que melhor sabe fazer do que os governos, reservando-se estes o direito apenas de reprimir o abuso do poder econômico. De monopolista ou concorrencial, passou a intervenção do Estado a ser, fundamentalmente, regulatória, com o que superaram, os países civilizados, a crise da década de 80.

Em todas as nações civilizadas, o Estado diminuiu de tamanho e passou a caber dentro do PIB, até porque aprendeu a combater a inflação pela luta contra o *déficit* público e a expansão monetária, não pelo caminho fácil e inflacionário ao aumento de receitas tributárias, mas pelo caminho inteligente da redução de despesas.

Se a prática demonstrou que, em matéria tributária, a progressividade está em rota descendente, revelando que a pior das desigualdades é acreditar que os desiguais devam ser tratados desigualmente, com o que o Estado em vez de procurar elevar o nível dos menos favorecidos para nivelá-los aos mais favorecidos por cima, pretende retirar dos mais favorecidos sua condição de promotores do desenvolvimento, para nivelá-los por baixo, nem sempre incidiu, o constituinte, em erro de tal magnitude, ao ponto de, sobre o princípio da igualdade, ter vedado o princípio do tratamento desigual para afastar desigualdades.

Com exceção ao disposto no art. 151 inciso I, assim redigido: “É vedado à União: I. instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação ao Estado, ao Distrito Federal ou ao Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do país”, em que admitiu o constituinte, em tese, tratamento desigual para permitir o equilíbrio regional — e o dispositivo permite leitura em que o tratamento desigual não se faz necessário —, não é possível tratamento desisonômico para qualquer situação, visto que optou pelo termo “equivalente”.

“Equivalente” é um vocábulo de densidade ôptica mais abrangente do que “igual”. A igualdade exige absoluta consonância em todas as partes, o que não é da estrutura do princípio da equivalência.

Situações iguais na equípólencia, mas diferentes na forma, não podem ser tratadas diversamente. A equivalência estende à similitude de situações a necessidade de tratamento igual pela política impositiva, afastando a tese de que os desiguais devem ser tratados, necessariamente, de forma desigual. Os desiguais, em situação de aproximação, devem ser tratados, pelo princípio da equivalência, de forma igual em matéria tributária, visto que a igualdade absoluta, na equivalência não existe, mas apenas a igualdade na equiparação de elementos (peso, valor etc).” (Caderno de Pesquisas Tributárias nº 18, Co-ed. CEU/Resenha Tributária, 1993, p. 4 a 7).

técnica impositiva em exame é bem flexível e mais justa do que aquela dada pelas legislações ordinárias, em que produtos essenciais são elevadamente incididos e os não essenciais têm benefícios tributários.

Não afeta, por outro lado, o princípio da livre concorrência, tanto assim é que nenhum dos fabricantes, grandes ou pequenos, contestou a nova técnica de imposição, visto que a capacidade econômica do consumidor é que determina o produto a adquirir. Quem tem menos, adquire produtos de menor valor e quem tem mais adquire os de maior valor¹.

Fortalece-se, portanto, o princípio da livre concorrência, ao reduzir-se a economia informal, facilitando não só a fiscalização, como o aumento de arrecadação, com o que se respeita o inciso IV do artigo 170 da lei suprema:

“Art. 170 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: ... IV. livre concorrência”.

Uma terceira e breve observação mister se faz, qual seja, a de que a ação civil pública, possível nos casos de direito do consumidor, não tem sido acolhida nas questões tributárias, que dizem respeito a direitos individuais disponíveis, já tendo eu ofertado parecer, acolhido pelos Tribunais, de que tal veículo processual cabível na defesa de interesses difusos e coletivos, não se aplica ao direito tributário, por ser o direito de pagar ou não determinada incidência tributária, decisão exteriorizadora do direito individual disponível de cada um².

Em parecer que ofertei à Prefeitura de Ubatuba, adotado pelo TJ de São Paulo, pretendeu o Ministério Público contestar lei que instituiu “contribuição de melhoria” a pedido dos mu-

1 Celso Bastos escreve: “A livre concorrência é indispensável para o funcionamento do sistema capitalista. Ela consiste essencialmente na existência de diversos produtores ou prestadores de serviços. É pela livre concorrência que se melhoram as condições de competitividade das empresas, forçando-as a um constante aprimoramento dos seus métodos tecnológicos, à diminuição dos seus custos, enfim, na procura constante da criação de condições mais favoráveis ao consumidor. Traduz-se portanto numa das vigas mestras do êxito da economia de mercado. O contrário da livre concorrência significa o monopólio e o oligopólio, ambas situações privilegiadoras do produtor, incompatíveis com o regime de livre concorrência” (*Comentários à Constituição do Brasil*, 7º volume, 2ª ed., Ed. Saraiva, 2000, p. 27).

2 Márcia Quadros lembra decisão do STJ: “O Superior Tribunal de Justiça (STJ) oficializou ontem que já firmou entendimento de que o Ministério Público não tem legitimidade para propor ação civil pública em defesa de direitos de contribuintes. Ao julgar agravo do Ministério Público do Estado de São Paulo contra a Companhia Paulista de Força e Luz (CPFL) e a Fazenda Estadual, para sustar a cobrança do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) sobre o fornecimento de energia elétrica, a Segunda Turma do Tribunal foi unânime na decisão: a relação jurídica estabelecida nestes casos resolve-se entre a Fazenda e o contribuinte. Os ministros entenderam que o contribuinte não podendo este ser conceituado de consumidor, nos termos do artigo 21 da Lei nº 7.437.

A decisão foi tomada em casos semelhantes. Ontem, a relatora, ministra Nancy Andrighi, rejeitou o recurso do Ministério Público (MP) e, acompanhada pelos demais ministros da Turma, concluiu que, embora o Ministério Público tenha legitimidade para ajuizar ação quando se trata de interesses de consumidores, “consumidores e contribuintes são categorias afins, porém distintas”.

Segundo ela, enquanto entre consumidores o interesse a ser defendido é coletivo, entre contribuintes ele é individualizado.

“Assim, a ação civil pública mostra-se como meio inadequado à proteção dos interesses individuais advindos da relação estabelecida entre a Fazenda e os contribuintes”. decidiu

Com esse entendimento firmado, o STJ fornece novo instrumento para a tese que o governo vem tentando estabelecer através da Medida Provisória (MP) nº 1984. Em seu dispositivo que altera o parágrafo único do artigo 1º da Lei nº 7.437/85, a MP determina que não será cabível ação civil pública para veicular pretensões que envolvam tributos, contribuições previdenciárias, o Fundo de Garantia por Tempo de Serviço (FGTS) ou outros fundos de natureza institucional, cujos beneficiários podem ser individualmente determinados” (*Gazeta Mercantil*, 14/9/2000).

nicipes interessados na pavimentação da orla marítima, contribuição essa a ser paga à medida em que a obra fosse sendo realizada, e não depois da obra. À evidência, o MP agiu contra a comunidade, visto que demonstraram os municípios que ficaria menos oneroso pagar antes, para que a obra fosse realizada, do que pagar uma obra mais cara depois — porque a Prefeitura deveria obter recursos no mercado financeiro para depois cobrir as despesas com a contribuição. A obra ficaria, pois, excessivamente dispendiosa para a cidade. A liminar concedida a pedido do *Parquet* foi imediatamente caçada pelo TJ de São Paulo¹

E a última consideração diz respeito à impossibilidade de responsabilização do Estado, por ter, simultaneamente, auxiliado a aumentar o universo de contribuintes, no setor, sem perda de renda do IPI e com aumento de receita do IR, COFINS, PIS e outros tributos, sobre dar condições de concorrência aos produtos, respeitando o princípio da isonomia e capacidade contributiva. Tudo isso foi conseguido mediante a adoção de uma técnica impositiva mais simples e de mais fácil controle, em que a alíquota e base de cálculo se integram para conformar um tributo fixo, incidente sobre a coisa (tributação “ad rem”). É de se lembrar que, nas normas gerais do Livro II do CTN, não se encontra o artigo 47 do CTN, mas sim no Livro I da perfilação do sistema.

E a lei complementar, neste caso, apenas impede que o tributo explicitado invada área de atuação de outro tributo.

Isto posto, passo a responder à questão formulada dizendo serem legais o Decreto 3.070/99 e os Atos Normativos posteriores, conformados à luz da Lei 7798/89, cuja constitucionalidade também resta evidente, não tendo sido, após 11 anos de sua existência, atingida pela mácula da violação à lei maior.

Não se trata de “pauta fiscal” mas de imposição por classes de “tributação fixa”, em que se integram “base de cálculo” e “alíquota”, técnica que já fora, no passado, utilizada para o IPI, e que sobre reduzir sensivelmente a sonegação, tornou menos pesada a incidência, sem perda de receita desse imposto. Propiciou, outrossim, aumento de receita de outros tributos federais, permitindo a formalização de parcela ponderável de uma economia informal sem controle. Respeita, ademais, os princípios da isonomia, livre concorrência e capacidade contributiva, lembrando-se que não é a ação civil pública veículo processual hábil para discutir matéria tributária, que não se insere no campo dos direitos de consumidor (relação de coordenação), por cuidar de uma relação de subordinação. Por fim, não pode ser o Estado responsabilizado, à luz dos benefícios decorrentes de técnica simplificada, que não fere nenhuma norma geral do Livro II do CTN e adota sistema especial e excepcional de cobrança, complementar à técnica inserida no art. 47 do CTN, que está no Livro I da Codificação do Direito Tributário e não no das normas gerais, que permite, todavia, melhor fiscalização e elevação da receita geral de tributos da União².

1 Escrevi: “À nitidez, para a defesa dos interesses difusos e coletivos, *que são de difícil proteção individual*, justificam-se tais poderes, visto que supre, o Ministério Público, a insuficiência de ação dos titulares de tais direitos. A proteção do patrimônio público e social, do meio ambiente e de outros interesses difusos ou coletivos, via ação civil pública ou inquérito, é indiscutivelmente das mais relevantes funções do Ministério Público, em face de agir como um protetor da sociedade, quando incapazes, seus integrantes, de se defenderem individualmente de maneira eficaz. O mesmo se diga quanto à defesa dos direitos individuais indisponíveis, mas por outro veículo processual.

Não o mesmo em relação aos direitos individuais disponíveis e divisíveis, cuja proteção pode ser, de maneira eficaz, realizada através dos próprios interessados, por seus advogados, de sua entidade de classe ou de partidos políticos por via de mandado de segurança coletivo e, ainda, pela defensoria pública para os necessitados” (BDM Bol. de Dir. Municipal – Agosto/98, p. 473).

2 Coordenei o VII Simpósio Nacional de Direito Tributário subordinado ao tema “Base de Cálculo” aberto pelo Ministro Moreira Alves. O livro com o mesmo título teve as colaborações de Agostinho

Por todo o exposto, entendo que a ação civil pública cujo texto foi-me enviado pela consultante, proposta contra a União e alguns de seus associados é juridicamente inconsistente, sobre pretender dar inteligência a dispositivos complementares e constitucionais não admi-

tidos pela doutrina, pela produção legislativa e pela jurisprudência.

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS, Professor Emérito da Universidade Mackenzie, em cuja Faculdade de Direito foi Titular de Direito Econômico e de Direito Constitucional.