

Carlos Schmiequel

O TRIBUTO QUE VOCÊ PAGA \$EM DEVER



Editora
UNC

Carlos Schmieguel

O TRIBUTO QUE VOCÊ PAGA SEM DEVER

2ª Edição

Revista, ampliada e atualizada



O TRIBUTO QUE VOCÊ PAGA SEM DEVER

AUTOR

Carlos Schmieguel

2ª Edição

Revista, ampliada e atualizada

CONSELHO EDITORIAL

Renata Campos
Daniela Pedrassani
Ronaldo dos Santos Alves Rodrigues
Morgana Henicka Galio
Fernando Tureck
Sandro Luiz Bazzanella

REVISÃO ORTOGRÁFICA/GRAMATICAL

Marilene Teresinha Stroka

EDITORAÇÃO

Gabriela Bueno
Josiane Liebl Miranda

Catologação na fonte - Biblioteca Universitária Universidade do Contestado (UNC)

341.396
S354t

Schmieguel, Carlos

O tributo que você paga sem dever : [recurso eletrônico] / Carlos Schmieguel. – 2. ed. – Mafra, SC. Ed. da UNC, 2023.

94 f.

Bibliografia: p. 90-92

ISBN: 978-65-88712-98-6

1. Impostos. 2. Tributos. 3. Direito tributário. I. Título.

Este livro foi publicado pela Editora UNC após avaliação por Revisores *ad hoc* e Comissão Científica da Universidade do Contestado - UNC.



Carlos Schmieguel

*Mestre em Ciência Jurídica pela
Universidade do Vale do Itajaí – UNIVALI
Graduado em Direito pela Faculdade de
Ciências Jurídicas de Blumenau
Ex-Professor de Direito Tributário e de
Metodologia da Pesquisa na Universidade
do Contestado – UNC/ Mafra.*

Esta 2ª edição é dedicada aos Professores Ives Gandra da Silva Martins, Geraldo Ataliba (homenagem póstuma), Vittorio Cassone, Paulo de Barros Carvalho e Evaristo Paulo de Gouvêa, a quem devo a maior parte do que sei de Direito Tributário.

É igualmente dedicada aos meus familiares. À Ezelita, à Eliane, à Elizete, à Elenice e aos meus filhos trigêmeos Carlos Augusto, Carlos Alberto e Carlos André.

Até o momento da publicação o trabalho pode manter-se mais ou menos incompleto, ser sugestivo, discutível, excitante, mal orientado ou errôneo, mas sua publicação corresponde a um ato de confiança do autor, no sentido de que volume suficiente de um esforço original e passível de reprodução atingiu estágio merecedor de divulgação. Traduz o sentimento de que a obra será comprovação da sua competência como cientista.

M. Weatherall

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	8
2 ESCLARECIMENTOS PRELIMINARES	12
2.1 SEM DEFINIÇÃO EM LEI NÃO HÁ FATO GERADOR	17
2.2 SEM A OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR NÃO HÁ OBRIGAÇÃO	20
3 PRINCIPAIS IRREGULARIDADES NA EXIGÊNCIA DE TRIBUTOS	23
3.1 RELATIVAMENTE AO IMPOSTO SOBRE A RENDA	23
3.1.1 Lucro Inflacionário	23
3.1.2 Diferença entre IPC, BTN e BTNF	26
3.1.3 Retiradas de Pro Labore pelos Sócios Dirigentes	27
3.1.4 Compensação de Prejuízos	28
3.1.5 Opção pelo Lucro Presumido	28
3.1.6 Despesas com Arrendamento Mercantil (Leasing).....	29
3.1.7 Limitação de Outras Despesas Dedutíveis.....	30
3.1.8 Imposto de Renda Retido na Fonte.....	31
3.1.9 Em Síntese.....	31
3.2 RELATIVAMENTE AO IMPOSTO TERRITORIAL RURAL (ITR)	32
3.2.1 A Imunidade de Pequenas Glebas Rurais.....	37
3.3 RELATIVAMENTE AO ICMS	37
3.3.1 Aplicação da Pauta de Valores Mínimos	38
3.3.2 Regime de Estimativa Fiscal	39
3.3.3 ICMS no Fornecimento de Alimentação e Bebidas	41
3.3.4 Venda ou Transferência de Bens do Ativo Fixo	43
3.3.5 Transferência de Mercadorias	44
3.3.6 Transporte de Mercadoria Própria em Veículo Próprio	44
3.3.7 Imunidade do Transporte	45
3.3.8 Imunidade do Papel Fotográfico.....	46
3.3.9 Crédito pela Entrada de Bens de Consumo	46
3.3.10 ICMS de Veículos Automotores	46
3.3.11 ICMS com Base em Presunções.....	48
3.3.12 Exigência Antecipada do ICMS	51
3.3.13 Correção dos Créditos Fiscais	52
3.4 RELATIVAMENTE AO IPTU	53

3.4.1 Base de cálculo do IPTU	54
3.4.2 As Alíquotas do IPTU	56
3.4.3 Progressividade das Alíquotas do IPTU	57
3.4.4 Sobre o Lançamento do IPTU	61
3.5 RELATIVAMENTE AO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS	63
3.6 RELATIVAMENTE À CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA	65
3.7 RELATIVAMENTE ÀS TAXAS	72
3.7.1 Taxa de Renovação Anual de Licença	74
3.7.2 Taxa de Conservação de Estradas	76
3.7.3 Taxa de Coleta de Lixo.....	80
3.7.4 Taxa de Limpeza Urbana	80
3.7.5 Taxa de Iluminação Pública	81
3.7.6 Taxa de Calçamento?	82
3.7.7 Taxa de Segurança Contra Delitos	83
3.7.8 Outras Taxas Diversas	84
3.7.9 Recomendação Final.....	84
4 EFEITOS DA DENÚNCIA ESPONTÂNEA DE INFRAÇÕES	85
5 RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DOS SÓCIOS E DIRETORES.....	88
6 CONSIDERAÇÕES FINAIS	89
REFERÊNCIAS.....	90
NOTAS SOBRE OS AUTORES CONSULTADOS	93

1 INTRODUÇÃO

Este livro aborda um tema que até agora só vinha sendo tratado em artigos, palestras e em alguns tópicos inseridos em obras que tratam do Direito Tributário em sua totalidade.

O tema central – a exigência indevida de tributos – aparece com maior frequência nas decisões judiciais sobre a matéria, mas de forma quase inacessível ao estudante e ao leigo, pouco versados na interpretação jurisprudencial.

Foi publicado em primeira edição no ano de 1987, sob inteira e exclusiva responsabilidade do autor, com apenas um mil exemplares, reproduzidos em *off set*, a partir de sessenta e uma páginas datilografadas, que se esgotou em 1992.

De lá para cá muita coisa mudou, a começar pela promulgação de uma nova Constituição Federal, que modificou, substancialmente, o Sistema Tributário, especialmente no que diz respeito ao antigo ICM, que passou a ser designado como ICMS e que hoje está regulado em âmbito nacional pela Lei Complementar Nº 87/96, mas, curiosamente, as situações em que se configuram as exigências indevidas de tributos continuaram, basicamente, as mesmas.

Embora estejamos aguardando a tão esperada reforma tributária, o que, à primeira vista, poderia invalidar totalmente a publicação de um livro baseado no Sistema Tributário vigente, a publicação se justifica plenamente porque continuarão sendo exigíveis os tributos cujos fatos geradores tenham ocorrido nos últimos cinco anos, mesmo que deixem de existir a partir da reforma, ou que com ela venham a ser modificados. Além disso, vários tributos atualmente exigíveis continuarão a existir depois da reforma, porque nenhum dos projetos em discussão prevê a sua extinção, como é o caso do Imposto de Renda, das taxas e da contribuição de melhoria.

O que nos levou a empreender a tarefa de reunir num texto, sob a forma de livro, as múltiplas situações de exigência indevida de tributos, foi a constatação de que a mais elementar observação que se faça sobre o quanto se paga de tributos no Brasil revela profunda disparidade entre o que as leis estabelecem como encargo dos contribuintes e o que estes efetivamente são solicitados – e frequentemente obrigados – a suportar. Quando nos referimos a *tributos* estamos falando de

impostos, taxas e contribuições, instituídos por lei e compulsoriamente exigidos pelo Poder Público federal, estadual ou municipal.

Isso porque a ninguém é dado desconhecer que os poderes públicos não criam riquezas, pois esta não é a sua finalidade. Por esta razão necessitam recorrer a receitas oriundas de tributos para alocar os recursos indispensáveis à realização de obras e ao funcionamento dos serviços públicos, sem os quais não preencheriam as suas finalidades básicas. Criar riquezas é função entregue à iniciativa privada que, por sua vez, não tem atribuições de função pública, a não ser em caráter excepcional.

Daí a necessidade imperiosa que o Estado tem de criar fontes de recursos, para suprir os seus cofres do numerário, sem o qual não pode operar e perderia sua razão de ser. A expressão “Estado” é aqui empregada como sinônimo de Poder Público, que tanto pode ser o federal, como estadual ou mesmo municipal.

Um dos objetivos deste livro é exatamente o de colocar à disposição dos contribuintes orientação segura, ainda que modesta, para se posicionarem contrariamente a exigências tributárias que exorbitem da autorização legal, mantendo-se firmes na defesa do seu direito de não pagar mais do que efetivamente devido, em respeito à garantia constitucional de que *ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei*.¹ Este é o principal objetivo do presente livro.

Um segundo objetivo, relevante do ponto de vista prático, e que concebemos como decorrência do primeiro, é o de fornecer às autoridades alguma contribuição no sentido de sanarem as falhas mais frequentemente cometidas no setor de tributação das repartições públicas.

Outro propósito deste trabalho é o de simplificar um pouco o entendimento a respeito de pontos específicos da matéria tributária, que sabemos serem fonte de impugnações por parte dos contribuintes, em sua maioria, com grande dose de razão.

Com isso não nos arvoramos em mestres em Administração Pública, mas sabemos ser útil a existência de trabalhos nascidos da observação dos fatos, para subsidiar a considerável bibliografia já existente, como fonte de consulta à

¹ Art. 5º, II, da Constituição Federal.

disposição de administradores públicos e encarregados do setor de tributação, atividade a cada dia mais complexa.

A pesquisa para a composição deste livro foi feita a partir de consulta às coletâneas de jurisprudência emanada dos Tribunais e fontes doutrinárias, tendo sido de grande valia, neste particular, os escritos de Ives Gandra da Silva Martins, Hugo de Brito Machado, Aliomar Baleeiro e do nosso conterrâneo Pedro Roberto Decomain. Nenhum trabalho na área tributária estaria completo sem a consulta à Constituição Federal e ao Código Tributário Nacional, nossas principais fontes legislativas.

O desenvolvimento do tema principal foi precedido de indispensáveis **esclarecimentos preliminares**, nos quais aparece, em destaque, a origem histórica da tributação e do princípio da legalidade, este dividido em dois tópicos.

A parte central do livro aborda, em sete tópicos distintos, **as principais irregularidades na exigência de tributos**, com destaque para o IR, para o ITR, para o ICMS, para o IPTU, para o ISS, para a Contribuição de Melhoria e para as Taxas. Esta é a parte que mais diretamente se originou da reiterada jurisprudência dos Tribunais, porque é nela que se relevam as irregularidades na exigência de tributos.

Em tópico à parte, são abordados os **efeitos da denúncia espontânea de infrações**, assunto que só nos tempos mais recentes vem merecendo a atenção que lhe é devida por parte da doutrina e da jurisprudência, porque na lei ele já consta desde 1966, quando foi editado o Código Tributário Nacional.

Também num tópico destacado, é tratada a **responsabilidade tributária de sócios e diretores** de empresa, tema igualmente desconsiderado pela doutrina e pela jurisprudência até bem pouco tempo e do qual resultou a inovadora tese da *desconsideração da personalidade jurídica*, hoje, expressamente prevista no art. 50 do novo Código Civil Brasileiro.

Por último, em **considerações finais**, o leitor é exortado a que efetivamente se utilize do que no livro foi escrito, por ser fruto de experiência e de pesquisa, que merecem ser levadas em consideração no exercício da cidadania com o alerta de que nem tudo o que é exigido pelas autoridades a título de imposição tributária está fora da legalidade e da legitimidade.

Ao contrário, na maioria das situações de exigência de tributos isto se dá em conformidade com o ordenamento jurídico-legal que preside a tributação no Brasil.

Nesse ponto, vale lembrar que a cidadania só é plenamente exercida quando as pessoas cumprem as suas obrigações para com o poder público, naquilo em que a tanto são compelidas pela lei, e isto só é possível, na medida em que saibam discernir com clareza entre o que efetivamente é devido e aquilo que indevidamente lhes é cobrado a título de tributos.

Este trabalho tem a pretensão de contribuir, de alguma forma, para que a tributação se torne mais *justa*, proporcione mais *segurança jurídica* aos cidadãos e seja *mais útil* aos Poderes Públicos, preenchendo adequadamente sua função de instrumento de obtenção dos recursos financeiros indispensáveis a uma boa atuação estatal.

Assim, ficaremos satisfeitos se esta obra vier a atingir os seus objetivos, contribuindo para maior tranquilidade do cidadão no cumprimento do seu dever para com o Poder Público e, em relação a este, que lhe sirva de subsídio aos bons serviços que deve prestar ao cidadão, evitando onerá-lo em demasia e desnecessariamente.

Para esta reedição tivemos a honra de contar com a valiosa colaboração do amigo Miguel Ângelo Bernardi, que gentilmente procedeu à revisão ortográfica e gramatical do texto.

Com isso espera-se que esta publicação venha a ser útil aos estudantes de Direito em particular e aos cidadãos em geral.

O Autor

2 ESCLARECIMENTOS PRELIMINARES

Para compreender o fenômeno da tributação é necessário entender que o poder de tributar vem do próprio povo, que o detém por força da Constituição Federal.²

A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios podem instituir impostos, taxas e contribuições e exigir o seu pagamento porque os próprios contribuintes o autorizam, através de seus representantes legislativos (Deputados Federais, Senadores, Deputados Estaduais e Vereadores).

A autorização vem da Constituição Federal, que para tanto atribui a necessária competência aos citados entes políticos para criarem e arrecadarem os tributos, objetivando a obtenção dos recursos necessários e suficientes ao atendimento dos encargos decorrentes da execução de obras e da manutenção dos serviços públicos.³

Não se trata de nenhuma novidade em termos históricos. Já em 1.096 realizavam-se na Inglaterra assembleias com a participação do clero, de condes, barões, leigos e, não raro, com a presença do próprio rei, quando se deliberava pelo consentimento ou não para a instituição de determinado tributo.

Nesse período, que antecedeu o chamado Estado de Direito, a legalidade em matéria tributária significava *autotributação*, ou *sacrifício coletivamente consentido*.⁴

Em 1.215 o Rei João Sem Terra editou uma Carta Política na qual proclamou *no tributation without representation*.⁵

Atualmente, essa autorização para criar e arrecadar tributos é concedida pelo povo através de seus representantes na Câmara dos Deputados, no Senado Federal, nas Assembleias Legislativas e nas Câmaras de Vereadores.

Portanto, é o próprio povo que se impõe o dever de pagar os tributos que os seus representantes, em nome do mesmo povo, vierem a instituir usando do poder que lhe foi conferido nas eleições e os tributos serão devidos na medida em que

²Todo o poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente (Art. 2º, parágrafo único da Constituição Federal).

³ Artigos. 145, 153, 154, 155, 156 e 195 da Constituição Federal.

⁴ UCKMAR, citado por Eduardo Maneira, *in* Direito Tributário, Princípio da Não-Surpresa. Belo Horizonte: Del Rey, 1994, p. 19.

⁵ Não haverá tributação sem representação; ou Não haverá tributação fora da representação.

forem sendo praticados os atos ou acontecerem os fatos que as leis considerem como situações geradoras de obrigações tributárias.

Já ao tempo em que Cristo viveu neste mundo, ao ser questionado sobre a obrigação de pagar tributo, teria ele respondido *Dai a César o que é de César*. Assim sucede também com os contribuintes nos dias atuais. Se o tributo pertence ao Poder Público (que o *César* de hoje) a ele devemos entregá-lo. É assim que se legitima a instituição e a cobrança dos impostos, das taxas e das contribuições federais, estaduais e municipais.

A Constituição Federal, em seus artigos 145, 149, 153, 154, 155, 156 e 195 autoriza a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios a criarem impostos, taxas e contribuições e lhes atribui a necessária competência para instituir e arrecadar tais tributos, objetivando ao atendimento dos encargos decorrentes da execução de obras e manutenção dos serviços públicos. “Competência tributária” é a capacidade que a Constituição Federal confere ao Poder Público para instituir, regulamentar e cobrar os tributos nela previstos.

O Código Tributário Nacional, com força de lei complementar, estrutura o Sistema Tributário Nacional, minudeia os diversos tributos autorizados às três esferas de governo, lhes delinea os contornos, conceitua os seus principais institutos e estabelece as normas gerais de direito tributário, a que terão que se submeter todos quantos tenham sob sua responsabilidade a apuração dos fatos econômicos de relevância para o surgimento de obrigações tributárias, o lançamento correspondente, a notificação dos sujeitos passivos e a cobrança do *quantum* devido, uma vez definido o crédito tributário em favor da entidade competente para exigí-lo.

Código Tributário Nacional é uma lei ordinária federal – Lei Nº 5.172, de 25.10.1966 – à qual uma Emenda Constitucional conferiu o *status* de Lei Complementar à Constituição; **Sistema Tributário Nacional**, por sua vez, é um conjunto harmônico de princípios, institutos e normas destinados a regular a criação e arrecadação de tributos e disciplinar as relações entre o Poder Público e as pessoas, físicas e jurídicas, sujeitas ao cumprimento de obrigações de natureza tributária.

Cada uma das três esferas de poder autorizadas a instituir, lançar e cobrar encargos tributários dos que lhe estão sujeitos, tem competência para criar a norma

legal instituidora do tributo – e normalmente o faz – nem sempre, porém, observando fielmente as limitações estabelecidas pela Constituição Federal, pelo Código Tributário Nacional e pelas demais leis complementares.

E mais, ainda que tenha criado a norma nos contornos definidos pelas leis maiores a que nos referimos, ao colocá-la em execução, muitas vezes, o faz de forma não condizente com a norma por ela mesma criada.

E, sempre que assim procede, em desconformidade com o ordenamento jurídico-tributário, a autoridade viola um direito fundamental do contribuinte, que é o direito de pagar somente aquilo que a lei lhe impõe como obrigação, não mais que isso, porque o ordenamento jurídico tributário não permite que se cobre o que não é devido, e tampouco que se cobre mais do que o efetivamente devido. Consideremos o ordenamento jurídico como um contexto de normas com relações particulares entre si.

E, se na esfera federal o fenômeno está presente – e até com relativa frequência – muito mais ele se faz sentir nas instâncias inferiores, onde é notória a falta de preparo do servidor responsável pela administração tributária, principalmente nas municipalidades interioranas, onde o despreparo para tão relevante tarefa é quase total, seja porque o elemento humano qualificado ali não reside, seja porque, ali tendo sua base de atuação, prefere dedicar seu tempo à atividade privada como empregado ou como profissional liberal autônomo.

Outras vezes, ainda que possível fosse contar com pessoas qualificadas, os administradores públicos usam de critérios outros que não o da capacidade para a escolha dos seus auxiliares. Via de regra, escolhe-se para gerir uma secretaria de finanças públicas aquele que foi o melhor cabo eleitoral na campanha, que culminou com a condução do candidato à chefia do Poder Executivo.

Além disso, é muito constrangedor cobrar tributos de parentes, amigos, vizinhos, compadres, correligionários e financiadores de campanha política. Por falhas dessa natureza acaba pagando o contribuinte, mais do que efetivamente deve.

Mas é necessário que atentemos para os vários fatores que condicionam as autoridades administrativas quanto à extensão do seu poder de exigir o tributo criado por lei, pois que elas só estão autorizadas a cobrar aquilo que a lei estabelece; nada mais, nem menos.

É preciso, ainda, que se leve em consideração que nem tudo que é legal é constitucional, legítimo e justo. Só a cobrança fundada em lei *constitucional*, de tributo legitimamente instituído em conformidade com os parâmetros da Justiça Fiscal é que se torna exigível.

Outra fonte de exigências descabidas e ilegais de tributos são os orçamentos mal elaborados. É muito fácil inserir numa proposta orçamentária para o exercício seguinte uma verba substancial a título de taxas, cujos fatos geradores não existe a mínima condição de prever se acontecerão ou deixarão de acontecer no exercício futuro. Resultado: se não acontecerem tantos fatos geradores quantos seriam necessários para gerar taxas suficientes para completar a receita prevista no orçamento, as autoridades fazendárias tudo farão para atingir aquela previsão, lançando mão, inclusive, de exigências que em muito excedem aquilo que a lei lhes autoriza a exigir dos contribuintes.

É esse o pensamento central que norteia o autor deste livro. Aquilo que aos cofres públicos pertence a eles deve ser recolhido, mas a autoridade só dispõe de poder para compelir alguém a pagar o que a lei estabelece como obrigação do contribuinte ou responsável dentro dos limites constitucionais.

Ao contribuinte ou responsável pelo pagamento do tributo será sempre assegurado o direito de saber o que lhe está sendo cobrado, qual o fundamento legal da cobrança, quais os critérios utilizados na determinação do *quantum* a ser pago (base de cálculo e alíquota), sobre que fatos está sendo lançado o tributo e quais as sanções a que estará sujeito caso não cumpra sua obrigação. Disso tudo lhe deve ser dado conhecimento prévio através da *notificação de lançamento*, para que tenha oportunidade de conferir a legalidade da exigência e exatidão do valor que se lhe exige, assegurado sempre um prazo razoável para eventual impugnação do lançamento.

Por um lado, se o contribuinte se omite no seu dever de pagar o tributo efetivamente devido está se apropriando de um numerário que não lhe pertence.

Da mesma forma, se a autoridade, seja ela federal, estadual ou municipal, obriga o cidadão a pagar mais do que o devido, está se locupletando ilicitamente e isso é ilegal e imoral, ainda que reverta em benefício da coletividade, porque nem mesmo em nome da coletividade é lícito exigir de alguém mais do que o devido.

Isso decorre de um dos princípios fundamentais sobre que assenta o direito tributário, que é o princípio da legalidade, consagrado na Constituição Federal⁶ e no Código Tributário Nacional⁷ ao qual o Estado deve se submeter antes de pretender exigir do contribuinte obediência à lei.

O princípio da legalidade é a segurança maior do cidadão, especialmente no que diz respeito às suas obrigações para com o Fisco. Não vamos nos estender sobre o tema, porque não é este o objetivo deste livro, mas recomendamos, com muito empenho, a leitura do excelente estudo sobre o assunto elaborado por Gerd W. Rothmann, sob a sábia orientação de Ruy Barbosa Nogueira e que se acha publicado na Revista Forense, em seu Nº 248, p. 37 a 47.

Para sermos breves, limitamo-nos aqui a transcrever o tópico Nº 1 daquele estudo, que bem introduz o assunto e nos dá uma ideia bastante clara da importância do princípio da legalidade em matéria tributária e que muito nos auxiliará no entendimento da sua importância como limitação imposta às autoridades no exercício do seu poder de tributar.

O princípio da legalidade tributária, objeto do presente trabalho, é o fundamento de toda tributação, sem o qual não há como se falar em direito tributário. De fato, é a necessidade de uma base legal que transforma a relação tributária em relação jurídica, retirando-a do campo do mero arbítrio.

O Estado, quando se dirige aos cidadãos, a fim de exigir-lhes uma contribuição pecuniária destinada ao custeio dos serviços públicos encontra, por parte destes, maior ou menor resistência à sua pretensão. É exatamente neste campo da tributação que o Estado e os cidadãos entram em choque mais direta e frequentemente. Compor o conflito de interesses entre Estado e cidadãos é a função precípua do direito tributário, como disciplina jurídica das relações entre o Estado, na qualidade de Fisco, e os cidadãos, como contribuintes. Para tanto, o direito tributário se baseia no princípio da legalidade dos tributos, que, aliás, constitui a própria base do direito constitucional moderno, visto que o Estado de Direito nasceu de razões tributárias.⁸

⁶ Art. 150, I, da Constituição Federal.

⁷ Artigos. 9º e 97 da Lei Nº 5.172 (Código Tributário Nacional).

⁸ ROTHMANN, Gerd W. O princípio da legalidade. **Revista Forense**, Rio de Janeiro, n. 248, p. 37-47, 1974.

Esse fragmento do estudo de Rothmann é suficiente para ilustrar a importância do princípio da legalidade em matéria tributária. Esse princípio está expresso na Constituição Federal como uma das muitas *limitações ao poder de tributar*, que garantem ao cidadão o direito de não ser cobrado por um tributo que não tenha sido expressamente instituído e que esta instituição se tenha dado dentro dos limites constitucionais.⁹

2.1 SEM DEFINIÇÃO EM LEI NÃO HÁ FATO GERADOR

O estudo a que nos propomos neste trabalho não é de profundidade teórica, mas torna-se indispensável colocarmos dois pontos, sem os quais nenhuma compreensão do tema principal será possível.

Para que alguém possa ser compelido ao cumprimento de um dever de ordem tributária, é necessário que a lei tenha criado este dever e que nela própria esteja indicado o sujeito passivo da obrigação, antes que esta mesma obrigação venha a existir no mundo dos fatos jurídicos.

Uma vez estabelecido na lei que a ocorrência de determinado fato econômico de relevância jurídica originará uma obrigação para o sujeito passivo que com ele tenha relação direta, basta que o fato nela previsto aconteça efetivamente para que a obrigação surja, mas sem que isto ocorra não haverá obrigação.

Daí ter Rothmann sintetizado o seu pensamento numa frase de meridiana clareza. Diz ele no tópico 7.12 do seu trabalho sobre o princípio da legalidade:

*“7.12 – Sem definição em lei não há fato gerador, sem ocorrência de fato gerador não há obrigação tributária”.*¹⁰

A definição legal do fato gerador é um dos fundamentos do direito tributário, pois dela é que se originam todas as demais consequências que culminarão com estabelecimento do crédito tributário em favor do Poder Público, que só será extinto por uma das formas previstas no Código Tributário Nacional. Vê-se, pois, que a definição legal da hipótese de incidência é de extrema importância para a fixação do

⁹Art. 150 – [...] é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I – exigir ou aumentar tributo sem que a lei o estabeleça;

¹⁰ ROTHMANN, p. 46

ponto de partida de qualquer estudo que diga respeito ao assunto *tributos*. Por isso não podemos nos omitir quanto a este ponto em nosso estudo.

Luciano da Silva Amaro, responsável pela cadeira de Direito Tributário da Faculdade de Direito Mackenzie, entende que:

Realmente, o que dá nascimento à obrigação tributária não é a **vontade do sujeito passivo**, dirigida à sua criação; é a **vontade da lei**, somada a um **acontecimento fático**, que pode coincidir ou não com a prática de um ato ou negócio jurídico; mesmo quando coincida, porém, a realização do ato ou negócio jurídico estará dando nascimento à obrigação tributária, não como fruto da vontade de quem o pratique (a qual é irrelevante para tal efeito), mas como fruto da vontade da lei.¹¹

Os doutrinadores costumam enfatizar que o administrador público só pode se pautar dentro da lei. A ela está atrelado e somente a ela e não a outros comandos, objetivando sempre o interesse público. Está ele vinculado à lei e só poderá exigir aquilo que lhe for legalmente permitido. Nada mais do que a lei autorizar.¹²

Conta-nos um deles que, tendo proferido palestra em um congresso sobre Municípios, um Prefeito-empresário levantou-se do auditório e, com um jeito simpático, mas sem qualquer piedade, passou a desancar o direito administrativo e os franceses. Sob as gargalhadas e aplausos entusiasmados da plateia, composta exclusivamente de Prefeitos, ele encerrou profeticamente seu quase discurso: “*Ou a gente acaba com o tal direito administrativo ou ele acaba com a gente!*”

Na saída, nosso administrativista-palestrante foi abordado pelo dito Prefeito, que dele se aproximou para pedir desculpas pelo excesso e para dizer que nada tinha de pessoal em sua proposta e que estava apenas pensando no Brasil. Contou-lhe, então, que depois de comandar durante 28 anos a empresa da família, resolvera candidatar-se ao cargo de Prefeito em sua cidade, prometendo ao eleitorado que iria empregar na administração do Município a mesma fórmula empresarial com que tanto sucesso obteve.

Tendo sido eleito, levou para a Prefeitura, como secretários e assessores, os mais experientes empregados de sua empresa, inclusive o advogado de confiança, responsável pela montagem jurídica de todos os negócios importantes que realizara na vida, tendo-o nomeado Procurador Geral do Município. No cargo, o agora Procurador Geral perdeu o brilho e o ímpeto; virou um burocrata, apaixonado por

¹¹AMARO, Luciano da Silva. **Revista do Direito Tributário**, jul./dez. 1983, p. 141.

¹²GONZALEZ, Antonio Manoel, *In: Repertório IOB de Jurisprudência*, n. 1/99, Cad. 1, p. 31-37.

papéis, prazos, publicações e formalidades, passando a criar dificuldades para qualquer coisa, uma verdadeira enxurrada de *nãos* sem fim. Quem diria? Logo ele, que aparentava tanta cultura jurídica, acabou também perdendo a autoconfiança.

O autor passa a relatar uma série de situações humilhantes que acabou suportando no exercício do cargo de Prefeito, uma seguida da outra, começando pela ordem do Juiz (quase um menino) proibindo o uso do aterro sanitário recém-inaugurado, por problemas ambientais. Depois a Câmara de Vereadores sustou um contrato envolvendo toda a publicidade da Prefeitura, considerado ilegal pelo Tribunal de Contas, por falta de licitação. Mas a gota d'água foi a divulgação de um parecer, da própria Procuradoria do Município (assinado pelo seu amigo Procurador Geral), entendendo nulo, por ilegalidade, um ato do Prefeito, que acabou indo parar nos jornais. Seu Procurador Geral pediu demissão depois desse episódio. Outros foram nomeados sucessivamente, inclusive um que não era advogado, mas sim engenheiro, e que foi impedido por uma liminar (mais uma). Achando que a causa dos seus problemas seria um complô, nosso estressado Prefeito pediu aconselhamento a um desembargador aposentado, através do qual ficou sabendo que não havia complô: a causa era mesmo o direito administrativo, coisa dos franceses.¹³

Esta passagem, tirada do livro de Sundfeld, vem para ilustrar e comprovar que no direito administrativo como no direito tributário, as autoridades estão submetidas ao império da lei e sua liberdade de ação acha-se delimitada pelas leis, inclusive no que diz respeito à tributação. **Sem definição em lei não há fato gerador.**

Confirmado, portanto, mais uma vez, que é imprescindível a existência da lei preestabelecendo o fato gerador de um determinado tributo para que ele se torne exigível. A esta prévia definição em lei dá-se tecnicamente o nome de **hipótese de incidência**.

Caberia aqui um estudo mais aprofundado do conceito jurídico de LEI, especialmente neste momento em que vemos com frequência o uso indevido de Medidas Provisórias como instrumento de criação e de majoração de tributos.

¹³SUNDFELD, Carlos Ari. **Fundamentos de direito público**. São Paulo: Malheiros, 2000, p. 102-103.

Limitamo-nos, no entanto, a deixar expressa nossa concepção de lei como *instrumento que o legislador utiliza para atribuir efeitos jurídicos a determinados fatos, de acordo com valores socioculturais por ele adotados*.

Estudos sobre o conceito de lei e legislação existem muitos, a par da jurisprudência dos Tribunais, em sentido convergente e também divergente.

Por isso, com o devido respeito, remetemos o leitor àqueles estudos e decisões, à medida que lhes interessar, preferindo não repeti-los aqui, por desnecessário e por considerarmos perda de tempo e mera reprodução do já estudado e publicado.

2.2 SEM A OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR NÃO HÁ OBRIGAÇÃO

Para os que já têm noções de direito tributário, tudo o que até aqui foi dito nada de novo acrescenta. Até mesmo para o estudante nenhuma novidade foi revelada até este momento.

O presente trabalho não tem nenhuma pretensão de alargar as fronteiras doutrinárias do direito tributário. Tem ele o propósito deliberado de apenas colocar em evidência o fato, não de todos conhecido, de que muito se cobra do contribuinte brasileiro sem que a isso, a rigor, esteja obrigado. E, um dos fatores que tem contribuído decisivamente para essa anormalidade é exatamente o desconhecimento dos mais elementares princípios de direito tributário, mesmo entre as pessoas de alguma cultura, inclusive aquelas que trabalham nas repartições públicas encarregadas da administração tributária.

O brasileiro simplesmente não quer se preocupar com esse aspecto da sua vida. Prefere se conformar com a exigência, ainda que ilegal e abusiva.

Este livro é uma tentativa de fazê-lo despertar dessa injustificável letargia em que se encontra mergulhado e pela qual acaba pagando o que não deve, ou, às vezes, pagando mais do que o devido.

Pois bem, feitas estas ponderações, torna-se necessário esclarecer como é que nasce para o contribuinte a obrigação de pagar determinado tributo. Ela nasce com o **acontecimento do fato**, tal como previsto e descrito na lei, previsão e descrição que o antecede e à qual os autores se referem como **hipótese de incidência**.

Esse **acontecimento do fato** tem sido chamado de **fato gerador**, expressão que aparece nos textos legais, inclusive no Código Tributário Nacional, mas que não é a mais apropriada para designar o fenômeno que dá origem à obrigação de pagar o tributo.

A expressão mais apropriada é **fato imponível**, preferida pela grande maioria dos tributaristas, não só brasileiros como também estrangeiros, para distinguir o fato real (efetivamente acontecido) da mera previsão legal, a que anteriormente nos referimos como **hipótese de incidência**.

E o que é o **fato imponível**? Para o Imposto de Renda é a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou de proventos de qualquer natureza, que no caso das pessoas físicas corresponde à renda líquida obtida num determinado período e no caso das pessoas jurídicas corresponde ao lucro obtido num período, em atividades mercantis ou de prestação de serviços.

Já para o ICMS, o fato imponível é a realização de operações relativas à circulação de mercadorias, ou à prestação de serviços de transporte interestadual ou intermunicipal ou de comunicações. As operações e as prestações são o centro (núcleo) da atenção do legislador e do aplicador administrativo ou judicial das normas pertinentes a este tributo.

Para a Contribuição de Melhoria o fato imponível será a valorização imobiliária decorrente de obras realizadas pelo Poder Público.

No caso das Taxas, o que faz nascer a obrigação de pagá-las é o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público, específico e divisível, prestado ao contribuinte, ou posto à sua disposição.

Portanto, sempre que alguma situação prevista em lei como *necessária e suficiente á ocorrência do fato gerador* acontecer, efetivamente, no mundo dos fenômenos normais e reais (não imaginários), alguém que com ela tenha alguma relação pessoal e direta, estará obrigado ao pagamento do tributo correspondente, salvo se outra lei o dispensar, criando para o caso uma isenção, ou uma hipótese de não incidência.

O fato imponível (também chamado de fato gerador), para gerar a obrigação tributária correspondente, terá que estar completo e acabado, preenchendo todos os requisitos estabelecidos pela lei instituidora do tributo.

Caso falte, ainda que apenas um daqueles requisitos, não nascerá obrigação tributária a ele correspondente.

Em resumo, sem que a lei estabeleça não há fato gerador; sem fato gerador não haverá obrigação tributária e sem obrigação tributária ninguém é obrigado a pagar tributo, seja ele imposto, taxa ou contribuição.

Com essas considerações preliminares cremos ter introduzido o leitor no tema principal deste livro. Pode ser que o leitor as tenha considerado enfadonhas ou cansativas, mas elas são indispensáveis à compreensão dos tópicos específicos relativos aos diversos tributos, que a seguir serão desenvolvidos separadamente.

3 PRINCIPAIS IRREGULARIDADES NA EXIGÊNCIA DE TRIBUTOS

3.1 RELATIVAMENTE AO IMPOSTO SOBRE A RENDA

Embora considerado um dos tributos mais justos, o Imposto sobre a Renda é o imposto mais sujeito a exigências descabidas, daí a razão de lhe ser dedicado todo este primeiro tópico versando sobre as irregularidades na exigência de tributos.

3.1.1 Lucro Inflacionário

O problema da incidência ou não do IR sobre o chamado “lucro inflacionário” é assunto que, em princípio, seria encarado como matéria superada no momento em que se está a reeditar um livro que trata de tributos indevidamente cobrados, já que não mais figuram na legislação pertinente os dispositivos que tratavam da matéria, e o direito à cobrança pelo Fisco estaria prescrito, deixando o tema de Ter qualquer interesse para o contribuinte nos dias atuais, como alguém já teve o cuidado de nos advertir.

Contudo, não podemos esquecer que a União, na condição de Sujeito Ativo do IR, tem cinco anos para efetuar o lançamento do tributo, contados do primeiro dia do ano seguinte àquele em que o lançamento poderia Ter sido efetuado, naqueles casos em que isso não ocorreu tempestivamente;¹⁴ que a União terá mais cinco anos para efetuar a cobrança do crédito tributário correspondente, contados da data da sua constituição definitiva¹⁵ e que os casos que estejam, ou estiveram, em discussão ou cobrança, na esfera administrativa ou esfera judicial, poderão ter seus prazos de decadência e/ou de prescrição retomados¹⁶, é de ser considerado que o tema ainda é merecedor da nossa atenção.

Por isso, a nosso ver, persiste a pergunta: as correções da expressão monetária de valores implicam em aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda, para efeito de gerar obrigação de pagar o IR sobre tais valores?

¹⁴ Art. 173, I, do Código Tributário Nacional

¹⁵ Art. 174 do Código Tributário Nacional

¹⁶ Arts. 151, III, IV, e 174, I a IV, do Código Tributário Nacional

Há que se levar em conta também que muitas empresas tiveram o seu Imposto de Renda diferido e podem ainda estar pagando o IR sobre o chamado lucro inflacionário apurado em períodos mais recentes.

Trata-se do fenômeno econômico cuja expressão monetária era obtida a partir do cálculo de atualização monetária dos valores integrantes do ativo permanente e do patrimônio líquido (capital e reservas) das empresas, que só aconteceria no caso de empresa que tivesse ativo permanente de valor superior ao patrimônio líquido e a diferença entre eles fosse financiada por terceiros a taxas inferiores aos índices inflacionários, fenômeno bastante raro, é verdade, mas não de todo impossível.

De qualquer forma, a mecânica criada pelas autoridades fazendárias para sujeitar os saldos credores de tais contas à tributação pelo IR foi um artifício altamente discutível à luz do Código Tributário Nacional, pois é sabido que o fato impositivo do IR é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de **renda e proventos**.¹⁷

Existe um ótimo estudo feito por Cândido H. Campos, que melhor esclarece o assunto e que recomendamos para aqueles que tenham interesse em aprofundá-lo.¹⁸

Ora, para que pudesse haver incidência do IR era necessário que o contribuinte tivesse auferido **renda**, não só para que a exigência do tributo fosse cabível, mas também é sobre ela que haveria de ser calculado o montante devido.

E aí vem a indagação: o resultado de meras operações de cálculo de atualização monetária de valores poderia ser considerado **renda** para efeitos tributários? É discutível e a nosso ver a resposta é negativa, porque o conceito de **renda** implica em **acréscimo patrimonial** (ou aumento do patrimônio), o que no caso da correção monetária não se configura.

Em determinada época travaram-se intensos debates sobre o tema, envolvendo grandes autores. Um destes momentos está retratado com fidelidade por Aliomar Baleeiro, em seu Direito Tributário Brasileiro, cujos tópicos principais são a seguir retratados, em homenagem àqueles que contribuíram para uma melhor compreensão do assunto.

¹⁷ Art. 43 do Código Tributário Nacional

¹⁸ CAMPOS, Cândido H. **Planejamento Tributário**: imposto de renda. 2.ed. São Paulo: Atlas, 1985, p. 100

II. CONCEITO DE RENDA. – Para compreensão do fato gerador, segundo o art. 43, I e II, é utilíssimo um resumo das controvérsias sobre o conceito de renda. O CTN adotou dois conceitos, dando a um o nome de “renda” (inciso I) e ao outro o de “proventos” (II).

Ao capital, o Direito e a Economia Política atribuem caráter de estabilidade, significando que são bens dos quais o possuidor, sem desfalcá-los, tira utilidades, quer se sirva deles, quer ceda o uso a terceiro. Esses serviços e utilidades do capital, desfrutados diretamente pelo dono, ou concedidos a terceiros por uma remuneração (juros, aluguéis, etc.), não se confundem com a fonte, isto é, com os bens que os fornecem.

Houve até quem admitisse a existência de rendimento de caráter psicológico, ou ‘rendimentos imateriais’, que alguém recebe da satisfação que lhe causa sua galeria de obras d’arte, seu parque, suas coisas de aprazimento, etc.

Por outro lado, há capitais que só podem ser utilizados pela sua fragmentação com a renda, até o ponto em que se exaurem de todo: as minas, os areais, as pedreiras, e, até certo ponto, as florestas, enfim, bens que, do ponto de vista econômico, servem de base às atividades extrativas.

O debate sobre esse assunto tem empolgado vários espíritos e pode ser resumido em duas teorias, em que ambas têm sido invocadas pelas legislações fiscais dos vários países:

–Renda é atributo quase sempre periódico da fonte permanente da qual promana, como elemento novo criado e que com ela não se confunde (STRUTZ; FUISTING; COHN); a renda é o acréscimo de valor pecuniário do patrimônio entre dois momentos (SCHANZ; HAIG; FISHER).¹⁹

Pois bem, a simples correção da expressão monetária de valores, ou os seus efeitos econômicos, não se enquadram em nenhum desses conceitos de renda, concluindo-se, desde logo, que de renda não se trata e que, portanto, não há como sobre eles fazer incidir o IR.

Em época de inflação elevada, um importante estudo sobre o tema foi elaborado pelo então Consultor Contábil da Associação Comercial e Industrial do

¹⁹BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1990, p. 181-182.

Paraná, Edwal G. Santos, revelando os efeitos nefastos da chamada tributação do “lucro inflacionário” sobre o capital de giro das empresas, provocando o pagamento do IR sobre lucros fictícios, ao menos até o advento da Lei Nº 6.404 e do Decreto Lei Nº 1.598.²⁰

Outra lição, também oportuna, de sentido eminentemente prático, encontra-se na obra de Roque Jacinto, cuja leitura nós recomendamos aos leitores interessados no assunto.²¹

Consequentemente, considerados todos os aspectos destacados, resulta que o IR sobre o chamado “lucro inflacionário” é também tributo indevido.

3.1.2 Diferença entre IPC, BTN e BTNF

Na passagem da variação do IPC para BTN e BTNF como fator de correção, houve considerável prejuízo para os contribuintes, especialmente às pessoas jurídicas que, apercebendo-se disso, reclamaram judicialmente e obtiveram ganho de causa em primeira e segunda instâncias, assegurando-lhes o direito à correção plena, com os devidos efeitos sobre os resultados sujeitos à incidência do IR. A jurisprudência nesse sentido é copiosa e não deixa margem a qualquer dúvida.²²

Também a doutrina se manifesta no sentido de que não podia a União restringir o direito dos contribuintes à correção plena. Nesse sentido, existe um alentado estudo de Misabel Abreu Machado Derzi, em resposta a uma consulta que lhe foi feita a respeito da correção monetária, demonstrações financeiras, conceito de renda, lucros fictícios e direito adquirido a deduções e correções.

Naquele estudo, Misabel conclui, pela inconstitucionalidade das restrições à dedutibilidade da parcela dos encargos de inversão, que correspondem à diferença de correção monetária pelo IPC e pelo BTN Fiscal, relativa ao período-base 1990 e pela não obrigatoriedade de ser adicionada ao lucro líquido aquela diferença entre IPC e BTNF para efeito de apuração da base de cálculo do IR, esclarecendo que,

²⁰Este estudo não foi publicado, ficando sua divulgação restrita à apresentação em plenário de reunião da Federação de Associações Comerciais do Paraná.

²¹JACINTO, Roque. **Regulamento do Imposto de Renda Consolidado e Aplicado**. São Paulo: Leia, v. 3, p. 827 – 904.

²²Repertório IOB de Jurisprudência 7/95, p. 131; DJU 25.11.93; DJU 25.08.94; IOB 18/97, p. 429/430; IOB 23/97, p. 554.

caso fosse obrigatória aquela adição, seria pelo valor nominal e não pelo valor corrigido.²³

Registre-se que em 11.04.1994 entrou em vigor um novo Regulamento do IR, aprovado pelo Decreto Nº 1.041, trazendo algumas inovações importantes sobre a matéria, desonerando, em parte, as empresas que eventualmente viessem a apurar lucro inflacionário e desde 26.03.1999 vigora o mais recente Regulamento daquele imposto, aprovado pelo Decreto Nº 3.000, que manteve a sistemática de apuração estabelecida pelo anterior Regulamento.

Ainda que, também, esta matéria aparente estar superada pelo decurso do tempo, tal como aquela abordada no tópico precedente, permanece de interesse atual, se não por outros fundamentos, ao menos como retrospecto histórico e pelo fato de existirem ações pendentes de julgamento no Supremo Tribunal Federal.

3.1.3 Retiradas de Pro Labore pelos Sócios Dirigentes

O IR também vinha sendo indevidamente cobrado das empresas em razão de restrições à dedutibilidade das retiradas dos sócios-diretores a título de Pro Labore, gerando um lucro aparente, incompatível com o conceito de renda, já que limitava os valores dedutíveis a este título, fazendo com que as empresas tivessem que pagar imposto sobre um valor que para elas era efetivamente uma despesa administrativa e, portanto, dedutível. Felizmente, essa restrição esdrúxula foi corrigida a tempo pela legislação mais recente, eliminando os limites do valor dedutível a este título, permitindo a dedução integral dos valores retirados pelos sócios dirigentes a título de Pro Labore, depois que muitas empresas ingressaram em Juízo contestando a legitimidade do limite imposto pela legislação que vigorou por longo tempo.

O principal argumento que a União apresentava para sustentar a validade do limite imposto às retiradas de Pro Labore era o de que as retiradas acima daquele limite estabelecido pela legislação correspondiam a uma verdadeira “distribuição disfarçada de lucro”, o que era insustentável, como acabou por decidir a Justiça, já nada autorizava a presunção por parte do Fisco, a não ser uma falsa ideia de que

²³DERZI, Misabel Abreu Machado. Correção monetária e demonstrações financeiras: conceito de renda: imposto sobre patrimônio: lucros fictícios: direito adquirido a deduções e correções: Lei Nº 8.200/91. In: **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, n. 59, p. 124-159.

havia uma utilização indevida do mecanismo de retiradas a título de Pro Labore como subterfúgio para a evasão de lucros.

Acresce observar que, se por um lado, ainda que remotamente, havia a possibilidade de eventual evasão de lucros via Pro Labore, subtraindo o valor correspondente à incidência do IR da Pessoa Jurídica, por outro lado, aquele mesmo valor acabava sendo tributado pela incidência do IR na declaração de renda da pessoa física dos sócios dirigentes, tal como ocorre atualmente.

Também, relativamente a este tema, muitas foram as decisões tomadas pelos Juízes e Tribunais, fato que se encontra amplamente documentado nos repositórios de jurisprudência à disposição dos interessados.

Fica aqui o registro dessa anormalidade na história do IR, até para evitar que alguém venha a sugerir o retorno daquela nefasta sistemática em futuro próximo ou distante.

3.1.4 Compensação de Prejuízos

Mais recentemente, a edição de leis reguladoras do IR veio restringir a dedutibilidade dos prejuízos verificados num determinado período em relação aos subsequentes períodos de apuração, limitando-a a 30% do prejuízo verificado em cada período, condição que levou o Prof. Ives Gandra da Silva Martins a afirmar que se estava diante de uma situação em que a lei mandava pagar IR sobre o “**não lucro**”, já que o prejuízo ocorrido num determinado período necessariamente terá que ser subtraído do lucro do período seguinte, sob a pena de a pessoa jurídica Ter que pagar IR sobre prejuízo, ou sobre o “**não lucro**”, como disse ele.

Igualmente, neste caso a jurisprudência tem se inclinado no sentido de reconhecer aos contribuintes o direito à compensação plena dos prejuízos, sem qualquer limitação.²⁴

3.1.5 Opção pelo Lucro Presumido

O pagamento do IR pelo regime do chamado **lucro presumido**, tão ao gosto de muitas empresas de pequeno porte, pode facilmente se transformar numa das

²⁴ Repertório IOB de Jurisprudência 16/97, p. 375.

maneiras pelas quais o próprio contribuinte, por sua livre e espontânea vontade, acaba por entregar ao Fisco Federal uma soma maior do que a efetivamente devida. E isso porque, optando pelo lucro presumido, o contribuinte opta também por pagar o IR mensal e regularmente, em quantia fixa, preestabelecida, que recolherá tenha havido lucro, ou tenha havido prejuízo no período a que corresponde o recolhimento.

Daí, conclui-se que, o recolhimento correspondente ao período em que houve algum lucro será de IR efetivamente devido, ao passo que aquele correspondente a período em que, apesar de ter havido receita, não houve lucro, será um recolhimento indevido, porque só existe obrigação de pagar IR quando houver lucro.

Hugo de Brito Machado alerta para o problema em interessante estudo no qual constata que, nessas situações, a obrigação de pagar IR não estará nascendo do lucro, mas sim da **opção** por um regime alternativo de recolhimento do imposto, o que está em total desconformidade com o Sistema Tributário Brasileiro, que não prevê essa hipótese de incidência para o IR.

Segundo o mesmo autor, é válida a opção pelo regime do lucro presumido, desde que o contribuinte possa se retratar a qualquer tempo, ou seja, voltar ao regime normal, quando não houver lucro, para evitar o pagamento de IR sobre lucro inexistente.²⁵

3.1.6 Despesas com Arrendamento Mercantil (Leasing)

Frequentemente tem acontecido de a Secretaria da Receita Federal desconsiderar valores correspondentes ao pagamento de prestações com arrendamento mercantil (Leasing) como despesa administrativa das pessoas jurídicas arrendatárias, sob o argumento de que o contrato respectivo estaria desvirtuado, transformando-se em contrato de compra e venda e, portanto, caracterizador de investimento e não de arrendamento, mas a Justiça nesses casos tem decidido, na maioria das vezes, em favor das empresas, considerando que a contratação é assunto de livre estipulação entre as partes (contratante e contratado), em respeito ao princípio da autonomia da vontade, dizendo que a Lei Nº 6.099, ao disciplinar as operações de arrendamento mercantil, não estabeleceu valor de

²⁵MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 14.ed. São Paulo: Malheiros, 1998, p. 233 e **Repertório IOB de Jurisprudência**, n. 24/98, Cad. 1, p. 637-638.

prestações, nem a uniformidade destas durante o prazo do contrato, deixando às partes a possibilidade de convencioná-las livremente, o que, de igual modo, pode ser feito com relação ao chamado valor residual, a ser pago por ocasião da opção de compra.

Em caso recentemente decidido pelo Egrégio Tribunal Regional Federal da 4ª Região, a empresa recorrente sustentava a validade do seu contrato de arrendamento mercantil e a Receita Federal o desconsiderava para efeito de dedutibilidade das prestações como despesa para efeito de apuração do IR devido. O Tribunal acolheu o recurso da empresa, reconhecendo-lhe o direito a deduzir os valores pagos a título de arrendamento mercantil para efeito de determinação da base de cálculo do IR.²⁶

Algumas considerações a respeito do assunto foram por nós desenvolvidas, a pedido de um escritório de contabilidade que, diante das inúmeras intervenções do Fisco Federal, tinha interesse em orientar seus clientes na defesa dos seus direitos.²⁷

Essas situações, em que a dedução das parcelas correspondentes ao pagamento das prestações de Leasing foi impedida pela Receita Federal, igualmente configuram exigência indevida de Imposto de Renda.

3.1.7 Limitação de Outras Despesas Dedutíveis

A legislação do IR tem variado bastante ao longo do tempo quanto à dedutibilidade ou não de certas despesas na apuração da renda líquida (base de cálculo do IRPF) e do lucro das empresas (base de cálculo do IRPJ), tanto para efeito de retenção do imposto na fonte como para efeito de apuração do resultado final do período, de tal sorte que por vezes aquele direito sofre limitações que não poderiam ocorrer.

Assim, por exemplo, em determinados exercícios passados a legislação do IR limitou as deduções das despesas hospitalares e com educação do contribuinte e seus dependentes, fixando limites à sua dedutibilidade.

²⁶Repertório IOB de Jurisprudência Nº 6/97, p. 131

²⁷SCHMIEGUEL, Carlos. **Direito aplicado:** pareceres de direito administrativo e de direito tributário. Mafra: Nosde e UnC, 1996, p. 114-120.

Isso não é justo nem legítimo, porque implica ter o contribuinte que pagar o IR sobre uma receita de que ele não teve a disponibilidade, em razão de tê-la despendido com aqueles gastos necessários, a que não se poderia furtar.

3.1.8 Imposto de Renda Retido na Fonte

Não existe obrigatoriedade de retenção do IRF sobre as parcelas pagas a título de compensação pela perda de emprego, por férias não gozadas e seu adicional e por indenização de aviso prévio, nos casos de rescisão de contrato de trabalho, por ato unilateral do empregador, mas tem sido exigido pela Receita Federal a retenção e o recolhimento do IR sobre aqueles valores, numa atitude que desrespeita a interpretação dada pelo Poder Judiciário, o que em muito contribui para a insegurança jurídica, provocada exatamente por quem deveria zelar mais do que os outros por este aspecto da vida social.

3.1.9 Em Síntese

Todas as situações abordadas nos tópicos precedentes relativos ao IR comportam pedido de restituição dos respectivos valores indevidamente pagos, com fundamento no Código Tributário Nacional, segundo o qual:

Art. 165 – O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade de pagamento [...] nos seguintes casos:

I – cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido;

II – erro na identificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante devido ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento.

Melhor seria não compelir o contribuinte a pagar o que não era devido, mas se ocorreu o pagamento indevido, a lei o socorre com o direito à restituição, acrescida dos juros de mora e da multa que eventualmente tenha sido exigida pelo

recolhimento em atraso (Art. 167 do CTN). Sobre a restituição de tributos indevidamente pagos publicamos matéria em periódico de circulação regional.²⁸

3.2 RELATIVAMENTE AO IMPOSTO TERRITORIAL RURAL (ITR)

O ITR é um dos tributos mais irracionalmente administrado no Brasil. Primeiro, porque não é cobrado – ou é desproporcionalmente cobrado – de quem realmente tem capacidade contributiva (os proprietários de latifúndios, muitas vezes improdutivos) e, segundo, porque quando cobrado dos proprietários rurais não leva em consideração os vários fatores de progressividade e regressividade a que se refere a Lei Nº 4.504, de 30.11.1964 (Estatuto da Terra) e o seu Regulamento aprovado pelo Decreto Nº 56.792, de 26.08.1965.

Do ponto de vista histórico, o imposto sobre a propriedade rural, a antiga República Romana, onde foi criado para as regiões conquistadas, era cobrado daqueles que permaneciam cultivando a terra e que, em razão da conquista, deixavam de ser proprietários, passando a ser simples “usuários” das terras que lhes pertenceram antes da conquista.

Já naquela época era um imposto injusto e discriminatório porque, enquanto as regiões provinciais concorriam com pesadas rendas para os cofres romanos, as glebas peninsulares não pagavam o tributo.

Enquanto Roma e uma área de cem milhas em redor eram totalmente imunes a tributos, na própria península, as demais regiões itálicas sujeitavam-se ao pagamento de contribuições.²⁹

Em Portugal, este imposto era pago em produto *in natura* e chamava-se “dízimos”. Existe também, sob formas diversas de lançamento, na França, na Inglaterra e nos Estados Unidos.³⁰

Segundo informa João Pedro da Veiga Filho, no Brasil a ideia da criação do ITR vem desde 1808, tendo sido, várias vezes, lembrado, proposto e discutido, mas não criado. Propostas para a criação desse imposto foram apresentadas em 1843, 1849, 1867, 1874, 1877, 1878 e 1879, mas somente com a República é que foi

²⁸SCHMIEGUEL, Carlos. Pagamento indevido de tributos. **Jornal Tribuna da Fronteira**, 13.08.98. Mafra: Ed. Tribuna, 1998, p. 10.

²⁹CAMPOS, Dejalma de. **Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural**. São Paulo: Atlas, 1993, p. 26-27.

³⁰CAMPOS, 1993. p. 27.

instituído no Brasil, por expressa autorização da Constituição de 1891 (art. 9º). A competência então era dos Estados e não da União.³¹ A implantação definitiva do ITR, já na competência privativa da União, só veio a se concretizar com o Estatuto da Terra – Lei Nº 4.504/64 – como já referido anteriormente.

Em épocas mais recentes, aumentos, verdadeiramente absurdos, têm sido verificados nos lançamentos desse imposto, o que despertou o interesse dos contribuintes para com este tributo, particularmente, no que diz respeito à fórmula adotada para se chegar à sua base de cálculo. A mecânica é tão complexa e obscura que, praticamente, coloca fora do alcance dos contribuintes a possibilidade de discutir sobre a sua justeza e exatidão.

A sistemática de apuração da base de cálculo e da determinação da alíquota aplicável a cada caso concreto, por sua complexidade, deixa quase que ao exclusivo critério da autoridade, a escolha dos elementos que integrarão aqueles fatores, decisivos para se chegar ao valor a ser pago.

Mas, há um aspecto em que o proprietário do imóvel sujeito ao imposto pode usar de inteligência para não ensejar cobrança indevida. É quando do preenchimento do formulário do cadastramento do seu imóvel que ele deve prestar muita atenção, para evitar dissabores.

Vale aqui frisar que os dados cadastrais podem e devem ser atualizados ou modificados periodicamente pelo contribuinte, devendo fazê-lo sempre que os dados anteriormente declarados não mais refletirem a realidade atual do imóvel cadastrado. Alguns dos dados cadastrais têm influência direta e decisiva sobre o cálculo do imposto que a partir deles será lançado e cobrado.

Segundo a lei e seu regulamento, a fixação do imposto obedecerá *a critérios de progressividade e regressividade, levando-se em conta o valor da terra e das benfeitorias, a área e dimensões do imóvel e das glebas de diferentes usos, a situação do imóvel em relação à natureza e condições das vias de acesso e respectivas distâncias dos centros demográficos mais próximos, as condições técnicas e econômicas de exploração agropecuária-industrial, a natureza da posse e as condições de contratos de arrendatários parceiros e assalariados, a classificação das terras e suas formas de uso e rentabilidade, a área total agricultável do conjunto*

³¹CAMPOS, 1993. p. 27

de imóveis rurais de um mesmo proprietário no país (arts. 46, 49 e 50 da Lei Nº 4.504).

Se por aí já se nota considerável complexidade, muito maior será a surpresa e apreensão quando se examinam as disposições regulamentares, que disciplinam aquele capítulo do Estatuto da Terra (arts. 12 a 51 do Decreto Nº 56.792).

Aí o caso assume dimensões e complexidade verdadeiramente catastróficas, só decifráveis com o auxílio de computador, munido de programa especial para isso. A regulamentação da lei ampliou o número de fatores influentes na determinação dos critérios básicos e incidentais para se chegar à composição do valor do tributo, entrando aí, entre outros, um índice de localização, um índice de dificuldade viária de acesso e certo grau de confiança, além do fator administração, do fator habitação e saneamento e do fator escrituração, o fator utilização da terra, o fator renda bruta, o fator móvel de investimento e o fator rendimento agrícola.

Esses múltiplos fatores apontados pela lei e pelo regulamento são fornecidos pelo proprietário da terra, em declaração que prestará em formulário próprio, ou obtidos em levantamento cadastral efetuado pela autoridade.

A correção das informações prestadas é o ponto de partida para qualquer ato contestatório da validade dos lançamentos. Se o próprio contribuinte fornece informações incorretas, evidente que não terá condições de impugnar o lançamento cuja incorreção resultou exatamente das informações por ele prestadas.

Dois aspectos merecem particular atenção ao ser preenchido o formulário de cadastramento, ou de atualização cadastral do imóvel, para fins de lançamento do ITR:

- Observar e informar, corretamente, as áreas ocupadas por culturas e florestas, compreendendo estas últimas, as áreas de preservação determinadas por lei (por exemplo, as áreas localizadas às margens dos rios e lagos) e as reservas florestais de iniciativa do proprietário (art. 5º da Lei Nº 5.868);
- Informar com exatidão as áreas utilizadas para culturas, ainda que em regime de rodízio, mas que, ao final de três, quatro ou cinco anos, resulta na utilização efetiva da área total do imóvel;

Observando estas recomendações o proprietário de imóvel rural terá maiores chances de não ser contemplado com o lançamento de um ITR acima daquilo que efetivamente é exigível e terá oportunidade de acompanhar e conferir, com base em dados concretos, a exatidão do que lhe é cobrado a cada ano e, ocorrendo alguma discrepância, exigir sua retificação em tempo hábil, para evitar Ter que primeiro pagar para depois pedir restituição.

Em 12.12.1992 foi editada a Lei Nº 5.868, a qual, através de seu art. 6º, declarava que, para os fins de ITR, considerava-se imóvel rural aquele que se destinar à exploração agrícola, pecuária, extrativa vegetal ou agroindustrial, com área superior a 1 (um) hectare, independentemente de sua localização, o que queria dizer que, mesmo os imóveis situados dentro do perímetro urbano, seriam considerados imóveis rurais, desde que destinados à exploração agrícola ou pecuária e que tivessem área superior a 10.000 m².

Contudo, este dispositivo esdrúxulo teve vida efêmera, porque o Supremo Tribunal Federal logo declarou a sua inconstitucionalidade através do Recurso Extraordinário Nº 93.850-8 de Minas Gerais.

Outro complicador no caso do ITR, que leva muitos contribuintes a pagarem mais do que o efetivamente devido, é o generalizado desconhecimento do que seja o “Módulo Fiscal”, a que inúmeras vezes, se referem o Estatuto da Terra e seu Regulamento.

O Módulo Fiscal é uma medida utilizada para definir o tamanho do imóvel necessário para dar condições de sustento e progresso à família do proprietário do imóvel, contribuinte do ITR. Por ele determina-se se a propriedade é suscetível de pagamento ou não do imposto.³²

O módulo é calculado para cada Município, sendo que a determinação do seu tamanho dá-se em razão do tipo de exploração da terra mais comum no Município, a renda obtida no tipo de exploração mais comum e outras explorações existentes no mesmo Município.

Apesar da complexidade da fórmula para se chegar ao valor do ITR a ser pago em relação a cada imóvel rural, valendo-nos do ensinamento do Prof. Campos

³²CAMPOS, Dejalma de. **Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural**. São Paulo: Atlas, 1993, p. 47

podemos chegar àquela fórmula, descobrindo primeiro a **área total do imóvel** em hectares e calculando em seguida a **área inaproveitável** da propriedade.

A **área total** do terreno é aquela que consta do documento de propriedade, posse ou domínio útil, que geralmente é uma escritura de compra e venda, de doação ou de permuta, ou então um formal de partilha, quando o imóvel é obtido por herança.

A **área inaproveitável** é a soma das áreas ocupadas por benfeitorias, terras imprestáveis para culturas, criações e explorações florestais e das terras ocupadas por florestas de preservação obrigatória.

Para obter a **área aproveitável** basta diminuir da área total a **área inaproveitável** e para calcular o número de módulos fiscais basta dividir a área aproveitável pelo valor do módulo fiscal do Município onde está localizado o terreno. O valor do módulo fiscal do Município pode ser obtido na Prefeitura Municipal, ou diretamente nos talões do ITR de outros imóveis situados no mesmo Município.

Uma vez descoberto o número de módulos fiscais do terreno, fica relativamente fácil chegar ao valor básico do imposto a ser pago. Mas ainda precisamos antes determinar o valor fundiário do imóvel, que é a chamada **base de cálculo do ITR**, de acordo com o art. 30 do Código Tributário Nacional.

Ainda, segundo Djalma de Campos, *a base de cálculo para o lançamento e cobrança do Imposto Territorial Rural, é o valor fundiário, ou seja, o valor da terra nua, declarado pelo proprietário e não impugnado pela repartição fiscal ou por estar determinado por avaliação cadastral.*³³

No Estatuto da Terra temos a seguinte disposição legal:

Art. 50 – O valor básico do imposto será determinado em alíquota de dois décimos por cento (0,2%) sobre o valor real da terra nua, declarado pelo proprietário e não impugnado pelo órgão competente, ou resultante da avaliação cadastral.

Nesse ponto esclarecemos que o valor básico do imposto assim determinado poderá ser reduzido em razão do grau de utilização da terra, ou aumentado em razão da não exploração, ou da sua má exploração, segundo critério legalmente estabelecido, para se chegar ao valor efetivamente devido.

No início de 1994, a imprensa chegou a divulgar o encaminhamento de projetos de lei (ou de medida provisória) propondo a extinção do módulo rural e a

³³ CAMPOS, 1993. p. 45-46, item 11.1

adoção de alíquotas múltiplas (doze ao todo) para o cálculo do ITR, o que não chegou a se concretizar sob a forma de efetiva alteração da legislação pertinente a este imposto.³⁴

3.2.1 A Imunidade de Pequenas Glebas Rurais

Fundamental é não esquecer que glebas rurais com extensão igual ou inferior a 200.000,00 m². (20 hectares) não sofrem incidência do ITR, quando cultivadas pelo proprietário, só ou com sua família, desde que não possua outro imóvel.³⁵

Mas, para que a Secretaria da Receita Federal possa levar em conta a condição de não incidência, é preciso que o contribuinte, ao cadastrar o seu imóvel, preste as informações necessárias e completas para tanto, não esquecendo de mencionar que se trata do único imóvel que possui e que o cultiva só, ou com o auxílio exclusivo de seus familiares, ainda que sua família seja composta só por ele e sua mulher.

A imunidade será reconhecida ao proprietário que o requerer à Secretaria da Receita Federal, juntando cópia da escritura, ou título de propriedade que a substitua e atestado da autoridade municipal, comprovando que reside no imóvel.

Com isso pensamos ter dado ao leitor uma sucinta ideia sobre o ITR e seus mecanismos de lançamento, acompanhada de algumas orientações quanto às medidas a serem adotadas pelos proprietários de imóveis rurais para evitar o pagamento indevido deste tributo.

3.3 RELATIVAMENTE AO ICMS

No ICMS as situações que caracterizam exigência indevida desse tributo são muito variadas, em função da complexidade da legislação que o rege e da multiplicidade de fatos que comportam sua incidência.

Vamos enfocar apenas algumas dessas situações, em especial, aquelas que com maior frequência ocorrem e que assumem maior interesse para o contribuinte.

³⁴Jornal "A Notícia" de Joinville, edição de 26.01.1994, p. 6 e edição de 27.01.1994, p. 5.

³⁵Art. 153, § 4º, da Constituição Federal, Art. 48, VI, da Lei Nº 4.504 e Art. 31 do Decreto Nº 56.792.

3.3.1 Aplicação da Pauta de Valores Mínimos

Apesar de a Justiça já ter decidido inúmeras vezes que a aplicação da pauta de valores mínimos, para determinação da base de cálculo do ICMS, só é válida quando pelos meios normais não for possível determinar o efetivo valor da operação sujeita ao imposto, as autoridades fazendárias estaduais têm persistido na aplicação indevida da pauta, mesmo em situações em que a base de cálculo está definida em documento fiscal válido.

A pauta de valores mínimos é uma listagem de produtos sujeitos à incidência do ICMS, na qual as autoridades administrativas estaduais lhes atribuem um valor “de tabela”, que se pretende seja reconhecido como “valor de mercado”, previamente estabelecido.

É certo que a existência de tal tabela em nada contraria a lei, mas ela só pode ser aplicada em casos muitos especiais e na falta de documento fiscal válido registrando as operações e o seu valor efetivo. Ainda assim, a aplicação da tabela só é válida mediante a instauração de um processo administrativo específico, com oferecimento de oportunidade ao contribuinte para que apresente suas razões e lhe seja assegurado o direito a uma avaliação contraditória dos produtos, seja ela administrativa ou judicial, em respeito ao que dispõe o Código Tributário Nacional em seu art. 148.

Portanto, a aplicação da pauta de valores mínimos só é válida e legítima quando, através de processo administrativo regular, ficar demonstrado que o valor consignado na nota fiscal não corresponde ao real valor da operação de que decorrer a saída da mercadoria ou da prestação de serviço sujeita ao ICMS.

A base de cálculo do ICMS é o valor da operação de que decorrer a saída da mercadoria descrita na nota fiscal, ou do serviço prestado pelo contribuinte. Por isso, as pautas fiscais não podem ser utilizadas aprioristicamente como presunção legal ou ficção da base de cálculo, pois só se admitem quando inidôneos os documentos e declarações prestadas pelo contribuinte, quando então, mediante o processo regular acima referido, se poderá arbitrar a base de cálculo, utilizando-se para isso o referencial da pauta de valores mínimos.

O contribuinte não é obrigado a aceitar passivamente a exigência do ICMS calculado com base nos valores constantes da pauta, sem a instauração de um

processo regular, especialmente quando a operação que estiver realizando (ou já tenha realizado) seja regular e esteja acobertada por documento fiscal corretamente emitido.

Daí por que é legítima a oposição do contribuinte à aplicação indiscriminada da pauta de valores mínimos, cujo uso se tornou abusivo, principalmente nos postos de fiscalização localizados nas divisas dos Estados.³⁶

3.3.2 Regime de Estimativa Fiscal

O chamado “Regime de Estimativa Fiscal” é autêntica armadilha para os incautos e os acomodados, que não querem se preocupar com a apuração de ICMS efetivamente devido pelas operações que realizam.

Preferem confiar na “estimativa” que o Fisco faz, com base na qual lhes será exigido o ICMS, mesmo sem ter ocorrido saída de mercadoria ou prestação de serviços de transporte ou de comunicação, em valores que correspondam ao montante do imposto que através da estimativa lhes é cobrado.

O principal atrativo do regime de estimativa desapareceu. Era a dispensa da escrituração fiscal que, ao menos na mais recente legislação do Estado de Santa Catarina, foi suprimida, passando a ser exigida mesmo daqueles contribuintes enquadrados neste regime.³⁷

A legislação catarinense do ICMS foi mais adiante, criando norma impositiva do regime de estimativa fiscal, de tal sorte que, o que antes era uma opção do contribuinte, agora é uma faculdade do fisco, porque deixou *a critério da administração fazendária* o enquadramento e a cargo do sujeito passivo a incumbência de impugná-lo, instaurando o processo administrativo contraditório. E mais, deverão ser obrigatoriamente enquadrados no regime de estimativa fiscal os estabelecimentos de caráter temporário.³⁸

Possivelmente outros Estados não tenham chegado a tanto neste avanço supressivo de direitos dos contribuintes.

Na verdade, mesmo à época em que o regime de estimativa era uma opção do contribuinte e o dispensava da escrituração fiscal, a vantagem era apenas

³⁶Ver Repertório IOB de Jurisprudência Nº 17/97, p. p. 403 e p. 556.

³⁷Art. 57, § 8º, do Regulamento do ICMS-SC, aprovado pelo Decreto Nº 1.790, de 29.04.1997.

³⁸Art. 57, § 7º, do mesmo Regulamento.

aparente, porque mais do que beneficiar acabava prejudicando o sujeito passivo, geralmente modesto comerciante não afeito a leis e regulamentos.

Em primeiro lugar é preciso atentar para o fato de que o regime de estimativa subtrai ao contribuinte o direito constitucional de se valer dos créditos de ICMS destacados nas notas fiscais de entrada de mercadorias e/ou serviços. Nisso o regime configura flagrante violação ao princípio da não cumulatividade desse imposto, expressamente previsto na Constituição Federal.³⁹

Em segundo lugar, não apurando o próprio contribuinte o quanto deveria pagar a título de ICMS em cada período, corre o risco de pagar mais do que o devido pelas operações que realizar, já que no regime de estimativa o valor do pagamento mensal já vem prefixado no documento de arrecadação, sem alternativa para sua adequação ao valor efetivamente devido.

Em terceiro lugar, o contribuinte enquadrado no regime de estimativa sai prejudicado porque não lhe é assegurado o direito de transferir o crédito de um período para o período seguinte de apuração do imposto.

Interessante observar que quanto menor a empresa do contribuinte maior é a desvantagem com o regime de estimativa, já que maior é a possibilidade de ter que pagar ICMS em períodos nos quais possivelmente nenhuma operação sujeita ao imposto venha a ocorrer em seu estabelecimento, como é comum acontecer em época de paralisação de atividades mercantis, como é o caso dos períodos de férias e de recessão. **No regime de estimativa não existe mês sem recolhimento.** Todos os meses são de recolhimento obrigatório, sob pena de multa e outras sanções.

Melhor será escriturar os livros fiscais, apurando o imposto efetivamente devido em cada período pelo confronto entre débitos e créditos, como é usual e normalmente previsto na legislação.

Aliás, o regime de estimativa é flagrantemente ilegal, porque tributa até mesmo operações inexistentes, e quando existentes são tributadas por antecipação, o que é vedado por lei.

Sobre a ilegalidade da imposição do regime de estimativa fiscal foram realizados intensos debates por ocasião da realização do 3º Seminário sobre crimes contra a ordem tributária, na cidade de São Paulo, em abril de 1997; Raul Haidar,

³⁹ Art. 155, § 2º, I, da Constituição Federal.

ilustre Conselheiro da OAB-SP, publicou, recentemente, um estudo sobre o tema no qual conclui que o enquadramento *ex officio* (compulsório) no dito regime caracteriza violação de direito líquido e certo do contribuinte de continuar operando no regime normal, mesmo que possua débitos para com a Fazenda do Estado.⁴⁰

Entende ele que o regime especial imposto pela autoridade pode ser suspenso por mandado de segurança, por representar autêntica interdição do estabelecimento, contrariando as Súmulas números 70 e 547 do Supremo Tribunal Federal e informa que inúmeras empresas já obtiveram, por essa via, proteção judicial contra tais medidas coercitivas.

O melhor mesmo é não pedir e não aceitar a imposição do regime de estimativa. Se ele for adotado *ex officio* pelas autoridades, cabe impugnação administrativa perante a autoridade competente, para restabelecer o direito do contribuinte à opção pelo regime normal que, bom ou mau, é o que mais se aproxima do sentido de justiça nesta espécie de tributo, a que estão sujeitos todos quantos exerçam alguma atividade mercantil que implique circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte ou de comunicação sujeitos ao ICMS.

E, se ainda assim, a autoridade persistir na imposição do regime especial, cabe a medida extrema do recurso ao Poder Judiciário, para restabelecer o direito à opção pelo regime normal de tributação, com a utilização dos créditos pelas entradas e cálculo do imposto devido proporcional às operações efetivamente realizadas, para evitar o pagamento de tributo indevido.

3.3.3 ICMS no Fornecimento de Alimentação e Bebidas

Embora seja hoje matéria disciplinada pela Lei Complementar Nº 87/96, com eliminação dos principais pontos de discussão sobre o assunto, a questão da incidência ou não do ICMS no fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes, churrascarias, lanchonetes e similares, foi motivo de muita polêmica antes da edição daquela Lei e ainda comporta discussão, embora tenha sido reduzido o grau de incerteza. Continuam tramitando pedidos de restituição dos valores indevidamente pagos até aquela data, já que ainda não se passaram cinco

⁴⁰HAIDAR, Raul. ICMS: Ilegalidade dos regimes especiais *ex officio*, in **Revista Literária de Direito**, edição, n. 28, mar./abr. 1999, São Paulo: Ed. Literária de Direito, 1999, p. 33-34.

anos e os processos em andamento que aguardam decisão final negando validade à exigência de recolhimento do ICMS em casos dessa natureza.

A questão de fundo é a dúvida sobre se o fornecimento de alimentação e bebidas para consumo naqueles locais pode ou não ser considerado *operação relativa à circulação de mercadorias*, já que as *mercadorias*, nesse caso, são consumidas no próprio estabelecimento fornecedor e, portanto, não circulam.

Outra dúvida pertinente refere-se ao fato de que no fornecimento de alimentação e bebidas para consumo no próprio local há sempre uma boa parcela de serviços integrando o preço pago pelo consumidor. E tais serviços são daqueles não sujeitos ao ICMS, mas sim ao ISS. Daí que não se pode dizer que o preço pago pelo cliente por um almoço correspondente a pagamento de *mercadoria*, mas sim de mercadoria e serviços.

Mas qual o valor das mercadorias e qual o valor dos serviços? As legislações estaduais até agora não lograram resolver satisfatoriamente este problema. Algumas, como por exemplo, a de Santa Catarina, optaram por estipular aleatoriamente em 60% do preço cobrado o valor que corresponderia a mercadorias e, portanto, base de cálculo do ICMS, ficando os restantes 40% para serem tributados pelo Município, a título de ISS.

Mas, evidentemente que tal solução não é satisfatória, até porque numa refeição de restaurante de primeira linha, com música ao vivo, tapete vermelho, cristais da Boêmia, ar condicionado e garçom poliglota, o preço é composto mais pelos serviços do que pelo custo da alimentação, enquanto que numa refeição servida em lanchonete modesta, destituída daqueles luxos, o preço corresponde quase que exclusivamente ao custo da alimentação e das bebidas consumidas.

É claro que o assunto comporta discussão mais ampla, envolvendo os vários aspectos de que se reveste uma obrigação tributária, dentre os quais avulta o aspecto temporal, exatamente aquele que caracteriza e define o momento em que a obrigação se torna efetiva, e que no caso do ICMS é o momento em que a **mercadoria sai do estabelecimento**, aperfeiçoando-se aí o fato imponible.

Finalizando, cumpre lembrar que o fornecimento de alimentação e bebidas, por envolver a concomitante prestação de serviços não sujeitos à incidência do ICMS, serviços estes que integram o preço final cobrado do cliente, gera um sério

conflito de competência entre o Estado e o Município, que evidentemente tem interesse em cobrar o ISS sobre o valor dos serviços que integram a operação.

Para melhor entendimento do assunto recomenda-se a leitura atenta de uma obra de autoria do Prof. Roque Antonio Carrazza, na qual o tema é tratado e desenvolvido com grande maestria e muita propriedade.⁴¹

De tudo o que ficou exposto quanto a este tópico, resta evidente que o pagamento do ICMS sobre o preço das refeições servidas em restaurantes, churrascarias, lanchonetes e similares caracteriza pagamento indevido e, portanto, suscetível de pedido de restituição.

3.3.4 Venda ou Transferência de Bens do Ativo Fixo

O deslocamento de bens pertencentes ao ativo fixo da empresa seja por venda ou simples transferência entre estabelecimentos da mesma empresa, ou para estabelecimento de outra empresa, ainda que situado em outro Estado, não caracteriza hipótese de incidência do ICMS, por não se tratar de operação relativa à circulação de mercadorias.

Bens incorporados ao ativo imobilizado e que nele permaneçam por um prazo de pelo menos doze meses, perdem a característica de mercadoria e, conseqüentemente, deixam de sofrer incidência do ICMS na hipótese de sua venda ou transferência.⁴²

Em recente pronunciamento, o Supremo Tribunal Federal, tendo como Relator o Ministro MARCO AURÉLIO, decidiu que a incidência do ICMS pressupõe circulação de mercadorias, considerada a atividade desenvolvida pelo contribuinte.⁴³

Ora, se uma empresa não se dedica à atividade de venda de veículos, a eventual venda de um dos seus veículos, integrado ao ativo imobilizado, não se caracterizará como operação de circulação de mercadorias e, portanto, não sofrerá incidência do ICMS. De igual modo, se a empresa não comercializa móveis e equipamentos, caso venha a vender alguns dos móveis e equipamentos pertencentes ao seu ativo imobilizado não estará obrigada a pagar o ICMS sobre

⁴¹CARRAZZA, Roque Antonio. **Conflitos de Competência**: um caso concreto. Rio de Janeiro: Revista dos Tribunais.

⁴²Conferir em Repertório IOB de Jurisprudência Nº 20/97, p. 483; Nº 22/97, p. 531; e Nº 24/97, p. 580.

⁴³Recurso Extraordinário Nº 196.339-SP.

tais operações, já que não estará realizando com isso uma operação relativa à circulação de mercadorias, na exata acepção jurídica dessa expressão. É o que nos ensina novamente Roque Antonio Carrazza, titular da Cadeira de Direito Tributário da Faculdade de Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, onde é Mestre, Doutor e Livre Docente na disciplina.⁴⁴

3.3.5 Transferência de Mercadorias

Outra situação em que as empresas, por vezes, acabam recolhendo indevidamente o ICMS é o caso de simples transferência de mercadorias de um para outro estabelecimento da mesma empresa. Não haverá incidência do ICMS nestes casos. Por exemplo, se a empresa transfere mercadoria da matriz para uma das suas filiais, ou para um depósito, assim como no caso de retorno das mesmas mercadorias para a matriz, não haverá obrigação de pagar o ICMS sobre tais transferências, porque, para que se configure uma obrigação tributária relativa a este imposto é imprescindível que ocorra a mudança de titularidade, ou seja, é necessário que a mercadoria mude de dono, que haja uma venda, uma doação ou permuta, transferindo a propriedade da mercadoria de quem a remete para quem a recebe. Sem isso não há fato gerador do ICMS. É o que estabelece a Súmula 166 do Superior Tribunal de Justiça, que tem a seguinte redação:

Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadorias de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte.

Portanto, ainda que a legislação estadual venha a considerar como fato gerador do ICMS a transferência de mercadorias de um para outro estabelecimento da mesma empresa, não estará ela obrigada a recolher o tributo, nem mesmo a escriturar a operação como sujeita ao imposto diferido, porque fato gerador não existe nestes casos.⁴⁵

3.3.6 Transporte de Mercadoria Própria em Veículo Próprio

Outra situação, que às vezes gera exigência indevida do ICMS, é aquela em que a mercadoria é transportada pelo próprio comerciante, antes que se configure a

⁴⁴CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 5.ed. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 111, item 2.11.11.

⁴⁵ Conferir em Repertório IOB de Jurisprudência Nº 24/97, p. 580.

transferência de propriedade da mercadoria ao adquirente, ou então, nos casos em que o próprio adquirente transporta a mercadoria do estabelecimento do vendedor até o estabelecimento dele comprador, utilizando-se para isso de veículo de sua propriedade.

Em nenhum destes casos haverá **prestação de serviço de transporte**, atividade que geraria obrigação de pagar o ICMS, se existente. No primeiro caso não se caracteriza a **prestação de serviço de transporte** porque o comerciante vendedor (que até o momento da venda ainda é o *dono* da mercadoria) estará transportando mercadoria de sua propriedade e assim não estará prestando um serviço de transporte, porque ninguém presta serviço a si mesmo. É o caso, por exemplo, do comércio ambulante, em que o comerciante desloca suas mercadorias de um ponto a outro, transportando-as em veículo de sua propriedade. Ele não pode cobrar frete dele mesmo. Por isso não há prestação de serviço no caso e, não havendo prestação de serviço, não haverá fato gerador do ICMS, nem obrigação de pagar este tributo.

Situação semelhante se configura na Segunda hipótese acima referida, na qual o adquirente transporta a mercadoria em veículo de sua propriedade. Ele é o *dono* da mercadoria e também do veículo que a transporta. Portanto, não haverá frete a ser pago, porque ninguém cobra frete de si mesmo. Não havendo prestação de serviço de transporte não haverá frete a ser pago e, portanto, também não haverá fato gerador do ICMS.

Observe-se que o ICMS não devido nestes casos é aquele relativo à **prestação do serviço de transporte** e não aquele que incide sobre a operação relativa à circulação das mercadorias. São fatos geradores distintos, embora ambos estejam previstos na mesma legislação.

3.3.7 Imunidade do Transporte

Da mesma forma que as operações com livros, jornais e periódicos e o papel destinado à sua impressão gozam de imunidade quanto aos impostos⁴⁶, as prestações de serviços do seu transporte estarão livres da incidência do ICMS, segundo recentes decisões de alguns tribunais do país.

⁴⁶ Art. 150, VI, d, da Constituição Federal

3.3.8 Imunidade do Papel Fotográfico

Também as operações com papel fotográfico utilizado na composição de livros, jornais e periódicos goza de imunidade tributária, razão pela qual o ICMS não incide sobre as operações com ele assim realizadas, inclusive as de importação. De resto, todo e qualquer produto (papel, cola, grampos, tinta, etc.) que se destine à produção de livros, jornais, revistas e outros periódicos estará imune à incidência do ICMS por força de expressa disposição constitucional, que não pode ser ignorada pelas autoridades.⁴⁷

3.3.9 Crédito pela Entrada de Bens de Consumo

Os bens adquiridos pelas indústrias e que se consomem no processo de produção geram direito a crédito do ICMS pelas suas entradas no estabelecimento adquirente. Utilizando tais créditos a empresa recolherá menos ICMS quando da venda dos bens que produzir. Daí segue-se que a empresa que não se credita do ICMS destacado em notas fiscais de compra de lixas, fresas e serras, que geralmente se consomem no processo de produção de outros bens (como móveis, por exemplo), estará pagando ICMS indevidamente sobre o valor do crédito não aproveitado. É um tributo que ela paga sem dever. Neste sentido, existe uma recente decisão da 6ª Câmara Civil do Tribunal de Justiça do Paraná.⁴⁸

3.3.10 ICMS de Veículos Automotores

Como um dos objetivos deste livro é alertar para o pagamento indevido de tributos, mister se faz, colocar duas situações em que pode ocorrer exigência indevida do ICMS em operações com veículos automotores, realizadas por empresas revendedoras de veículos novos ou usados, sem entrar na discussão da chamada “substituição tributária”, que tem rendido muita polêmica.

⁴⁷ Ver Repertório IOB de Jurisprudência Nº 24/97, p. 580.

⁴⁸ Ver Repertório IOB de Jurisprudência Nº 12/97, p. 276.

a) Venda por preço inferior ao da tabela

A primeira hipótese é a da venda de veículos por concessionárias, que os recebem da fábrica com o ICMS embutido no preço, inclusive aquele relativo à venda futura. Nesse caso, por força de determinação legal, o fabricante do veículo está obrigado a recolher antecipadamente o ICMS na fonte, inclusive sobre as vendas futuras que o revendedor vai realizar. É o chamado “regime de substituição tributária”, cuja validade jurídica ainda está em discussão nos tribunais.

Nesses casos, como a venda só vai se realizar no futuro, o fabricante, ao remeter veículos para o revendedor, calcula o ICMS sobre o preço de tabela (que presumivelmente o revendedor vai utilizar por ocasião da venda) e cobra do destinatário o valor do imposto, incluindo-o no preço do veículo. O revendedor, conseqüentemente, paga ao fabricante o ICMS junto com o preço do veículo por ele adquirido. Logo, o revendedor já pagou o ICMS por antecipação, sobre o preço de tabela para revenda (um preço fictício).

Acontece que nem sempre este veículo é vendido pelo preço de tabela do fabricante. Em época de muita oferta e pouca procura o que geralmente ocorre é que o revendedor terá que vender o veículo por um preço inferior ao da tabela, sob pena de ficar com o veículo em estoque por longo tempo. Vendendo por preço inferior ao da tabela, o revendedor ficará no prejuízo, porque pagou antecipadamente o ICMS sobre uma base de cálculo irreal, fictícia.

A legislação prevê que o imposto será restituído ao revendedor no caso de ele não vender o veículo, ou seja, na eventualidade de ele não realizar uma operação sujeita ao ICMS com aquele veículo, como ocorre no caso em que o revendedor fica com o veículo para ser utilizado na própria empresa, mas a legislação não prevê a restituição do ICMS para o caso de venda por preço inferior ao da tabela.

Ainda que a legislação não preveja a restituição nesta hipótese, a justiça tem entendido que é cabível o pedido de restituição do ICMS pago a mais pelo revendedor ao fabricante e deste para o Estado, ao qual tenha sido recolhido o imposto.

Igualmente, se o revendedor realizar operações com veículos por preço inferior ao de tabela, ainda que não tenha havido recolhimento do ICMS pelo fabricante, não cabe a exigência do imposto sobre a diferença entre o preço da

venda e o valor da tabela. Nesse sentido existe decisão do Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais.⁴⁹

b) Veículos em consignação

As empresas que intermedeiam negócios entre proprietários de veículos usados podem aceitá-los em seus estabelecimentos sob o regime de consignação e, caso algum veículo venha a ser restituído ao proprietário, por não Ter sido encontrado comprador, a saída se dará **sem débito do ICMS**, devendo, no entanto, a operação ser devidamente acobertada por nota fiscal, na qual não haverá destaque do ICMS, mas deverá constar a anotação de que se trata de restituição de veículo deixado em consignação e todos os demais requisitos necessários à identificação da operação como tal, inclusive com menção do número da nota fiscal de entrada sob este regime.

Orientação nesse sentido foi dada, em caráter oficial, pela Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo, através da sua Consultoria Tributária, em resposta a consulta formulada por contribuinte estabelecido naquele Estado.⁵⁰

3.3.11 ICMS com Base em Presunções

Algumas legislações estaduais se permitem o luxo de considerar, presumidamente, existentes “operações tributáveis não registradas” por trás de situações que as autoridades fazendárias entendem não deveriam acontecer dentro de um estabelecimento comercial, industrial ou prestador de serviços, porque não enquadráveis em parâmetros que o fisco se arroga o direito de estabelecer, em assunto de alçada exclusiva do Direito Comercial ou Civil.

Assim, se faltar numerário no caixa da empresa e o seu proprietário, ou um dos seus sócios tirar dinheiro do próprio bolso para socorrê-la, pagando uma duplicata vencida, sem tomar a precaução de emitir em seu próprio favor uma nota promissória documentando o “empréstimo”, vem logo a presunção de que, se faltou dinheiro em caixa, é porque operações tributáveis foram realizadas sem o devido registro; se um fiscal fizer o cotejo entre as saídas registradas e o resultado do

⁴⁹ Ver Repertório IOB de Jurisprudência Nº 21/97, p. 514.

⁵⁰ ICM, ICMS: Respostas da Consultoria Tributária. São Paulo: LTr, 1997, v. 4, p. 131-135.

levantamento físico de estoque, que está autorizado a efetuar no estabelecimento, **acrescentando ao valor das mercadorias uma arbitrária margem de lucro** e aí encontrar uma “diferença”, a lei o autoriza a “presumir” que houve sonegação (ou ocultação) de operações tributáveis no valor correspondente àquela suposta diferença; se as despesas da empresa forem superiores ao lucro bruto auferido na venda de mercadorias (vale dizer, se a empresa teve prejuízo operacional), a lei presume a existência de operação tributável não registrada por trás disso; se, por ventura, o **levantamento físico do estoque** existente no estabelecimento fiscalizado – que é feito por estimativa, ou aproximação – indicar que o registro de saídas não corresponde aos **índices de rotação de estoques** apurados através de dados coletados em estabelecimentos do mesmo ramo, haverá presunção de que “operações tributáveis” não foram registradas; se for apurada diferença entre o **movimento tributável médio**, apurado em regime especial de fiscalização, e o registrado nos meses imediatamente anteriores, presumir-se-á a existência de operações tributáveis não registradas e assim por diante, até a exaustão. Presunções e mais presunções, sempre em favor do fisco, nunca em favor do contribuinte.

Em matéria das presunções, **a palavra do fisco é sempre verdadeira e a do contribuinte sempre mentirosa**. Só uma ressalva é feita: em alguns casos, a presunção não perdurará se em contrário provarem os lançamentos efetuados em contabilidade revestida das formalidades legais.

É de se perguntar por que não imputar ao Agente Fiscal a incumbência de verificar desde logo se os lançamentos contábeis não elidem aquela presunção absurda, já que está autorizado a examinar todos os livros, registros e documentos da empresa? Por que deixar ao contribuinte o encargo de **desfazê-la**?

Está patente que o objetivo é transferir ao contribuinte a responsabilidade de demonstrar o contrário, sempre que o Agente Fiscal não for capaz de descobrir por si mesmo se uma operação tributável existe efetivamente, ou apenas aparenta existir.

Com efeito, é fácil colocar na lei e no regulamento que “presumem-se existentes” operações tributáveis não registradas. Difícil é demonstrar que a presunção não é verdadeira.

Disso se valem os agentes fiscais para lançar contra todo e qualquer estabelecimento a acusação de ter omitido intencionalmente em seus registros “operações tributáveis”, sempre que algum indício aparece, por mais leve que seja. Ora, transformar mera irregularidade na escrita em fato gerador do ICMS é o maior dos absurdos.

Ensina-nos a boa doutrina que as operações e prestações, para ensejarem a exigência do ICMS devem estar cabalmente demonstradas, sem que paire qualquer dúvida sobre a presença de todos os elementos caracterizadores do fato gerador da obrigação tributária relativa ao imposto.

Em Portugal também vigorava em matéria tributária o princípio de que os atos da Administração Pública presumiam-se legais até que o contribuinte provasse o contrário, mas, *apesar das aparentes virtualidades desse poder, ele nunca mostrou eficácia para reprimir a fraude fiscal, quando esta tinha lugar através do falseamento das declarações exigidas, que poderiam, em princípio, ser substituídas por presunções da Administração, cuja veracidade o contribuinte tinha o ônus de demonstrar*.⁵¹

*O princípio, de início aceito sem críticas por alguma doutrina e pela jurisprudência, foi sendo gradualmente posto em causa, pela emergência de novos princípios, como os que asseguram a veracidade das declarações e dos meios de prova fornecidos pelo contribuinte, sempre que a Administração não tivesse elementos concretos que os permitissem pôr em causa. (destaques nossos).*⁵²

No caso das presunções, o que temos é uma mera **possibilidade** de que as operações tenham ocorrido, não uma certeza, nem mesmo uma realidade palpável, apenas uma presunção, o que desautoriza a cobrança do ICMS respectivo, enquanto não se comprovar definitiva e cabalmente a ocorrência das operações que gerariam a obrigação. Enquanto isso não ocorrer, o imposto não será devido.

⁵¹SANCHES, J.L. Saldanha. O novo processo tributário. In: **Revista do Direito Tributário**, n. 59. São Paulo: Malheiros, s.d. – p. 47-55.

⁵²SANCHES, p. 54-55.

3.3.12 Exigência Antecipada do ICMS

Muito frequentemente temos encontrado casos em que nitidamente se vislumbra a exigência indevida de ICMS, porque, na verdade, seu fato gerador, que ensejaria a ocorrência de débito tributário, ainda não se concretizou.

É o caso do chamado “pagamento por ocasião da saída”, quando na verdade saída ainda não houve e já se está exigindo o ICMS correspondente à operação de que decorrerá a saída futura. É que os regulamentos costumam estabelecer que o documento fiscal comprobatório do recolhimento deverá acompanhar a mercadoria, para fins de transporte e de aproveitamento do crédito pelo destinatário.

Só por aí já se evidencia a impropriedade da exigência porque, se a mercadoria deve seguir acompanhada do comprovante de recolhimento, é evidente que o recolhimento terá que ser feito **antes da saída da mercadoria do estabelecimento**. Vale dizer, o contribuinte tem que pagar o ICMS sobre uma operação que apenas se iniciou, mas ainda não está concluída porque sua conclusão só se dará com a saída da mercadoria do estabelecimento vendedor.

Em tais casos, o Estado na verdade está instituindo e exigindo indevidamente um autêntico **empréstimo compulsório**, o que lhe é vedado pela Constituição Federal.

Outro comportamento das autoridades fazendárias que caracteriza exigência antecipada do ICMS, por vezes amparada em legislação mal elaborada, é o que obriga o contribuinte a escriturar notas fiscais segundo a data da sua emissão e recolher o ICMS correspondente **ainda que a mercadoria não tenha sido remetida ao adquirente**. São os chamados negócios para entrega futura.

Consideremos o caso de uma indústria que vendeu 1.000 quilos de determinado produto no mês de março, para ser entregue em cinco remessas de 200 quilos cada uma, sendo a primeira em abril, a Segunda em maio, a terceira em junho, a Quarta em julho e a Quinta em agosto. O negócio é um só e uma só é a operação sujeita ao ICMS, embora as saídas sejam várias.

Nesses casos não é lícito ao Estado exigir o ICMS correspondente aos 1.000 quilos no mês de março, pois que o fato gerador só se completa com a efetiva saída da mercadoria do estabelecimento vendedor e não antes que isso ocorra, ainda que,

para efeito de simples faturamento, tenha sido emitida nota fiscal única, consignando os 1.000 quilos e o valor correspondente ao total da venda.

Trata-se de exigência infundada, porque contraria toda doutrina sobre o fato imponible do ICMS que, como já dito e repetido, só se aperfeiçoa com a efetiva saída da mercadoria do estabelecimento remetente, não antes.

O contribuinte pode evitar complicações com o fisco em casos dessa natureza emitindo e escriturando uma nota fiscal para cada remessa, pela ordem de saída da mercadoria, como se fossem várias operações, mas isso inviabiliza o faturamento global por ocasião da realização do negócio.

Decisões várias proferidas pela Justiça desobrigando empresas do recolhimento do ICMS antes da efetiva saída da mercadoria do estabelecimento e um excelente estudo doutrinário confirmam a tese da inexigibilidade antecipada nestas hipóteses.⁵³

3.3.13 Correção dos Créditos Fiscais

Por razões diversas muitas empresas acumulam créditos fiscais do ICMS resultantes das entradas de mercadorias, os quais permanecem por longo tempo na escrita fiscal, até que surja uma oportunidade de aproveitá-lo, seja abatendo nos débitos por operações tributadas, seja transferindo-os para outro estabelecimento da mesma empresa, ou ainda, cedendo-os a outros contribuintes, conforme lhes seja facultado pela respectiva legislação estadual.

Em épocas bastante recentes, em que valores monetários não podiam permanecer sem correção, sob a pena de perderem sua expressão econômica, surgiram divergências entre os titulares dos créditos acumulados e os Estados aos quais aqueles titulares estivessem vinculados, porque, via de regra, os Estados não admitiam que os valores originários fossem atualizados, corrigindo-se o saldo credor em conta gráfica, para então ser compensado com débitos do mesmo imposto, no caso de sua utilização nas situações previstas na legislação pertinente. Isso caracterizava a subtração de um direito que o contribuinte tem perante o Estado.

⁵³Recurso Extraordinário Nº 68971, 1ª Turma do STF; R.E. Nº 72.541-MG e Nº 74.696-SP; SEABRA, Antonio Fernandes. **Deslocamento do Fato Gerador**. São Paulo: Bushatski, 1982.

Atendendo solicitação de uma grande empresa, um Ministro aposentado do Supremo Tribunal Federal manifestou-se favorável ao reconhecimento do direito à atualização dos saldos credores, em longo parecer de sua lavra e que ainda pode ser utilizado como referencial doutrinário para aquelas situações em que o direito à utilização de créditos acumulados não esteja fulminado pela decadência.⁵⁴

3.4 RELATIVAMENTE AO IPTU

IPTU é a designação utilizada abreviadamente para designar o Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana, de competência dos Municípios. Para que alguém possa ser considerado contribuinte do IPTU, duas coisas são necessárias: a) – que exista uma lei municipal instituindo este imposto; b) – que a pessoa seja proprietária, possuidora ou detentora do domínio útil sobre algum imóvel situado no perímetro urbano do Município.

A lei municipal terá que definir com precisão o fato gerador, estabelecer sua base de cálculo e determinar a alíquota, que é um percentual a ser sobre ela aplicado, para chegar ao valor devido a título de IPTU. Sem isso a municipalidade fica impossibilitada de lançar e arrecadar este imposto.

Além disso, o Código Tributário Nacional condiciona o lançamento e a cobrança do IPTU à existência de pelo menos dois melhoramentos urbanos próximos ao imóvel, sem o que se torna ilegítima a sua cobrança, por caracterizar uma hipótese de **não incidência**, já que estará faltando um dos requisitos exigidos pelo CTN para completá-la.

Os melhoramentos urbanos que o Código Tributário Nacional reclama são: meio-fio, calçamento com canalização de águas pluviais (águas de chuva), abastecimento de água, sistema de esgotos sanitários, rede de iluminação pública, escola primária e posto de saúde.

Sem que existam pelo menos dois desses melhoramentos servindo o imóvel, não será devido IPTU, porque a área onde se localiza não será considerada urbana, por faltar um **mínimo de presença** do Poder Público no cumprimento do seu dever.

⁵⁴ALBUQUERQUE, Xavier de. ICMS – correção monetária de créditos acumulados. *In* **Revista do Direito Tributário**, n. 59, São Paulo: Malheiros, s.d. p. 56-72.

Sabe-se que, mesmo assim, muitas Prefeituras lançam o IPTU sem que existam próximos ao imóvel pelo menos dois daqueles melhoramentos acima referidos. Nestes casos, os proprietários dos imóveis só pagam o imposto se quiserem contribuir voluntariamente com a Prefeitura, pois obrigação não existe.

Por outro lado, a lei municipal pode considerar como urbanas – para efeito de IPUT – as áreas urbanizáveis, ou de expansão urbana, constantes de loteamentos aprovados pelo órgão competente da Prefeitura, desde que destinados à habitação, à indústria ou ao comércio, mesmo que localizadas fora do perímetro urbano, desde que servidas por pelo menos dois dos melhoramentos já mencionados.

Há quem entenda que também o contrário poderá acontecer. Um imóvel, embora situado dentro do quadro urbano, se tiver destinação rural (lavoura, pecuária, etc.) não será tributado pelo IPTU, mas sim pelo Imposto Territorial Rural (ITR).

3.4.1 Base de cálculo do IPTU

Por expressa determinação do Código Tributário Nacional, a base de cálculo do IPTU só poderá ser **o valor venal do imóvel** (Art. 33). Isso tem relevância porque é exatamente sobre este valor que vai ser aplicada a alíquota (percentual), de onde resultará o valor do IPTU a ser pago pelo proprietário do imóvel.

Valor venal é o valor pelo qual o imóvel poderia ser vendido na data da ocorrência do fato gerador do imposto, sem considerar o valor dos bens móveis nele mantidos para efeito de sua utilização, exploração, aformoseamento ou comodidade.

As maiores divergências entre as Prefeituras e os proprietários de imóveis normalmente surgem em função do valor a eles atribuídos, ou então em razão das atualizações periódicas dos valores atribuídos aos imóveis urbanos. O que mais exaspera um contribuinte do IPTU é constatar que a Prefeitura “reavaliou” o seu imóvel, elevando o valor cadastral, sem que tenha havido efetiva valorização dos imóveis situados na localidade.

Existem épocas em que, por razões diversas, inclusive de ordem política, as Prefeituras, por longo tempo, deixam de atualizar os valores cadastrais dos imóveis sujeitos ao IPTU. Depois, quando os valores já estão muito defasados, vem outra Administração Municipal e tenta atualizar os valores. Isso repercute no valor do

imposto, provocando um **salto** no montante a ser recolhido naquele ano e a consequente fúria dos contribuintes, acostumados que estavam a pagar valores abaixo do que seria efetivamente devido.

Este é o grande drama (ou dilema) das administrações municipais interioranas, tão sujeitas a alterações bruscas, em razão da ineficiência das máquinas administrativas, sempre sujeitas a injunções políticas de última hora.

A dificuldade está em estabelecer com precisão o valor dos imóveis sujeitos ao IPTU. Normalmente as Prefeituras partem de um valor declarado pelo proprietário no momento em que cadastra o seu imóvel na repartição encarregada do lançamento do imposto, valendo como base de cálculo para o lançamento do imposto naquele ano em que ocorreu o cadastramento.

Mas os valores dos imóveis não permanecem sempre os mesmos, variando em função de fatores diversos, dentre os quais o principal é a oferta e a procura de imóveis, mas também a realização de obras públicas pode determinar sua valorização. Se estas circunstâncias não forem imediatamente registradas no cadastro, para efeito de atualização do valor venal dos imóveis, futuramente provocarão aquele **salto** a que anteriormente nos referimos.

Como qualquer variação na base de cálculo implica automaticamente em variação do imposto a pagar, resulta daí que as atualizações dos valores cadastrais dos imóveis ficam sempre na dependência de aprovação pela Câmara de Vereadores porque, na conformidade do nosso ordenamento jurídico-tributário, **é vedado exigir ou aumentar tributo sem que a lei o estabeleça** (Art. 150, I, da Constituição Federal, combinado com o Art. 97, II, do Código Tributário Nacional), salvo no caso de mera *atualização monetária* dos valores, que não ultrapasse os índices oficiais, porque neste caso não estará havendo *aumento*, mas sim mera *atualização*, razão pela qual poderia ser feita através do Decreto do Prefeito.

Com a extinção dos índices de correção monetária pelo Governo Federal, a polêmica em torno do assunto perdeu sua razão de ser e, a partir de então, toda e qualquer alteração na base de cálculo (valor venal dos imóveis), dependerá sempre de lei aprovada pela Câmara de Vereadores, tornando-se inviável tal providência por Decreto do Prefeito.

Embora destituído de interesse relativamente aos anos mais recentes, persistem as razões da polêmica no que diz respeito aos lançamentos relativos aos

anos anteriores à extinção da correção monetária, o que justifica a manutenção deste tópico em nosso trabalho.

De qualquer maneira, o contribuinte que quiser evitar este tipo de problema com o fisco municipal, tem a seu dispor a opção de se antecipar à ação da Administração Pública Municipal, atualizando anualmente os dados cadastrais dos seus imóveis junto à Prefeitura, que ficará com a responsabilidade de demonstrar que os valores atribuídos aos imóveis não correspondem ao seu valor venal.

Não estamos aqui recomendando nenhum tipo de esperteza, para livrar o contribuinte do pagamento do IPTU, ou para atribuir valores irreais aos seus imóveis, no sentido de *amenizar* o valor do imposto. Trata-se tão somente de racionalizar procedimentos antecipatórios à ação do Fisco Municipal, que nem sempre é feliz nos seus procedimentos fiscais.

Algumas Prefeituras, por sua vez, também tentam racionalizar os procedimentos de atualização dos valores dos imóveis para efeito do IPTU elaborando as chamadas “plantas de valores”, que não são mais que estimativas prévias dos valores pela média de preço dos imóveis em cada região urbana, o que nem sempre é uma alternativa adequada, porque a maior ou menor valorização (ou eventualmente até uma desvalorização) é resultante de inúmeros fatores, não apenas daqueles que as Prefeituras têm por hábito adotar.

3.4.2 As Alíquotas do IPTU

O montante do IPTU que o contribuinte vai pagar resulta da aplicação de um percentual sobre a base de cálculo. A este percentual é que se dá o nome técnico de **alíquota** do tributo. Como no caso do IPTU não existe limite fixado para as suas alíquotas, as comunas ficam livres para fixá-las segundo critério próprio, em função das necessidades financeiras locais. O limite será a capacidade econômica dos contribuintes para suportar uma maior ou menor carga do tributo. Têm sido adotadas, como regra, alíquotas que variam de 1% a 5% para os terrenos e de 1% a 3% para as edificações.

A alíquota adotada pela legislação municipal do IPTU obrigatoriamente terá que ser informada ao contribuinte na notificação de lançamento do imposto, juntamente com o valor que foi atribuído ao seu imóvel para efeito de cálculo, de tal

forma que ele tenha plenas condições de conferir o cálculo e verificar sua exatidão, além de poder conferir também se o valor atribuído ao imóvel corresponde ao seu valor venal e se a alíquota aplicada efetivamente é aquela autorizada por lei.

Se algum desses dados lhe for subtraído, ou se o cálculo do imposto estiver incorreto, como é frequente acontecer, o contribuinte terá assegurado o direito de reclamar junto ao setor de tributação da Prefeitura, exigindo o fornecimento das informações e a retificação do valor do imposto, podendo até mesmo anular o lançamento por vício formal, ficando dispensado do seu pagamento até que novo lançamento seja efetuado, com as devidas correções. Nesse caso não pagará o contribuinte qualquer acréscimo, seja ele a título de multa ou de juros de mora, porque dele não foi a culpa pelo atraso no recolhimento do tributo.

3.4.3 Progressividade das Alíquotas do IPTU

A Constituição Federal de 1988 criou a possibilidade de os Municípios instituírem alíquotas *progressivas no tempo* para o IPTU, relativamente aos imóveis urbanos sem utilização, ou subutilizados, *que não cumpram sua função social*, para compelir os proprietários a lhes darem uma destinação social adequada em cada comunidade.

Desde o início as Prefeituras vêm tentando implantar o sistema de alíquotas progressivas, mas o fazem de forma amadorística, precipitada e sem orientação jurídica adequada, com enormes dificuldades em fazer valer a autorização constitucional.

No momento, não mais se justificam as hesitações neste assunto, tendo-se à disposição das autoridades inúmeros estudos elaborados por conceituados doutrinadores, que esclarecem todos os pontos pertinentes à progressividade das alíquotas do IPTU.

Um dos primeiros a se ocupar do assunto foi Vittorio Cassone, Professor titular de Direito Tributário das Faculdades Campos Salles e Professor Assistente no Centro de Estudos Universitários de São Paulo. Já em 1990, portanto logo em seguida à promulgação da Constituição vigente, Cassone atualizou o texto de sua obra *Direito Tributário pela nova Constituição* e nela não esqueceu de inserir um

estudo sobre a progressividade do IPTU, no que andou muito bem, pois na época ninguém ainda havia se aventurado nesta seara.

Percebeu muito bem Cassone – antecipando-se aos que depois dele viriam a confirmar esta sua percepção – que as diretrizes fundamentais da progressividade do IPTU haviam sido colocadas pelo legislador constituinte de 1988 não no capítulo da tributação, mas sim no Título VII, dedicado à Ordem Econômica e Financeira, cujo Capítulo II trata da Política Urbana.⁵⁵

Na oportunidade o autor alertou que a faculdade conferida aos Municípios pelo § 1º do Art. 156 da Constituição Federal, só poderia ser exercida se inserida na Lei Orgânica e que somente poderia haver progressividade do IPTU com a exacerbação da alíquota no tempo e, para fazê-lo, mister seria, estar diante de propriedades urbanas: não edificadas; que não cumprem sua função social; que estejam em áreas definidas pelo Plano Diretor; cujo proprietário, apesar de compulsoriamente instado a parcelar ou edificar, não o faça no prazo assinalado em lei.⁵⁶

Também, Hugo de Brito Machado, na obra já citada, dedica um tópico à questão da progressividade das alíquotas do IPTU ⁵⁷, no qual destaca a existência de duas posições doutrinárias divergentes sobre o assunto e se posiciona favoravelmente àquela que defende a progressividade em sentido amplo, contrariamente àquela que entende só estar autorizada a progressividade restrita, prevista pela própria Constituição Federal, em seu Art. 182, § 4º, inciso II.

Efetivamente, existe uma doutrina que sustenta ser possível instituir alíquotas progressivas para o IPTU até mesmo em função do número de imóveis pertencentes a um mesmo contribuinte, ainda que o Supremo Tribunal Federal já tenha firmado entendimento contrário (Súmula Nº 589) ⁵⁸ e de que a progressividade do IPTU só é admissível para o fim extrafiscal de assegurar o cumprimento da função social da propriedade, dada a sua condição de imposto de natureza real, não se levando em consideração a capacidade econômica do contribuinte.⁵⁹

⁵⁵CASSONE, Vittorio. **Direito Tributário atualizado pela nova Constituição**. 2.ed. São Paulo: Atlas, 1990, p. 191-194.

⁵⁶ CASSONE, p. 192.

⁵⁷ MACHADO, tópico 1.4, p. 285-287.

⁵⁸Súmula Nº 589 - É inconstitucional a fixação de adicional progressivo do Imposto Predial e Territorial Urbano em função do número de imóveis do contribuinte.

⁵⁹DECOMAIN, Pedro Roberto. **Anotações ao Código Tributário Nacional**. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 142.

Esta corrente doutrinária entende que, mesmo antes da atual Constituição, nada impedia o estabelecimento de alíquotas progressivas para o IPTU.⁶⁰

A outra corrente doutrinária, que vem se formando e afirmando desde a promulgação da Constituição de 1988, sustenta que qualquer espécie de progressividade do IPTU anterior à vigência da CF/88 será ilegal e inconstitucional, porque só a partir daí é que está autorizada e, ainda assim, depende de lei federal que defina o que seja *função social da propriedade*, sem esquecer que será sempre necessário preencher os requisitos estabelecidos pelo Art. 182, § 4º da Constituição, apontados por Cassone, como anteriormente já referimos.

Efetivamente, as mais recentes decisões do STF têm sido no sentido de que a instituição da progressividade do IPTU em âmbito municipal depende da edição de lei federal e de lei municipal específica, que contemplem todos aqueles requisitos, sem o que qualquer tentativa de sua implantação será inválida e, portanto, suscetível de contestação.

[...] não havendo lei federal a respeito da função social da propriedade, nem editado o plano diretor do município, nem lei municipal a respeito de imóvel “não edificado”, ou “subutilizado”, ou “não utilizado”, é descabida a implantação da progressividade tributária, em desarmonia com o texto constitucional vigente.⁶¹

José Souto Maior Borges, uma das maiores autoridades no assunto, emitiu extenso parecer logo que foi editada, pelo Município de São Paulo, uma lei tentando implantar a progressividade naquela metrópole.⁶²

Alguns tópicos daquele parecer são muito elucidativos e merecem ser transcritos para uma melhor compreensão do assunto pelo leitor, especialmente os selecionados entre os de números 6.8 a 6.16 e 6.23, este último como síntese do pensamento do autor.

6.8 – Uma vez aprovado pela Câmara Municipal, o plano diretor é lei (CF, art. 182, § 1º, 1ª parte). E só lei específica para área incluída no plano diretor [...] pode autorizar o poder público municipal [...] a exigir do proprietário do solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado o seu adequado aproveitamento. (p. 86)

⁶⁰MACHADO, p. 285-285.

⁶¹DECOMAIN, citando Decisão do 1º Tribunal de Alçada Civil de São Paulo, RT 716/99, op. cit. p. 143

⁶²BORGES, José Souto Maior. IPTU: Progressividade, in Revista do Direito Tributário Nº 59, p. 73-94.

6.10 – O Município, no tocante ao solo urbano, está investido de competência originária para legislar sobre seu parcelamento e edificação compulsórios não, porém, sobre desapropriações. [...] A expressão “nos termos da lei federal” é equivalente a ‘observada, no que couber (isto é, no plano das normas gerais), a lei federal’ não, porém, a ‘observada a lei federal *prévia*’. [...] Se antecedente, à lei municipal é defeso desconsiderar, já quando da sua edição, as normas gerais editadas pela União e que por isso mesmo lhe dever ser aplicáveis. Se subsequente, a lei federal suspenderá a eficácia da lei municipal, no que se lhe contrapuser, ou [...] a derrogará ou ab-rogará. [...] condicionar o exercício da lei municipal à preexistência de lei federal sobre implicar na invalidação do princípio da autonomia municipal, inviabilizará, pondo-a em suspenso, a vinculação do IPTU à sua característica mais eminente, porque desvinculada da mera percepção de recursos financeiros, a de assegurar a função social da propriedade (art. 156, § 1º). (p. 86)

6.11 – A expressão ‘mediante lei específica para área incluída no plano diretor’ não tem, portanto, o sentido de uma dupla e inelutável exigência de leis municipais: 1º) a lei do plano diretor; 2º) a lei do IPTU temporalmente progressivo interpondo-se as duas à lei federal que estabeleça as cominações sucessivas [...] Seria burocratizar demasiado a função legislativa. (p. 87)

6.12 – A área a ser incluída no plano diretor corresponde apenas à demarcação do âmbito territorial de validade das normas municipais respectivas. A lei federal não pode dilargar ou restringir esse âmbito de validade especial. Seria penetrar na esfera do peculiar interesse do Município. (p. 87)

6.15 – [...] a propriedade urbana cumpre sua função social quando atende as exigências fundamentais de ordenação da cidade, expressa no plano diretor (§ 2º). Ou a previsão do IPTU progressivo no tempo será inclusa no plano diretor (mesmo independentemente de lei federal específica) ou, se não estiver, as diretrizes da política urbana não serão a rigor *gerais* e não lhes será possível assegurar o pleno desenvolvimento. [...] (p. 88)

6.16 – Todos os requisitos para aplicação imediata desse imposto estão constitucionalmente prefixados: a) sujeição passiva precisamente determinada, o ser proprietário de imóvel; b) âmbito material de validade: solo urbano não edificado,

subutilizado ou não utilizado e bem assim; c) seu âmbito temporal de validade, posto que recai sobre o IPTU progressivo no tempo. (p. 88).

6.17 – Agora, se a lei federal de normas gerais, no seu âmbito de aplicabilidade, sobrevier ou anteceder a adoção dessas medidas, o Município há de compatibilizar-se com ela. Deverá adaptar a sua legislação à regência da matéria na lei da União. É este um caso excepcionalíssimo em que cabe, no direito brasileiro, a aplicação da regra: direito federal corta direito local. (p. 88)

6.21 – O fechamento dessa argumentação é procedido por Roque Carrazza: ‘Permitimo-nos observar que a eventual existência de lei federal a que alude o precitado § 4º do art. 182 da CF, não inibe o Município de, com base em lei local, tomar as providências ali referidas. Por igual modo, tal *lei federal* deve limitar-se a estabelecer *normas gerais*; não poderá descer a ‘assuntos de interesse local’, de competência privativa dos municípios, *ex ví* do art. 30, I, da carta suprema. (Curso de Direito Constitucional Tributário, 3ª, ed. São Paulo: RT, 1991, p. 111). (p. 89)

6.23 – Essas considerações iluminarão a exegese do art. 182, particularmente no tocante à função social da propriedade urbana e da lei federal a que se reporta o dispositivo. Porque é de função social que se trata, não há que aguardar o Município lei federal alguma para que sua própria legalidade, e no que lhe incumbe, a garanta, complementando-a na ordenação do plano diretor ou outra lei municipal. (p. 90).

Sobre este assunto é interessante verificar o que vem decidindo o STF mais recentemente, pois suas decisões, embora não de orientação obrigatória, têm sido levadas em conta pelos Juízes e Tribunais de instâncias inferiores.⁶³

3.4.4 Sobre o Lançamento do IPTU

O IPTU tem sido lançado de forma aleatória, sem a mínima observância dos preceitos expressos no CTN, o que o torna inválido como instrumento de constituição do respectivo crédito tributário. Por isso, cabe aqui algumas considerações a respeito.

A partir do momento em que as Prefeituras Municipais passaram a contar com sistemas de processamento de dados via computador surgiu o conhecido

⁶³V. Acórdão do STF Pleno no Recurso Extraordinário Nº 194.036-SP de 24.04.1997 e de sua 1ª Turma no Recurso Extraordinário Nº 201.306-4/SP em 01.04.1997.

“carnê de pagamento do IPTU”. A emissão de carnês por computador em si nada tem de irregular, porque equivale a uma emissão datilografada (como nos velhos tempos), desde que ela ocorra após terem sido cumpridos todos os procedimentos determinados pelo Código Tributário Nacional e pela legislação local disciplinadora do lançamento, ou seja, aqueles atos administrativos indispensáveis à verificação da ocorrência do fato gerador (fato imponível) da obrigação de pagar o IPTU, à determinação da matéria tributável, ao cálculo do montante devido e à identificação dos sujeitos passivos, atividades estas privativas da autoridade administrativa.

Computador nunca foi “autoridade administrativa” e, portanto, não pode efetuar tais operações por si mesmo, pois, como já afirmado, elas são privativas da autoridade, que a elas está vinculada por lei.

A observação mais elementar constatará que as municipalidades limitam-se a fornecer às empresas processadoras o nome do contribuinte e os dados de identificação do imóvel, entregando tudo o mais à responsabilidade da máquina, que vai emitindo carnês automaticamente, endereçando-os aos contribuintes, sem sequer passarem pelas mãos de um funcionário para verificação e aposição de assinatura pelo responsável legalmente investido de poderes para tanto.

Lançamentos dessa espécie podem ser facilmente impugnados, exatamente porque ausente um dos requisitos essenciais à validade daquele ato jurídico, qual seja a indispensável participação do agente capaz, que, no caso, seria o funcionário ou autoridade responsável pelo lançamento.

Além disso, via de regra, os carnês de cobrança não contêm os dados indispensáveis à validade do lançamento, como por exemplo, o dispositivo legal em que se fundamentou a cobrança do tributo, nem tão pouco se revestem das características que a lei atribui à notificação, colocando o contribuinte em situação difícil para identificar os elementos caracterizadores da obrigação, o que, por si só, seria suficiente para invalidação do ato.

Lançamentos irregulares do IPTU são comuns em todas as Prefeituras Municipais que, como já dito, não primam no cuidado pela observância das normas mais elementares sobre o assunto.

As irregularidades mais frequentemente encontradas são as de lançamentos feitos sem observância dos requisitos estabelecidos pelo CTN, e mesmo daqueles estabelecidos pela legislação do próprio Município; emissão de carnês por

computador, não precedida do lançamento indispensável à validade de qualquer exigência de tributo, pois que não se pode fundir num só os procedimentos de lançamento, notificação e cobrança, limitando-se as municipalidades à emissão dos carnês, que ficam aguardando o comparecimento dos contribuintes para vir apanhá-los e pagar o tributo.

Observe-se, que em tais casos, em que só existe a emissão de carnê de cobrança, sem que seja ela precedida do indispensável lançamento e notificação, estão sendo suprimidas duas etapas fundamentais do processo, que deveria observar a seguinte sequência: *lançamento > notificação > cobrança*.

Perdem muito as Prefeituras com este procedimento inadequado. Primeiro, porque a rigor o contribuinte não pode ser considerado **notificado**, para os efeitos legais; segundo, não tendo sido validamente notificado, contra ele não correm os prazos de recolhimento, e, portanto, dele não poderão ser cobrados juros e multa, já que não se caracteriza a mora; e, terceiro, porque, não estando o contribuinte obrigado a comparecer à repartição para tomar ciência da notificação e lançamento (a repartição é que deve ir a ele), passados cinco anos, contados do lançamento, estará prescrito o direito da Prefeitura à cobrança do imposto e, conseqüentemente, a obrigação de pagar por parte do contribuinte.

Erros elementares no ato de lançamento, tais como falta de menção ao dispositivo legal instituidor do imposto, falta de referência expressa aos dados essenciais à caracterização de lançamento válido (como base de cálculo e alíquota aplicada), falta de assinatura de servidor legalmente habilitado, etc., tornam o lançamento ineficaz para produzir os efeitos jurídicos que lhe são próprios, ou seja, os efeitos de constituir o crédito tributário e notificar o sujeito passivo.

3.5 RELATIVAMENTE AO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS

O Imposto sobre Serviços, que é de competência municipal, incide sobre a **prestação** dos serviços relacionados na Lista anexa à Lei Complementar Nº 56, de 15.12.1987. Somente os serviços que constarem expressamente da lista é que poderão ser incluídos na legislação municipal que os sujeitará à incidência do imposto. Os que dela não constarem não poderão ser submetidos ao ISS, mesmo que constem da legislação ordinária do Município.

Isso é relevante porque as novas modalidades de prestação de serviços, que surgem em razão da diversificação das atividades econômicas, não estarão sujeitas ao ISS enquanto não forem incluídas na lista anexa à Lei Complementar. Este fenômeno vem acontecendo de forma mais acentuada na área de informática, onde novos serviços vêm sendo criados a cada momento.

Portanto, se você é prestador de serviços e o serviço que você presta não consta da lista que acompanha a Lei Complementar, Nº 56, você não está obrigado a pagar o ISS sobre os serviços que vem prestando. Por outro lado, não basta que o serviço conste da lista anexa à Lei Complementar. É preciso que conste também da lista que acompanha a lei municipal que tenha instituído o ISS em seu respectivo âmbito de competência.

Além disso, vale sempre repetir, a título de reforço, que só a previsão legal não obriga ninguém a pagar o imposto. Para que exista a obrigação é necessário que tenha havido uma efetiva prestação de serviço, ou seja, que exista o **fato imponível**. É bastante comum as Prefeituras pretenderem cobrar um ISS “anual” no mês de janeiro de cada ano, antes mesmo que alguém tenha tido oportunidade de prestar algum serviço sujeito ao imposto. Não há obrigação de pagamento antecipado.

Outro caso comum de tentativa de cobrança antecipada do ISS é o das construtoras que, tendo contratado a execução de uma obra de construção civil, são compelidas a pagar o ISS sobre um percentual do valor da obra, **antes mesmo da sua execução**. Não tendo ainda havido prestação de serviços, não haverá obrigação de pagar o ISS sobre qualquer das parcelas contratadas. Só após a execução é que se lhe poderá exigir o recolhimento do imposto correspondente.

Ainda, no âmbito da construção civil, é também comum as empresas construírem casas ou apartamentos por conta própria, para depois vendê-los a quem quiser e puder comprar. Não existe obrigação de pagar o ISS sobre os serviços utilizados na construção, porque não está havendo **prestação de serviços**, mas apenas e tão somente **execução de serviços**, já que nestes casos não existe um **prestador** e um **tomador**, como já decidido pelo Egrégio Superior Tribunal de Justiça, com fundamento nas Súmulas, Nº 282 e 356 do STF.⁶⁴

⁶⁴ Ver Repertório IOB de Jurisprudência Nº 24/96, p. 534.

Adverta-se, no entanto, que se a construtora executa obras por empreitada estará havendo prestação de serviços, onde ela é a prestadora e o dono da obra é o tomador do serviço e aí então incidirá o ISS sobre o preço dos serviços contratados e executados.

Por sua vez, os profissionais liberais, quando prestam serviço de natureza pessoal, sob responsabilidade individual (médicos, dentistas, advogados, engenheiros) não podem ser tributados pelo ISS diretamente sobre o montante dos honorários profissionais que cobram dos seus clientes ou pacientes, porque sobre estes valores já incide o Imposto de Renda e dois tributos não podem incidir sobre a mesma base de cálculo.

Por isso, para poderem cobrar o ISS desses profissionais, as Prefeituras devem criar uma base de cálculo, diferenciada da base de cálculo do IR, dela desvinculada, ou então cobrar o imposto por meio de alíquotas fixas, como por exemplo, o valor de uma UFIR por unidade de serviço prestado, ou outra modalidade de base de cálculo, que não seja idêntica à do IR.

Recapitulando: caso a Prefeitura da sua cidade pretenda cobrar o ISS sobre algum serviço que não consta da Lista anexa à Lei Complementar Nº 56, ou mesmo constando daquela lista, não conste da lei municipal que instituiu o ISS você não estará obrigado a pagá-lo, porque nesses casos não está configurada a hipótese de incidência e sem ela não existe obrigação tributária.

Do mesmo modo, não será devido o ISS quando houver apenas **serviço**, ou **execução** de serviço, sem que esteja caracterizada uma **prestação de serviço**. E só existe **prestação** de serviço quando existe de um lado o **prestador** e de outro lado o **tomador** do serviço, como resultado de uma contratação devidamente remunerada.

3.6 RELATIVAMENTE À CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA

A Contribuição de Melhoria é um tributo que tem ensejado grandes controvérsias entre as Prefeituras Municipais e os proprietários de imóveis, dos quais, pretende-se cobrá-la a título de recuperação do investimento feito em obras públicas.

A Contribuição de Melhoria não se confunde com os impostos, nem com as taxas, com os empréstimos compulsórios e contribuições sociais e especiais. É uma espécie tributária autônoma, como costumam dizer os entendidos. É um tributo exigível pelo poder tributante em razão de benefício imobiliário decorrente de uma obra pública.⁶⁵

Antecedentes históricos da Contribuição de Melhoria. Este tributo especial tem uma longa e interessante história, cujos aspectos principais merecem ser destacados, para que o leitor possa melhor perceber sua importância.

Os mais remotos precedentes deste tributo encontram-se no Direito Romano⁶⁶ e, no Brasil, nas Ordenações Manuelinas, que estabeleciam ‘fintas’ para custear o ‘fazimento ou refazimento de muros, pontos e grades’ pela Lei de 6.7.1576.⁶⁷

Na cidade de Florença, em 1.296, em razão da ampliação de uma nova praça, exigiu-se dos proprietários que tiveram os seus imóveis valorizados em razão da obra pública, uma determinada contribuição.

Na Inglaterra, em 1.605 a Contribuição de Melhoria foi idealizada por lei para fazer face a despesas realizadas no rio Tâmsa, afim de torná-lo mais navegável. E, em 1.662, a mesma prática é adotada para o alargamento das ruas de Westminster e para a reconstrução de Londres, em 1.667, em virtude de um incêndio.

Mais tarde a prática inglesa atravessa o Atlântico e passa a ser adotada por suas colônias americanas, sendo em 1.691 publicada em Nova York uma lei instituindo o mesmo tributo, nos moldes da metrópole britânica.

No Século XIX passa a ser utilizada pelas cidades americanas e, a partir de então, não mais perderá a sua força, o que se pode notar ao verificarmos que, em 1.946, as cidades americanas com mais de 25.000 habitantes arrecadaram 31 milhões de dólares, apenas a título de Contribuição de Melhoria.⁶⁸

Na França, por Decreto de Luiz XIV, foi criada espécie semelhante à Contribuição de Melhoria (1.672, 1.678 e 1.710). Tratava-se de uma imposição sobre a mais valia imobiliária.

⁶⁵MARTINS, Rogério Vidal Gandra da Silva. A Contribuição de Melhoria e seu perfil no Direito Brasileiro. São Paulo: **Revista dos Tribunais**, jan./mar. 1993, p. 66.

⁶⁶ *Digesto*, Liv. I, T. 47, § 1º.

⁶⁷ MARTINS, op. cit. p. 66.

⁶⁸ MARTINS, op. cit. p. 67.

O termo ‘contribuição de melhoria’ foi lançado em 1.896 pelo financista italiano **Roncalli** que, em artigo publicado na *Rivista Riforma Sociale*, faz alusão à por ele denominada *contributi di miglioria*.⁶⁹

No Brasil, as primeiras experiências nesse campo surgiram no período imperial, seguindo o modelo português das ‘fintas’. As ‘fintas’ eram impostas para custear obras públicas. Dessa forma foram estabelecidas ‘fintas’ em Minas Gerais e na Bahia.

Já no início da fase republicana nascem várias imposições assemelhadas à Contribuição de Melhoria. O Decreto Nº 1.029, de 1.905, expedido pelo Distrito Federal, criava uma taxa de calçamento, cujo objetivo era arrecadar dos proprietários dos imóveis alcançados pela obra metade do custo da mesma. Tal decreto desencadeou inúmeras leis pelo país instituindo exações semelhantes. Dentre estas podemos citar a Lei 89/31, do Município de Taguatinga (SP).

A Contribuição de Melhoria é erigida em plano normativo constitucional com o advento da Constituição de 1.934, cujo art. 124 estabelecia que *Provada a valorização do imóvel por motivo de obras públicas, a administração, que as tiver efetuado, poderá cobrar dos beneficiados contribuição de melhoria*.⁷⁰

Mas, é na Constituição de 1.946 que vemos pela primeira vez a Contribuição de Melhoria ser inserida constitucionalmente no plano da ‘ordem tributária’, determinando o art. 30, I, e parágrafo, a competência da União, Estados, Distrito Federal e Municípios para cobrar contribuição de melhoria sempre que ocorresse valorização imobiliária decorrente de obra pública, limitada a cobrança ao imóvel beneficiado. Em 1.949, a União, através da Lei 854/49, legislou sobre o tributo, procurando complementar a Carta Magna então vigente.

Com a Emenda Constitucional Nº 18/65, a Contribuição de Melhoria é definitivamente colocada como espécie tributária distinta dos impostos e das taxas.

Seu art. 19, ao tratar da Contribuição de Melhoria, estabelece:

Art. 19. Compete à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, cobrar contribuição de melhoria para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como

⁶⁹MARTINS, op. cit. p. 67.

⁷⁰ MARTINS, op. cit. p. 67.

limite individual o acréscimo de valor que da obra resultou para cada imóvel beneficiado.

A Contribuição de Melhoria é tributo cobrado para custear obras públicas, mas que tem como causa de sua imposição a valorização imobiliária decorrente das mesmas obras públicas. Seu fato gerador é o benefício trazido ao imóvel pela realização da obra.⁷¹

O custo da obra é ressarcido pelo rateio proporcional entre os imóveis beneficiados. Por isso, cada proprietário contribuirá no máximo com o **quantum** do benefício imobiliário advindo.⁷²

A Contribuição de Melhoria ao ser cobrada pelo poder público tem duas balizas claramente identificadas pela lei: a) não poderá exceder o custo da obra (limite global); b) não poderá exceder o benefício imobiliário (limite individual), limites que permanecem vigentes, apesar da Emenda Constitucional Nº 3 ter retirado da Constituição a referência à valorização imobiliária, porque se não houvesse limite individual o fisco poderia, a seu bel-prazer, exigir contribuição de melhoria de qualquer cidadão, independentemente de averiguar a vantagem advinda para os imóveis.⁷³

O Supremo Tribunal Federal já fixou seu entendimento no sentido de que *a valorização imobiliária inclui-se no fato gerador da contribuição de melhoria*. Sem valorização do imóvel não há fato gerador da contribuição de melhoria, segundo o entendimento do Ministro CARLOS VELOSO, manifestado em pronunciamento feito em evento promovido pela Academia Brasileira de Direito Tributário, na cidade de São Paulo.

Até aqui a história da Contribuição de Melhoria e a caracterização do seu fato gerador, segundo o entendimento predominante, aspectos sobre os quais não há muito a discutir.

O grande problema com a Contribuição de Melhoria surge no momento da sua instituição e cobrança pelas Prefeituras Municipais, na maioria das vezes sem muito critério, já que a União e os Estados pouco ou nada se importam com isso, porque não costumam instituir e cobrar este tributo, mesmo que tenham realizado obras públicas que valorizam imóveis.

⁷¹ MARTINS, op. cit. p. 69.

⁷² MARTINS, op. cit. p. 71.

⁷³ MARTINS, op. cit. p. 71.

As normas gerais relativas à Contribuição de Melhoria estão nos artigos 81 e 82 do Código Tributário Nacional, que devem ser combinadas com o texto do Decreto Lei Nº 195, de 24 de fevereiro de 1967, que dispõe sobre o processo de cobrança deste tributo.

Essas normas legais – de observância obrigatória pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios, por serem complementar à Constituição – pelo fato de estarem sendo desrespeitadas, têm sido a fonte de irregularidades cometidas pelos poderes públicos na instituição e cobrança do tributo que estamos comentando.

A entidade pública que pretenda se ressarcir do dinheiro investido numa obra terá que observar e seguir rigorosamente todos os trâmites estabelecidos não só pelos artigos 81 e 82 do Código Tributário Nacional, como também o que estabelece o Decreto Lei Nº 195. E não é pouco o que eles exigem, para que a instituição e a cobrança da contribuição de melhoria possam ser consideradas regulares, viabilizando a sua exigência.

Pode parecer demasiado apego às formalidades, mas a verdade é que sem elas o cidadão estaria exposto à voracidade do fisco, sem qualquer critério ou limite, como bem advertiu o Prof. Leo Krakowiak, em artigo do qual tomamos a liberdade de transcrever alguns trechos muito ilustrativos.⁷⁴

No mundo moderno, a tributação se justifica enquanto necessário à geração de recursos para o Estado exercer as funções que lhe competem, num determinado contexto histórico e social. A partir desta ótica a tributação deve estar informada pelos princípios da razoabilidade e justiça, consideradas a partir do princípio da capacidade contributiva e da prestação de serviços e utilidades pelo Estado. Ou seja, *cada um deve contribuir para o custeio das despesas públicas de acordo com sua aptidão econômica*; Por outro lado, tais despesas devem se materializar em serviços e utilidades de qualidade e em dimensão que a população em geral possa usufruir condignamente. A inobservância destes critérios leva inevitavelmente à contribuição abusiva. (p. 260)

O abuso não está na dimensão da carga fiscal, mas no direcionamento da tributação comparado com a aptidão econômica daqueles que são chamados a contribuir. (p. 260)

⁷⁴KRAKOWIAK, Leo. Reflexos para uma reforma tributária. In **Revista dos Tribunais**, out./dez. 1992. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1992, p. 260 – 263.

A simplificação possibilitaria maior eficiência e economia na arrecadação, fiscalização mais eficaz e maior liberdade para os contribuintes, que disporem de mais tempo para suas atividades produtivas ao invés de dispensarem parte significativa do mesmo a controles contábeis e burocráticos, ou então à busca de medidas de contestação às inúmeras cobranças sem base legal ou constitucional, em verdadeira posição de autodefesa às investidas fiscais que sofrem. Todos sabem que em nosso país, infelizmente, pagar tributos, que deveria ser um ato corriqueiro de menor significado na vida, acaba, por vezes, se transformando em um tormento diário, invertendo valores fundamentais, pois o empresário deve 'pagar impostos porque produz' e não 'produzir para pagar impostos'. (p. 263)

A jurisprudência não se manteve alheia quanto à complexidade do processo de lançamento e cobrança da contribuição de melhoria. Vejamos uma decisão da Segunda Câmara Cível do Egrégio TJ-SC, em processo que teve como Relator o Desembargador Pedro Manoel Abreu.⁷⁵

O processo que visa à cobrança da contribuição de melhoria é ato jurídico complexo, que compreende uma série de atos preparatórios e declaratórios, previstos em lei, cuja preterição pode determinar a anulação do lançamento do tributo.

Assim, o edital onde a administração pública dá conhecimento da cobrança, não pode ser publicado simultaneamente com o demonstrativo de custos, que precede o lançamento, porque deve ser preservado um prazo de trinta dias para as impugnações dos interessados.

Se o poder público se omite quanto aos trâmites que a lei estabelece para a instituição, lançamento e cobrança da contribuição de melhoria, está subtraindo ao cidadão o direito de verificar todos os aspectos do processo de que vai resultar para ele uma obrigação legal de contribuir para os cofres públicos.

A lei não cria formalidades inúteis, só pelo prazo de criá-las. Ela as cria como instrumento de garantia ao cidadão, para evitar que lhe venha a ser cobrado algo que a lei não autorizou – ou então a mais do que legalmente autorizado.

Por isso, quando você, leitor, for “convidado” a comparecer à Prefeitura para pagar uma contribuição de melhoria, saiba que tem todo o direito de verificar se de

⁷⁵ TJ-SC - Acórdão unânime da 2ª Câmara Cível na Apelação Cível em Mandado de Segurança Nº 5.124, DJSC de 27.10.94, p. 10 e Jurisprudência Catarinense Nº 48, p. 75-78.

fato uma obra pública foi realizada, quanto foi gasto no planejamento e execução dessa obra, se da obra resultou efetivamente **valorização para o seu imóvel** e se o lançamento foi precedido da publicação de edital, no qual tenham sido informados **todos** os dados relativos à obra, seu custo total e o demonstrativo da valorização atribuída ao imóvel de sua propriedade, em decorrência daquela obra, a partir de cuja publicação você terá um prazo de trinta dias para conferir os dados e apresentar impugnação, se for o caso.

A falta de publicação do edital, a ausência dos dados essenciais para a conferência da exatidão da cobrança, ou a supressão do prazo para impugnação pelo contribuinte, acarretam a nulidade do lançamento e, conseqüentemente da cobrança do tributo, conforme decidiu o Tribunal de Alçada Civil do Estado de São Paulo ⁷⁶ e também o Tribunal de Justiça de Santa Catarina, na mesma decisão já referida.

Lembre-se, que a Prefeitura não pode arrecadar com a contribuição de melhoria mais do que gastou com a obra e que não pode cobrar de você mais do que a valorização que o seu imóvel teve em decorrência da realização da mesma obra.

Por último, vale lembrar que nem toda obra pública valoriza os imóveis que lhe estão próximos. Já aconteceu de algumas Prefeituras terem feito **calçamento** e paralelepípedos ou lajotas em determinadas ruas e, passado algum tempo, fazem um **recapeamento asfáltico** sobre o mesmo calçamento, pretendendo cobrar **duas** contribuições de melhoria: uma pelo **calçamento** e outra pelo **recapeamento asfáltico**. A Justiça repudia este procedimento, que considera ilegal. Só se admite uma única contribuição de melhoria nessas hipóteses.

Na contribuição de melhoria, como em qualquer outro tributo, só pague o que for efetivamente devido. Não mais do que isso. Se lhe exigirem o que não é devido, ou mais do que o devido, não deixe de se valer do direito de impugnação e defesa, assegurado pela Constituição Federal, pelo Código Tributário Nacional e pelas leis ordinárias, porque esse direito está assegurado no ordenamento jurídico brasileiro.

⁷⁶ Ver Repertório IOB de Jurisprudência 8/97, Cad. '1, p. 181-182.

3.7 RELATIVAMENTE ÀS TAXAS

A taxa é um tributo diferente do imposto, porque, ao contrário do imposto, o fato gerador da taxa **depende sempre** de uma atividade estatal (ou seja, do poder público) dirigida ao contribuinte, de acordo com o art. 145, II, da Constituição Federal⁷⁷ e art. 77 do Código Tributário Nacional.⁷⁸

Dois tipos de atividade estatal voltada ao contribuinte podem gerar obrigação de pagar **taxa**:

A – a atividade de policiamento da administração pública quanto à segurança, à higiene, à ordem, aos costumes, à disciplina da produção e do mercado, à tranquilidade pública e ao respeito à propriedade e aos direitos individuais ou coletivos;⁷⁹

B – serviço público, específico e divisível, prestado ao contribuinte, ou posto à sua disposição.⁸⁰

A **taxa** também não se confunde com a **tarifa**, que a pessoa (física ou jurídica) paga pela utilização de serviços públicos executados em regime de concessão a empresas privadas ou públicas, como é o caso do consumo de energia elétrica e de água, ou a utilização dos serviços de telefonia e transporte coletivo de passageiros, embora haja quem defenda o caráter tributário das tarifas. Os que defendem o caráter tributário das tarifas formam uma corrente *isolada e minoritária*, ainda que alguns nomes que a compõem sejam respeitados como grandes tratadistas no assunto. Era o caso do Prof. Geraldo Ataliba, que tendia a focar as tarifas sob a ótica do direito tributário. É também o caso do Prof. Sacha Calmon Navarro Coelho. Ambos sustentavam suas posições ao abrigo do entendimento de que o consumo de energia elétrica e de água e a utilização dos serviços de telefonia e transporte coletivo de passageiros se tornaram de **consumo obrigatório**, já que,

⁷⁷Art. 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.

⁷⁸As taxas cobradas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição.

⁷⁹ Art. 78 do Código Tributário Nacional.

⁸⁰ Art. 79 do Código Tributário Nacional.

são (ou eram) monopólio estatal, livre de qualquer concorrência, no que evidentemente estavam equivocados. De modo particular, agora que não mais existe o monopólio estatal no fornecimento de energia elétrica, água e transporte de passageiros (com a privatização dos serviços públicos), aquela posição doutrinária se tornou insustentável.⁸¹

Portanto, ninguém paga **taxa de luz, água ou transporte**, exatamente porque tais serviços públicos não são de utilização compulsória, mas sim facultativa. Nada impede que o cidadão instale seu próprio gerador de energia elétrica para uso e consumo particular, tampouco há impedimento para que alguém cave um poço artesiano em sua propriedade e dele extraia a água que utiliza no dia a dia. É comum vermos empresas comerciais ou industriais se utilizando desta faculdade, sem qualquer problema. O caso do transporte é ainda mais elucidativo, já que uma considerável massa de cidadãos se vale de veículo próprio para fazer longos ou pequenos percursos, sem que com isso esteja violando qualquer norma do ordenamento jurídico brasileiro. O mesmo se diga, em reforço, que existe a livre opção entre transporte terrestre, aéreo ou marítimo para percursos maiores.

Em um dos tópicos subsequentes teremos oportunidade de comentar o caso da tristemente célebre **taxa de iluminação pública**, que merece comentários à parte, pela frequência com que o assunto marcou presença na vida dos brasileiros.

Em outras palavras, os fatos que originam as obrigações de pagar **impostos** não dependem de qualquer ato de autoridade voltado ao contribuinte, bastando que este pratique um ato previsto na lei como fato gerador de imposto para que fique obrigado ao seu pagamento. É o caso das operações relativas à circulação de mercadorias, que geram obrigação de pagar o ICMS; é, também, o caso da industrialização de produtos, que gera obrigação de pagar o IPI, situações nas quais o poder público não tem qualquer participação.

Já no caso das **taxas**, é imprescindível que o poder público tenha praticado algum ato, dentre aqueles mencionados na letra **a**, ou tenha realizado algum serviço, direta e efetivamente em favor do contribuinte, ou então que tenha colocado à sua disposição algum serviço público de utilização compulsória.

Assim, por exemplo, o contribuinte estará obrigado a pagar uma **taxa** se precisar de Alvará de Licença (autorização da Prefeitura) para colocar um cartaz de

⁸¹ O Prof. Geraldo Ataliba é falecido e deixou-nos um legado imenso como tributarista.

propaganda em local público, porque a colocação de painéis de propaganda em locais públicos está sob controle das autoridades, para evitar que os painéis sejam colocados em local impróprio, impedindo ou dificultando a visibilidade de placas indicativas de trânsito, de escolas, hospitais e repartições públicas, ou então que impeçam ou dificultem a visualização de semáforos.

Também é devida a **taxa de coleta de lixo**, no caso de existir na cidade um serviço de coleta efetivamente funcionando no local em que reside o contribuinte, ou tenha ele imóvel sendo utilizado para alguma atividade econômica ou não.

Percebe-se por aí que existe sempre uma atividade administrativa voltada ao contribuinte por trás da exigência do pagamento de uma taxa. Múltiplas são as situações em que as taxas tornam-se efetivamente devidas, desde que o poder público exerça regularmente o seu poder de polícia, ou preste algum serviço, **específico e divisível**, ao contribuinte. Serviços genéricos e indivisíveis (como é o caso da iluminação pública) não geram taxa.

3.7.1 Taxa de Renovação Anual de Licença

A mais comum das exigências indevidas de taxa é a da chamada **taxa de renovação anual de licença**, que as Prefeituras insistem em cobrar dos estabelecimentos comerciais, industriais e de prestação de serviços, a cada ano.

Via de regra, as Prefeituras exigem o pagamento dessa taxa quando da expedição do alvará de funcionamento, ao início de cada ano, sob o pretexto de que assim o autoriza a legislação municipal.

Duas são as peculiaridades a serem observadas nestes casos. Em primeiro lugar, é preciso verificar se a municipalidade exerce efetivamente o seu poder de polícia em relação às atividades industriais, comerciais e de prestação de serviços em seu território, pois só com o efetivo exercício é que se justificaria a exigência da taxa, já que não existe obrigação de pagar taxa sem que lhe corresponda uma contraprestação de serviço público.

Se a municipalidade não exerce o poder de polícia através de um órgão com competência para tal, isto é, se a Prefeitura não verifica a cada ano os pressupostos que autorizariam o funcionamento do estabelecimento comercial, industrial ou de

prestação de serviços, nas condições em que lhe foi fornecido o alvará inicial, nenhuma taxa poderá ser exigida a este título.

Mas se a Prefeitura, a cada início de ano, efetivamente destaca um ou mais funcionários para percorrer os estabelecimentos e verificar as condições do seu funcionamento, anotando os dados para confrontá-los com aqueles existentes no cadastro inicial, então sim estará caracterizado o exercício do poder de polícia e devida será a taxa de renovação anual de licença.

Caso esta *verificação anual* não ocorra, só a **taxa de expediente** é que poderá ser cobrada, em valor ínfimo, necessário apenas para cobrir os custos de expedição do alvará, tais como o custo do impresso, o tempo do funcionário para datilografá-los (ou digitá-lo) e para colher a assinatura da autoridade responsável pela expedição.

Em segundo lugar, é preciso considerar que nem todas as atividades profissionais de prestação de serviços estão sujeitas ao poder de polícia da administração pública municipal, pois o exercício de profissões regulamentadas por lei e fiscalizadas por órgãos específicos está fora do poder de polícia da administração municipal.

É o caso dos médicos, dentistas, engenheiros, arquitetos, advogados, contadores, psicólogos, economistas e administradores de empresas, cuja atividade profissional fica sujeita à fiscalização pelos respectivos conselhos regionais (CRM, CRO, CREA, OAB, etc.)

Nesses casos, mesmo que a Municipalidade pretendesse exercer o poder de polícia sobre a atividade realizada pelos profissionais em suas respectivas áreas, ainda assim não poderia cobrar a respectiva taxa de renovação de licença para o funcionamento, pois estaria exercendo uma fiscalização que está fora da sua competência legal.

A fiscalização exercida pela municipalidade, nesses casos específicos, não seria um **exercício regular do poder de polícia**, mas sim um **exercício irregular do poder de polícia**, contrariando o art. 78 do CTN.

O Supremo Tribunal Federal não reconhece às Prefeituras Municipais competência para fiscalizar a atividade de profissões regulamentadas por lei federal. Esse posicionamento da nossa Suprema Corte de Justiça decorre da interpretação de dispositivo expresso do Código Tributário Nacional (art. 80), segundo o qual *para*

efeito de instituição e cobrança de taxas considera-se compreendidas no âmbito das atribuições dos municípios, aquelas que, segundo a Constituição Federal, as Constituições Estaduais e as Leis Orgânicas dos Municípios e a legislação com elas compatível, competem a cada uma dessas pessoas de direito público.

Ora, nenhuma lei municipal que atribua ao Município a cobrança de taxa pelo exercício do poder de polícia sobre atividade regulamentada por lei federal, poderá ser considerada compatível com a lei federal que tenha regulamentado o exercício das profissões referidas, porque com ela será sempre **incompatível**.

Como já dito, a municipalidade poderá cobrar a **taxa de expediente** relativa à expedição do alvará de licença correspondente a cada novo exercício, o que não pode nem deve ser confundido com taxa de renovação de licença, geralmente de valor bem mais elevado do que o valor da taxa de expediente, embora ambas sejam normalmente cobradas na mesma oportunidade e até na mesma guia de recolhimento, porém, sob códigos e nomes distintos.

O Contribuinte, ao se deparar com a exigência do pagamento de taxas dessa natureza deve, antes de tudo, certificar-se do que exatamente lhe está sendo exigido. Essa constatação é fácil, pois bastará verificar as notificações que lhe são enviadas pela Prefeitura, ou o talão que lhe é apresentado no momento do seu comparecimento à repartição pública municipal ao início de cada ano.

Neles aparecerá em destaque cada uma das verbas correspondentes às taxas que lhe estão sendo exigidas. Pagará a taxa de expediente, mas se recusará a pagar a taxa de renovação de licença, pois só aquela é legítima e não esta.

A jurisprudência confirma o que acima foi dito. Pode-se conferir examinando algumas decisões do Superior Tribunal de Justiça relativamente aos Municípios de Joinville (SC) e Salvador (BA) ⁸².

3.7.2 Taxa de Conservação de Estradas

Embora este tema tenha perdido muito da sua atualidade, porque a maioria das Prefeituras deixou de cobrar esta taxa, ainda assim é válido comentar algo a respeito, já que continuam saindo decisões em processos nos quais foram

⁸² Ver Diário da Justiça da União I, 13.10.1997, p. 51.571 e 29.06.1998, p. 140, respectivamente.

examinadas exigências indevidas do tributo em épocas recentes e até porque a febre das cobranças ilegais costuma ter suas recaídas.

Muitas Prefeituras estavam viciadas em expedir avisos de lançamento e cobrança de “Taxa de Conservação de Estradas Municipais” ao início de cada ano, exigindo o seu recolhimento por parte dos proprietários de imóveis rurais localizados no Município, às vezes, com o beneplácito da Justiça, que em casos raros reconheceu-lhes a validade da cobrança de taxas a este título.

Os procedimentos adotados para o cálculo e lançamento da taxa variavam de um Município para outro, mas podem ser agrupados em três tipos básicos:

- Cobra-se do proprietário um percentual sobre cada hectare do imóvel de sua propriedade, atingindo todos os imóveis do Município, desde que situados em zona rural;
- Cobra-se dos proprietários de imóveis rurais um valor arbitrariamente estabelecido em lei municipal, por metro linear de estrada rural que passe pelo seu imóvel, podendo esse valor ser o resultado da divisão do custo anual dos serviços de conservação das estradas pela soma de metros lineares das estradas do Município;
- Cobra-se dos proprietários de imóveis rurais um valor equivalente ao custo da conservação das estradas no ano anterior, dividido pelo número de hectares de área rural que tem o Município e multiplicado pelo número de hectares que tem cada imóvel rural.

No entanto, todos os três sistemas de lançamento são inconstitucionais, porque inconstitucionais são as leis municipais que os criaram. Assim vem sendo decidido pelo Supremo Tribunal Federal e pelos Tribunais Estaduais, do que resultou a Súmula Nº 595 do STF, que sedimentou o entendimento judicial a respeito nos seguintes termos:

É inconstitucional a taxa municipal de conservação de estradas de rodagem, cuja base de cálculo seja idêntica à do Imposto Territorial Rural.

A declaração de inconstitucionalidade decorre de várias irregularidades encontradas na elaboração e aplicação das leis municipais instituidoras e disciplinadoras da taxa.

Em primeiro lugar deve-se atentar para o fato, já anteriormente mencionado neste estudo, de que o **fato gerador** das taxas é sempre a utilização, efetiva ou potencial, de um serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição, ou o exercício regular do poder de polícia.

No caso da conservação de estradas rurais não existe prestação de serviço público específico e divisível, mas sim um serviço **genérico e indivisível**, que não é prestado exclusivamente ao contribuinte (proprietário de imóvel rural), mas **a toda e qualquer** pessoa que transite pela estrada, dela fazendo uso e se beneficiando da sua conservação, seja ou não proprietário de imóveis rurais, seja ou não morador da região servida pela estrada, podendo ser até mesmo pessoa que nem sequer reside no Município que pretende cobrar a taxa.

Numa das suas decisões sobre esta espécie de taxa, o Tribunal de Alçada Civil do Estado de São Paulo se baseou no seguinte fundamento:

[...] não é possível a cobrança de taxa de conservação de estradas, as quais beneficiam pessoas indeterminadas e em número que não se pode determinar, pessoas proprietárias e não proprietárias, algumas que não são sequer munícipes e que passam pelo local apenas uma vez ou esporadicamente, outras que usam a estrada com frequência que chega a ser superior à dos moradores locais, mas não são proprietárias lindeiras. [...] tem-se entendido que tais serviços públicos de caráter geral, beneficiando toda comunidade, devam ser suportados com o produto da arrecadação dos impostos e não das taxas, ante da ausência dos requisitos de especificidade e divisibilidade. Não se cuida de serviço específico e divisível. ⁸³

De acordo com as legislações municipais, é devedor da taxa a pessoa que seja proprietária de imóvel rural, independentemente de ser ou não proprietária de veículo, de transitar ou não pela estrada que atravessa o imóvel. Essa irregularidade por si só já seria suficiente para caracterizar a ilegalidade da exigência da taxa porque, de acordo com o Art. 121, parágrafo único, I, do CTN, **contribuinte de um tributo é aquele que tem relação pessoal e direta com a situação que constitua o fato gerador da respectiva obrigação.**

Ora, quem se utiliza de estradas conservadas pela Prefeitura só pode ser quem possua algum veículo, independentemente de ser ou não proprietário de imóvel rural. É preciso levar em conta que muitas pessoas não proprietárias de imóveis rurais transitam pelas estradas da zona rural, como é o caso dos taxistas e

⁸³ Ver Repertório IOB de Jurisprudência Nº 4/1997, Cad. 1, p. 83 7/1997, Cad. 1, p. 151.

dos transportadores de produtos agrícolas e que, na hipótese prevista nas legislações municipais, embora, utilizando-se das estradas, não estão obrigadas a pagar a taxa de conservação.

Não se pode, pois atribuir exclusivamente aos proprietários de imóveis rurais a condição de contribuintes da taxa de conservação de estradas, porque não são os únicos a delas se utilizarem. Ao contrário, podem até nem ser usuários das estradas, caso não sejam proprietários de veículos.

Outro aspecto que compromete a legalidade da taxa de conservação de estradas é que tem sido adotado como base de cálculo o valor do imóvel rural, ou a sua área, dados estes já utilizados na determinação da base de cálculo do Imposto Territorial Rural (ITR), cobrado pela União, o que contraria disposição constitucional, como reconhecido pelo STF na Súmula Nº 595 já mencionada anteriormente.

Para que a taxa de conservação de estradas municipais pudesse ser legitimamente cobrada, a sua base de cálculo deveria ser o valor de cada ato de utilização em relação ao total despendido pela municipalidade com a conservação da estrada utilizada, ou ainda, o resultado da divisão proporcional dos gastos da Prefeitura em relação ao número de usuários do Município que efetivamente transitam pela estrada conservada.

Se a Prefeitura não tiver condições de determinar com precisão todos aqueles que se utilizam ou possam se utilizar desse serviço, então o valor do mesmo é incobrável como taxa. Isso decorre de um ensinamento deixado por PONTES DE MIRANDA, segundo o qual ***”Se indivisível o serviço, por mais alto que seja o interesse, não seria possível a distribuição do quantum. Se o serviço público não é específico, ou se não é divisível, a entidade estatal não pode taxá-lo.”***⁸⁴

Com estes esclarecimentos o leitor já poderá se posicionar no caso de lhe vir a ser exigido o recolhimento de uma eventual **taxa de conservação de estradas**, possibilidade esta que hoje se apresenta muito remota, já que as tentativas feitas pelas Prefeituras resultaram frustradas pela Justiça, em respeito ao direito dos cidadãos de não serem tributados senão na medida em que a isso estejam obrigado na conformidade do Sistema Tributário Nacional, que não permite cobranças ilegítimas ou ilegais.

⁸⁴MIRANDA, Pontes de. **Comentários à Constituição de 1967**, Tomo II. São Paulo: RT, s.d. p. 370.

3.7.3 Taxa de Coleta de Lixo

É bastante comum a cobrança da taxa de coleta de lixo de moradores não atendidos por esse serviço. Só é lícita a cobrança da taxa de coleta de lixo em relação aos moradores que têm à sua disposição o serviço, geralmente prestado pela municipalidade.

Se os caminhões da Prefeitura, ou da empresa privada contratada para coletar o lixo, não passam regularmente pela rua onde reside o contribuinte, não terá este, obrigação de pagar a taxa correspondente, porque o serviço não lhe está sendo prestado, nem posto à sua disposição.

Caso o recolhimento da taxa venha a ser exigido pela Prefeitura, seja em cobrança autônoma, seja por inclusão no carnê de pagamento do IPTU, ou de qualquer outro tributo municipal, estará havendo exigência abusiva, ilegal e inconstitucional.

Infelizmente, é sabido que abusos dessa natureza ocorrem com maior frequência do que se possa imaginar e só vão cessar quando os cidadãos se conscientizarem de que não estão obrigados a se submeter a exigências abusivas e ilegais, recusando-se a cumprir toda e qualquer cobrança não ampara em lei.

3.7.4 Taxa de Limpeza Urbana

A moda mais recente em matéria de taxa é cobrar uma sob a rubrica de **Taxa de Limpeza Urbana** ou, como preferem algumas legislações municipais, **taxa de serviços urbanos**, ou ainda, **taxa de conservação de vias públicas**, todas elas ilegais e inconstitucionais, seja qual for o nome que se lhe dê, pois padecem do mesmo vício por lhes faltarem os requisitos da especificidade e divisibilidade do serviço público a que correspondem tal como já comentado nos tópicos anteriores.

Além disso, algumas municipalidades cometem o erro de adotar como base de cálculo da taxa o valor venal dos imóveis urbanos, afrontando o disposto no § 2º do art. 145 da Constituição Federal, que proíbe tenham as taxas base de cálculo idêntica à dos impostos nela previstos.

Uma decisão do Supremo Tribunal Federal sobre o assunto, proferida contra a Prefeitura Municipal de São Paulo, diz textualmente que ***não se revela exigível a***

taxa de serviços urbanos cuja base de cálculo tenha como amparo elementos que se identifiquem com o conteúdo da base de cálculo do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana [...]⁸⁵

E mais recentemente, num extenso acórdão, o mesmo STF, por sua 1ª Turma, também decidiu contra a Prefeitura de São Paulo, especificamente em relação à Taxa de Limpeza Urbana instituída pelo Município, considerando-a inconstitucional, juntamente com a Taxa de Iluminação Pública (TIP), de que vamos tratar mais adiante.⁸⁶

3.7.5 Taxa de Iluminação Pública

Conhecida pela sigla TIP, a taxa de iluminação pública é uma das formas mais insidiosas de que se têm utilizado as administrações públicas municipais para arrecadar recursos, embora seja por demais conhecida a posição dos Tribunais sobre a ilegalidade deste tributo. Vejamos um exemplo típico:

Tributário – Taxa de Iluminação Pública – Ilegalidade – É ilegal a cobrança de taxa em razão da prestação de serviço de iluminação pública, por seu caráter genérico e indivisível, prestado à coletividade como um todo, sem benefício direto para determinado contribuinte.⁸⁷

Várias das decisões por nós compiladas resultaram do exame da invalidade de leis que instituíram a TIP em cidades de São Paulo, Rio de Janeiro, Paraná, Santa Catarina e do Rio Grande do Sul, todas elas considerando ilegal a cobrança da taxa de iluminação pública e que possivelmente serão objeto de publicação em volume apartado, para consulta pelos interessados.

Também o Egrégio Tribunal de Justiça do Estado de Santa Catarina já examinou por várias vezes questões pertinentes à TIP e invariavelmente decidiu pela ilegalidade da sua cobrança. Numa dessas decisões a Terceira Câmara Civil do TJSC diz que ***A TIP incide em inconstitucionalidade (CF, art. 145, II e seu § 2º) porquanto, além de ter base de cálculo própria dos impostos, não***

⁸⁵ Ver Repertório IOB de Jurisprudência Nº 21/97, Cad. 1, p. 510.

⁸⁶ Ver Repertório IOB de Jurisprudência Nº 22/97, Cad. 1, p. 528-528.

⁸⁷ Ac. Unânime da 2ª T. do STJ no Rec. Especial Nº 38.186-RJ, tendo como Relator o Ministro **Peçanha Martins**, em 20.02.1997, In: Diário da Justiça da União I, de 24.03.1997, p. 8.993.

corresponde a serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos à sua disposição.⁸⁸

O Órgão Especial do mesmo Tribunal julgou inconstitucionais leis municipais que instituíram a taxa de iluminação pública em vários municípios catarinenses, o que pode ser conferido no volume Nº 76 da Jurisprudência Catarinense, onde estão publicados acórdãos neste sentido às págs. 326, 327 e 455. Em todos eles a tônica é a mesma: *o serviço de iluminação pública é genérico e indivisível e, portanto, não pode ser fato gerador de taxa. Seu custo há de ser suportado pelos recursos arrecadados com os impostos, pelo seu caráter genérico, não específico.*

Tudo isso é reforçado por recentes manifestações do Egrégio Superior Tribunal de Justiça que, por sua Primeira Turma, também decidiu que *o serviço de iluminação, por ter caráter genérico e indivisível, prestado a toda coletividade, não contém os requisitos da divisibilidade e da especificidade, desservindo para fins de fato gerador de taxa.*⁸⁹

3.7.6 Taxa de Calçamento?

Como se já não bastassem as múltiplas taxas que povoam o cenário da tributação no Brasil, surgiu mais uma figura inusitada, fruto de inventividade de alguns “experts” na matéria. O leitor talvez tenha estranhado o sinal de interrogação no título do tópico, e com razão. Ele aparece para suscitar uma dúvida, que por sinal já foi satisfatoriamente dirimida pela Justiça.

Não existe a figura jurídica da **Taxa de Calçamento**, ou da **Taxa de Asfaltamento** e nem poderia existir, porque *calçamento* e *asfaltamento* não são **serviços públicos**, mas sim obras públicas e obras públicas não geram taxas, como já tivemos oportunidade de esclarecer em tópicos precedentes.

Não obstante, ter a Justiça, mais de uma vez esclarecido que obra pública não gera taxa, mas sim **contribuição de melhoria**, ainda assim, as Prefeituras continuam insistindo na instituição e cobrança de taxa como meio de recuperação dos recursos investidos em obras de calçamento e asfaltamento de vias públicas,

⁸⁸ Conferir em Jurisprudência Catarinense, vol. 73, p. 289-290.

⁸⁹ Conferir em Repertório IOB de Jurisprudência Nº 9/97, Cad. 1, p. 200 e Nº 22/97, Cad. 1, p. 528-528.

pretendendo cobrar um tributo que não existe no Sistema Tributário Nacional. Em alguns poucos casos a Justiça entendeu que o nome, no caso, é irrelevante.

De qualquer forma, o que interessa é que, se não houver prestação de serviço público, específico e divisível, **não haverá taxa a ser paga**. E se você paga uma taxa de calçamento, ou de asfaltamento, estará pagando um tributo sem dever.

3.7.7 Taxa de Segurança Contra Delitos

O Código Tributário Nacional, ao definir o fato gerador da obrigação tributária principal estabelece que é **a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência**, isto é necessária e suficiente para a ocorrência da obrigação de pagar o tributo.⁹⁰

As situações que geram taxa dizem respeito ao exercício do poder de polícia ou à utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos, específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte, ou postos à sua disposição.⁹¹

Fora desses limites é impossível a instituição válida de taxa. Além disso, a lei tributária instituidora da taxa deve especificar as situações enquadráveis nos limites constitucionais. Assim, o poder público só estará autorizado a exigir taxa do contribuinte se houver atividade diretamente a ele vinculada. Se os serviços prestados são difusos, ou seja, se atingem pessoas indeterminadas ou a coletividade como um todo, não haverá fato gerador da taxa.⁹²

O essencial na taxa é a referibilidade da atividade estatal ao obrigado ao seu pagamento. A atuação estatal que constitui fato gerador da taxa há de ser relativa ao sujeito passivo desta e não à coletividade em geral.⁹³

Por isso o serviço de segurança contra delitos, típica atividade estatal de policiamento voltado para a coletividade toda, não se presta como fato gerador de taxa. Daí ser ilegal a chamada **Taxa de Segurança contra Delitos**, ou como preferem alguns, **Taxa de Segurança Ostensiva contra Delitos**. Não importa o nome que se lhe dê, será ela sempre inexigível e se você a paga estará pagando um tributo sem dever, como advertimos a cada passo neste livro.

⁹⁰ Ver o Art. 114 do Código Tributário Nacional.

⁹¹ Art. 145, II, da Constituição Federal e Art. 77 do Código Tributário Nacional.

⁹² NASCIMENTO, Carlos Valder, *In: Comentários ao Código Tributário Nacional*. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 140.

⁹³ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 13.ed. São Paulo: Malheiros, 1998, p. 315.

3.7.8 Outras Taxas Diversas

Até aqui, vimos abordando casos específicos de taxas indevidamente cobradas, dando-lhes os nomes pelos quais são conhecidas do público, mas existem inúmeras outras taxas, com nomes os mais diversos, que também são cobradas indevidamente.

Assim, por exemplo, têm sido cobradas “taxas de coleta especial de lixo séptico”, “taxas de classificação de produtos de origem vegetal”, “taxas de conservação de vias públicas”, “taxa de limpeza urbana”, “taxa de serviços urbanos” e assim por diante.

Existe uma séria polêmica em torno da validade ou não da cobrança da chamada “Taxa de Combate a Incêndios”, que ainda não foi satisfatoriamente resolvida, porque ainda não se chegou a uma conclusão definitiva sobre a especificidade e a divisibilidade do serviço de combate a incêndios, prestado pelas Polícias Militares, através das suas corporações de Corpo de Bombeiros.

Uma recente decisão do Tribunal de Alçada Civil do Estado de São Paulo diz que os serviços de prevenção e combate a incêndios, de busca e salvamento e de prevenção de acidentes estão à disposição da população em geral, ou seja, de todas as pessoas, habitantes ou não do Município, destinados à salvaguarda de pessoas e bens, móveis ou imóveis e que, como tal, não geram obrigação de pagar a taxa correspondente.⁹⁴

Algumas destas taxas até podem ser legítimas ou legais, mas sua cobrança estará sempre condicionada ao atendimento dos requisitos exigidos pelos artigos. 77 e 78 do Código Tributário Nacional, sem o que NENHUMA TAXA SERÁ DEVIDA.

3.7.9 Recomendação Final

O leitor que tiver interesse em aprofundar o estudo sobre as taxas poderá fazê-lo pela leitura de um excelente trabalho escrito pelo Prof. Flávio Bauer Novelli, intitulado *Taxa – Apontamentos sobre o seu conceito jurídico*.⁹⁵

⁹⁴Ver Repertório IOB de Jurisprudência Nº 9/97, Cad. 1, p. 203-204.

⁹⁵NOVELLI, Flávio Bauer. In **Revista do Direito Tributário**, v.. 59. São Paulo: Malheiros, p. 95 a 123.

4 EFEITOS DA DENÚNCIA ESPONTÂNEA DE INFRAÇÕES

O leitor talvez se surpreenda com a afirmação que aqui vamos fazer, porque diz respeito a uma situação bastante comum e que, no entanto, tem sido pouco comentada publicamente, mesmo nos livros que tratam sobre a matéria.

Trata-se daquelas situações em que alguém em débito com o Poder Público (federal, estadual ou municipal), resolve quitá-lo, mesmo estando vencido há algum tempo, mas ainda não exigido oficialmente através de notificação fiscal.

Ou seja, existe um débito de natureza tributária (IR, ICMS, IPTU, ISS, IPVA, INSS), de que o contribuinte ou responsável tem pleno conhecimento e o reconhece como devido, mas ainda não o pagou.

Pois bem, este contribuinte sabe que cometeu uma infração ao não pagar seu débito no prazo estabelecido em lei ou regulamento e por isso, em princípio, estaria sujeito a alguma penalidade, além do tributo. Esta penalidade pelo descumprimento da obrigação tributária normalmente é representada por multas, que são cobradas pelo atraso no pagamento de qualquer tributo, juntamente com os juros de mora.

Mas (e aí vem a afirmação a que de início nos referimos) se este contribuinte fizer perante o credor uma denúncia espontânea do descumprimento da obrigação, poderá efetuar o pagamento SEM MULTA, bastando pagar o montante do tributo devido, acrescido dos juros de mora. Esse direito do contribuinte está assegurado pelo Código Tributário Nacional, em seu art. 138, segundo o qual a responsabilidade por infrações é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada do pagamento do tributo e dos juros de mora.

Isso é direito reconhecido ao contribuinte pela lei (Art. 138 do CTN) e pela Jurisprudência, que neste sentido vem se manifestando seguidamente, como provam as ementas de decisões de alguns dos nossos Tribunais.

Denunciado espontaneamente ao Fisco o débito em atraso, acompanhado do pagamento do imposto corrigido e dos juros de mora, nos termos do art. 138 do CTN, não cabe a exigência de multa de mora prevista na legislação do Imposto de Renda.⁹⁶

⁹⁶Decisão da 7ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, em 11.05.1993, publicada no Repertório IOB de Jurisprudência Nº 5/97, Cad. 1, p. 114.

É interessante observar que esta decisão não foi tomada por algum órgão judicial em favor do contribuinte, mas sim por um órgão da própria Administração Pública Federal, que o Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda. Portanto, é decisão que se valida por si mesma, já que é o próprio credor do tributo que reconhece indevida a penalidade pelo atraso no recolhimento.

A denúncia espontânea de infração exclui o pagamento de qualquer penalidade, tenha ela a denominação de multa moratória ou multa punitiva [...] como expressamente previsto no art. 138 do CTN.⁹⁷

Nesse ponto, vale observar que, mesmo nos casos de pagamento parcelado de débito é indevida a multa, se houve denúncia espontânea por parte do contribuinte devedor, como reconheceu o Superior Tribunal de Justiça na decisão cuja ementa segue, a título ilustrativo.

Procedendo o contribuinte à denúncia espontânea de débito tributário em atraso, com o devido recolhimento do tributo, ainda que de forma parcelada, é afastada a imposição de multa moratória.⁹⁸

Uma conhecida empresa de Santa Catarina obteve o reconhecimento do direito ao pagamento da COFINS sem multa, mesmo fora do prazo legal, porque optou pela denúncia espontânea do débito. Vejamos a ementa da decisão.

Na hipótese de denúncia espontânea, realizada formalmente, com o devido recolhimento do tributo, é inexigível a multa de mora incidente sobre o montante da dívida parcelada, por força do disposto no art. 138 do CTN.⁹⁹

Observe o leitor que qualquer débito de natureza tributária pode ser pago SEM MULTA, mesmo estando fora do prazo de pagamento, desde que seja formalizada por escrito a denúncia espontânea perante o Fisco competente, acompanhada do pagamento do tributo devido, acrescido dos juros de mora, ou então acompanhada de um pedido de parcelamento do débito.

⁹⁷Decisão unânime da 2ª Turma do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, em 27.02.1997, publicada no Repertório IOB de Jurisprudência Nº 12/97, Cad. 1, p. 279.

⁹⁸ Decisão unânime da 1ª Turma do Superior Tribunal de Justiça em 16.06.1997, publicada no Repertório IOB de Jurisprudência Nº 18/97, Cad. 1, p. 439.

⁹⁹Decisão unânime da 1ª Turma do Superior Tribunal de Justiça em 18.08.1997, publicada no Repertório IOB de Jurisprudência Nº 23/97, Cad. 1, p. 559-560.

Diante disso, muitas vezes, surge na mente das pessoas (principalmente do servidor encarregado da fiscalização e arrecadação de tributos) a seguinte pergunta: “Mas, se a lei determina que, o tributo em atraso deve ser pago **com multa**, como se poderá descumprir a lei pagando **sem multa**?”

É simples. O Código Tributário Nacional é uma lei complementar da Constituição Federal e por isso é de hierarquia superior à das leis ordinárias, aquelas leis que fixam os prazos de pagamento dos tributos e estabelecem as multas para os pagamentos fora do prazo. Se o CTN, que é lei colocada acima das leis ordinárias – sejam elas federais, estaduais, municipais – autoriza o pagamento de tributos **sem multa**, desde que haja denúncia espontânea da infração, desde que devidamente formalizada a denúncia, prevalece o que está no Código Tributário, em detrimento do que está na lei ordinária.

Para finalizar, lembramos que isso vale tanto para tributos federais como para os tributos estaduais e municipais, porque o Código Tributário Nacional se aplica, igualmente, a todos eles sem distinção.

5 RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DOS SÓCIOS E DIRETORES

Pagar conta alheia? Pois saiba que é comum as autoridades tentarem cobrar dos sócios, ou dos dirigentes de empresas, os débitos das sociedades de que fazem parte. Ou seja, a dívida é da empresa, mas tenta-se cobrá-la dos seus sócios ou dirigentes, embora tal procedimento não esteja autorizado em lei senão em casos muito especiais. *Os sócios só excepcionalmente respondem pelas dívidas da sociedade. Nesse caso é preciso que sejam citados como substitutos tributários [...]. Sendo a execução contra a sociedade, os sócios são estranhos, tendo direito subjetivo de livrar seus bens através dos embargos de terceiro.*¹⁰⁰

Existem muitas outras decisões, de outros Tribunais Estaduais e dos Tribunais Superiores (STF e STJ) confirmando o entendimento judicial no sentido de que os sócios e/ou dirigentes de sociedades só respondem por dívidas da empresa a que pertencem nos casos em que estiver configurada a violação da lei ou do contrato social, ou então naqueles casos em que o dirigente excede os poderes que lhe foram conferidos pelo contrato social, pelo estatuto ou por procuração.

E isso decorre de um preceito legal existente no Brasil desde 1917, inserido no Art. 20 do Código Civil Brasileiro, segundo o qual *as pessoas jurídicas têm existência distinta da dos seus membros*.

O Dr. Pedro Roberto Decomain dedica várias páginas das suas *Anotações ao Código Tributário Nacional* ao estudo deste tema, para onde remetemos o leitor, que muito lucrará com a sua leitura atenta, principalmente se ele for um sócio-gerente ou diretor de empresa mercantil. Ali, além de tecer seus comentários pertinentes, o autor cita inúmeras decisões judiciais relativas ao assunto ora focado.¹⁰¹

¹⁰⁰Decisão unânime da 3ª Turma Cível do Tribunal de Justiça de Santa Catarina, publicada no DJSC de 29.12.1993, p. 4.

¹⁰¹DECOMAIN, Pedro Roberto. **Anotações ao Código Tributário Nacional**. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 496-515.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Ao concluir esta abordagem das principais irregularidades na cobrança de tributos espera-se do leitor que, efetivamente, utilize-se do que foi dito, pois é fruto de uma experiência e de pesquisa, que merecem ser levadas em consideração no exercício da cidadania. Sem essa utilização efetiva de nada servirá a leitura deste livro, já que não se trata de literatura de entretenimento, mas sim de um manual de orientação de inegável utilidade.

Se ao leitor tiver ficado a impressão de que **tudo está errado** em matéria de tributação, fica aqui o esclarecimento de que isso não corresponde à realidade. Na verdade, uma parcela muito significativa de procedimentos na área fiscal e tributária se opera dentro da normalidade, com observância de todo o conjunto normativo, sem que, se possam questionar tais procedimentos, cabendo ao cidadão contribuinte cumprir sua parte no dever que lhe cabe de dar sustentação à atividade estatal, pois sem recursos financeiros nada se conseguirá, por mais hábil e competente que seja o administrador investido de cargo público.

O que se espera da Administração Pública não é que se abstenha de cobrar tributos, até porque, isto nem seria possível, já que a lei é imperativa e determina que os tributos sejam devidamente lançados e arrecadados **compulsoriamente**.

Espera-se, que tenha ficado claro que apenas uma pequena parte dos procedimentos fiscais ocorre em **desconformidade** com as leis e com o ordenamento jurídico, e que, na sua maior parte, têm assegurados sua validade e sustentação na Constituição Federal, nas Leis Complementares, nas Constituições Estaduais, nas Leis Orgânicas dos Municípios e na legislação ordinária federal, estadual e municipal.

REFERÊNCIAS

- ALBUQUERQUE, Xavier de. ICMS: correção monetária de créditos acumulados. *In: Revista do Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, n. 59, s.d, p. 56-72.
- AMARO, Luciano da Silva. **Revista do Direito Tributário**, jul./dez. 1983, p. 141.
- BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 10.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1990.
- BORGES, José Souto Maior. IPTU: Progressividade. *In: Revista do direito tributário* n. 59, p. 73-94.
- BRASIL, **Constituição da República Federativa**. Brasília: Ministério da Educação, 1988.
- BRASIL. **Código Tributário Nacional** (Lei Nº 5.172, de 25.10.1966). São Paulo: Saraiva, 1999.
- CAMPOS, Cândido H. **Planejamento tributário**: imposto de renda. 2.ed. São Paulo: Atlas, 1985.
- CARRAZZA, Roque Antonio. **Conflitos de competência**: um caso concreto. Rio de Janeiro: Revista dos Tribunais
- CASSONE, Vittorio. **Direito tributário atualizado pela nova Constituição**. 2.ed. São Paulo: Atlas, 1990.
- DECOMAIN, Pedro Roberto. **Anotações ao Código Tributário Nacional**. São Paulo: Saraiva, 2000. 796 p.
- DERZI, Misabel Abreu Machado. Correção monetária e demonstrações financeiras: conceito de renda: imposto sobre patrimônio: lucros fictícios: direito adquirido a deduções e correções – Lei Nº 8.200/91. *In: Revista de Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, n. 59, s.d. p. 75.
- GONZALEZ, Antonio Manoel. *In: Repertório IOB de Jurisprudência*, n. 1/99, Cad. 1, p. 31-37.
- HAIDAR, Raul. ICMS: Ilegalidade dos regimes especiais ex officio. *In: Revista Literária de Direito*, ed. n. 28, mar./abr. 1999, São Paulo: Ed. Literária de Direito, 1999.
- IOB. **Repertório de Jurisprudência**: 07/95, p. 131; 05/97, p. 114; 06/97, p. 131; 08/97, p. 181; 12/97, p. 276 e 279; 13/97, p. 296; 16/97, p. 374; 18/97, p. 429; 20/97, p. 483; 21/97, p. 510; 22/97, p. 531; 23/97, p. 560; 24/97, p. 580.

JACINTO, Roque. **Regulamento do Imposto sobre a Renda Consolidado e Aplicado**. São Paulo: Leia Livros, v. 3. p. 827-904.

KRAKOWIAK, Leo. Reflexos para uma reforma tributária. *In: Revista dos Tribunais*, outubro/dezembro de 1992. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1992.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 14.ed. São Paulo: Malheiros, 1998

MANEIRA, Eduardo. **Direito tributário: princípio da não-surpresa**. Belo Horizonte: Del Rey, 1994.

MARTINS, Rogério Vidal Gandra da Silva. **A contribuição de melhoria e seu perfil no direito brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, jan./mar. 1993.

MIRANDA, Pontes de. **Comentários à Constituição de 1967**. São Paulo: RT, s.d. Tomo II.

NASCIMENTO, Carlos Valder, *In: Comentários ao Código Tributário Nacional*. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

NOVELLI, Flávio Bauer. *In: Revista do Direito Tributário*, v. 59. São Paulo: Malheiros

ROTHMANN, Gerd W. O princípio da legalidade. **Revista Forense**, n. 248, Rio de Janeiro: Forense, 1974, p. 37-47.

SANTA CATARINA. Tribunal de Justiça. **Jurisprudência Catarinense**, v. 48, p. 75 e v. 73, p. 289-290.

SÃO PAULO, Secretaria da Fazenda. **ICMS: respostas da consultoria tributária**. Álvaro Reis Laranjeira e Nelson Sanches Serrano (Org.). São Paulo: LTr. 1997, v. 4. p. 131-135.

SANCHES, J.L. Saldanha. O novo processo tributário, *In: Revista do Direito Tributário*, n. 59. São Paulo: Malheiros, s.d

SANTOS, Edwal G. **Os efeitos nefastos da tributação do lucro inflacionário sobre o capital de giro das empresas**. Exposição feita em reunião plenária da Federação de Associações Comerciais do Paraná.

SCHMIEGUEL, Carlos. **Direito aplicado: pareceres de direito administrativo e de direito tributário**. Mafra: Nosde e UnC, 1996

SEABRA, Antonio Fernandes. **Deslocamento do fato gerador**. São Paulo: Bushatski, 1982

SUNDFELD, Carlos Ari. **Fundamentos de direito público**. São Paulo: Malheiros, 2000, p. 102-103.

UCKMAR, citado por Eduardo Maneira. *In*: **Direito Tributário, Princípio da Não-Surpresa**. Belo Horizonte: Del Rey, 1994, p. 19.

NOTAS SOBRE OS AUTORES CONSULTADOS

ALIOMAR BALEEIRO – Ex-Ministro do Supremo Tribunal Federal, Professor Emérito das Universidades do Estado do Rio de Janeiro e Federal de Brasília e ex-Professor da Universidade da Bahia. (falecido)

ANTONIO MANOEL GONZALEZ – Advogado e Professor de Direito Tributário.

ANTONIO FERNANDO SEABRA – Advogado empresarial em São Paulo, especialista em Direito Tributário, Advogado da Fazenda Pública do Estado de Minas Gerais, escritor e conferencista.

CÂNDIDO H. CAMPOS – Especialista em planejamento tributário e Consultor Tributário em São Paulo.

CARLOS ARI SUNDFELD – Mestre e Doutor em Direito pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, onde é Professor de Direito Administrativo e de Fundamentos de Direito Público. Presidente da Sociedade Brasileira de Direito Público.

CARLOS VALDER DO NASCIMENTO – Professor da Universidade Estadual de Santa Cruz – BA e da Escola de Magistratura do Trabalho; Pós-graduado em Direito Tributário pela UnB; Membro da *International Fiscal Association* e de outras instituições associativas.

CARLOS SCHMIEGUEL – Professor de Direito Tributário na Universidade do Contestado – Unidade Universitária de Mafra – SC.

EDWAL G. SANTOS – Consultor Contábil da Federação das Associações Comerciais do Paraná.

EDUARDO MANEIRA – Mestre em Direito Constitucional pela Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais e Advogado em Belo Horizonte.

FLÁVIO BAUER NOVELLI – Professor nas Faculdades de Direito da Universidade do Estado do Rio de Janeiro e Federal do Rio de Janeiro.

FRANCISCO MANOEL XAVIER DE ALBUQUERQUE – Ministro aposentado do Supremo Tribunal Federal.

GERD W. ROTHMANN – Jurista, Professor e Escritor.

HUGO DE BRITO MACHADO – Professor de Ciência das Finanças, Direito Financeiro e Direito Tributário da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Ceará, Juiz aposentado do Tribunal Regional Federal em Pernambuco, ex-Procurador da República e Membro da Academia Brasileira de Direito Tributário.

J. L. SALDANHA SANCHES – Membro do Centro de Estudos Fiscais de Portugal.

JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES – Professor da Faculdade de Direito da Universidade Federal de Pernambuco.

LEO KRAKOWIAK - Professor e Advogado tributarista.

LUCIANO DA SILVA AMARO – Professor de Direito Tributário na Faculdade de Direito Mackenzie.

MISABEL ABREU MACHADO DERZI – Doutora em Direito Público, Professora da Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais e da Faculdade de Direito Milton Campos e Advogada parecerista, com vários livros publicados.

PEDRO ROBERTO DECOMAIN – Promotor de Justiça em Santa Catarina.

PONTES DE MIRANDA – Um dos maiores civilistas do Brasil, de renome internacional, autor de Tratado sobre Direito Privado, uma das mais completas obras do gênero.

RAUL HAIDAR – Advogado e Conselheiro da Ordem dos Advogados do Brasil em São Paulo.

ROGÉRIO VIDAL GANDRA DA SILVA MARTINS – Advogado em São Paulo, ex-Professor de Legislação Tributária nas Faculdades Osvaldo Cruz em São Paulo.

ROQUE JACINTO – Advogado, Professor e Escritor.

ROQUE ANTONIO CARRAZZA – Professor Titular de Direito Tributário da Faculdade de Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, Mestre, Doutor e Livre- Docente em Direito Tributário pela PUC-SP, autor de vários livros e artigos publicados em revistas especializadas.

VICTOR UCKMAR – Professor de Direito Tributário e autor do livro *Princípios Comuns de Direito Constitucional Tributário*.

VITTORIO CASSONE – Bacharel em Direito pela Faculdade de Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, Professor Titular de Direito Tributário das Faculdades Campos Salles e Professor Assistente no CEEU-SP.



Editora

UNC