

Hugo de Brito Machado

O CONCEITO
DE TRIBUTO
NO DIREITO
BRASILEIRO

FORENSE

Publicações
FORENSE

DIREITO CONSTITUCIONAL
TRIBUTÁRIO E "DUE PROCESS
OF LAW"

Sampaio Dória

CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Carlos Valder do Nascimento

ICM — JURISPRUDENCIA
SELECIONADA

Raimundo Nunes Mourão

Capa: *Edt Araujo*

O CONCEITO DE TRIBUTO
NO

DIREITO BRASILEIRO

HUGO DE BRITO MACHADO

Nº 1116



O CONCEITO DE TRIBUTO NO DIREITO BRASILEIRO

FORENSE

Rio de Janeiro

1987

© Copyright

Hugo de Brito Machado

CIP-Brasil. Catalogação-na-fonte.
Sindicato Nacional dos Editores de Livros, RJ.

Machado, Hugo de Brito

M131c O conceito de tributo no direito brasileiro / Hugo de Brito Machado. — Rio de Janeiro: Forense, 1987.

Bibliografia.

1. Direito fiscal — Brasil. 2. Impostos — Brasil.
3. Direito — Brasil. I. Título.

87-0387

CDU — 351.712.713(81)

Proibida a reprodução total ou parcial, bem como a reprodução de apostilas a partir deste livro, de qualquer forma ou por qualquer meio eletrônico ou mecânico, inclusive através de processos xerográficos, de fotocópia e de gravação, sem permissão expressa do Editor. (Lei n.º 5.988, de 14.12.1973.)

Reservados os direitos de propriedade desta edição pela

COMPANHIA EDITORA FORENSE

Av. Erasmo Braga, 299 - 1.º, 2.º e 7.º ands. - 20020 - Rio de Janeiro - RJ
Largo de São Francisco, 20 - Loja - 01005 - São Paulo - SP

Impresso no Brasil
Printed in Brazil

SUMÁRIO

Capítulo 1

A IMPORTANCIA DOS CONCEITOS 1

Capítulo 2

CONCEITOS DE LÓGICA JURÍDICA E CONCEITOS
DE DIREITO POSITIVO 4

Capítulo 3

AS DEFINIÇÕES LEGAIS OU NORMATIVAS 6

Capítulo 4

A UTILIDADE DAS DEFINIÇÕES NORMATIVAS 11

Capítulo 5

VALIDADE, VIGÊNCIA E INTERPRETAÇÃO DAS
DEFINIÇÕES NORMATIVAS 14

Capítulo 6

ANALISE DA DEFINIÇÃO DE TRIBUTO 20

Bibliografia 91

Índice da matéria 97

saber humano, que é, para o Direito, simplesmente factual. Por isto mesmo é da maior importância a distinção que se há de fazer entre o *fato* e o seu significado *jurídico*.

Realmente, o fato tem um significado próprio do mundo da natureza. Um significado que pode coincidir, ou não, com o significado deste mesmo fato do mundo jurídico. A distinção ficará clara se retornarmos às noções de fato, incidência de norma jurídica e fato jurídico, tendo em vista que o *fato* e o *fato jurídico* situam-se em dois mundos diversos, e a incidência da norma jurídica opera a transposição do primeiro para o segundo. Como adverte Pontes de Miranda, "por falta de atenção aos dois mundos muitos erros se cometem e, o que é mais grave, se priva a inteligência humana de entender, de intuir e dominar o direito".¹

O conceito colhido fora do Direito é simples fato. Se, todavia, tem significado que lhe é atribuído por uma norma jurídica, é fato *jurídico*.

"O facto externo que, de conformidade com o seu significado objectivo, constitui um facto jurídico (lícito ou ilícito), processando-se no espaço e no tempo, é, por isso mesmo, um evento sensorialmente perceptível, uma parcela da natureza, determinada, como tal, pela lei da causalidade. Simplesmente, este evento como tal, como elemento do sistema da natureza, não constitui objecto de um conhecimento especificamente jurídico, não é, pura e simplesmente, algo jurídico. O que transforma este facto num acto jurídico (lícito ou ilícito) não é a sua factividade, não é o ser natural, isto é, o ser tal como determinado pela lei da causalidade e encerrado no sistema da natureza, mas o sentido objectivo que está ligado a esse acto, a significação que ele possui. O

¹ Pontes de Miranda. *Tratado de Direito Privado*. Rio de Janeiro, Ed. Borsoi, 1979, T. I, p. 314.

sentido jurídico específico, a sua particular significação jurídica, recebe-a o facto em questão por intermédio de uma norma que a ele se refere com o seu conteúdo, que lhe em presta a significação jurídica, por forma que o acto pode ser interpretado segundo a norma. A norma funciona como esquema de interpretação. Por outras palavras: o juízo em que se enuncia que um acto de conduta humana constitui um acto jurídico (ou antijurídico) é o resultado de uma interpretação específica, a saber, de uma interpretação normativa."²

² Hans Kelsen. *Teoria Pura do Direito*. Coimbra, Arménio Amado, 1974, p. 20.

Celso Antônio Bandeira de Mello esclarece, com propriedade, que os conceitos lógico-jurídicos são dados necessários ao raciocínio jurídico, intermediários obrigatórios entre o jurista e a ciência jurídica, e estão imanescentes em qualquer sistema normativo como condicionantes do pensamento jurídico. São conceitos puros, ditos essenciais. Já "os conceitos jurídico-positivos são o resultado de uma criação humana, produzida em tempo e lugar determinados, tendo em vista a produção de certos efeitos".⁴

Para o estudo do conceito de tributo importam especialmente as questões pertinentes aos conceitos de Direito positivo, em cujo âmbito está situado como conceito jurídico. Por isto, somente destas aqui nos ocupamos.

Capítulo 2

CONCEITOS DE LÓGICA JURÍDICA E CONCEITOS DE DIREITO POSITIVO

Na linguagem jurídica há conceitos universais, que não decorrem da observação de um sistema jurídico determinado, nem se ligam a qualquer figura jurídica localizada no tempo e no espaço. São os conceitos da lógica jurídica, cuja elaboração e consequente validade pertinem a todo o Direito e não apenas a determinado ordenamento jurídico. Assim, por exemplo, são os conceitos de norma, incidência, dever jurídico, relação jurídica, entre muitos outros. Referindo-se ao conceito de *hipótese de incidência*, assevera Geraldo Ataliba: "É aplicável assim ao direito vigente como ao revogado ou constituindo. É válido aqui, como alhures, onde haja direito, porque conceito lógico-jurídico."³

Há, por outro lado, conceitos cuja elaboração e consequente validade pertinem a determinada ordem jurídica, ao Direito positivo de determinado Estado. Nada impede que um conceito de Direito positivo figure, ao mesmo tempo, de várias ordens jurídicas, e tenha em todas idêntica significação. Isto não o transforma em conceito de lógica jurídica, pois o órgão elaborador de normas de cada uma dessas ordens jurídicas pode, a qualquer tempo, alterá-lo.

³ Geraldo Ataliba. *Hipótese de Incidência Tributária*. São Paulo. Ed. Rev. dos Tribunais, 1973, p. 58.

⁴ Américo Masset Lacombe. *Obrigação Tributária*. São Paulo, Ed. Rev. dos Tribunais, 1977, ps. 60-1.

Ocorre, porém, que o legislador, como o elaborador de normas jurídicas outras, muita vez formula definições, e em face deste fato presente em todos os sistemas jurídicos, não basta dizer-se que o legislador agiu indevidamente. Aliás, dizer-se que o legislador não se deve ocupar de definições é assertiva desprovida de qualquer valia científica. É simples manifestação axiológica, merecendo, mesmo nesse plano, uma explicação, pois além de ser universal a ocorrência de definições normativas, não podemos negar a utilidade destas, sobretudo como instrumento de superação de divergências doutrinárias.

José Souto Maior Borges ensina que “a sustentação da viabilidade jurídica das definições normativas recebe uma das formulações mais adequadas em Eduardo García Maynez, para quem as definições jurídicas explícitas não perseguem uma finalidade primordialmente teórica, mas fundamentalmente prática, de facilitar a interpretação e aplicação das normas integrantes do sistema jurídico. Os preceitos jurídicos definitórios não tendem à satisfação de um propósito de índole científica, como as definições da matemática ou da ciência natural, mas ao logro de um desiderato completamente distinto: tornar possível a aplicação dos preceitos em que intervêm as expressões definidas, assegurando a eficácia desses preceitos e a realização dos valores que lhes servem de base”. Entretanto, “sem desconhecer a inegável agudeza das observações do ilustre jurista”, considera que “sustentar a possibilidade jurídica das definições normativas com base no escopo por elas visado é ladear a questão sem resolvê-la. O problema consiste precisamente em demonstrar a congruência dessas definições normativas com as funções que, num determinado ordenamento jurídico, o órgão legislativo tem competência para exercer”. E conclui, invocando lição de Allorio, “que o intérprete e aplicador da lei

Capítulo 3

AS DEFINIÇÕES LEGAIS OU NORMATIVAS

Em primeiro lugar observe-se que não apenas a *lei* pode ser utilizada como instrumento para definições. O decreto, o regulamento, assim como qualquer outro ato jurídico normativo pode definir. Por isto não nos parece satisfatória a expressão *definições legais*, geralmente utilizada, e a esta acrescentamos designação mais abrangente: *ou normativas*.

O estudo do conceito jurídico de tributo, no Direito positivo brasileiro, impõe desde logo uma tomada de posição no que pertine à natureza das definições legais, ou normativas. Tendo o art. 3.º do CTN definido o tributo, é relevante determinar-se a natureza dessa definição, pois decorrem daí importantes consequências.

Estudando o conceito genérico de tributo e se referindo especificamente ao art. 3.º do CTN, o Professor Manoel Lourenço dos Santos invoca lição de Carlos da Rocha Guimarães, segundo a qual “a lei não deve ser um compêndio, mas um instrumento de ação”, e assevera “que a norma jurídica não deve ocupar-se de definições meramente doutrinárias”,⁵ mas não enfrenta a questão da natureza dessas definições.

Não se põe em dúvida que a elaboração de definições é obra da doutrina, como aliás já há pouco afirmamos.

⁵ Manoel Lourenço dos Santos. *Direito Tributário*. 3.ª ed., Rio de Janeiro, FGV, 1970, p. 23.

não está vinculado por construções teóricas do legislador. Uma simples definição legislativa não será então vinculante para o intérprete".⁶

Mais tarde, todavia, o ilustre tributarista pernambucano modifica a sua posição, adotando, agora, a lição da Teoria Pura do Direito. Admite, então, que as definições jurídicas são normas não autônomas e, assim, diversamente das definições teóricas, são vinculantes para o aplicador do Direito. Sua terminologia é agora inteiramente kelseniana, a partir da indicação "definições descritivas e definições prescritivas", com que se refere, respectivamente, às definições da doutrina e às definições elaboradas pelo órgão jurídico criador do Direito.⁷

Realmente, é indubitosa a existência de duas espécies de definições jurídicas, a saber, as definições legais, ou mais exatamente, as definições normativas, e as definições doutrinárias ou científicas. As primeiras são elaboradas pelos órgãos competentes para criação e aplicação do Direito. São normas não autônomas,⁸ ou mais especificamente, normas explicativas ou declarativas.⁹ As últimas são elaboradas pela doutrina jurídica. "As definições teóricas", ensina Souto Maior Borges, "são formuladas pelo cientista do Direito a partir da experiência do Direito positivo e do seu conhecimento. A verdade ou o erro são, portanto, atributos das de-

⁶ José Souto Maior Borges, *Lei Complementar Tributária*. São Paulo, Ed. Rev. dos Tribunais, 1975, ps. 98-9.

⁷ José Souto Maior Borges, "Lançamento Tributário", in: *Tratado de Direito Tributário*. Rio de Janeiro, Forense, 1981, vol. 4, ps. 72-8.

⁸ Hans Kelsen. *Op. cit.*, ref. 2, ps. 91-2.

Karl Engisch. *Introdução ao Pensamento Jurídico*. 3.ª ed., Lisboa, Calouste Gulbenkian, 1977, p. 29.

⁹ Giorgio Del Vecchio. *Lições de Filosofia do Direito*. 4.ª ed., Coimbra, Arménio Amado, 1972, vol. 2, p. 116.

finições teóricas. Reversamente, os atributos das definições normativas são a validade ou invalidade".¹⁰

As definições teóricas são sempre expressão de conhecimento. Conhecimento metajurídico, do mundo simplesmente fático, ou conhecimento de normas jurídicas. As definições relativas aos conceitos não jurídicos são formuladas com fundamento no conhecimento específico, não jurídico. Assim, quando a Consolidação das Leis do Trabalho, por exemplo, diz ser obrigatória a admissão de químicos nas indústrias cujos produtos sejam obtidos por meio de reações químicas dirigidas (art. 335, letra "c"), tem-se de buscar no conhecimento específico não jurídico a definição do que seja uma reação química dirigida. Por outro lado, quando o Código Tributário Nacional diz que somente a lei pode estabelecer a instituição de tributos ou a sua extinção (art. 97, I), tem-se aí referência ao conceito lei, que é definido pela doutrina como expressão de conhecimento especificamente jurídico, e ao conceito tributo, cuja definição foi elaborada pelo órgão produtor da própria norma jurídica. A definição de lei, como expressão de um conhecimento especificamente jurídico, há de ser elaborada a partir de outras normas existentes do sistema jurídico. Especialmente das normas da Constituição Federal pertinentes ao Poder Legislativo e, mais especificamente, daquelas relativas ao processo legislativo. Não há, porém, nenhuma norma definindo o que se deva entender por lei. E a doutrina jurídica pode, por isto mesmo, divergir ao estabelecer a definição de lei.

A elaboração de definições teóricas ou doutrinárias a partir de normas jurídicas pressupõe a interpretação destas. O jurista precisa conhecê-las e, por isto mesmo, as interpreta.

¹⁰ Alessandro Groppali. *Introdução ao Estudo do Direito*. 3.ª ed., Coimbra, 1978, p. 48.

E sendo a interpretação atividade de conhecimento, "O resultado de uma interpretação jurídica somente pode ser a fixação da moldura que representa o Direito a interpretar e, conseqüentemente, o conhecimento das várias possibilidades que dentro desta moldura existem".¹¹ Explica-se, desta forma, a existência de diferentes construções doutrinárias a partir das mesmas normas.

Capítulo 4

A UTILIDADE DAS DEFINIÇÕES NORMATIVAS

A elaboração de definições normativas não é apenas atividade de conhecimento. Pressupõe, é certo, o conhecimento das normas do sistema em que se vai encartar, mas não é simples conhecimento. A definição normativa é norma jurídica, embora não autônoma, como já ficou esclarecido. Sua utilidade reside na determinação do significado em que os termos definidos devem ser entendidos. É interpretação autêntica.

A definição normativa busca eliminar, ou reduzir, a vaguidade e a ambigüidade que residem nas palavras ou expressões. A eliminação total da vaguidade e da ambigüidade é mais um ideal do que uma possibilidade concreta, pois sempre restará em potencial algum termo vago ou ambíguo. Entretanto, a possibilidade de se alcançar algum progresso nessa matéria depende apenas da atenção que a ela se dedica e da técnica empregada.¹²

A maior utilidade das definições legais consiste no fato de serem estas um excelente instrumento de superação dos conflitos doutrinários, pois com "a cristalização de um conceito, através da vestimenta legal, que lhe atribui e garante

¹² Antonio Anselmo Martinho, *Definiciones Legales, en Lengua y Definición Jurídica*. Buenos Aires, Cooperadora de Derecho y Ciencias Sociales, 1973, ps. 64-5.

¹¹ Hans Kelsen. *Op. cit.*, ref. 2, p. 467.

força de direito positivo", o legislador escolhe e adota um significado, eliminando os demais.¹³

A propósito da definição constante do art. 3.º do CTN, afirma Geraldo Ataliba já haver sido dos que criticavam o código por conter definições doutrinárias, rendendo-se, todavia, à argumentação do Professor Rubens Gomes de Sousa que "muito bem demonstrou para a correta aplicação do Código, a necessidade, em primeiro lugar, de termos de referência dos seus mandamentos e, em segundo lugar, a inequívoca utilidade prática de tais termos".¹⁴

Observa-se, aliás, que a técnica das definições normativas tem sido largamente utilizada pelo legislador brasileiro, inclusive no que se refere a setores do Direito de formação mais antiga, como é o caso do Código Civil.

A Consolidação das Leis do Trabalho, por exemplo, define empregador (art. 2.º), empregado (art. 3.º), gerentes (art. 62, alínea "c"), trabalho noturno (art. 73, § 2.º), jornalista (art. 302, § 1.º), empresas jornalísticas (art. 302, § 2.º), gorjeta (art. 457, § 3.º), falta grave (art. 493), entre outros muitos conceitos. O Código Penal, por sua vez, também é rico em definições. Crime doloso (art. 15, I), culposo (art. 15, II), estado de necessidade (art. 20), legítima defesa (art. 21), reincidência (art. 46), funcionário público (art. 327), são alguns dos diversos conceitos que o Código Penal define expressamente. Os códigos, como as leis de um modo geral, contêm inúmeras definições normativas, que se prestam para reduzir a vaguidade ou a ambigüidade das normas.

¹³ José Washington Coelho. *Código Tributário Nacional Interpretado*. Rio de Janeiro, Correio da Manhã, 1968, p. 10.

¹⁴ Rubens Gomes de Sousa e outros. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. São Paulo, Ed. Rev. dos Tribunais, 1975, p. 35.

Destaque-se que em muitos casos o legislador formula definições com o propósito de ampliar, ou de restringir, conceitos jurídicos já bem definidos normativa ou doutrinariamente. As definições normativas, assim, são úteis não apenas para reduzir a vaguidade ou ambigüidade. São extremamente úteis para determinar o significado, para certos efeitos específicos, de conceitos jurídicos já bem definidos. É exemplo disto a definição de funcionário público formulada pelo Código Penal.

As definições normativas são úteis, assim, como técnica de interpretação autêntica. Com elas o órgão elaborador da norma indica expressamente o significado de seus termos.

mativa só é válida se elaborada pelo órgão competente para a produção normativa, com observância do respectivo processo — validade formal — e desde que não seja contrária a nenhuma norma hierarquicamente superior — validade substancial. Assim, no sistema jurídico brasileiro, uma definição contida em uma lei ordinária será válida, formalmente, se essa lei houver sido produzida pelos órgãos competentes e com observância do processo legislativo, nos termos da Constituição. Outrossim, será substancialmente válida se não for contrária a qualquer norma contida na Constituição.

VALIDADE, VIGÊNCIA E INTERPRETAÇÃO DAS DEFINIÇÕES NORMATIVAS

Capítulo 5

Como normas jurídicas que são, as definições normativas devem ser examinadas também do ponto de vista de sua validade e de sua vigência. Com isto, poderão ser aclaradas algumas dúvidas e superados alguns equívocos da doutrina que, às vezes, confunde as questões de validade, e de vigência, com a questão de saber se a definição normativa vincula o aplicador do Direito, vale dizer, com a questão pertinente à própria natureza das definições normativas.

Assim, para Marco Aurélio Greco, “não parece que o princípio da força vinculante das definições legais seja aplicável em todo e qualquer caso indiscriminadamente, pois, importa verificar, em cada hipótese, se a formulação legal não foi expressa ou tacitamente revogada pela legislação posterior, aplicando-se os dispositivos da lei de introdução”.¹⁵

A questão de serem vinculantes, ou não, as definições normativas diz respeito à natureza destas. Sabido que tais definições são normas jurídicas, evidentemente a elas se há de ter como pertinentes as questões da validade e da vigência das normas jurídicas em geral. Assim, uma definição nor-

mativa só é válida se elaborada pelo órgão competente para a produção normativa, com observância do respectivo processo — validade formal — e desde que não seja contrária a nenhuma norma hierarquicamente superior — validade substancial. Assim, no sistema jurídico brasileiro, uma definição contida em uma lei ordinária será válida, formalmente, se essa lei houver sido produzida pelos órgãos competentes e com observância do processo legislativo, nos termos da Constituição. Outrossim, será substancialmente válida se não for contrária a qualquer norma contida na Constituição.

É importante esclarecer que a utilização de qualquer conceito, pela Constituição, impõe limite ao legislador ordinário. Se se tratar de conceito já definido em lei ordinária, esta não poderá ser alterada sem ofensa à Constituição. Se o conceito não está explícito em nenhuma norma, mas foi construído pela doutrina à luz de normas existentes no sistema, também não pode ser alterado sem ofensa à Constituição. Admitir-se o contrário seria admitir que o legislador ordinário alterasse, por via indireta, a norma da Constituição na qual o conceito está empregado.

A definição legal, revogada pela superveniência de norma com ela incompatível, sai do sistema jurídico. Não deixa apenas de ter força vinculante, mas deixa de ser norma, pois está revogada. Isto nada tem a ver com a questão de saber se as definições legais são dotadas de força vinculante. A questão, aqui, é de vigência. Se está em vigor a norma na qual se encarta a definição, o caráter vinculante desta é indiscutível.

Vigência é a aptidão para incidir. Norma vigente é aquela que pode incidir, vale dizer, é aquela cuja incidência

¹⁵ José Washington Coelho. *Código Tributário Nacional Interpretado*. Rio de Janeiro, Correio da Manhã, 1968, p. 10.

está a depender exclusivamente da ocorrência do fato na mesma previsto. Norma vigente é aquela que está apta a prestar-se como esquema de interpretação dos fatos, isto é, a dar a estes significação jurídica. No que pertine às definições normativas, nada há de especial no direito intertemporal. Regem a vigência das definições normativas as mesmas normas que regem as vigências das normas nas quais estas se encartam.

Na interpretação das definições legais ou normativas trabalha-se como se trabalha na interpretação de qualquer norma. O método é o mesmo. Os elementos de maior valia, no plano científico, são o *literal* e o *sistemático*.

É claro que nos estamos referindo à interpretação no âmbito da Ciência do Direito, à interpretação entendida como fixação, por via cognoscitiva, do sentido da norma. Para a interpretação, neste sentido, somente os elementos *literal* e *sistemático* são de utilidade indiscutível. Os demais elementos podem ser úteis para a interpretação dita autêntica, isto é, interpretação no sentido de criação de norma.

Pelo elemento *literal* se conhece o significado da norma, do ponto de vista da linguagem na qual se expressa. Mas o significado das palavras geralmente não é unívoco, resultando daí que a interpretação literal pode oferecer, e geralmente oferece, mais de um resultado.

Utiliza-se, então, o elemento sistemático. Examina-se a norma no contexto em que esta se encarta. Não apenas no contexto da lei, se de lei se cogita, mas de todas as normas que integram o sistema e tenham, direta ou indiretamente, com ela qualquer relação. Com isto tende-se a reduzir aquela pluralidade de significados oferecidos pelo elemento literal,

afastando-se, porque inaceitáveis, todos aqueles que não se compatibilizem com outras normas da mesma lei, se em lei a norma em exame se encarta, ou com normas de hierarquia superior. Também se há de ter em conta, em razão do elemento sistemático, as definições legais existentes no sistema. Assim, se uma norma definidora de um delito refere-se a funcionário público, o elemento sistemático impõe que a expressão *funcionário público* seja entendida em consonância com a definição legal existente no Código Penal. Do mesmo modo, em qualquer norma que se refira a *tributo*, o significado deste termo há de ser buscado na definição legal existente em nosso sistema jurídico.

As definições legais, ou normativas, como normas não autônomas, integram o sistema jurídico exatamente como elementos tendentes a reduzir as divergências no plano da Ciência do Direito. São, por isto mesmo, de inegável utilidade. Apesar disto, não se pode esquecer que "a interpretação de uma lei não deve necessariamente conduzir a uma única solução como sendo a única correta, mas possivelmente a várias soluções que — na medida em que apenas sejam aferidas pela lei a aplicar — têm igual valor, se bem que apenas uma delas se torne Direito positivo no acto do órgão aplicador do Direito — no acto do tribunal, especialmente. Dizer que uma sentença judicial é fundada na lei não significa, na verdade, senão que ela se contém dentro da moldura ou quadro que a lei representa — não significa que ela é a norma individual, mas apenas que é *uma* das normas individuais que podem ser produzidas dentro da moldura da norma geral".¹⁶

¹⁶ Hans Kelsen. *Op. cit.*, ref. 2, p. 467.

"A interpretação sistemática," ensina Roque Antonio Carrazza, "embora parta da interpretação gramatical, vai além desta, uma vez que, após atentar para as *palavras da lei*, acaba por estabelecer o sentido objetivamente válido dum preceito ou disposição jurídica, levando em conta *todo o Direito*."¹⁷

Paulo de Barros Carvalho considera o método sistemático o único idôneo para conduzir ao verdadeiro significado, conteúdo e alcance das expressões do direito. Reconhece que a definição legal bem elaborada auxilia o intérprete ou aplicador da lei. Entende, porém, que a definição legal não se compatibiliza com o aspecto dinâmico do direito, porquanto, embora útil em certo momento para auxiliar o intérprete, pode passar a dificultar a própria exegese da lei, em face de mudanças verificadas no sistema jurídico.

Na verdade, o inconveniente das definições legais, em face da evolução do sistema jurídico, pode ser imputado a quase todas as normas que o integram. O Direito tem sido utilizado para a realização de valores entre os quais se destacam como os mais importantes a *segurança* e a *justiça*. Diríamos que as definições legais melhormente realizam o valor segurança, enquanto as normas que conferem maior liberdade ao intérprete melhormente realizam o valor justiça. A virtude, como sempre, está no meio. Não nos parece aconselhável um sistema jurídico dotado de exagerado número de definições normativas. Também não nos parece que se deva desaconselhar inteiramente o uso de tais definições.

¹⁷ Roque Antonio Carrazza. *O Regulamento no Direito Tributário Brasileiro*. São Paulo, Ed. Rev. dos Tribunais, 1981, p. 141.

Destaque-se, finalmente, que a interpretação das definições legais só é útil em razão do elemento sistemático. Elas, como já afirmamos, são normas não autônomas. Encartam-se no sistema jurídico e só no contexto deste podem ser aplicadas, complementando, como realmente complementam, outras normas.¹⁸

¹⁸ Karl Engisch. *Op. cit.*, ref. 8, p. 29.

Giorgio Del Vecchio. *Op. cit.*, ref. 9, p. 116.

José Souto Maior Borges. *Op. cit.*, ref. 7.

plenamente vinculada". Para os fins da análise que pretendemos fazer, destacamos, desta definição legal, as seguintes expressões:

- a) prestação pecuniária compulsória;
- b) em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir;
- c) que não constitua sanção de ato ilícito;
- d) instituída em lei;
- e) atividade administrativa plenamente vinculada.

Desnecessário é repetir que as normas devem ser interpretadas tendo-se em vista o sistema que integram. A definição de tributo, contida como está na norma jurídica, há de ser interpretada tendo-se em vista as demais normas integrantes do sistema jurídico em que se encarta.

A Lei n.º 4.320, de 17 de março de 1964, que estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal, além de conter, em seu artigo 9.º, outra definição de tributo, com a qual se há de confrontar aquela do art. 3.º do CTN, alberga normas cuja consideração é indispensável a que se conheça a definição de tributo, no Direito Positivo brasileiro.

Feitas estas considerações, examinemos os elementos da definição em estudo.

6.2 — Prestação Pecuniária Compulsória

Prestação, na definição de tributo, é o objeto da obrigação jurídica. "A prestação pode compreender fato, abstenção, omissão, comissão, bem como coisas ou soma certa de dinheiro."²¹ Referindo-se a definição legal à *prestação pecuniária*,

²¹ Pedro Nunes. *Dicionário de Tecnologia Jurídica*. 8.ª ed., São Paulo, Freitas Bastos, s/d, vol. 2, p. 793.

Capítulo 6

ANÁLISE DA DEFINIÇÃO DE TRIBUTO

6.1 — A Definição Legal de Tributo

Referindo-se ao art. 3.º do Código Tributário Nacional, Geraldo Ataliba confessou que, não obstante já haver criticado o Código por conter noções doutrinárias, rendeu-se à argumentação de Rubens Gomes de Sousa, "quando ele muito bem demonstrou, para a correta aplicação do Código, a necessidade, em primeiro lugar, de termos de referência dos seus mandamentos e, em segundo lugar, a inequívoca utilidade prática de tais termos".¹⁹

Inegável, realmente, a utilidade das definições legais, sobretudo para superar as divergências doutrinárias e, assim, melhorar o nível de segurança das relações jurídicas.

Tributo, entre nós, é uma categoria de direito positivo e não um conceito de lógica jurídica. É conceito jurídico-dogmático, pura formulação do legislador.²⁰

Segundo o art. 3.º, do CTN, "tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa

¹⁹ Geraldo Ataliba. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. São Paulo, EDUC/Ed. Rev. dos Tribunais, 1975, p. 35.

²⁰ José Souto Maior Borges. *Op. cit.*, ref. 7, p. 210.

deixa claro desde logo tratar-se de prestação em dinheiro. A expressão "em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir" pode constituir suporte à contestação desta assertiva, mas estamos convencidos de que tal expressão deve ser reputada como não escrita, conforme demonstraremos adiante.

Dizer-se que o tributo é uma prestação pecuniária pode parecer que não basta para defini-lo como instrumento de transferência de dinheiro do patrimônio dos contribuintes para o patrimônio do Estado. Por isto, Eros Roberto Grau, para sustentar que os empréstimos compulsórios não são tributos, valeu-se "do conceito econômico de receita pública: entrada que, integrando-se no patrimônio público sem quaisquer reservas, condições ou correspondência no passivo, acresce o seu vulto, como elemento novo e positivo".²² Mas, a nosso ver, a palavra *prestação*, na definição de tributo, há de ser interpretada como objeto de uma relação jurídica mediante a qual se opera a transferência de elemento patrimonial do contribuinte para o Estado. Não se trata de simples transferência financeira, mas de transferência patrimonial. Não é necessário, porém, recorrer a conceitos simplesmente econômicos para se chegar a tal conclusão. Nosso sistema jurídico contém normas expressas que a ela nos conduzem, de forma segura e incontestável.

O art. 62, § 2.º, da Constituição, indica ser o tributo uma receita, no sentido econômico e não no sentido financeiro. Além disto, a Lei n.º 4.320, de 17 de março de 1964, distingue expressamente as receitas correntes, entre as quais classifica a receita tributária (art. 11, § 1.º), das receitas de capital, entre as quais coloca as provenientes de realização de recursos financeiros oriundos de constituição de dívidas (art.

11, § 2.º). Além disto, define tributo como "a receita derivada, instituída pelas entidades de direito público, compreendendo os impostos, as taxas e contribuições, nos termos da Constituição e das leis vigentes em matéria financeira, destinando-se o seu produto ao custeio de atividades gerais ou específicas exercidas por essas entidades" (art. 9.º).

O art. 3.º do CTN não é incompatível com o art. 9.º da Lei n.º 4.320/64. As duas definições legais são compatíveis e se completam. Assim, no plano rigorosamente jurídico, é verdadeira a afirmação segundo a qual o tributo é uma receita, no sentido econômico, e não apenas no sentido financeiro.

O tributo é uma *receita pública*. E esta, segundo lapidar definição de Aliomar Baleeiro, "é a entrada que, integrando-se no patrimônio público sem quaisquer reservas, condições ou correspondência no passivo, vem crescer o seu vulto, como elemento novo e positivo".²³ Destaque-se, com Aliomar Baleeiro, que "as quantias recebidas pelos cofres públicos são genericamente designadas como "entradas" ou "ingressos". Nem todos esses ingressos, porém, constituem receitas públicas, pois alguns deles não passam de "movimentos de fundo", sem qualquer incremento do patrimônio governamental, desde que estão condicionados à restituição posterior ou representam mera recuperação de valores emprestados ou cedidos ao governo".²⁴

A respeito desse aspecto do conceito de tributo, observa, com propriedade, Celso Ribeiro Bastos: "Certas contribuições, entretanto, previstas na Constituição Federal e na

²³ Aliomar Baleeiro. *Uma Introdução à Ciência das Finanças*. 13.ª ed., Rio de Janeiro, Forense, 1981, p. 116.

²⁴ *Idem*, *ibidem*, p. 116.

²² Eros Roberto Grau. *Conceito de Tributo e Fontes do Direito Tributário*. São Paulo, ITET/Resenha Tributária, 1975, p. 19.

legislação infraconstitucional, refogem ao estrito regime tributário. São quantias que não chegam a ingressar nos cofres públicos ou nos cofres de quem atua no lugar do Estado; vão diretamente para as mãos dos particulares, configurando, assim, quase uma extensão do salário.”²⁵

Não apenas no Brasil tem-se tal compreensão do tributo. No sentido de que o tributo opera a transferência de recursos financeiros do contribuinte para o ente público é a lição de Tulio Rosembuj: “*La prestación tributaria es un comportamiento positivo, das sumas de dinero, que establece el simétrico empoblecimiento patrimonial del obligado y el enriquecimiento del ente público, y debido, en el sentido de la absoluta prevalencia de la ley sobre la autonomía de voluntad del sujeto obligado.*”²⁶ Do ponto de vista da Ciência do Direito, importa o conceito que se possa formular em face do sistema jurídico, vale dizer, do Direito Positivo. E diante do sistema jurídico brasileiro, como visto, é inegável que o tributo é instrumento de transferência de elementos patrimoniais, devendo a expressão *prestação pecuniária compulsória* ser entendida como o objeto da obrigação jurídica, consistente em dinheiro coativamente transferido do patrimônio do sujeito passivo para o patrimônio do sujeito ativo da relação de tributação.

Prestação pecuniária pode significar também a atividade de *prestar*, vale dizer, a atividade de entregar dinheiro. Aqui, porém, prestação é o resultado da atividade. É aquilo que é *prestado* e não a atividade de *prestar*.

²⁵ Celso Ribeiro Bastos. *Curso de Direito Constitucional*. 3.^a ed., São Paulo, Saraiva, 1980, p. 127, nota de rodapé n.º 9.

²⁶ Tulio Rosembuj. *Elementos de Derecho Tributario*. Barcelona, Editorial Bleme, 1982, p. 114.

Destaque-se, finalmente, que o tributo é prestação *compulsória*, pois é objeto de uma obrigação jurídica e não o fruto da liberalidade do contribuinte.

Entende Paulo de Barros Carvalho que a expressão *prestação pecuniária compulsória* parece redundante, e “poderia ter sido substituída, simplesmente, por “prestação pecuniária”, já que, para o Direito, as prestações são sempre as jurídicas e, essas, essencialmente coativas”.²⁷ Ocorre que a palavra *prestação* não tem apenas o significado de objeto da obrigação jurídica. Pode significar também “ato de dar, conceder, dispensar: prestação de alimentos, de fiança, de caução, de dinheiro, de socorro, etc.”²⁸ Mesmo na linguagem jurídica, é conhecida a denominada *prestação facultativa* à qual não se contrapõe o direito de crédito correspondente.²⁹

Assim, embora a palavra *prestação* signifique objeto da obrigação jurídica, e seja, neste sentido, sempre compulsória, não nos parece inadequado o uso do qualificativo *compulsório*, na definição em estudo. Pelo contrário. Parece-nos bastante útil a qualificação da prestação tributária como *compulsória*, para distingui-la daquelas decorrentes de simples liberalidade, pois a palavra *prestação* é plurissignificativa e a definição normativa em exame, como as normas jurídicas de um modo geral, não se dirige apenas aos que são, como Barros Carvalho, profundos conhecedores da terminologia jurídica. Por outro lado, o qualificativo em questão, ainda que desnecessário, não causa qualquer transtorno para o intérprete.

²⁷ Paulo de Barros Carvalho. *Teoria da Norma Tributária*. São Paulo, Ed. Rev. dos Tribunais, 1981, p. 63.

²⁸ Pedro Nunes. *Op. cit.*, ref. 22, p. 973.

²⁹ Orlando Gomes. *Obrigações*. Rio de Janeiro, Forense, 1961.

6.3 — Em Moeda ou cujo Valor nela se possa exprimir

Qualificada a prestação como *pecuniária*, não se fazia necessária a expressão em *moeda*. Esta, porém, foi colocada como qualificação alternativa: *em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir*. Isto significaria que o tributo é prestação *pecuniária*, consistente em *moeda*, ou em qualquer outro bem cujo valor nesta possa ser expresso.

Alfredo Augusto Becker sustenta ser irrelevante a natureza do objeto da prestação para caracterizá-la como tributo. Para ele, “a fim de que a relação jurídica tenha natureza jurídica *tributária*, pouco importa que a obrigação, por ela gerada, seja satisfeita por uma prestação em dinheiro ou *in natura* ou *in labore*, pois, nas três hipóteses, o conteúdo *jurídico* da prestação será sempre o mesmo: um *prestar*, isto é, um ato positivo (*facere*) ou um ato negativo (*non facere*) do sujeito passivo na relação jurídica. Por sua vez, o sujeito ativo, no outro pólo da relação jurídica, terá, nas três hipóteses, sempre o mesmo direito de natureza pessoal”. Argumenta o eminente jurista gaúcho que “o *objeto* da prestação é que poderá variar segundo o critério da Política Fiscal; esta poderá escolher (mediante criação de regra jurídica) em lugar do dinheiro, ou outro bem (ex.: imóvel) ou um serviço pessoal. Aliás, em última análise, a prestação em dinheiro não deixa de ser também uma prestação *in natura*: unidade ideal de valor”.³⁰

A análise cuidadosa do Capítulo VI da notável *Teoria Geral do Direito Tributário*, onde Becker tratou dos tributos *in natura* e *in labore*, leva-nos à conclusão de que também

³⁰ Alfredo Augusto Becker. *Teoria Geral do Direito Tributário*. São Paulo, Saraiva, 1963, p. 577.

aquele eminente jurista incorreu no equívoco, por ele próprio denunciado no Capítulo I de sua referida obra, invocando lição de Carnelutti.³¹

Realmente, Becker confundiu o dever jurídico *tributário* com o *dever jurídico* em geral. Confundiu o *tributo*, como objeto da prestação jurídica, especificamente considerado, com o objeto de uma prestação jurídica qualquer. Em outras palavras, confundiu um conceito de direito positivo com um conceito de lógica jurídica. Tal posição, porém, é explicável pelo fato de que àquela época não havia no Direito positivo brasileiro uma definição normativa de tributo, nem as normas existentes permitiam pacífica formulação doutrinária de um conceito de tributo. Assim, não vislumbrou elementos estritamente jurídicos que lhe permitissem distinguir a espécie — prestação jurídica tributária — do gênero prestação jurídica.

Paulo de Barros Carvalho entende que a expressão “ou cujo valor nela se possa exprimir” amplia o âmbito das prestações tributárias, tendo em vista serem quase todos os bens suscetíveis de avaliação pecuniária. Cita autores italianos que defendem a tese dos tributos *in natura* e *in labore*. Entretanto, afirma defeituosa a tese “por não distinguir deveres jurídicos de conteúdos totalmente diferentes”. E confessa que não compreende a posição de Becker, “sem sacrifício da própria precisão terminológica que entende essencial ao estudo de qualquer ciência”.³²

Rubens Gomes de Sousa, o mais destacado dos responsáveis pela elaboração do anteprojeto do Código Tributário Nacional, diz que a expressão “em moeda” já está contida

³¹ Alfredo Augusto Becker. *Teoria Geral do Direito Tributário*. São Paulo, Saraiva, 1963, p. 577.

³² Paulo de Barros Carvalho. *Op. cit.*, ref. 27, p. 63.

na qualificação "pecuniária", e considera que a expressão "ou cujo valor se possa exprimir" transforma o tributo de dívida de dinheiro em dívida de valor.³³ No debate entre aquele eminente pioneiro dos estudos do Direito Tributário no Brasil e os professores Geraldo Ataliba e Paulo de Barros Carvalho, a conclusão foi a de que "a interpretação sistemática do art. 3.º do Código Tributário Nacional, vale dizer, a interpretação da definição de tributo no contexto da ordem jurídica, nos leva a admitir que a expressão "em moeda", ou cujo valor nela se possa exprimir", é supérflua, devendo ser tida pelo intérprete como não escrita.³⁴

De inegável importância é a distinção que se há de fazer entre *prestação* e *sanção*, para que se possa entender com segurança a questão da natureza do objeto da prestação tributária. É claro que uma *prestação* cujo objeto seja um *fazer*, em face da *não prestação*, isto é, em face do não cumprimento do dever jurídico por parte do sujeito passivo, pode ensejar uma execução forçada, vale dizer, uma *sanção* impondo ao responsável um *dar*. Isto não significa que o objeto da obrigação jurídica não seja distinto.

A propósito do tema em exame duas diferentes questões podem ser colocadas. Uma é a questão de saber se a lei pode criar um tributo em natureza, ou em serviço, ou se, pelo contrário, só é possível a criação de tributo como prestação pecuniária. Outra é a questão de saber se o tributo, instituído como prestação pecuniária, pode ser satisfeito em *natureza*, ou em *serviço*.

³³ Rubens Gomes de Sousa. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. São Paulo, Ed. Revista dos Tribunais, 1975, p. 40.

³⁴ Geraldo Ataliba e Paulo de Barros Carvalho. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. São Paulo, Ed. Rev. dos Tribunais, 1975, p. 40.

No plano da lógica jurídica nada impede a criação de um tributo em *natureza*, ou em *serviço*. O objeto da prestação tributária, neste caso, não seria de natureza pecuniária. Seria um bem diverso do dinheiro, ou um serviço. E nem precisaria ser dimensionado pecuniariamente. Aliás, já houve quem sustentasse a vantagem da instituição de um *dízimo real* sobre todos os frutos da terra, sem exceção alguma, o qual produziria melhor resultado líquido, sendo percebido em espécie, *in natura*, de execução simples, sem a necessidade de cálculos.³⁵

No Direito positivo brasileiro, porém, tal é inadmissível. Além da definição constante do art. 3.º do Código Tributário Nacional, diversas normas integrantes de nosso sistema jurídico, inclusive do próprio CTN, indicam claramente a natureza pecuniária do tributo. É certo que as normas situadas no plano da lei ordinária, ou em plano inferior, poderiam ser alteradas pela lei ordinária que viesse a instituir um tributo *in natura*, ou *in labore*. A Constituição e as leis complementares, porém, impedem a criação de tributo não pecuniário.

Assim, a primeira das duas questões acima colocadas encontra resposta afirmativa no plano da lógica jurídica, mas no plano do Direito positivo brasileiro sua resposta há de ser negativa.

A questão de saber se o tributo, instituído como prestação pecuniária, pode ser satisfeito em *natureza*, ou em *serviço* por seu turno, há de ser examinada à luz da distinção que na estrutura da norma jurídica se há de fazer entre *prestação* e *sanção*. A prestação é o conteúdo, ou objeto, da obrigação jurídica. A sanção é, a nosso ver, uma consequência da *não prestação*, e pode consistir na execução forçada da prestação. Admitida essa distinção, é possível afirmar-se que a obriga-

³⁵ Viveiros de Castro. *Tratado dos Impostos*. Rio de Janeiro, Laemert, 1901, ps. 29-30.

ção tributária tem como objeto uma prestação pecuniária, vale dizer, o dever jurídico tributário tem como objeto a entrega de dinheiro, e não de outros bens, ao Estado.

Este entendimento tem consequência prática da maior relevância. Entender-se que o dever jurídico tributário pode ser cumprido mediante a entrega de bens, diversos do dinheiro, ao fisco, implicaria admitir-se que o contribuinte tem o *direito subjetivo* de obter a quitação de dívida tributária mediante a entrega, ao fisco, de quaisquer bens, cujo valor possa ser expresso em moeda.

Diversas normas da Constituição indicam claramente que a receita pública é constituída de dinheiro, e diversas normas do Código Tributário Nacional, especialmente aquelas que se referem às bases de cálculo e às alíquotas dos impostos, indicam a inequívoca natureza pecuniária do tributo, no Direito Brasileiro. Assim, não nos parece procedente a tese que atribui ao contribuinte o direito de entregar bens diversos de dinheiro ao fisco como forma de cumprimento de suas obrigações tributárias.

É certo que já foi admitida a dação em pagamento de imóveis ao fisco federal (Decreto-Lei n.º 1.766, de 28.1.1980). Essa norma, porém, não se presta como fundamento para a afirmação da existência de tributos *in natura* no Direito brasileiro. Pelo contrário. Em virtude de seu caráter excepcional, confirma a tese de que a prestação tributária é de natureza pecuniária.

O argumento de que o tributo pode ser pago em bens diversos do dinheiro porque o fisco expropria, mediante o processo de execução, bens do contribuinte em débito, é também inadmissível. Só se poderia admiti-lo ignorando a distinção entre *prestação* e *sanção*, acima lembrada. Por outro lado, é importante ressaltar que no processo não ocorre, ordinaria-

mente, a transmissão dos bens penhorados do patrimônio do devedor para o patrimônio do credor. Os bens são objeto de venda pública e o débito é a final satisfeito com a entrega de dinheiro ao credor. Só nas hipóteses de adjudicação é que se opera a transferência da propriedade do bem do devedor para o credor. Trata-se, porém, de situação excepcional. Além disto, a execução é espécie de sanção decorrente do inadimplemento da obrigação. Não é forma de *prestação*. Decorre precisamente da não *prestação*.

6.4 — Que não constitui Sanção de Ato Ilícito

Para bem compreender a definição legal de tributo é de grande importância definir o que se deve entender por *sanção*. Como disse Gomes de Sousa, a definição contida no artigo 3.º do CTN, sem a ressalva de que o tributo não constitui sanção de ato ilícito, abrangeria igualmente tributo e pena pecuniária. A expressão “que não constitui sanção de ato ilícito”, inserida na definição legal de tributo, significa que a prestação pecuniária compulsória, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada, em função de determinado fato, não pelo fato em si, mas pela circunstância de ser o mesmo ilícito, não é tributo.³⁶

A tentativa de formulação de conceitos *jurídicos* a partir de elementos *metajurídicos*, especialmente através do que se poderia chamar de *tratamento axiológico* do Direito, tem levado alguns estudiosos a posições inaceitáveis. Assim é que o eminente Ives Gandra da Silva Martins chegou a afirmar que o tributo é uma penalidade. Para ele a distinção entre tributo e penalidade pecuniária só existe na substância, mas na sua expressão formal são realidades jurídicas idênticas.

³⁶ Rubens Gomes de Sousa e outros. *Op. cit.*, ref. 33, p. 39.

Por isto é que o art. 3.º do Código cuidou de estabelecer uma distinção, expressamente, estabelecendo que o tributo não constitui sanção de ato ilícito.³⁷

Não é exata, porém, a assertiva de Silva Martins. No plano axiológico não se pode estabelecer qualquer distinção entre a sanção e o denominado tributo extrafiscal proibitivo. Na verdade, ao instituir um tributo extrafiscal proibitivo, o legislador tem por fim desestimular uma atividade por considerá-la indesejável, tal como acontece ao instituir uma sanção. Impossível, portanto, distinguir tributo de penalidade pecuniária no plano axiológico.

No plano da lógica jurídica, porém, o tributo distingue-se da penalidade pecuniária precisamente porque não é consequência de ato ilícito. Assim, parece-nos que a expressão “que não constitui sanção de ato ilícito”, empregada pelo legislador ao definir *tributo*, é meramente explicitante. Ainda que não estivesse escrita, assim deveria ser entendido, embora não se tivesse como *exigir* tal entendimento, à míngua de norma jurídica neste sentido. Essa norma veio em boa hora contribuir para a formação do Direito brasileiro. Sua compreensão, porém, suscita a questão de saber o que é sanção e o que se deve entender por *ilícito*.

Para Daniel Coelho de Souza a sanção integra a estrutura da norma, e não apenas da norma jurídica, mas de toda norma, porque toda norma é infringível, vale dizer, tem como pressuposto a possibilidade de não ser cumprida. Parece, portanto, entender que a sanção é uma consequência da infração à norma. Refere-se ele à concepção comum de sanção como “promessa de um mal”. Aliás, autores de nomeada

³⁷ Ives Gandra da Silva Martins. “Sanções Tributárias”, in: *Caderno de Pesquisas Tributárias*, n.º 4. São Paulo, Ed. Resenha Tributária, 1979, ps. 262-9.

assim a entendem.³⁸ Observa, porém, com absoluta propriedade, que embora a experiência aponte a sanção como um *mal*, isto não basta para a elaboração de um conceito jurídico, “porque a idéia de *mal* importa uma referência axiológica, ainda que precária, o que a desloca do plano científico para o plano filosófico”, não podendo, portanto, “servir de base para um conceito de sanção nos quadros da ciência do direito”.³⁹

No dizer de Geraldo Ataliba, sanção é “a reação da ordem jurídica ao fato de algum comportamento não corresponder ao prescrito em alguma norma”. Entende aquele eminente jurista que a sanção pode ser desagradável ou não, podendo ser até um prêmio. Este aspecto não tem importância nenhuma. Não obstante, aponta como pressuposto da sanção o fato de um comportamento não corresponder ao prescrito ou previsto numa determinada norma.⁴⁰

O Professor Arnaldo Vasconcelos sustenta que a sanção é uma consequência de uma atitude perante o Direito, podendo ser boa ou má, agradável ou desagradável. E esclarece: “Em face de uma exigência jurídica, há três condutas possíveis: a) a normal, ou sua observância; b) a anormal, ou sua inobservância; e c) a sobrenormal, ou a adesão a um mais, que ultrapasse o ordinariamente estabelecido para

³⁸ Angel Latorre. *Introdução do Direito*. Coimbra, Almedina, 1974, p. 19.

Oliveira Ascensão. *O Direito — Introdução e Teoria Geral*. Lisboa, Calouste Gulbenkian, 1978, p. 29.

³⁹ Daniel Coelho de Souza. *Introdução à Ciência do Direito*. São Paulo, Saraiva, 1980, p. 129.

⁴⁰ Geraldo Ataliba. *VI Curso de Especialização em Direito Tributário*. São Paulo, Ed. Resenha Tributária, 1978, p. 737.

todos." Em seu entendimento, no primeiro caso consuma-se regularmente a *prestação*, não se podendo, portanto, cogitar de *sanção*. Nos dois outros casos, ou não se deu a *prestação*, "ou ela foi além do comumente exigido. Verificou-se uma não prestação, ou uma prestação a maior". Para o caso de não prestação deverá ocorrer uma sanção punitiva, e para o caso da prestação a maior deverá ocorrer uma sanção premial.⁴¹

Não nos parece, porém, que o prêmio deva ser considerado uma sanção. Aliás, não há qualquer razão para se pretender colocá-lo nessa categoria. O prêmio é, isto sim, uma prestação. A conduta que enseja o prêmio é prevista na endonorma, e não na perinorma. Assim, por exemplo, se alguém paga, antes do vencimento, um tributo, está realizando o fato temporal ao qual a norma liga uma prestação, vale dizer, o prêmio. Neste sentido é a lição de Mário Alberto Capello, em monografia considerada por Cossio como o mais perfeito trabalho sobre o assunto.⁴²

Como ensina Daniel Coelho de Souza, invocando lição de Roberto José Vernengo, sanção e prêmio são técnicas de socialização, de motivação de condutas, pois tanto é possível controlar o comportamento do indivíduo gratificando-o pela conduta desejável, como punindo-o pela conduta indesejável. Assim, no plano sociológico, "sanção e prêmio seriam técnicas de eficácia comuns a todas as normas de convivência".⁴³ No plano jurídico, porém, sanção e prêmio não se confundem. *Prêmio* é prestação. E embora prestação e sanção sejam am-

⁴¹ Arnaldo Vasconcelos. *Teoria da Norma Jurídica*. Rio de Janeiro, Forense, 1978, p. 210.

⁴² Daniel Coelho de Souza. *Op. cit.*, ref. 39, ps. 139-40.

⁴³ Daniel Coelho de Souza. *Op. cit.*, ref. 39, p. 140.

bas, como diz Carlos Cossio, produto da vida humana e, conseqüentemente, da liberdade, a sanção não se integra com o sentido da liberdade de quem a sofre, mas com o sentido da força que se opõe à liberdade do ilícito ao qual é imputada, de modo que a liberdade do ilícito é então pensada por meio de sanção.⁴⁴

Aliás, o Professor Arnaldo Vasconcelos, não obstante diga ser o prêmio uma espécie de sanção, define esta como "um dever-ser resultante da não prestação"⁴⁵ e destaca, com ênfase: "Na cronologia do fenômeno jurídico, situa-se como resultado da não prestação e como pressuposto da coação, que se manifestará através do poder institucionalizado, consistente num ato executivo, judicial ou mesmo legislativo. Por esse meio, obterá eficácia."⁴⁶

Observe-se que o Código Tributário Nacional refere-se, ao definir tributo, a *sanção de ato ilícito*, com o que afastou a questão de saber se o prêmio é espécie de sanção. Para a correta compreensão da definição de tributo, formulado em seu art. 3.º, essa questão é irrelevante. Por isto, não nos pareceu útil o seu aprofundamento.

Para formular o conceito de sanção, Kelsen, coerente com a postura adotada em sua doutrina, procura afastar qualquer consideração axiológica. Afirma que não existe o ato antijurídico em si mesmo. Só é antijurídico o ato que seja tido como pressuposto de uma sanção. É incorreta, para ele, a afirmação corrente segundo a qual determinada conduta implica uma sanção por ser tal conduta antijurídica. Correto

⁴⁴ Carlos Cossio. *La Teoría Ecológica del Derecho y el Concepto Jurídico de Libertad*. Argentina, Abeledo, Perrot, 1964, p. 689.

⁴⁵ Arnaldo Vasconcelos. *Op. cit.*, ref. 41, p. 209.

⁴⁶ *Idem*, *ibidem*, p. 214.

seria exatamente o inverso, isto é, uma conduta é antijurídica porque tem como consequência uma sanção.⁴⁷

Sustentando que não se justifica o conceito de *mal em si*, afirma Kelsen ser necessário separar o problema jurídico, consistente em saber como se deve definir o ato antijurídico dentro de uma teoria do direito positivo, do problema político moral, consistente em saber a qual conduta deve o legislador vincular uma sanção.⁴⁸

Não nos parece satisfatório o ensinamento de Kelsen neste ponto. Dizer-se que o ato é antijurídico porque foi escolhido pelo legislador como pressuposto de uma sanção é insuficiente para possibilitar a formulação de um conceito de sanção. Ficaríamos, então, em um círculo vicioso: o ilícito, ou antijurídico, é o ato que tem como consequência uma sanção, enquanto a sanção seria definida simplesmente como consequência de um ato ilícito.

O próprio Kelsen, porém, oferece valioso subsídio para a solução do problema, quando adverte para a necessidade de se distinguir entre os juízos de valor objetivo dos juízos de valor subjetivo. Há um juízo de valor objetivo quando se afirma que uma conduta está de acordo, ou em desacordo, com uma norma objetivamente considerada. Há um juízo de valor subjetivo quando se afirma que uma conduta é boa, ou é má, de acordo com o desejo de um, ou de vários indivíduos. Em suas palavras: "O valor que consiste na relação de um objecto, especialmente de uma conduta humana, com o desejo ou vontade de um ou vários indivíduos, àquele objecto dirigida, pode ser designado como valor subjectivo — para o distinguir do valor que consiste na relação de uma conduta

⁴⁷ Hans Kelsen. *Teoría General del Derecho y del Estado*. México, Textos Universitarios, 1969, p. 60.

⁴⁸ *Idem*, *ibidem*, p. 61.

com uma norma objectivamente válida e que pode ser designado como valor objectivo. Quando o juízo segundo o qual uma determinada conduta humana é boa apenas significa que ela é desejada ou querida por uma outra ou várias outras pessoas, e o juízo segundo o qual uma conduta humana é má apenas traduz que a conduta contrária é desejada ou querida por uma outra ou várias outras pessoas, então o valor "bom" e o desvalor "mau" apenas existem para aquela ou aquelas pessoas que desejam ou querem aquela conduta ou a conduta oposta, e não para a pessoa ou pessoas cuja conduta é desejada ou querida. Diversamente, quando o juízo segundo o qual uma determinada conduta humana é boa traduz que ela corresponde a uma norma objectivamente válida, e o juízo segundo o qual uma determinada conduta humana é má traduz que tal conduta contraria uma norma objectivamente válida, o valor "bom" e o desvalor "mau" valem em relação às pessoas cuja conduta assim é apreciada ou julgada, e até em relação a todas as pessoas cuja conduta é determinada como devida (devendo ser) pela norma objectivamente válida, independentemente do facto de elas desejarem ou quererem essa conduta ou a conduta oposta. A sua conduta tem um valor positivo ou negativo, não por ser desejada ou querida — ela mesma ou a conduta oposta —, mas porque é conforme a uma norma ou a contradiz. O acto de vontade cujo sentido é a norma não entra aqui em linha de conta."⁴⁹

É de suma importância, para a compreensão da doutrina kelseniana, a distinção entre dever-ser lógico e dever-ser axiológico. A ciência jurídica é perturbada pela moral, pela

⁴⁹ Hans Kelsen. *Op. cit.*, ref. 2, ps. 42-3.

política, pela religião etc., se o jurista não se atém dogmaticamente a seu objeto, tal como é.⁵⁰

Também para formularmos um conceito de sanção é da maior importância a distinção entre o dever-ser lógico, ou objetivo, e o dever-ser axiológico, ou subjetivo. O sistema jurídico é composto de normas e de comandos ou ordens, vale dizer, é composto de prescrições jurídicas ou proposições prescritivas, na linguagem de Bobbio.⁵¹ Os atos ou condutas, que observam, ou não desobedecem tais prescrições, são lícitos. Os atos, ou condutas, que desobedecem tais prescrições, são ilícitos. Ilícito, portanto, é o ato praticado em desobediência a uma prescrição jurídica, ou proposição prescritiva. E conceituado, desta forma, o ilícito, é possível afirmar que a sanção é a consequência de um cometimento ilícito.

Não há necessidade de recorrermos à idéia de *mal* em si para estabelecermos o conceito de ilícito. O juízo de valor que se há de formular situa-se no plano da ciência do Direito. É um juízo de valor objetivo, ou lógico, e não um juízo de valor axiológico. Para determinar se um ato é lícito ou ilícito, o que se há de verificar é se ele está, ou não, em conformidade com o prescrito pelo direito.

A definição de sanção, assim, é viável: sanção é a consequência de um comportamento ilícito, a qual se pode efetivar independentemente da vontade daquele contra quem é imposta. Não se confunde com o dever *jurídico* porque, cronologicamente, situa-se como resultado da *não prestação*, fora do denominado momento da liberdade, como pressu-

⁵⁰ Enrique R. Aftalión e outros. *Introducción al Derecho*. Buenos Aires, El Ateneo, 1960, p. 107.

⁵¹ Norberto Bobbio. *Contribución a la Teoría del Derecho*. Valencia, Fernando Torres, 1980, ps. 293-301.

posto da coação, poder institucionalizado que lhe assegura eficácia.

Esta compreensão do significado da sanção permite distingui-la do tributo, inclusive do chamado tributo *extrafiscal proibitivo* que, no plano axiológico, com ela se confundiria. Na verdade, o tributo *extrafiscal proibitivo*, como já afirmamos e é de todos sabido, tem o mesmo objetivo da sanção, vale dizer, tem por fim desestimular determinada conduta. Por isto, no plano axiológico a distinção é impossível. No plano jurídico, porém, tal distinção é indiscutível. A sanção, como visto, pressupõe um cometimento ilícito. É consequência da não prestação. Já o tributo *extrafiscal proibitivo* não tem ilícito em sua hipótese de incidência.

Há situações nas quais o tributo parece resultar de um cometimento ilícito. É o caso, por exemplo, da pessoa jurídica legalmente obrigada a manter escrituração contábil para a determinação de seu lucro sujeito ao imposto de renda e que, por qualquer motivo, não faz tal escrituração. O imposto, neste caso, é calculado mediante arbitramento do lucro, podendo parecer que é uma consequência da ilicitude consistente no não cumprimento do dever jurídico de manter escrituração contábil. Na verdade, porém, assim não é. O imposto decorre do auferimento da renda, cujo valor é determinado por arbitramento à minguia dos meios para conhecer o seu valor *real*. Cuida-se de simples critério de determinação da base de cálculo do imposto, legalmente estabelecido por motivos de ordem prática. A conduta ilícita consistente em *não fazer a escrituração contábil* enseja a aplicação da multa correspondente, vale dizer, a sanção.

A distinção entre o *tributo* e a *sanção* é de grande utilidade para a Ciência do Direito, pois permite a explicação

satisfatória de diversas questões, entre as quais aquela pertinente à tributação das atividades ilícitas.

Diante do que por nós já foi aqui exposto, é certo ser inadmissível um tributo em cuja hipótese de incidência reside a ilicitude. Isto, porém, não leva à intributabilidade de um rendimento auferido em atividade ilícita, como já tivemos oportunidade de esclarecer.⁵²

A questão da incidência do imposto sobre rendimentos decorrentes de atividades ilícitas já foi motivo de muitas divergências. O art. 26, da Lei n.º 4.506, de 30 de novembro de 1964, estabelece que "os rendimentos derivados de atividades ou transações ilícitas, ou percebidos com infração à lei, são sujeitos a tributação, sem prejuízo das sanções que couberem". E embora estivesse apenas explicitando aquilo que, segundo a melhor doutrina, se deveria entender, essa norma "causou divergências no Congresso, quando foi examinada, sustentando alguns que esses rendimentos não deveriam ser objeto de legalização, de vez que seria reconhecer uma situação de fato, ou pelo menos uma demonstração de que o Estado estava tolerando as atividades ilícitas, pois reconhecia os seus ganhos como rendimentos iguais aos outros".⁵³

Para Micheli, a norma tributária pode definir como hipótese de incidência de um tributo fatos contrários a outras normas, vale dizer, fatos ilícitos. "Se o tributo não deve ser considerado como uma reação contra a prática de um ilícito, não se pode excluir, porém, que um ilícito apresente um índice de "capacidade contributiva" e sirva para constituir —

⁵² Hugo de Brito Machado, *Curso de Direito Tributário*. Rio de Janeiro, Forense, 1981, p. 14.

⁵³ Erymã Carneiro. *Lei n.º 4.506 — A Nova Lei do Imposto de Renda*. Rio de Janeiro, Edições Financieiras, 1965, p. 81.

segundo a avaliação do legislador — o pressuposto de um tributo." ⁵⁴ Como se vê, o eminente tributarista italiano identifica o *tributo* pelo fato de que o seu *pressuposto* é um indiciador de capacidade contributiva. Esse critério, porém, é inaceitável no plano da ciência do Direito e especialmente em face do Direito brasileiro vigente.

Amílcar Falcão adota o mesmo entendimento de Micheli, sustentando que se deve "tomar em consideração a natureza do fato gerador da obrigação tributária, como um fato jurídico de acentuada consistência econômica, ou um fato econômico de relevância jurídica, cuja eleição pelo legislador se destina a servir de índice de capacidade contributiva".⁵⁵ Sustenta ele que a ilicitude há de ser indiferente, para o Direito Tributário, "não porque prevaleça naquele ramo do Direito uma concepção ética diversa, mas sim porque o aspecto que interessa considerar para a tributação é o aspecto econômico do fato gerador ou a sua aptidão a servir de índice de capacidade contributiva".⁵⁶

Os argumentos geralmente utilizados, tanto a favor como contra a tributação de atividades ilícitas, têm fundamentos pré-jurídicos, de natureza ética ou econômica.⁵⁷ Diz-se, sustentando a incidência do imposto de renda sobre os lucros decorrentes de atividades ilícitas, que a não exigência do tributo representaria uma vantagem adicional para os marginais, os ladrões, os que lucram com o furto, o crime, o jogo

⁵⁴ Gian Antonio Micheli, *Curso de Direito Tributário*. São Paulo, Ed. Rev. dos Tribunais, 1978, p. 46.

⁵⁵ Amílcar Falcão, *O Fato Gerador da Obrigação Tributária*. 2.ª ed., São Paulo, Ed. Revista dos Tribunais, 1971, p. 89.

⁵⁶ *Idem*, *ibidem*, p. 91.

⁵⁷ Alfredo Augusto Becker, *Op. cit.*, ref. 30, p. 548.

de azar, o proxenitismo etc.⁵⁸ Os rendimentos de atividades ilícitas deviam ser tributados mais pesadamente. Na pior das hipóteses, deve ser cobrado pelo menos tributo igual ao devido por quem exerce atividade honesta. "O que clama aos céus, todavia, é a conclusão de que essa renda, por ser trabalho delituoso, há de ficar livre de encargos fiscais. O imposto não é prêmio. É ônus. É lamentável, degradante, que o Estado consinta na exploração de jogo de azar. Pior, admitir que os exploradores desse jogo tenham rendas em posição melhor do que a renda proveniente das atividades honestas, entendendo que o peso do imposto deve afetar só as últimas e deixar, incólumes, as primeiras."⁵⁹

Em sentido contrário, sustentou-se que "o Estado cometeria grave incoerência, se participasse por meio do produto do imposto das atividades nocivas que lhe cumpre combater e eliminar. O simples fato de estar inscrito no rol dos contribuintes gera a presunção de que o indivíduo exercita as suas atividades dentro das normas reconhecidas e consagradas pelo direito".⁶⁰

Colocando a questão em termos estritamente jurídicos, Alfredo Augusto Becker esclarece que o problema da tributação dos atos ilícitos deve ser analisado em dois momentos distintos. No primeiro momento deve ser examinada a questão de saber se a lei, ao instituir o tributo, pode colocar a ilicitude como elemento integrante de sua hipótese de incidência. No segundo momento, "o problema que pede solução é o de se examinar se, juridicamente, a autoridade incumbida

⁵⁸ Amílcar Falcão. *Op. cit.*, ref. 55, p. 90.

⁵⁹ Erymã Carneiro. *Op. cit.*, ref. 53, p. 86.

⁶⁰ Bernardo Ribeiro de Moraes. "Tributação das Atividades Ilícitas", in: *Interpretação no Direito Tributário*. São Paulo, EDUC/Saraiva, 1975, p. 324.

de proceder ao lançamento de um tributo (em cuja hipótese de incidência a lei não incluiu a ilicitude) pode abstrair ou ignorar a ilicitude porventura constatada quando examina a realização da hipótese de incidência. E adverte "que são duas posições jurídicas diametralmente opostas: no primeiro momento há a *prévia ciência* da ilicitude de ato futuro; no segundo momento há o *desconhecimento* da ilicitude de ato passado ou presente. Lá tributa-se porque se toma conhecimento da natureza ilícita do ato; aqui tributa-se porque se ignora, deliberadamente, a natureza ilícita".⁶¹

Alfredo Augusto Becker registra que, de todos os autores por ele consultados, apenas Giorgio Tesoro, Francesco Forte e principalmente Antonio Berliri observaram essa colocação, vale dizer, cuidaram do problema admitindo essa dicotomia.⁶²

Efetivamente, Berliri entende ser distinto dizer que o legislador pode colocar como fato gerador do tributo uma atividade qualquer geradora de renda, sem incluir como elemento qualificador de tal atividade a ilicitude, de outra coisa que é perguntar se o legislador pode unir o nascimento de uma obrigação tributária a uma atividade ilícita enquanto tal. E sustenta que em um sistema constitucional flexível não há dúvida de que o legislador pode criar um imposto sobre atividades ilícitas enquanto tais, já que em tal sistema o legislador é praticamente onipotente. Ademais, no plano ético, um tributo sobre atividades ilícitas pode parecer justificado como sanção indireta. Em um sistema constitucional rígido, porém, seria necessária para tanto uma norma da própria Constituição, pois não se deve esquecer que cada um deve contribuir para o atendimento dos gastos públicos na propor-

⁶¹ Alfredo Augusto Becker. *Op. cit.*, ref. 30, p. 548.

⁶² *Idem, ibidem*, p. 549.

ção de sua capacidade contributiva e, portanto, para admitir a legitimidade de um imposto sobre atividades ilícitas, enquanto tais, seria necessário demonstrar serem elas indicadoras de capacidade contributiva, apenas por serem ilegais, o que não é fácil de demonstrar.⁶³

Discorda Berliri da posição de Tesoro. Para este último, "*el presupuesto de ato, o sea la causa jurídica de una obligación tributaria, no puede en ningún caso estar constituida por un hecho ilícito — civil, administrativo o penal — realizado por el sujeto pasivo de la obligación; cuando por un hecho ilícito surge la obligación de satisfacer una prestación pecuniaria, ésta tiene carácter de sanción, no de tributo: corresponde a la pretensión penal del Estado, no a su actividad financiera*".⁶⁴

A lição de Becker, seguindo os ensinamentos de Tesoro, foi compreendida como contrária à tributação das atividades ilícitas.⁶⁵ Na verdade, porém, as lições destes mestres neste ponto são incontestáveis. A elas não se pode opor qualquer objeção no plano da lógica jurídica, nem muito menos no plano do Direito positivo brasileiro em vigor. Talvez seja possível, porém, recolocar tais ensinamentos à luz da distinção entre *hipótese de incidência* e *fato gerador* do tributo. É o que pretendemos fazer, procurando com isto contribuir, ainda que modestamente, para o aperfeiçoamento da Ciência do Direito.

De inegável importância para a Ciência do Direito é a distinção entre *hipótese de incidência* e *fato gerador* do tri-

⁶³ Antonio Berliri. *Principios de Derecho Tributario*. Madrid, Derecho Financiero, 1971, vol. 2, p. 338.

⁶⁴ *Idem*, p. 339.

⁶⁵ Newton Cardoso. *Tributação do Ato Ilícito*. Recife, Ed. Realgis, 1966, ps. 35-7.

buto, pois, como ensina Geraldo Ataliba, "não é possível desenvolver trabalho científico sem o emprego de um vocabulário rigoroso, objetivo e unívoco".⁶⁶ Aliás, a necessidade dessa distinção tem sido sentida por tributaristas os mais ilustres. Como demonstra Geraldo Ataliba, o Professor Rubens Gomes de Sousa, preocupado com o rigor conceitual imposto pelos estudos jurídicos, referindo-se a *fato gerador*, viu-se compelido a esclarecer que se estava referindo à "concretização da definição legal da hipótese abstrata de incidência", e em outra parte refere-se a "*fato gerador abstrato*", reportando-se à hipótese de incidência.⁶⁷ Alfredo Augusto Becker também viu-se na contingência de usar a expressão "*hipótese realizada*", para designar o *fato gerador*, expressão cujo uso ele repele, terminantemente.⁶⁸

Não pretendemos — nem seria oportuno fazê-lo aqui — defender o uso da expressão *fato gerador*. O que afirmamos é a necessidade de distinguir as duas realidades: uma a descrição legal, outra a ocorrência, no mundo fático, do que está contido naquela descrição. Sustentamos a necessidade de distinguir a simples descrição, contida na norma geral, denominando-a "*hipótese de incidência*", do acontecimento da qual que está contido na descrição, denominando-o "*fato gerador*", ou "*fato impositivo*" como prefere Ataliba, ou "*suporte fático*". O essencial é compreendermos que há uma inescusável diferença entre uma descrição, contida na norma, e a ocorrência do que nesta está descrito. Como já tivemos oportunidade de afirmar, "uma coisa é a descrição legal de um fato, e outra coisa é o acontecimento desse fato. Uma coisa é a descrição da hipótese em que um tributo é devido.

⁶⁶ Geraldo Ataliba. *Op. cit.*, ref. 3, p. 49.

⁶⁷ *Idem*, *ibidem*, ps. 49-50.

⁶⁸ *Idem*, *ibidem*, p. 52.

Por exemplo: a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou de proventos de qualquer natureza (CTN, art. 43). Outra coisa é o fato de alguém auferir renda. Por exemplo: João recebeu dividendos de uma sociedade anônima da qual é acionista. A expressão *hipótese de incidência* designa com maior propriedade a descrição, contida na lei, da situação necessária e suficiente ao nascimento da obrigação tributária, enquanto a expressão *fato gerador* diz da ocorrência, no mundo dos fatos, daquilo que está descrito na lei. A *hipótese* é simples descrição, abstrata, enquanto o *fato* é concretização da hipótese.⁶⁹

O Ministro Djalma da Cunha Melo, embora tenha utilizado também argumentos metajurídicos, foi preciso ao afirmar que “em termos de imposto de renda, a obrigação de pagar o tributo surge sempre que se apresenta o fato objetivo, previsto na lei, ou seja o lucro, a renda, a capacidade contributiva passível de imposição”.⁷⁰ É que a *hipótese de incidência* é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da renda ou dos proventos de qualquer natureza (CTN, art. 43). Não a atividade que gera a renda, mas o próprio auferimento desta, sem figurar como elemento integrante da hipótese de incidência a ilicitude, pois auferir renda não é, em si mesmo, ilícito.

Ensina Karl Engisch, com absoluta propriedade: “Assim como os juízos hipotéticos no sentido lógico são constituídos por conceitos, de igual modo o são a prótese e a apódose de um imperativo jurídico condicional. Por isso, a “hipótese legal” e a “consequência jurídica” (estatuição), como elementos constitutivos da regra jurídica, sequência jurídica

⁶⁹ Geraldo Ataliba, *Op. cit.*, ref. 3, p. 59.

⁷⁰ Erymã Carneiro, *Op. cit.*, ref. 53, p. 86.

concreta, tal como esta é proferida ou ditada com base naquela regra.”⁷¹

Nessa linha de raciocínio, ensina Cléber Giardino que a natureza penal ou tributária da norma não resulta da consequência jurídica por ela determinada, mas de sua hipótese de incidência. “Nestas condições: a) constituindo seu suporte fático, o descumprimento de dever jurídico prescrito por outra norma — de norma jurídico-penal cogitaríamos; b) constituindo seu suporte fático qualquer outra situação que não o descumprimento de dever jurídico prescrito por outra norma — de norma jurídica não penal cogitaríamos.”⁷²

Por isto não nos parece ter razão Villegas ao afirmar que “la finalidad de cobertura de gastos públicos permite diferenciar a los tributos de los ingresos por sanciones patrimoniales (ver “supra”, cap. III, punto 8). El código tributario nacional brasileño pone esta diferencia especialmente de relieve al definir a los tributos como prestaciones pecuniarias compulsorias que no constituyen sanción por acto ilícito (art. 3.º)”.⁷³

Realmente, o “que não constitui sanção de ato ilícito”, no art. 3.º do CTN, nada tem a ver com a finalidade. Sanção e tributo não se distinguem pela finalidade, nem mesmo no plano axiológico, como já demonstramos. Distinguem-se pela respectiva hipótese de incidência.

⁷¹ Karl Engisch, *Op. cit.*, ref. 8, ps. 44-5.

⁷² Cléber Giardino, “A Propósito da Teoria da Tributação Penal”, in: *Revista de Direito Tributário* n.º 6. São Paulo, Ed. Rev. dos Tribunais, 1978, p. 145.

⁷³ Héctor B. Villegas, *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, 3.ª ed., Buenos Aires, Depalma, 1979, t. I, p. 75.

Estabelecida a distinção entre *hipótese de incidência* e *fato gerador* do tributo, é fácil entender-se que a cobrança do imposto sobre rendimentos auferidos em atividades ilícitas, prevista em nossa legislação, não significa a existência, no Direito brasileiro, de tributo sobre atividade ilícita. Não contraria a definição legal do tributo. É que a hipótese de incidência do imposto, no caso, é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou de proventos de qualquer natureza. A ilicitude não é elemento integrante dessa *hipótese de incidência*, embora eventualmente possa estar presente, como elemento accidental, do *fato gerador*.

O art. 3.º do Código Tributário Nacional, determinando que o tributo não constitui sanção de ato ilícito, colocou no plano do Direito positivo brasileiro um conceito de lógica jurídica, com notável significação pragmática. Assim é que o Supremo Tribunal Federal, apreciando questão entre a Prefeitura Municipal de São Paulo e um contribuinte de Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana, decidiu que o acréscimo de 200% da alíquota daquele imposto, relativamente aos imóveis onde haja construções irregulares, configura penalidade, sendo incompatível com a definição legal de tributo. Assim é que o Supremo Tribunal Federal, apreciando Recurso Extraordinário do qual foi relator o eminente Ministro Moreira Alves, entendeu que em face do art. 3.º do CTN é vedada, em nosso sistema jurídico, a utilização de um tributo com a finalidade de penalizar a ilicitude. "Tributo não é multa, nem pode ser usado como se o fosse — se o município quer agravar a punição de quem constrói irregularmente, cometendo ilícito administrativo, que crie ou agrave multas com essa finalidade — por ser contrário ao art. 3.º, do CTN, e, conseqüentemente, por não

se incluir no poder de tributar que a Constituição Federal lhe confere."⁷⁴

Na apreciação do referido caso, o eminente Ministro Moreira Alves, um dos mais cultos integrantes do Supremo Tribunal Federal, colocou a questão com absoluta propriedade, valendo, portanto, aquela decisão da Corte Maior, como exemplo do alcance pragmático da definição legal do tributo. E o exemplo tem a maior importância porque o legislador algumas vezes tem utilizado o tributo como sanção, o que é inadmissível. Aumenta a alíquota, ou a base de cálculo de um tributo tendo em vista a ilicitude, procedimento absolutamente incompatível com a definição legal de tributo.

Para demonstrar nossa assertiva, temos os arts. 72 e 73 da Lei n.º 4.506, de 30 de novembro de 1964. O art. 72 definiu as hipóteses de distribuição disfarçada de lucros, e o art. 73 determinou que sobre os lucros ou dividendos disfarçadamente distribuídos incide o imposto de 50%. Como as hipóteses de distribuição disfarçada de lucros configuram cometimentos ilícitos, tem-se que o elemento determinante da elevação da alíquota, no caso, é precisamente a ilicitude. "Assim, sobre um mesmo montante de lucro, ou incidem o imposto de produção à taxa de 30%, mais o de distribuição à taxa de 5%, se o proveito é claramente demonstrado como auferido pela pessoa jurídica e ostensivamente por ela distribuído aos seus sócios ou acionistas (totalizando 35%), ou o tributo único de 50%, se o lucro é omitido como tal pela pessoa jurídica, e esta o transfere sub-repticiamente aos seus sócios ou acionistas. A única razão de tal diferença de tratamento reside na irregularidade de conduta da pessoa jurídica, que, mascarando sob a forma de uma operação permuta-

⁷⁴ José Carlos Moreira Alves. *Recurso Extraordinário número 94.001*, SP, in: DJU de 11.06.1983, p. 5.680.

tativa normal a passagem de seu lucro aos respectivos sócios ou acionistas, deixa de submetê-lo ao imposto que sobre ele incidirá à taxa de 30% e de pagar o imposto de 5% sobre a distribuição ostensiva, gerando, ainda, o risco de os beneficiários se furtarem ao pagamento dos tributos por eles devidos em suas declarações de rendimentos, ou por eles suportados mediante retenção na fonte, conforme o caso.”⁷⁵

Tem-se, neste caso, o imposto aumentado em função da ilicitude. Como assevera Ulhoa Canto, “o motivo único da diferença de percentuais do imposto é o modo sub-reptício como foi tentada a ocultação do lucro e do rendimento, ao passo que nas situações anteriormente evocadas a razão determinante da diversidade é outra, que não a conduta irregular de quem quer que seja”.⁷⁶

Felizmente o próprio legislador eliminou de nosso sistema jurídico dita anomalia. Disciplinou adequadamente a questão, determinando o cômputo, como lucro sujeito ao imposto da pessoa jurídica, das parcelas consideradas como lucro disfarçadamente distribuído, bem como a tributação das mesmas parcelas em poder das pessoas físicas em favor das quais tenha sido feita a distribuição, as quais são consideradas também responsáveis pelo imposto da pessoa jurídica.

A norma que proíbe sejam as multas consideradas na apuração do lucro sujeito ao imposto de renda é, como demonstraremos, outro exemplo de aumento de imposto em virtude de cometimento ilícito.

Já em face do art. 117, § 4.º, do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto n.º 55.866/65, re-

⁷⁵ Gilberto de Ulhoa Canto. *Estudos e Pareceres de Direito Tributário (Imposto de Renda)*. São Paulo, Ed. Revista dos Tribunais, 1975, p. 405.

⁷⁶ *Idem*, *ibidem*, p. 406.

produzido pelo art. 164, § 4.º, do Regulamento aprovado pelo Decreto n.º 58.400/66, segundo o qual “não serão dedutíveis as multas fiscais pagas pela empresa”, a questão foi suscitada pelos contribuintes. Sustentavam que o mencionado dispositivo regulamentar não tinha base legal. E na verdade não havia nenhum dispositivo de lei que expressamente lhe servisse de base. O Egrégio Tribunal Federal de Recursos entendeu que a indicada restrição não violava as normas legais pertinentes.⁷⁷ Decidiu que os aludidos dispositivos regulamentares “limitaram-se a explicitar o que implicitamente dispôs o art. 50 da Lei n.º 4.506/64”.⁷⁸

E terminou fixando na Súmula n.º 101 o seu entendimento no sentido de que as multas não constituem despesa.

A questão foi colocada à luz do princípio da legalidade e está, sob este aspecto, superada com o advento do Decreto-Lei n.º 1.598, que estabeleceu não serem “dedutíveis como custos ou despesas operacionais as multas por infrações fiscais, salvo as de natureza compensatória e as impostas por infrações de que não resultem falta ou insuficiência de pagamento de tributo” (art. 16, § 4.º). Assim, a questão da dedutibilidade das multas já não deve ser colocada à luz do princípio da legalidade, a não ser que se pretenda discutir a validade do Decreto-Lei. Por outro lado, ficou expressamente admitida a consideração, como custo ou como despesa operacional, das multas por infrações meramente formais, isto é, pelo inadimplemento de obrigações tributárias acessórias, e ainda das multas ditas *compensatórias*, expressão que a nosso ver foi utilizada para designar as multas moratórias.

⁷⁷ William Patterson. AMS n.º 76.665/SP, in: DJU de 02.04.80, p. 2.016.

⁷⁸ Américo Luz, AC n.º 54.306/SP, Brasília, in: DJU de 04.11.82, p. 11.202.

Das manifestações doutrinárias anteriores ao mencionado Decreto-Lei destacamos: a) de um lado, sustentando que as multas não são custo ou despesa, a de Brandão Machado, com arrimo sobretudo na jurisprudência alemã e norte-americana⁷⁹ e b) de outro, sustentando a tese oposta, a de Ricardo Mariz de Oliveira.⁸⁰ A nosso ver, porém, a questão deve ser colocada à luz da própria definição legal de tributo e examinada sob o enfoque estritamente jurídico. Esta colocação, aliás, é válida mesmo diante da norma contida no art. 16, § 4.º, do Decreto-Lei n.º 1.598, de 26.12.1977, como se pretende aqui demonstrar.

Para sustentar que as multas não podem ser consideradas como custo ou despesa operacional, foram expendidos especialmente os seguintes argumentos: a) somente são dedutíveis na apuração do lucro as despesas *necessárias*, e a multa não é despesa necessária; b) as multas decorrem de fatos estranhos aos objetivos de uma empresa; c) a dedução das multas implicaria verdadeira frustração do preceito legal que as comina, porque reduziria de modo indireto o seu montante através da redução do montante do imposto de renda; d) o legislador não desejou que o ônus da multa fosse transferido para o fisco; e) não estando diretamente vinculada à produção da renda, não se enquadraria como dispêndio específico da atividade da empresa, ainda que se possa admitir como contingência do exercício dessa atividade.

Não obstante a admiração que nos merecem os defensores desses argumentos, entre os quais se destaca o eminente

⁷⁹ Brandão Machado. "Multas Administrativas e Imposto" (1.3 — Imposto sobre a Renda, Comentário), in: *Resenha Tributária*, São Paulo, Ed. Resenha Tributária, 1973, n.ºs 8-9.

⁸⁰ Ricardo Maria de Oliveira. *Fundamentos do Imposto de Renda*. São Paulo, Ed. Rev. dos Tribunais, 1977, ps. 180-199.

jurista Brandão Machado, e o acatamento que nos merece o Egrégio Tribunal Federal de Recursos, que de certa forma os acolheu, tais argumentos não nos parecem procedentes. Não resistem, *data venia*, a uma análise à luz da definição legal de tributo, especialmente em face do elemento que *não constitui sanção de ato ilícito*, nela contido.

A hipótese de incidência do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou de proventos (CTN, art. 43). "Em face das controvérsias a respeito do conceito de renda, há quem sustente que o legislador pode livremente fixar o que como tal se deva entender. Assim, porém, não nos parece que seja. Entender que o legislador é inteiramente livre para fixar o conceito de *renda* e de *proventos* importa deixar sem qualquer significação o preceito constitucional respectivo. A Constituição alude a *renda* e a *proventos*, ao cuidar da atribuição de competências tributárias. Entender-se que o legislador ordinário possa conceituar livremente essas categorias implica que esse legislador ordinário cuide da própria atribuição de competências, e tal não se pode conceber em um sistema jurídico tributário como o brasileiro."⁸¹

As divergências doutrinárias em torno do conceito de renda conferem, é certo, ao legislador, relativa liberdade para definir tal categoria. Essa liberdade, porém, restou delimitada pelo Código Tributário Nacional. "Não há *renda*, nem *provento*, sem que haja acréscimo patrimonial, pois o CTN adotou expressamente o conceito de *renda acréscimo*."⁸²

Em se tratando de pessoa jurídica, a base de cálculo do imposto de renda é o lucro. A base de cálculo, ou base im-

⁸¹ Hugo de Brito Machado. *Op. cit.*, ref. 52, p. 192.

⁸² *Idem*, *ibidem*, p. 193.

⁸³ Geraldo Ataliba. *Op. cit.*, ref. 3, p. 114.

nível, como prefere Ataliba, "é a dimensão do aspecto material da hipótese de incidência".⁸³ A base de cálculo ou base imponible é um atributo do aspecto material da hipótese de incidência do tributo. É um atributo que permita o seu dimensionamento. No caso do imposto de renda é o valor. Em se tratando de pessoas jurídicas é o valor do *lucro*. Este, de um modo geral, é determinado através de adequada escrituração contábil dos fatos econômicos dos quais resulta.

A importância da base imponible na identificação do tributo é decisiva. Como doutrina Geraldo Ataliba, "fica evidente a posição central da base imponible — relativamente à hipótese de incidência pela circunstância de ser impossível que um tributo, sem se desnaturar, tenha por base imponible uma grandeza que não seja ínsita na hipótese de incidência".⁸⁴ Por isto um imposto sobre a renda não pode ter como base imponible algo que não seja *renda*. Um imposto sobre serviços não pode ter como base imponible algo não inerente ao *serviço*.

A base imponible do imposto de renda das pessoas jurídicas é o lucro, que pode ser real, arbitrado ou presumido. O lucro real é a regra. O arbitrado e o presumido constituem exceções. O lucro real, segundo a definição da legislação específica, é "o lucro líquido do exercício ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária" (Decreto-Lei n.º 1.598/77, art. 6.º). Assim, a base de cálculo ou base imponible não é o lucro efetivamente apurado segundo a escrituração contábil da empresa, pois na determinação dessa base imponible, que a lei denomina impropriamente de lucro real, são feitos os ajustamentos legalmente indicados. Algumas parcelas são somadas. Outras são subtraídas.

⁸⁴ Geraldo Ataliba. *Op. cit.*, ref. 3, p. 117.

Na determinação do lucro real são somados ao lucro líquido, isto é, ao lucro contabilmente apurado, todos os valores que tenham sido considerados como elementos negativos na formação do lucro líquido e que, para fins de cálculo do imposto de renda a legislação não considere como tal.

A primeira vista pode parecer que o referido ajustamento, alterando a base imponible, implica descaracterização do imposto. Mas isto não ocorre porque o ajustamento em referência tem por fim, especialmente, evitar procedimentos fraudulentos dos contribuintes. As parcelas adicionadas ao lucro, embora não sejam lucro do ponto de vista contábil, o são para os efeitos tributários, por ficção legal.

A base de cálculo, ou base imponible, do imposto de renda das empresas é o lucro contábil ajustado segundo de termina a lei. Nesse ajustamento, como dito acima, algumas parcelas são adicionadas ao lucro. Entre estas, o valor das multas pagas pela empresa. As multas, portanto, constituem parcelas do lucro *por ficção legal*. No dizer de Bulhões Pedreira, a norma segundo a qual as multas não podem ser consideradas como despesa criou "uma contradição em termos: as normas que fixam multa exigem que a pessoa jurídica sofra uma perda patrimonial como sanção às infrações fiscais, enquanto que a norma do Decreto-Lei n.º 1.598/77 nega a existência da perda patrimonial imposta pela própria legislação tributária".⁸⁵

Na verdade, só como *lucro por ficção legal* se pode explicar a adição do valor das multas ao lucro líquido, vale dizer, a inclusão do valor destas na base de cálculo do imposto de renda. Tal explicação, porém, não afasta o conflito

⁸⁵ José Luiz Bulhões Pedreira. *Imposto sobre a Renda — Pesquisas Jurídicas*. Rio de Janeiro, JUSTEC, 1979, vol. 1, p. 453.

entre a norma que considera o valor das multas como lucro, para fins de incidência do imposto, e a definição legal de tributo.

Incluir o valor das multas na base de cálculo do imposto significa, como observa Bulhões Pedreira, "punir a pessoa jurídica duas vezes pela mesma infração: a primeira com a multa — no montante fixado na lei como sanção à infração — e a segunda com o aumento do imposto sobre a renda que resulta da tributação da multa paga, como se fosse lucro".⁸⁶ Assim, a parcela correspondente a esse "aumento do imposto" é na verdade uma sanção pelo ato ilícito, o mesmo que ensejou a aplicação da multa respectiva. Flagrante, portanto, o conflito existente entre a norma da qual resulta esse "aumento do imposto", e a definição legal de tributo, segundo a qual este não constitui sanção de ato ilícito.

Feitas estas considerações, já é possível oferecermos respostas aos argumentos contrários à consideração das multas como despesa. Diremos: a) quando a lei se refere a despesas necessárias, deve-se entender que se está reportando às despesas que sejam uma contingência da atividade geradora da renda, e as multas pagas pela empresa são, inegavelmente, contingências de sua atividade; b) as multas não decorrem de fatos estranhos aos objetivos da empresa, mas de fatos inerentes ao objetivo último da atividade empresarial que é a obtenção de lucro. A maior parte das infrações das quais resultam as multas decorre ou de algum modo se liga a providências tendentes a aumentar os lucros. Há inclusive multas, como aquelas impostas pela venda de mercadorias por preços superiores aos tabelados, que resultam de infrações cometidas exatamente com o propósito específico de aumen-

⁸⁶ *Idem*, *ibidem*, p. 452.

tar os lucros; c) a dedução das multas, ou mais exatamente, a consideração destas como despesa, não implica frustração do preceito legal que as comina, pois tal preceito visa impor ao infrator uma redução patrimonial, e tal redução resulta consumada com o pagamento da multa. E não se pode falar, sem evidente impropriedade, em redução do imposto, pois este é uma decorrência do lucro. Só nasce com a apuração do lucro, sendo posterior a esta, lógica e cronologicamente. E se nasce menor, em virtude do pagamento da multa, é porque a sua base impositiva restou diminuída por aquela; d) o argumento pelo qual o legislador não desejou a transferência do ônus da multa para o fisco é desprovido de todo e qualquer fundamento jurídico, pois o desejo do legislador não é útil para definir o alcance das normas que elabora. Além disto, ninguém pode afirmar que o legislador desejou ou deixou de desejar isto ou aquilo; e) a vinculação direta do dispêndio à produção da renda não pode ser tida como condição para que tal dispêndio seja considerado na apuração desta. Muitos dispêndios, cuja consideração como tal já mais foi posta em dúvida, não se ligam diretamente à produção da renda. As perdas decorrentes de incêndio, de furto, de apropriação indébita, não podem ser ditas necessárias, nem se ligam *diretamente* à atividade produtora da renda. São, porém, levadas em conta na apuração do lucro sujeito ao imposto, pois são inerentes à atividade empresarial, são uma contingência do exercício dessa atividade.

Determinar que o valor das multas não seja considerado como despesa, como fez o art. 16, § 4.º, do Decreto-Lei n.º 1.598/77, implica colocar na própria hipótese de incidência do imposto de renda, como elemento desta, a ilicitude. Definida essa hipótese de incidência como sendo a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou de pro-

ventos de qualquer natureza, disse o legislador, na norma em questionamento, que se considera *renda o valor* das multas. E como renda tal valor não é, tem-se que se trata de ficção legal, mediante a qual o infrator é punido uma segunda vez, pela mesma infração.

O argumento segundo o qual considerar o valor da multa como despesa favorece o infrator, permitindo-lhe que transfira o ônus da multa para o fisco, não tem base científica. Lembra aquele outro, igualmente infundado, pelo qual não deve o imposto incidir sobre rendimento decorrente de atividade ilícita. Na verdade a ilicitude é irrelevante. Tanto no que diz respeito ao auferimento da renda, como no que pertine à despesa. O que importa é o auferimento real, efetivo, da renda, pois tal fato realiza a hipótese de incidência tributária respectiva.

Assim, se determinada empresa vende mercadorias por preços acima dos tabelados, o aumento de seu lucro resulta precisamente desse cometimento ilícito. Poderá ser multada pelo órgão governamental competente. Seu lucro ficará, então, reduzido pelo pagamento da multa. Correto, pois, que o imposto de renda seja calculado sobre o valor líquido, isto é, sobre o valor a final realmente ganho pela empresa. A ilicitude é elemento estranho à hipótese de incidência do imposto de renda, tanto que o lucro auferido ilicitamente é tributado. Assim, incluir o valor das multas pagas, que inegavelmente reduziu o patrimônio de quem as pagou, na base de cálculo do imposto de renda, como fez o art. 16, § 4.º, do Decreto-Lei n.º 1.598/77, implica transformá-lo em sanção de ato ilícito, contrariando a própria definição legal do tributo.

Do ponto de vista econômico, a multa é despesa. Ninguém ousa afirmar o contrário. Com o pagamento da multa o patrimônio da pessoa jurídica fica diminuído do valor

correspondente. Por isto não há como se possa escriturar tal pagamento de outro modo. Há de ser mesmo escriturado como despesa.

Do ponto de vista jurídico a multa é sanção pelo cometimento de ato ilícito. A ilicitude é seu pressuposto essencial. Aliás, a distinção entre o tributo e a multa reside precisamente nisto: na hipótese de incidência da norma de tributação não pode figurar a ilicitude enquanto na hipótese de incidência da norma sancionatória ou punitiva a ilicitude é essencial.

Poder-se-ia afirmar que a tese por nós aqui sustentada é desprovida de interesse prático porque a não consideração das multas como despesa está prevista em lei (Decreto-Lei n.º 1.598/77, art. 16, § 4.º) e esta pode instituir sanções, de sorte que a distinção entre o tributo e a sanção não teria significado prático. O acréscimo, decorrente da soma do valor das multas no lucro líquido, para efeito de cálculo do imposto de renda, pode ser validamente exigido, quer a título de imposto, como a título de multa. Mas o argumento seria impreciso. A distinção é valiosa porque a multa não tem exatamente o mesmo regime jurídico do tributo. Algumas normas aplicam-se às multas e não se aplicam aos tributos. Os arts. 106 e 112 do Código Tributário Nacional oferecem exemplos de normas que integram o regime jurídico das multas, tornando-o distinto do regime jurídico do tributo.

Como doutrina Souto Maior Borges, invocando lição de Garcia Maynez, referindo-se à definição de tributo, "trata-se, pois, de uma definição legal, que não persegue uma finalidade lógica ou epistemológica, mas eminentemente prática: facilitar a interpretação e aplicação das normas gerais em

que intervêm o tributo, termo definido como sendo uma prestação pecuniária".⁸⁷

Ainda no dizer do eminente Professor de Direito Tributário nos Cursos de Mestrado da Universidade Federal de Pernambuco e Escola de Administração Fazendária em Brasília, "para o CTN, queda excluída do âmbito do tributo a sanção do ato ilícito. A hipótese de incidência tributária poderá assim descrever determinados fatos ilícitos, como ensejadores da tributação, ação de tributar. O fato ilícito está pois fora do campo do tributo, pelo art. 3.º do CTN, embora não o esteja do mundo jurídico, porque é precisamente o ilícito que permitirá ao Direito exercer a sua função essencial e tipificadora que é a realização de atos de coação".⁸⁸

É importante a distinção entre *ilícito* e *ilícito penal*, ou *fato típico* do direito penal. Qualquer conduta que lesione o direito à vida, à liberdade e à propriedade constitui *ilícito*. Para ser *ilícito penal*, ou *fato típico*, é preciso que coincida com uma conduta descrita em uma norma penal. O denominado *furto de uso* é exemplo de conduta que lesiona o direito de propriedade, mas não constitui *ilícito penal*.

Ressalte-se que a qualificação de uma atividade como *ilícita* só é juridicamente valiosa se e quando feita por um órgão competente. Só um órgão do Poder Judiciário, no Brasil, pode dizer se determinada conduta é *ilícito penal*. Como observa, com acuidade, Paulo de Barros Carvalho, é importante o exame da tributação antes e depois do reconhecimento da ilicitude pela ordem jurídica. Sem ter havido uma decisão judicial definitiva a respeito não se pode qualificar certa atividade como *lícita* ou *ilícita*. Para o Direito Tributário essa qualificação é desnecessária. A autoridade da Administração

⁸⁷ José Souto Maior Borges. *Op. cit.*, ref. 7, p. 212.

⁸⁸ *Idem*, *ibidem*, p. 213.

Tributária não precisa, para lançar o tributo, qualificar o fato *imponível* como *ilícito*. Já o órgão judicial que impõe uma sanção penal tem de qualificar como *ilícito penal* a conduta sobre a qual decide.

Se não está o fato qualificado pela ordem jurídica como *ilícito*, ou como *ilícito*, por não ter havido pronunciamento, a esse respeito, de um órgão competente, e o fato configura uma hipótese de incidência tributária, o lançamento pode ser feito. A questão reside em saber se é admissível o lançamento se o fato está juridicamente qualificado como *ilícito*, por decisão definitiva do órgão competente.

Paulo de Barros Carvalho entende, com razão, ser inadmissível a tributação, se a ilicitude já está reconhecida pela ordem jurídica.⁸⁹ Realmente, um dos efeitos da condenação é a perda em favor da União, ressalvado o direito do lesado ou de terceiro da boa fé, do produto do crime ou de qualquer bem ou valor que constitua proveito auferido pelo agente com a prática do fato criminoso (Código Penal, art. 74, I). Assim, se perante a ordem jurídica se invalidou o auferimento, não há suporte para a tributação.

6.5 — Instituída em Lei

Duas questões, aparentemente sem importância, devem ser aqui enfrentadas porque essenciais à adequada compreensão do conceito de tributo. A primeira consiste em saber o que significa ser *instituído*. A outra consiste em saber o que é uma *lei*. São questões aparentemente banais, mas realmente pouco vale saber-se que o tributo é prestação pecuniária *instituída em lei*, se não se sabe o que significa ser *instituída*,

⁸⁹ Rubens Gomes de Sousa e outros, *Interpretação no Direito Tributário*, São Paulo, EDUC/Saraiva, 1975, p. 349.

constituição do Fundo Nacional de Telecomunicações, por ela então criado. A *sobretarifa*, em suas diversas modalidades, foi criada por resolução e decisão do CONTEL e por portaria do Ministro das Comunicações. Coube, aliás, ao CONTEL, em virtude de disposição expressa da Lei n.º 4.117/62, fixar os critérios para a determinação da *tarifa* em questão (artigo 101).

Realmente, no Direito Tributário brasileiro há normas expressas e específicas a indicar o conteúdo do princípio da legalidade. Normas da própria Constituição Federal (arts. 19, I, e 153, § 29) e do Código Tributário Nacional que, embora votado como lei ordinária, é indiscutivelmente uma lei complementar, pelo fato de que a matéria no mesmo tratada é hoje de trato privativo da lei complementar. As normas da Constituição indicam a adoção do princípio da legalidade em nosso sistema jurídico, enquanto as normas do Código Tributário Nacional indicam o seu conteúdo, vale dizer, especificam a matéria compreendida na denominada reserva legal.

O princípio da legalidade é fruto de um momento histórico superado, qual seja o do Estado é tido como decadente, porque incompatível com a ampliação dos fins do Estado e com a posição em que este se deve colocar "para proteger eficazmente a liberdade do indivíduo e a sua personalidade."⁹⁴ Um e outro, porém, perduram nos textos constitucionais. Há mais de vinte anos, Paulo Bonavides, considerando a liberdade contra o Estado uma idéia morta, fazia dramática advertência: "ou alcançamos a liberdade no Estado, e para tanto se mostrará obsoleto o princípio constitucional clássico, ou, com a hipertrofia dos fins do Estado, seremos esmagados pela

⁹⁴ Paulo Bonavides. *Do Estado Liberal ao Estado Social*. São Paulo, Saraiva, 1961, p. 67.

ascensão do totalitarismo estatal, que já deu e continuando, sombrias mostras da maneira impetuosa e da irrefreável desenvoltura com que é capaz de suprimir, a golpes de opressão, a democracia e a liberdade."⁹⁵ Mas o caminho sugerido pelo ilustre jusfilósofo conterrâneo, o parlamentarismo, não foi trilhado. Nem se encontrou qualquer outra fórmula capaz de viabilizar a defesa das liberdades individuais, vendo-se, pelo contrário, cada dia mais esmagado o indivíduo, sob o argumento, nem sempre sincero, da prevalência do interesse social.

É nesse quadro, pouco otimista, que se justifica a permanência, no texto constitucional, do princípio da legalidade. À míngua de melhor instrumento de defesa do indivíduo, é plenamente válido o uso do instrumento antigo, mesmo desgastado pelo duro e inevitável embate com a realidade de nossos dias. E outro talvez não tenha sido o motivo pelo qual nossa Constituição dispensou tanto cuidado ao princípio, especialmente em matéria tributária. Vedou à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, a instituição e o aumento de tributo, sem que a lei o estabeleça, a não ser nos casos nela própria previstos (art. 19, II). Ao cuidar "dos direitos individuais", assegurou que "nenhum tributo será exigido ou aumentado sem que a lei o estabeleça..." (art. 153, § 29).

O Código Tributário Nacional, por seu turno, reproduz a regra vedando a instituição de tributo sem que a lei o estabeleça (art. 9.º), e explicita o princípio em toda a sua extensão, estabelecendo que somente a lei pode instituir, extinguir, majorar e reduzir tributo, com as ressalvas expressamente previstas; só a lei pode definir o fato gerador da obrigação tributária principal, fixar as alíquotas e bases de cálculo, co-

⁹⁵ Paulo Bonavides. *Op. cit.*, ref. 94, p. 67.

minar penalidades e estabelecer as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades (art. 97).

Na verdade, dizer que somente a lei pode estabelecer a instituição de tributos (CTN, art. 97, I) seria suficiente. Mas o Código foi além. Disse que somente a lei pode estabelecer a definição do fato gerador da obrigação tributária principal e do seu sujeito passivo. Com isto já ficou afastada a possibilidade de fixação, em qualquer ato normativo diverso da lei, de qualquer elemento necessário à determinação do tributo, em todos os seus aspectos. Mas o código não ficou aí. Determinou, ainda, que somente a lei pode estabelecer a fixação da alíquota do tributo e da sua base de cálculo (art. 97, IV). Assim, ficou inteiramente excluída a possibilidade de se admitir, por via de interpretação em que se desse à expressão *fato gerador* um sentido menos abrangente, o estabelecimento, em normas diversas da lei, de elementos necessários à fixação do *quantum* do tributo, ou do sujeito passivo respectivo.

Com efeito, descrever o fato gerador da obrigação tributária, ou, em outras palavras, fixar a hipótese de incidência da norma de tributação, significa fixar todos os elementos de que se pode necessitar para a determinação do *quantum* do tributo e do sujeito passivo correspondente. A hipótese de incidência tributária, como ensina Geraldo Ataliba, é uma unidade formal e substancial. E os *elementos* ou *dados* de que se necessita para a determinação do *quantum* do tributo e de seu sujeito passivo, na verdade não passam de aspectos da hipótese de incidência, pois “esta categoria ou protótipo (hipótese de incidência) se apresenta sob variados aspectos, cuja reunião lhe dá entidade. Tais aspectos não vêm necessariamente arrolados de forma explícita e integrada na lei. Pode haver e tal é o caso mais raro, uma lei que os enumere e espe-

cifique a todos, mas, normalmente, os aspectos integrativos da hipótese de incidência estão esparsos na lei, ou em diversas leis, sendo que muitos são implícitos no sistema jurídico. Esta multiplicidade de aspectos não prejudica, como visto, o caráter unitário e indivisível da hipótese de incidência”.⁹⁶

Com as disposições expressas e explícitas do CTN, ainda que se pretenda interpretar a expressão *fato gerador* da obrigação tributária do modo mais restrito, entendendo-se que a mesma abrange apenas o núcleo, ou *aspecto material* da hipótese de incidência, não seria possível excluir da reserva legal a determinação dos demais aspectos. Tem-se, portanto, como indubitado, que no sistema jurídico brasileiro somente a lei pode estabelecer a hipótese de incidência tributária, em todos os seus aspectos. Outro não é o entendimento de Ataliba, que invoca, a este propósito, lição de Alberto Xavier.⁹⁷

Assim, a primeira das duas questões aqui enfrentadas, vale dizer, a questão de saber o que significa ser *instituída* (a prestação de que trata o art. 3.º do CTN), fica equacionada: a prestação em causa é *instituída* quando a lei define a respectiva hipótese de incidência em todos os seus aspectos, vale dizer, define o fato impositivo, indicando o critério de dimensionamento deste (base de cálculo, ou base impositiva) a quota, ou parte, atribuída ao fisco (alíquota), o sujeito ativo e os critérios de determinação do sujeito passivo, e ainda as circunstâncias de tempo, e de lugar, para o nascimento da relação jurídica tributária.

Passemos, agora, à questão de saber o que significa a palavra “lei”, no art. 153, § 29, da Constituição Federal, e no art. 97, do Código Tributário Nacional.

⁹⁶ Geraldo Ataliba. *Hipótese de Incidência Tributária*, 3.ª ed., São Paulo, Ed. Rev. dos Tribunais, 1984, p. 73.

⁹⁷ *Idem*, *ibidem*, p. 180.

A doutrina jurídica, tradicionalmente, tem se referido a lei em sentido *formal* e em sentido *material*. Em sentido *formal*, lei é o ato jurídico produzido pelo órgão estatal competente para exercer a função legislativa, com observância do processo para tanto estabelecido pela Constituição. Lei, em sentido *material*, é a norma geral abstrata. Uma lei que autoriza a União a criar uma empresa pública, por exemplo, só é lei em sentido *formal*. Não é regra de conduta. Não é norma geral e abstrata. Não é lei em sentido *material*. É uma norma de conduta, geral e abstrata, que não tenha sido produzida pelo órgão estatal competente para o exercício da função legislativa, com observância do processo estabelecido pela Constituição para a elaboração das leis, não é lei em sentido *formal*. "Assim, a palavra lei tem um sentido *amplo* e outro *restrito*. Lei em sentido *amplo* é qualquer ato jurídico que se compreenda no conceito de lei em sentido *formal* ou em sentido *material*. Basta que seja lei *formalmente*, ou *materialmente*, para ser lei em sentido *amplo*. Já em sentido *restrito* só é lei aquela que o seja tanto em sentido *formal* como em sentido *material*." ⁹⁸

Quando a Constituição refere-se à lei, trata-se de lei em sentido *estrito*. Não se admite um tributo, mesmo que instituído por ato do órgão dotado de competência legislativa, se dirigido a determinada pessoa, vale dizer, se a *norma* que o instituiu for individual. Do mesmo modo não se admite tributo, mesmo criado por norma de caráter geral, se tal norma não houver sido produzida por quem, nos termos da Constituição, tenha competência para exercer a função legislativa.

⁹⁸ Hugo de Brito Machado. *Op. cit.*, ref. 52, p. 24.

Aliomar Baleeiro. *Direito Tributário Brasileiro*. Rio de Janeiro, Forense, 1977, p. 364.

É esta a conclusão a que se chega mediante a análise de nosso sistema jurídico que assegura não apenas a legalidade da tributação, mas também a igualdade de todos perante a lei.

Para Manoel Gonçalves Ferreira Filho, é importante a distinção entre atos normativos gerais e atos normativos individuais. "Se norma é o sentido de um ato através do qual uma conduta é prescrita, permitida ou, especialmente, facultada, no sentido de adjudicada à competência", como ensina Kelsen, não é incorreto distinguir entre as normas gerais que prescrevem conduta a pessoas indiscriminadas que possam estar numa mesma situação, e normas individuais que prescrevem conduta a pessoa, ou pessoas discriminadas. E esclarece aquele eminente constitucionalista: "A expressão 'ato normativo', assim, empregada com toda sua extensão, tanto abrange a produção de normas gerais como de individuais. Entretanto, no seu uso mais comum, quando se fala em ato normativo só se tem em mente a produção de normas gerais. Por sua importância e porque de certo modo as normas individuais nela se contêm, as normas gerais e as gestões ligadas a sua produção ocupam o primeiro plano. Por isso, não é inexacto tratar apenas da sistematização das normas gerais quando se procura a sistemática do ato normativo." ⁹⁹

Segundo Manoel Gonçalves Ferreira Filho, "a lei ordinária é o ato legislativo típico. É um ato normativo primário. Em regra, edita normas gerais e abstratas, motivo por que, na lição usual, é conceituada em função da generalidade e da abstração. Não raro, porém, edita normas particulares, caso em que a doutrina tradicional a designa por lei *formal*, para sublinhar que lei propriamente dita é aquela, a que tem matéria de lei, por isso chamada de 'lei material'. Essa dis-

⁹⁹ Manoel Gonçalves Ferreira Filho. *Curso de Direito Constitucional*. São Paulo, Ed. Saraiva, 1973, p. 179.

tinção, contudo, não traz vantagens, além de não ser, muita vez, fácil de marcar. De fato, quanto ao momento de instauração e, sobretudo, quanto à eficácia (que é o mais importante) a lei dita material e a lei dita formal estão num só e mesmo plano".¹⁰⁰

Hermes Lima ensina: "Uma das características da lei é ser comum e geral. Lei que não regula relações de modo geral e abstrato não se pode considerar jurídica, pois sendo o direito regra de coexistência social implica ordem, igualmente, exclusão de arbítrio individual, ensina textualmente Coviello. Diziam os romanos: *lex est commune praeceptum*."¹⁰¹ Entretanto, admite que "pode a lei ser *material* ou *formal*. No primeiro caso, a lei encerra preceito de conduta e, portanto, cria direito objetivo. Nesse sentido é que a lei é fonte de direito. No segundo caso, embora igualmente elaborada pelo Legislativo, não contém preceito jurídico, mas apenas um ato de autoridade. Exemplo: a lei do orçamento".¹⁰²

Como se vê, há certa contradição em Hermes Lima. Ser *comum* e *geral* não é o mesmo que ser *geral* e *abstrata*. Por outro lado, se a lei é uma só, desde que emanada da autoridade competente e na devida forma, não se pode ter como característica da lei o ser comum e geral.

Del Vecchio distingue a lei formal da lei material. Para ele, "temos a lei formal, sempre que se reúnem os requisitos extrínsecos de que a criação da lei depende; temos a lei ma-

¹⁰⁰ Manoel Gonçalves Ferreira Filho. *Op. cit.*, ref. 99, p. 181.

¹⁰¹ Hermes Lima. *Introdução à Ciência do Direito*. São Paulo, Freitas Bastos, 1960, p. 117.

¹⁰² *Idem, ibidem*, p. 116.

terial, sempre que, além dos referidos requisitos, se nos depare certo conteúdo jurídico".¹⁰³

Para Del Vecchio, porém, a lei material não é necessariamente geral e abstrata. Diz ele: "Alguns consideram leis meramente formais as que regulam uma relação individual determinada (por exemplo: a concessão, por lei, da cidadania a certa pessoa; a expulsão, por lei, da família ex-reinante do território nacional). Pode observar-se que, mesmo em tais casos, não faltam os elementos fundamentais da juridicidade, visto que, embora limitando-se a casos particulares, a lei mantém ainda o caráter de imperatividade e da bilateralidade."¹⁰⁴

Em Groppali, a distinção entre leis formais e leis materiais reside na eficácia. "Os comandos contidos nas leis formais e nas leis materiais, embora tenham a mesma força imperativa, têm, no entanto, uma eficácia diferente, porque as leis formais, sendo consideradas como a manifestação por excelência da vontade do Estado, como aquelas que são emanadas de órgãos em contacto mais directo com o povo e, assim, mais representativos da sua consciência, das suas necessidades e das suas aspirações, constituem limites dentro dos quais se devem mandar as leis materiais."¹⁰⁵ Para ele, "a característica de generalidade e de abstração é uma das notas mais evidentes da norma jurídica, querendo-se significar com isso que ela, normalmente, não vale para casos concretos e particulares, mas para uma pluralidade de casos indeterminados, que apresentam, ou poderão apresentar no futuro, certas características comuns. Normalmente, qualquer preceito jurídico, em vez de um caso concreto ou particular, prevê e regula,

¹⁰³ Giorgio Del Vecchio. *Op. cit.*, ref. 9, p. 150.

¹⁰⁴ Giorgio Del Vecchio. *Op. cit.*, ref. 9, p. 151.

¹⁰⁵ Alessandro Groppali. *Op. cit.*, ref. 10, ps. 100-1.

hipoteticamente, uma série infinita, um tipo abstrato; preferimos dizer *série infinita* e não *conjunto*, porque aquela, em oposição a este, designa um grupo indefinido de situações".¹⁰⁶

Segundo José de Oliveira Ascensão, as várias regras que exprimem a ordem jurídica são hipotéticas, no sentido de que, "pairando sobre a vida social, só se aplicam quando se produz um facto que corresponde à sua própria previsão".¹⁰⁷ Coloca ele em primeiro plano, como característica da norma jurídica a generalidade e a abstração. A generalidade consiste em que a norma não se refere a pessoas determinadas.¹⁰⁸ "A *generalidade* contrapõe-se à individualidade. É geral o preceito respeitante aos cidadãos, individual o respeitante ao cidadão X; geral o preceito sobre chefes de repartição, individual o preceito respeitante ao chefe da 1.^a repartição de certa Direcção Geral."¹⁰⁹ Coloca em dúvida a generalidade dos preceitos respeitantes ao Presidente da República, constantes da Constituição Política, mas assevera que tais preceitos são gerais, pois, "o que interessa à generalidade é que a lei fixe uma categoria, e não uma entidade individualizada. Se o preceito se refere a categoria Presidente da República, a lei é geral; se se refere a pessoa determinada que em certo momento é o seu suporte, é individual".¹¹⁰

Insiste Ascensão na necessidade de se distinguir a *generalidade* da *pluralidade*. "Se se dispõe que três governadores são chamados à capital, há pluralidade de implicados, mas não temos um preceito geral."¹¹¹ Para ele, "quando se fala

¹⁰⁶ *Idem*, *ibidem*, ps. 41-2.

¹⁰⁷ José de Oliveira Ascensão. *Op. cit.*, ref. 38, p. 185.

¹⁰⁸ *Idem*, *ibidem*, p. 188.

¹⁰⁹ *Idem*, *ibidem*, p. 189.

¹¹⁰ *Idem*, *ibidem*, p. 189.

¹¹¹ *Idem*, *ibidem*, p. 189.

em abstração como característica da regra jurídica quer-se normalmente dizer que os factos ou situações previstas pela regra não hão de estar já concretizados; são factos ou situações que de futuro podem surgir ou não surgir".¹¹²

Como se vê, Ascensão distingue a *generalidade* da *pluralidade*, mas não chega a distingui-la da *abstração*.

A propósito dos conceitos de lei e de norma jurídica inúmeras outras manifestações doutrinárias poderiam ser mencionadas. Giram todas em torno dos mesmos pontos e a questão terminológica é, também aqui, responsável pelas divergências. Importante, porém, é colocar aqui o que nos parece ser de maior valia para a adequada compreensão deste estudo, sem a pretensão de fazer doutrina no âmbito da Teoria Geral do Direito.

O conceito de norma jurídica situa-se no âmbito da Teoria Geral do Direito. É um conceito de lógica jurídica, universal e essencial à compreensão do fenómeno jurídico. Já o conceito de *lei* é um conceito jurídico-positivo. Por isto os dois conceitos, embora intimamente correlacionados, não são necessariamente coincidentes. Mesmo que se entenda a *lei* no sentido de *norma jurídica*, ainda assim os dois conceitos são inconfundíveis. A *lei* é produção estatal e existem normas jurídicas produzidas por pessoas não estatais, de sorte que confundir lei com norma jurídica seria operar desastrosa redução, como adverte, com propriedade, o professor Arnaldo Vasconcelos.¹¹³

O ordenamento jurídico é composto de prescrições que podem ter por objeto *ações concretas*, como, por exemplo, o contrato de compra e venda que fulano fez com sicrano,

¹¹² *Idem*, *ibidem*, p. 190.

¹¹³ Arnaldo Vasconcelos. *Op. cit.*, ref. 41, p. 63.

hipoteticamente, uma série infinita, um tipo abstrato; preferimos dizer *série* infinita e não *conjunto*, porque aquela, em oposição a este, designa um grupo indefinido de situações".¹⁰⁶

Segundo José de Oliveira Ascensão, as várias regras que exprimem a ordem jurídica são hipotéticas, no sentido de que, "pairando sobre a vida social, só se aplicam quando se produz um facto que corresponde à sua própria previsão".¹⁰⁷ Coloca ele em primeiro plano, como característica da norma jurídica a generalidade e a abstração. A generalidade consiste em que a norma não se refere a pessoas determinadas.¹⁰⁸ "A *generalidade* contrapõe-se à individualidade. É geral o preceito respeitante aos cidadãos, individual o respeitante ao cidadão X; geral o preceito sobre chefes de repartição, individual o preceito respeitante ao chefe da 1.^a repartição de certa Direcção Geral."¹⁰⁹ Coloca em dúvida a generalidade dos preceitos respeitantes ao Presidente da República, constantes da Constituição Política, mas assevera que tais preceitos são gerais, pois, "o que interessa à generalidade é que a lei fixe uma categoria, e não uma entidade individualizada. Se o preceito se refere a categoria Presidente da República, a lei é geral; se se refere a pessoa determinada que em certo momento é o seu suporte, é individual".¹¹⁰

Insiste Ascensão na necessidade de se distinguir a *generalidade* da *pluralidade*. "Se se dispõe que três governadores são chamados à capital, há pluralidade de implicados, mas não temos um preceito geral."¹¹¹ Para ele, "quando se fala

¹⁰⁶ *Idem*, *ibidem*, ps. 41-2.

¹⁰⁷ José de Oliveira Ascensão. *Op. cit.*, ref. 38, p. 185.

¹⁰⁸ *Idem*, *ibidem*, p. 188.

¹⁰⁹ *Idem*, *ibidem*, p. 189.

¹¹⁰ *Idem*, *ibidem*, p. 189.

¹¹¹ *Idem*, *ibidem*, p. 189.

em abstração como característica da regra jurídica quer-se normalmente dizer que os factos ou situações previstas pela regra não hão de estar já concretizados; são factos ou situações que de futuro podem surgir ou não surgir".¹¹²

Como se vê, Ascensão distingue a *generalidade* da *pluralidade*, mas não chega a distingui-la da *abstração*.

A propósito dos conceitos de lei e de norma jurídica inúmeras outras manifestações doutrinárias poderiam ser mencionadas. Giram todas em torno dos mesmos pontos e a questão terminológica é, também aqui, responsável pelas divergências. Importante, porém, é colocar aqui o que nos parece ser de maior valia para a adequada compreensão deste estudo, sem a pretensão de fazer doutrina no âmbito da Teoria Geral do Direito.

O conceito de norma jurídica situa-se no âmbito da Teoria Geral do Direito. É um conceito de lógica jurídica, universal e essencial à compreensão do fenómeno jurídico. Já o conceito de *lei* é um conceito jurídico-positivo. Por isto os dois conceitos, embora intimamente correlacionados, não são necessariamente coincidentes. Mesmo que se entenda a *lei* no sentido de *norma jurídica*, ainda assim os dois conceitos são inconfundíveis. A *lei* é produção estatal e existem normas jurídicas produzidas por pessoas não estatais, de sorte que confundir lei com norma jurídica seria operar desastrosa redução, como adverte, com propriedade, o professor Arnaldo Vasconcelos.¹¹³

O ordenamento jurídico é composto de prescrições que podem ter por objeto *ações concretas*, como, por exemplo, o contrato de compra e venda que fulano fez com sicrano.

¹¹² *Idem*, *ibidem*, p. 190.

¹¹³ Arnaldo Vasconcelos. *Op. cit.*, ref. 41, p. 63.

E podem ter por objeto *tipos de ações*, como, por exemplo, os contratos de compra e venda.

Se a prescrição tem por objeto uma *ação concreta*, sua eficácia termina com a ocorrência da conduta prescrita. Se, todavia, a prescrição tem por objeto uma *ação-tipo*, sua eficácia abrangerá todos os comportamentos que possam ser incluídos na ação-tipo, ou, em outras palavras, sua eficácia se renova toda vez que o sujeito ao qual se dirige estiver na situação de ter que realizar a ação a que se refere.

Há no ordenamento jurídico inúmeras prescrições que, não obstante tenham a forma de *lei*, têm conteúdo de ato administrativo, vale dizer, dizem respeito a uma situação particular e não a uma ação-tipo. A Lei n.º 7.145, de 23.11.83, por exemplo, estabelece: "A pensão especial concedida pela Lei n.º 2.637, de 9 de novembro de 1955, a Adelina de Gonçalves Campos, viúva do ex-magistrado Francisco Gonçalves Campos, fica reajustada no valor correspondente a 2 (duas) vezes o maior salário mínimo vigente no País" (art. 1.º). É fácil, porém, perceber a distinção que há entre a prescrição: "É concedida a Augusto Schulze, filho de Gustavo Schulze e Frida Hardt, considerado inválido em consequência da explosão accidental de uma granada, em 30 de março de 1957, deixada em local onde foram realizados exercícios de tiro pelo então 23.º Regimento de Infantaria, pensão especial, mensal, equivalente a 2 (duas) vezes o maior salário mínimo vigente no País" (Lei n.º 7.142, de 23.11.83, art. 1.º). E outra que diz: "Aquele que, por ação, ou omissão voluntária, negligência, ou imprudência, violar direito, ou causar prejuízo a outrem, fica obrigado a reparar o dano" (Código Civil, art. 159). Entretanto, poucos se preocupam com a explicação doutrinária da diferença entre essas duas

prescrições. Mas essa diferença é fundamental à compreensão dos conceitos de *lei de norma jurídica*.

Em diversos de seus dispositivos a Constituição Federal prescreve a necessidade de *lei* como instrumento de atos administrativos. Nesses casos a *lei* não tem conteúdo normativo, não tem eficácia repetitiva, pois não diz respeito a uma ação-tipo, mas a uma situação concreta. A criação de cargos públicos, por exemplo, é feita por lei (CF, art. 43, V), mesmo em se tratando de cargos no âmbito do Judiciário ou do Legislativo (CF, art. 108, § 2.º). A criação de empresa pública, como ato de intervenção no domínio econômico, também é exemplo de ato administrativo, vale dizer, ato de efeitos concretos, formalizado mediante *lei* (CF, art. 163, e Decreto-Lei n.º 200, de 25.2.67, art. 5.º, II).

Embora alguns juristas utilizem a expressão "norma jurídica" para designar qualquer das duas espécies de prescrições acima mencionadas, parece-nos que predomina o uso da expressão para designar apenas as prescrições *abstratas*, vale dizer, aquelas que têm por objeto uma ação-tipo.¹¹⁴

No Direito positivo brasileiro entende-se como *lei* a prescrição jurídica emanada do Poder Legislativo, observado o processo de elaboração previsto na Constituição, ou do Chefe do Poder Executivo a quem esta atribui o desempenho excepcional da atividade legislativa. Tanto pode ter como objeto uma ação-tipo como uma ação concreta.

Realmente, como no exemplo já aqui mencionado há pouco, a atividade legislativa, desempenhada por quem tem competência para fazê-lo, e com observância do processo constitucionalmente para tanto determinado, tem como resultado uma *prescrição concreta*. Essa prescrição jurídica, assim, é uma *lei*, pelo menos do ponto de vista jurídico-formal.

¹¹⁴ Norberto Bobbio. *Op. cit.*, ref. 51, p. 299.

Isto não significa, porém, que uma prescrição concreta seja instrumento hábil para a instituição de tributo, como já demonstrado.

Por outro lado, a propósito do conceito de *lei*, leva problema a questão de saber se o tributo pode ser criado por decreto-lei. Na interpretação do art. 55, II, da Constituição Federal em vigor, dividem-se os doutrinadores. De um lado, juristas os mais respeitáveis, entre os quais se destacam Aliomar Baleeiro¹¹⁵ e Geraldo Ataliba¹¹⁶ sustentam não ser o decreto-lei um instrumento hábil para instituir ou majorar tributo. Do outro lado, juristas não menos ilustres, entre os quais Antônio Roberto Sampaio Dória, Fábio Fanucchi, Hamilton Dias de Sousa e Alberto Pinheiro Xavier¹¹⁷ sustentam a tese oposta. Tanto uns, quanto os outros, desenvolvem excelentes argumentos, muitos dos quais, porém, tanto de um lado, como do outro, não são argumentos jurídico-científicos.

Aliás, como ensina Kelsen, "a interpretação jurídico-científica não pode fazer outra coisa senão estabelecer as possíveis significações de uma norma jurídica. Como conhecimento do seu objecto, ela não pode tomar qualquer decisão entre as possibilidades por si mesma reveladas, mas tem de deixar tal decisão ao órgão que, segundo a ordem jurídica, é competente para aplicar o Direito. Um advogado que, no interesse do seu constituinte, propõe ao tribunal apenas uma das várias interpretações possíveis da norma jurídica a aplicar

¹¹⁵ Aliomar Baleeiro. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. 13.^a ed., Rio de Janeiro, Forense, 1981, p. 188.

¹¹⁶ Geraldo Ataliba. "Limites Constitucionais do Decreto-lei em Matéria Tributária", in: *Revista de Informação Legislativa*, Brasília, Senado Federal, n.º 60, ps. 23 e segs.

¹¹⁷ Antônio Roberto Sampaio Dória e outros. *Os Princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação*. São Paulo, Ed. Rev. dos Tribunais, 1978, p. 25.

a certo caso, e um escritor que, num comentário, elege uma interpretação determinada, de entre várias interpretações possíveis, como a única "certada", não realizam uma função jurídico-científica mas uma função jurídico-política (de política jurídica). Eles procuram exercer influência sobre a criação do Direito. Isto não lhes pode, evidentemente, ser proibido. Mas não o podem fazer em nome da ciência jurídica, como freqüentemente fazem".¹¹⁸

Do ponto de vista jurídico-científico, a questão de saber se o decreto-lei é instrumento hábil para instituir ou majorar tributo está superada em face da orientação adotada pelo Supremo Tribunal que é, como se sabe, o órgão competente para, em última instância, realizar a interpretação autêntica.

No que pertine à questão de saber se o decreto-lei é ou não compatível com o princípio da anterioridade, também é possível sustentar tanto uma resposta negativa quanto uma resposta afirmativa. Parece-nos que o simples fato de referir-se a Constituição Federal, em seu art. 55, tanto aos "casos de urgência" como aos de "interesse público relevante", é bastante para afastar qualquer incompatibilidade entre o decreto-lei e o princípio da anterioridade.

Entendemos ser o decreto-lei um instrumento jurídico indesejável. Isto, porém, não nos autoriza a afirmar a sua invalidade, pois reconhecemos que a nossa Constituição, neste ponto, está longe de ensejar uma interpretação unívoca. Aliás, como adverte Kelsen, "a interpretação jurídico-científica tem de evitar, com o máximo cuidado, a ficção de que uma norma jurídica apenas permite, sempre e em todos os casos, uma só interpretação: a interpretação "correcta". Isto é uma ficção de que se serve a jurisprudência tradicional para consolidar

o ideal da segurança jurídica. Em vista da plurissignificação da maioria das normas jurídicas, este ideal somente é realizável aproximadamente".¹¹⁹

Por outro lado, tendo em vista não apenas as normas da Constituição pertinentes ao decreto-lei, mas todo o Direito positivo brasileiro, no qual se encartam também as decisões judiciais, parece-nos inegável a compatibilidade entre o decreto-lei e o princípio da anterioridade.

Assim, resolvemos a questão de saber o que é *lei*, no contexto do art. 3.º, do Código Tributário Nacional, afirmando que é uma *prescrição jurídica abstrata, vale dizer, uma prescrição jurídica de eficácia repetitiva, produzida por quem tenha competência para exercer a função legislativa e com observância do processo constitucionalmente estabelecido para tal*.

Não basta, porém, dizer-se que a instituição do tributo há de ser feita por *lei*, mesmo entendido o termo em seu sentido estrito. É que a lei poderia ser de tal sorte vaga que os elementos determinantes da decisão da autoridade administrativa não estivessem nela fixados. E se assim fosse, restaria inútil, praticamente, o princípio. Não basta, portanto, o exame da fonte de produção jurídica. É importante, igualmente, o exame do grau de determinação da conduta contida na norma. A norma instituidora do tributo há de descrever a *hipótese de incidência* de tal sorte que fique reduzido ao mínimo possível o subjetivismo de seu aplicador. O art. 97 do CTN é indicativo desse entendimento.

No dizer de Alberto Xavier, "a idéia de que em matéria de tributos a lei é o único instrumento de realização da justiça material não podia conduzir apenas à proclamação de uma reserva de lei formal, com as correspondentes exclusões do

¹¹⁹ Hans Kelsen. *Op. cit.*, ref. 2, p. 472.

costume e do regulamento. Tornava-se ainda indispensável que essa mesma lei disciplinasse os atos do poder administrativo de uma forma tão completa que a expressão da justiça estivesse por inteiro contida nos termos da lei, com exclusão de qualquer margem de arbítrio dos órgãos de aplicação do direito".¹²⁰

É certo que uma determinação total e absoluta da conduta em uma norma não é, pelo menos de um modo geral, praticável. A indeterminação é muitas vezes voluntária, e muitas vezes involuntária, explicando-se, esta última, pela pluralidade de significações de uma palavra ou de uma seqüência de palavras em que a norma se exprime. "Sendo assim, a interpretação de uma lei não deve necessariamente conduzir a uma única solução como sendo a única correcta, mas possivelmente a várias soluções que — na medida em que apenas sejam aferidas pela lei a aplicar — têm igual valor, se bem que apenas uma delas se torne Direito positivo no acto de órgão aplicador do Direito — no acto do tribunal, especialmente. Dizer que uma sentença judicial é fundada na lei, não significa, na verdade, senão que ela se contém dentro da moldura ou quadro que a lei representa — não significa que ela é a norma individual, mas apenas que é *uma* das normas individuais que podem ser produzidas dentro da moldura da norma geral."¹²¹

De qualquer forma, pelo menos a indeterminação intencional deve ser afastada. A lei deve conter o maior grau de determinação possível da conduta em matéria de tributação. E assim deve ser não apenas em se tratando de matéria contida no campo da reserva legal, definido em nosso Direito

¹²⁰ Alberto Xavier. *Os Principios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação*. São Paulo, Ed. Rev. dos Tribunais, 1978, p. 36.

¹²¹ Hans Kelsen. *Op. cit.*, ref. 2, p. 467.

positivo pelo art. 97 do CTN, como em qualquer aspecto da relação tributária. Assim, os regulamentos e normas outras integrantes da denominada "legislação tributária", também devem conter o maior grau possível de determinação da conduta, de sorte a evitar atividade discricionária, incompatível com o conceito legal de tributo, estereotipado no art. 3.º do Código Tributário.

6.6 — Cobrada mediante Atividade Administrativa plenamente vinculada

É sabido que o Direito, vale dizer, o sistema normativo, é um sistema de limites à liberdade humana. Assim, a autoridade administrativa tem no sistema jurídico limites ao desempenho de suas atribuições. Esses limites podem ser mais ou menos estreitos. Em consequência, a liberdade de que a autoridade administrativa dispõe no desempenho de suas tarefas não é a mesma em todas as situações.

Tendo em vista o grau de liberdade conferido à autoridade para o desempenho de suas atribuições, os atos administrativos podem ser classificados em: a) discricionários; e b) vinculados. Fala-se, também, dos atos arbitrários. São aqueles em cuja prática a autoridade administrativa não reconhece nenhum limite jurídico. Tais atos, precisamente porque caracterizados pela inobservância de quaisquer limites jurídicos, são incompatíveis com o Direito e, assim, ficam fora do campo de estudos do jurista.

Conceituam-se como atos administrativos discricionários aqueles em cuja prática dispõem as autoridades de ampla liberdade que lhes é conferida pela lei. Já os atos vinculados são aqueles em cuja prática as autoridades administrativas não dispõem de nenhuma liberdade, posto que a norma jurídica

dica estabelece, em todos os seus aspectos, o único comportamento legalmente possível. "Nessa categoria de atos administrativos, a liberdade de ação do administrador é mínima, pois terá que se ater à enumeração minuciosa do Direito positivo para realizá-los eficazmente. Deixando de atender a qualquer dado expresso na lei, o ato é nulo, por desvinculado de seu tipo-padrão."¹²²

Há quem pretenda caracterizar o ato *vinculado* como sendo aquele praticado *de acordo com a lei*. Nisto reside, porém, evidente impropriedade. *O ser praticado de acordo com a lei* não se presta para caracterizar o ato vinculado, pois também o ato discricionário é praticado *de acordo com a lei*. Ato praticado em *desacordo* com a lei é ato *arbitrário*.

No dizer de Celso Antônio Bandeira de Mello, "atos vinculados seriam aqueles em que, por existir prévia e objetiva tipificação legal do único possível comportamento da administração em face de situação igualmente prevista em termos de objetividade absoluta, a administração ao expedir os atos não interfere com apreciação subjetiva alguma". Já os atos discricionários, segundo Celso Antônio, "seriam os que a administração pratica com certa margem de liberdade de avaliação ou decisão segundo critérios de conveniência e oportunidade formulados por ela mesma, ainda que *adstrita à lei regulamentadora da expedição deles*".¹²³

Discricionariedade não se confunde com arbitrariedade. "Discricionariedade é liberdade dentro da lei, nos termos dela e exclusivamente para dar exato atendimento às finalidades estipuladas. Mas é também, antecipada aprovação, pela lei,

¹²² Hely Lopes Meyrelles, *Direito Administrativo Brasileiro*, 5.ª ed., São Paulo, Ed. Rev. dos Tribunais, 1977, p. 88.

¹²³ Celso Antônio Bandeira de Mello, *Elementos de Direito Administrativo*. São Paulo, Ed. Rev. dos Tribunais, 1980, p. 61.

do critério adotado pelo administrador, desde que mantido no interior das possibilidades comportadas pela regra normativa a cumprir e orientado em direção ao fim por ela estipulado.¹²⁴ A norma que confere poder discricionário geralmente diz que isto, ou aquilo, poderá ser feito desta ou daquela forma, a *critério da autoridade administrativa*. E a autoridade decide, em cada caso, do modo que entende seja melhor alcançado o fim perseguido pela atividade administrativa. "Daí que discricionariedade e apreciação subjetiva caminham *pari passu*. Só há discricionariedade onde caiba algum subjetivismo. Reversamente, não há discricionariedade onde, pelo teor da dicção legal, falte espaço para interferência de alguma avaliação subjetiva, para alguma opção."¹²⁵

Se a atividade de tributação fosse discricionária, a norma jurídica tributária diria, por exemplo, que determinado tributo seria cobrado de todas as pessoas que tivessem capacidade contributiva, na medida desta e de modo a satisfazer as necessidades do Tesouro Público. Como se vê, a autoridade da Administração Tributária disporia de ampla margem de poder discricionário para determinar o valor do tributo que iria exigir de cada um. Isto, por razões evidentes, não conduziria a bom resultado.

Amílcar de Araújo Falcão já ensinava que nos atos administrativos nem a vinculação nem a discricção "aparecem na prática em caráter absoluto, de modo que a distinção das duas categorias se faz, concretamente, tendo em vista o caráter que seja predominante no ato".¹²⁶ E adiante esclarecia:

¹²⁴ *Idem*. Ato Administrativo e Direito dos Administrados, São Paulo, Ed. Rev. dos Tribunais, 1981, p. 66.

¹²⁵ Celso Antônio Bandeira de Mello. *Op. cit.*, ref. 124, p. 66.

¹²⁶ Amílcar de Araújo Falcão. *Introdução ao Direito Administrativo*. São Paulo, Ed. Resenha Universitária, 1977, p. 48.

"Assim é que a vinculação do ato pode referir-se a algum dos seguintes aspectos, isolada ou conjuntamente: conteúdo, efeitos, forma e obrigatoriedade de emanção ou execução."¹²⁷

Segundo Hely Lopes Meirelles, "difícilmente encontramos um ato administrativo inteiramente vinculado, porque haverá sempre aspectos sobre os quais a Administração teria opções na sua realização. Mas o que caracteriza o ato como vinculado é a predominância de especificações da lei sobre os elementos deixados livres para a Administração".¹²⁸

Toda a questão está em saber se é possível, ou não, a descrição na norma, de uma hipótese de incidência da qual não participem conceitos vagos. Com efeito, há discricionariedade quando a norma, no dizer de Celso Antônio Bandeira de Mello, "a) ou não descreve antecipadamente a situação em vista da qual será suscitado o comportamento administrativo (por ex.: suponha-se uma norma nestes termos: "O Presidente da República poderá mudar a capital do País." Não há indicação do pressuposto, isto é, do motivo, da situação que autoriza a prática do ato); b) ou a situação é descrita por palavras que recobrem conceitos vagos, dotados de certa imprecisão e por isso mesmo irreduzíveis à objetividade total, refratários a uma significação unívoca inquestionável (por ex.: suponha-se uma norma nestes termos: "Os que se comportarem de modo indecoroso deverão ser expulsos do cinema" — o pressuposto *comportamento indecoroso*, resente-se de alguma fluidez); c) ou, independentemente de haver previsão da situação (contemplada mediante conceito preciso ou impreciso) a norma confere no próprio mandamento uma *liberdade decisória*, que envolve exame de conveniência, de

¹²⁷ *Idem*, *ibidem*, p. 48.

¹²⁸ Hely Lopes Meirelles. *Op. cit.*, ref. 122, p. 89.

oportunidade, ao invés de *um dever de praticar um ato específico*. Neste caso, ela poderá haver outorgado certa liberdade ao administrador para não praticar o ato, ou praticá-lo num ou noutro sentido (por ex.: suponha-se uma norma nestes termos: "A Administração poderá a requerimento do interessado, converter em pecúnia a licença-prêmio a que o funcionário faça jus" ou ainda: "A Administração poderá conceder um prêmio de Cr\$ 50.000,00 a quem haja preenchido tais e tais condições"). Finalmente, registre-se que nos casos em que o pressuposto não seja *enunciado pela lei ou, havendo sido, sua descrição recubra conceito vago ou impreciso*, a caracterização do motivo autorizador do ato dependerá de seu *ajustamento à finalidade legal*. (Com efeito: toda norma administrativa visa a alcançar um interesse público, uma finalidade pública.) *d*) Finalmente, o objetivo legal costuma ser descrito de forma apenas genérica (o "interesse público") ou, em sendo específica ("moralidade pública, salubridade pública, ordem pública", por exemplo) contempla conceito padecente de certa imprecisão, certa indeterminação objetiva, como nos exemplos aludidos. Esta imprecisão refluirá sobre o próprio motivo. Pense-se no exemplo já aventado: a Administração deverá expulsar dos locais de espetáculo público, os espectadores que se portem indecorosamente, a fim de proteger a *moralidade pública*. Como saber o que é ou não indecoroso? Depende da noção que se tenha de moralidade pública. Ora, como esta é conceito de certa elasticidade, sua imprecisão é que irá tornar fluida a noção de ato indecoroso".¹²⁹

Como se vê, a discricionariedade é evitável em alguns, mas não em todos os casos. A lei tributária não pode excluir a discricionariedade na situação descrita na letra "b", acima,

¹²⁹ Celso Antônio Bandeira de Mello. *Op. cit.*, ref. 123, ps. 65-6.

pois não se pode redigir uma norma utilizando somente conceitos inteiramente objetivos, vale dizer, conceitos sem alguma vaguidade.

Volta-se, desta forma, à questão mais delicada da Ciência do Direito, que é a questão da interpretação. E na medida em que se admite que a Ciência do Direito não tem meios para conduzir a uma interpretação da norma que seja a única correta, tem-se de admitir a impossibilidade de vinculação absoluta do comportamento à norma.

E se assim é, a questão que se coloca é a de saber o que significa o advérbio *plenamente*, utilizado na definição legal do tributo. Em primeiro lugar, é importante esclarecer que a vinculação da atividade administrativa a que se reporta o art. 3.º do Código Tributário Nacional, não há de ser sempre em relação à lei. Indicando que a vinculação da atividade administrativa não há de ser apenas em relação à lei, doutrina Mário Masagão: "O ato vinculado é aquele que alguma norma jurídica, obrigatória para o órgão que o realiza, mande praticar num determinado sentido, desde que surjam os requisitos por ela previamente estabelecidos. Pode tratar-se de lei, de regulamento, de instrução etc."¹³⁰

Atividade administrativa plenamente vinculada, consoante exige a definição legal de tributo, é aquela consubstanciada de atos que Ruy Cirne Lima denominou *executivos*, vale dizer, "aqueles atos que representem meramente a execução de lei ou regulamento; todos os elementos do ato vêm estabelecidos na disposição legal ou regulamentar, incluída a prática do ato mesmo, que ao funcionário vem imposta como dever".¹³¹

¹³⁰ Mário Masagão. *Curso de Direito Administrativo*. 6.ª ed., São Paulo, Ed. Rev. dos Tribunais, 1977, p. 149.

¹³¹ Ruy Cirne Lima. *Princípios de Direito Administrativo*. 5.ª ed., São Paulo, Ed. Rev. dos Tribunais, 1982, ps. 90-91.

Conforme já demonstrado, é impraticável uma absoluta vinculação dos atos administrativos à lei. Mas, como a atividade da Administração Tributária há de ser *plenamente* vinculada, utiliza-se a técnica da atividade administrativa *normativa*. Através dos regulamentos e das denominadas *normas complementares* da legislação tributária, mencionadas no art. 100 do CTN, opera-se a redução da vaguidade dos conceitos usados na lei, de sorte que o ato de concreção, vale dizer, o ato administrativo de execução, é praticado com o mínimo possível de discricionarismo.

Não se trata de delegação legislativa. Ao editar um regulamento, o Poder Executivo não está exercendo atividade legislativa delegada, mas atividade administrativa.

Esta colocação é da maior importância no que pertine ao exame do cabimento, em certos casos, de mandado de segurança. Realmente, há situações em que o ato de concreção da norma tributária não é praticado pela autoridade administrativa, mas por um particular. É o caso, por exemplo, do desconto do imposto de renda na fonte. O ato de concreção do Direito, aí, é praticado pela fonte pagadora do rendimento sujeito ao desconto. É o ato de descontar o imposto. E esta compreensão leva a entender-se incabível o mandado de segurança, pois não há *ato de autoridade* lesionando o direito do contribuinte.

Entendimento diverso foi o adotado pelo Juiz Federal Antônio Augusto Catão Alves, invocando decisão da 4.^a Turma do Tribunal Federal de Recursos, no AMS n.º 102.225-RJ, do qual foi relator o eminente Ministro Pádua Ribeiro. Entendeu aquele magistrado que, na hipótese de retenção do imposto de renda na fonte, nos termos do art. 6.º do Decreto-Lei n.º 2.065/83, as autoridades impetradas, vale dizer, o Superintendente e o Delegado da Receita Federal, são incum-

bidas de dar execução às determinações contidas no citado dispositivo legal, e que "as empresas, encarregadas da retenção do imposto, são meros agentes arrecadadores. Além disso, ao contrário do que pretendem as autoridades supracitadas e o Ministério Público Federal, não se trata de impugnação de lei em tese, mas de medida *efetiva e concreta* de retenção de imposto incidente sobre os rendimentos descritos na inicial".¹³² No mesmo sentido foi a decisão do Juiz Federal Fleury Antônio Pires.¹³³

Observou, com acuidade, o eminente Ministro Carlos Mário Velloso, a distinção entre a atividade legislativa delegada e o poder regulamentar, destacando que este é atividade *administrativa*. E esclareceu, invocando as lições de Geraldo Ataliba, Celso Antônio Bandeira de Mello e Celso Bastos, que as leis administrativas, diversamente do que ocorre com as leis civis e penais, comportam regulamentação, precisamente porque o regulamento tem por objeto as situações nas quais a Administração pode atuar, no cumprimento da lei, de forma discricionária.¹³⁴

A atividade da Administração Tributária é exercitada, portanto, de duas formas: normativa e executiva. Sempre que a lei deixa margem a mais de um comportamento, a Administração Tributária deve atuar exercendo atividade

¹³² Antônio Augusto Catão Alves. Sentença proferida no Processo n.º 05/84-H, publicada na *Revista da AJUFE*, novembro/84, ps. 30-8.

¹³³ Fleury Antônio Pires. Sentença proferida no Processo n.º 650.864-2, publicada na *Revista da AJUFE*, novembro/84, ps. 38-45.

¹³⁴ Carlos Mário da Silva Velloso. "Do Poder Regulamentar", in: *Revista Jurídica Lemi*. Belo Horizonte, 1982, n.º 174, p. 9.

normativa, para dessa forma, eliminar o discricionarismo no momento do exercício da atividade executiva.

É importante, neste ponto, relembra a distinção entre *norma e comando*, ou *ordem*. A norma tem eficácia repetitiva, vale dizer, que se renova toda vez que a situação nela prevista ocorre. Já o comando, ou ordem, tem eficácia instantânea, vale dizer, que se exaure em um único caso. A lei tributária contém *normas*. Também o regulamento e as normas complementares de que trata o art. 100 do CTN. Assim, o fato de uma autoridade da Administração Tributária editar um *ato normativo*, embora seja o exercício de atividade administrativa, não é ato de concreção do Direito, posto que esse ato normativo situa-se, ainda, no plano da denominada *lei em tese*. É dotado de abstração, ou generalidade.

Parece-nos, não obstante o maior respeito que temos pela opinião contrária, que os atos normativos editados pelas autoridades administrativas, do mesmo modo que o art. 6.º, do Decreto-Lei n.º 2.065/83, estão no plano da denominada *lei em tese*, dotados que são de eficácia repetitiva, vale dizer, eficácia que se renova todas as vezes que ocorrer o pagamento dos rendimentos neles especificados.

Uma decorrência do caráter vinculado da atividade administrativa de tributação, de notável relevância, está em que as opções feitas pela autoridade, dentro das margens de discricionarismo legalmente fixadas, vinculam a Administração. Assim, se ocorre modificação de critério jurídico, em primeiro lugar devem ser modificadas as normas que consubstanciam esses critérios, e só depois se pode admitir a prática de atos concretos de tributação com fundamento nos critérios novos. "No direito tributário, qualquer modificação de orien-

tação administrativa deve ser precedida de alteração dos instrumentos normativos que a consubstanciam."¹³⁵

Como ensina Geraldo Ataliba, "é pacífico, no direito brasileiro, que: 1) os atos concretos se fundam sempre numa norma prévia, que orienta a sua prática; 2) não pode a administração praticar ato concreto sem, com isso, aplicar as normas que os regem; 3) se tais normas emanam da própria administração (como é o caso), só pode ela praticar diversamente os atos concretos se, antes, reformular as normas; 4) ainda quando assim aja, a administração não pode atribuir efeito retroativo às normas que expeça".¹³⁶

Ao lado dos atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas; das decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa; dos convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, integram a *legislação tributária*, como normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos, as *práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas*. Por isto, mesmo não havendo norma escrita, o comportamento da autoridade administrativa termina por vincular-se às normas costumeiras, criadas pelas práticas reiteradas dessas autoridades.

O Supremo Tribunal Federal decidiu ser indevida a aplicação de novo critério de cálculo de contribuições para o FUNRURAL relativamente a operações realizadas em período anterior à mudança de interpretação fiscal (RE n.º 96.671-SP, Rel. Ministro Oscar Corrêa, *Revista Trimestral de Jurisprudência*, vol. 107, p. 1.123). Reconheceu, nesse

¹³⁵ Geraldo Ataliba. Parecer, in: *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, FGV n.º 118, p. 438.

¹³⁶ *Idem*, *ibidem*, p. 439.

caso, *efeito normativo* à decisão proferida em consulta pela Comissão Diretora do FUNRURAL. Esse entendimento, que já havia sido adotado pelo Ministro José Dantas, em voto vencido, no Tribunal Federal de Recursos, é perfeito. Tem indiscutível amparo no art. 146 do CTN e aplica-se também à hipótese de práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas.

Há quem afirme terem os *usos e costumes*, representados pela prática reiterada das autoridades administrativas, importância insignificante.¹³⁷ Na verdade, porém, essas normas têm significativa importância na medida em que vinculam o comportamento das autoridades administrativas, afastando o discricionarismo e garantindo, assim, maior grau de segurança aos sujeitos passivos de obrigações tributárias.

BIBLIOGRAFIA

(Somente obras referidas no texto)

- AFTALIÓ, Enrique R. e outros. *Introducción al Derecho*. Buenos Aires, El Ateneo, 1960.
- ALVES, José Carlos Moreira. Recurso Extraordinário n.º 94.001-SP. DJU de 11.06.83.
- ALVES, Antonio Augusto Catão. Sentença proferida no Processo n.º 05/84-H, publicada na revista da AJUFE, novembro/84.
- ASCENSÃO, José de Oliveira. *O Direito — Introdução e Teoria Geral*. Lisboa, Calouste Gulbenkian, 1978.
- ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. São Paulo, Ed. Rev. dos Tribunais, 1973.
- ATALIBA, Geraldo. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. São Paulo, EDUC/Ed. Rev. dos Tribunais, 1975.
- ATALIBA, Geraldo. *VI Curso de Especialização em Direito Tributário*. São Paulo, Ed. Resenha Tributária, 1978.
- ATALIBA, Geraldo. "Limites Constitucionais do Decreto-lei em matéria tributária", in: *Revista de Informação Legislativa*. Brasília, Senado Federal, n.º 60.
- ATALIBA, Geraldo. Parecer, in: *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, FGV, n.º 118.
- BALEIRO, Aliomar. *Uma Introdução à Ciência das Finanças*. 13.ª ed., Rio de Janeiro, Forense, 1981.
- BALEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. Rio de Janeiro, Forense, 1977.
- BALEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. 13.ª ed., Rio de Janeiro, Forense, 1981.
- BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de Direito Constitucional*. 3.ª ed., São Paulo, Saraiva, 1980 (nota de rodapé n.º 9).

¹³⁷ Walter Barbosa Corrêa. "Fontes do Direito Tributário". in: *Curso de Direito Tributário*. São Paulo, Ed. Saraiva, 1982, p. 47.

- BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. São Paulo, Saraiva, 1963.
- BERLIRI, Antonio. *Principios de Derecho Tributario*. Madrid, Derecho Financiero, 1971, vol. 2.
- BOBBIO, Norberto. *Contribución a la Teoría del Derecho*. Valencia, Fernando Torres, 1980.
- BONAVIDES, Paulo. *Do Estado Liberal ao Estado Social*. São Paulo, Saraiva, 1961.
- BORGES, José Souto Maior. *Lei Complementar Tributária*. São Paulo, Ed. Rev. dos Tribunais, 1975.
- BORGES, José Souto Maior. "Lançamento Tributário", in: *Tratado de Direito Tributário*. Rio de Janeiro, 1981, vol. 4.
- CANTO, Gilberto de Ulhoa. *Estudos e Pareceres de Direito Tributário (Imposto de Renda)*. São Paulo, Ed. Revista dos Tribunais, 1975.
- CARDOSO, Newton. *Tributação do Ato Ilícito*. Recife, Ed. Regis, 1966.
- CARNEIRO, Erymã. *Lei n.º 4.506 — A Nova Lei do Imposto de Renda*. Rio de Janeiro, Edições Financeiras, 1965.
- CARRAZZA, Roque Antonio. *O Regulamento no Direito Tributário Brasileiro*. São Paulo, Ed. Rev. dos Tribunais, 1981.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da Norma Tributária*. São Paulo, Ed. Rev. dos Tribunais, 1981.
- CASTRO, Viveiros de. *Tratado dos Impostos*. Rio de Janeiro, Laemert, 1901.
- COELHO, José Washington. *Código Tributário Nacional Interpretado*. Rio de Janeiro, Correio da Manhã, 1968.
- CORRÊA, Walter Barbosa. "Fontes do Direito Tributário", in: *Curso de Direito Tributário*. São Paulo, Ed. Saraiva, 1982.
- COSSIO, Carlos. *La Teoría Ecológica del Derecho y el Concepto Jurídico de Libertad*. Argentina, Abeledo-Perrot, 1964.
- DOBROWOLSKI, Sívio. Sentença n.º 305/84, proferida no Processo n.º 458/84, em 19.11.84.
- DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio e outros. *Os Principios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação*. São Paulo, Ed. Rev. dos Tribunais, 1978.
- ENGISCH, Karl. *Introdução ao Pensamento Jurídico*. 3.ª ed., Lisboa, Calouste Gulbenkian, 1977.

- PAIÃO, Amílcar. *O Fato Gerador da Obrigação Tributária*. 2.ª ed., São Paulo, Ed. Revista dos Tribunais, 1971.
- PAIÃO, Amílcar. *Introdução ao Direito Administrativo*. São Paulo, Ed. Resenha Universitária, 1977.
- PURRIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Curso de Direito Constitucional*. São Paulo, Ed. Saraiva, 1973.
- GIARDINO, Cléber. "A Propósito da Teoria da Tributação Penal", in: *Revista de Direito Tributário* n.º 6, São Paulo, Ed. Rev. dos Tribunais, 1978.
- GOMES, Orlando. *Obrigações*. Rio de Janeiro, Forense, 1961.
- GRAU, Eros Roberto. *Conceito de Tributo e Fontes do Direito Tributário*. São Paulo, IBET/Resenha Tributária, 1975.
- GRECO, Marcos Aurélio. *Norma Jurídica Tributária*. São Paulo, Saraiva/EDUC, 1974.
- GROPALLI, Alessandro. *Introdução ao Estudo do Direito*. 3.ª ed., Coimbra, 1978.
- KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*. Coimbra, Arménio Amado, 1974.
- KELSEN, Hans. *Teoria General del Derecho y del Estado*. México, Textos Universitarios, 1969.
- LACOMBE, Américo Masset. *Obrigação Tributária*. São Paulo, Ed. Revista dos Tribunais, 1977.
- LATORRE, Angel. *Introdução do Direito*. Coimbra, Almedina, 1974.
- LIMA, Hermes. *Introdução à Ciência do Direito*. São Paulo, Freitas Bastos, 1960.
- LIMA, Ruy Cime. *Principios de Direito Administrativo*. 5.ª ed., São Paulo, Ed. Rev. dos Tribunais, 1982.
- Luz, Américo. AC n.º 54.306-SP, in: DJU de 04.11.82, Brasília.
- MACHADO, Brandão. "Multas Administrativas e Imposto (1.3 — Imposto sobre a Renda — Comentário)", in: *Resenha Tributária* n.ºs 8/9, São Paulo, Resenha Tributária, 1973.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. Rio de Janeiro, Forense, 1981.
- MARTINHO, Antonio Anselmo. *Definiciones legales en Lenguaje y Definición Jurídica*. Buenos Aires, Cooperadora de Derecho y Ciencias Sociales, 1973.

- MARTINS, Ives Gandra da Silva. "Sanções Tributárias", in: *Cadernos de Pesquisas Tributárias* n.º 4. São Paulo, Ed. Resenha Tributária, 1979.
- MASAGÃO, Mario. *Curso de Direito Administrativo*. 6.ª ed., São Paulo, Ed. Rev. dos Tribunais, 1977.
- MEYRELLES, Hely Lopes. *Direito Administrativo Brasileiro*. 5.ª ed., São Paulo, Ed. Rev. dos Tribunais, 1977.
- MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Elementos de Direito Administrativo*. São Paulo, Ed. Rev. dos Tribunais, 1980.
- . *Ato Administrativo e Direito dos Administrados*. São Paulo, Ed. Rev. dos Tribunais, 1981.
- MICHEL, Gian Antonio. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo, Ed. Rev. dos Tribunais, 1978.
- MORAES, Bernardo Ribeiro de. "Tributação das Atividades Ilícitas", in: *Interpretação no Direito Tributário*. São Paulo, EDUC/Saraiva, 1975.
- NUNES, Pedro. *Dicionário de Tecnologia Jurídica*. 8.ª ed., São Paulo, Freitas Bastos, s/d, vol. 2.
- OLIVEIRA, Ricardo Maria de. *Fundamentos do Imposto de Renda*. São Paulo, Ed. Rev. dos Tribunais, 1977.
- PATTERSON, William. AMS n.º 76.665-SP, in: DJU de 02.04.80.
- PEDREIRA, José Luiz Bulhões. *Imposto sobre a Renda — Pessoas Jurídicas*. Rio de Janeiro, JUSTEC, 1979, vol. I.
- PIRES, Fleury Antônio. Sentença proferida no Processo n.º 650.864-2, publicada na *Revista da AJUFE*, n.º de novembro/84.
- PONTES DE MIRANDA, F. C., *Tratado de Direito Privado*. Rio de Janeiro, Ed. Borsoi, 1979, t. I.
- ROSEMBUJ, Tulio. *Elementos de Derecho Tributario*. Barcelona, Editorial Blume, 1982.
- SANTOS, Manoel Lourenço dos. *Direito Tributário*. 3.ª ed., Rio de Janeiro, FGV, 1970.
- Sousa, Rubens Gomes de e outros. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. São Paulo, Ed. Rev. dos Tribunais, 1975.
- Sousa, Rubens Gomes de e outros. *Interpretação no Direito Tributário*. São Paulo, EDUC/Saraiva, 1975.
- Souza, Daniel Coelho de. *Introdução à Ciência do Direito*. São Paulo, Saraiva, 1980.

- UCKMAR, Victor. *Os Princípios Comuns de Direito Constitucional Tributário*. São Paulo, Ed. Rev. dos Tribunais, 1976.
- VASCONCELOS, Arnaldo. *Teoria da Norma Jurídica*. Rio de Janeiro, Forense, 1978.
- VECCHIO, Giorgio del. *Lições de Filosofia do Direito*. 4.ª ed., Coimbra, Arménio Amado, 1972, vol. 2.
- VELLOSO, Carlos Mário da Silva. "Do Poder Regulamentar", in: *Revista Jurídica Lemi*. Belo Horizonte, 1982, n.º 174.
- VILLEGAS, Héctor B. *Curso de Finanzas, Derecho Financiero Tributario*. 3.ª ed., Buenos Aires, Depalma, 1979, t. I.
- XAVIER, Alberto. *Os Princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação*. São Paulo, Ed. Rev. dos Tribunais, 1978.