

IX Congresso Nacional de Estudos Tributários

IBET: há 40 anos ensinando a convencer com a autoridade do argumento

Presidente do Congresso: PAULO DE BARROS CARVALHO
Coordenação: PRISCILA DE SOUZA

**12, 13 e 14 de dezembro de 2012
Hotel Renaissance em São Paulo**

IBET

Instituto Brasileiro de Estudos Tributários

Copyright © 2012 By Editora Noeses
Produção/ arte/ diagramação: Denise A. Dearo
Capa: Cristiane Zitei
Revisão: Priscila de Souza
Coordenação: Alessandra Arruda

CIP - BRASIL. CATALOGAÇÃO-NA-FONTE
SINDICATO NACIONAL DOS EDITORES DE LIVROS, RJ.

D476 Congresso Nacional de Estudos Tributários
Derivação e positivação no direito tributário / Carvalho,
Ana Carolina Papacosta Conte de [et al.]. – São Paulo : Noeses, 2011.

1017 p.
ISBN 978-85-99349-68-7

1. Direito Tributário. 2. Processo administrativo tributário.
3. Tributação. 4. Presunção. 5. Regra-matriz de incidência tributária.
6. Sanção tributária. I. Ana Carolina Papacosta Conte de Carvalho.
II. Paulo de Barros Carvalho (Pres.). III. Priscila de Souza (Coord.).
IV. Congresso Nacional de Estudos Tributários.

CDU - 336.2

Dezembro de 2012

Todos os direitos reservados



Editora Noeses Ltda.

Tel/fax: 55 11 3666 6055

www.editoranoeses.com.br

O RESGATE DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA

Fabiana Del Padre Tomé

*Mestre e Doutora em Direito Tributário pela PUC/SP.
Professora no Curso de Pós-graduação stricto sensu da
PUC/SP. Professora nos Cursos de Especialização em
Direito Tributário da PUC/SP e do IBET. Advogada.*

1. Sobre o tema deste texto: a legalidade tributária

Há alguns dias, perguntaram-me qual seria o tema da minha palestra no IX Congresso Nacional de Estudos Tributários. Respondi, animada e prontamente: “Legalidade tributária”. Ouvi, em contrarresposta, a irônica exclamativa: “Que tema novo, hein!”. Pois bem, o assunto realmente já foi tratado, longa e profundamente, por renomados doutrinadores. No entanto, temos assistido à indevida redução do âmbito de aplicabilidade desse primado, quer em virtude (i) da análise isolada do art. 150, I, do Texto Constitucional, (ii) do argumento de que veículos infralegais, como os decretos e instruções normativas, enquadram-se no conceito de “legislação tributária”, ou, ainda, (iii) do entendimento de que Poder Legislativo está autorizado a delegar ao Executivo a regulamentação dos termos da lei.

Com isso, e, muitas vezes, em nome da preponderância do aspecto funcionalista sobre o estrutural, temos visto certo desprestígio da legalidade tributária, como se a exigência de lei fosse algo retrógrado, uma espécie de entrave à evolução do direito positivo.

Neste texto, o que se pretende é refletir sobre tais situações, demonstrando a importância da visão estrutural do direito, na qualidade de aspecto que confere segurança jurídica quanto à disciplina das condutas intersubjetivas, evidenciando, desse modo, a indissociabilidade entre “estrutura” e “função” das normas jurídicas.

2. Anotações sobre a estrutura e função das normas jurídicas

Todo enunciado linguístico apresenta forma e função. Orientar a atenção para as *formas da linguagem* significa ingressar no âmbito gramatical do idioma, mais especificamente em sua sintaxe, entendida como parte da gramática que examina as possíveis opções no que concerne à combinação das palavras na frase. As funções dos enunciados, entretanto, não se encontram presas à forma pela qual estes se exteriorizam. Como acentua Irving M. Copi¹, as estruturas gramaticais oferecem apenas precários indícios a respeito da função, sendo lícito ao emissor utilizar uma determinada forma para expressar diferentes funções, conforme o contexto. O art. 3º do Código Tributário Nacional, por exemplo, *define* o conceito de tributo, dispondo que “Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”. Não obstante a forma declarativa desse enunciado, sua função é prescritiva, encerrando a ordem de que, ao ser instituído tributo, este deve apresentar determinados caracteres.

Para identificar a função linguística, necessário se faz que o intérprete abandone a significação de base inerente a toda palavra, buscando a compreensão do discurso dentro da amplitude contextual em que se encontra², examinando-o segundo os propósitos do emissor da mensagem (plano pragmático).

1. *Introdução à lógica*, p. 55.

2. Luis Alberto Warat, *O direito e sua linguagem*, p. 65-68.

É preciso deixar bem claro que nenhuma manifestação de linguagem exerce uma única função. Há, sempre, uma função dominante e diversas outras que a ela se agregam no enredo comunicacional, tornando difícil a missão de classificá-las. Para superar esse obstáculo, sugere Alf Ross³ que tomemos o *efeito imediato* como critério classificatório: “A função de qualquer ferramenta deve ser determinada por seu efeito próprio, isto é, o efeito imediato a cuja produção a ferramenta está diretamente adaptada. São irrelevantes quaisquer outros efeitos ulteriores na cadeia causal subsequente”.

Partindo do critério do *efeito imediato* ou *função dominante*, podemos classificar as linguagens com base no *animus* que move o emissor da mensagem, identificando as seguintes funções: (i) descritiva; (ii) expressiva de situações subjetivas; (iii) prescritiva de condutas; (iv) interrogativa; (v) operativa; (vi) fáctica; (vii) persuasiva; (viii) afásica; (ix) fabuladora; e (x) metalinguística. Interessa-nos, por ora, analisar os caracteres predominantes da função linguística prescritiva de condutas.

A linguagem prescritiva, inerente ao direito positivo, presta-se à expedição de ordens, comandos dirigidos ao comportamento humano, intersubjetivo ou intra-subjetivo. É a função linguística predominante nas proposições jurídico-positivas, que se direciona às condutas intersubjetivas para alterá-las. Norberto Bobbio⁴, esclarecendo a distinção entre forma gramatical, entendida como o modo pelo qual a proposição é expressa, e sua função, consistente no fim a que se propõe alcançar aquele que a pronuncia, conclui ser a função prescritiva própria da linguagem normativa, consistente em “dar comandos, conselhos, recomendações, advertências, influenciar o comportamento alheio e modificá-lo”. Lourival Vilanova⁵, enfatizando essa finalidade, leciona:

3. *Lógica de las normas*, p. 28 (tradução livre).

4. *Teoria da norma jurídica*, p. 77-78.

5. *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*, p. 3-4.

“Altera-se o mundo físico mediante o trabalho e a tecnologia, que o potencia em resultados. E altera-se o mundo social mediante a linguagem das normas, uma classe da qual é a linguagem das normas do Direito”.

Essas são perspectivas funcionais do direito, que têm sido enaltecidas na atualidade. A despeito disso, é preciso sempre considerar que não há como examinar a função do ordenamento sem considerar seu aspecto estrutural. Do mesmo modo que Paulo de Barros Carvalho⁶ anuncia a impossibilidade lógica de segregar-se “forma” e “conteúdo”, também não se separam “estrutura” e “função” normativas. É o que pontua Mario Lozano, em prefácio à edição brasileira da obra “Da estrutura à função”, de Norberto Bobbio⁷:

“Aceitar a função como elemento essencial do direito não implica, contudo, a rejeição de uma visão estrutural do direito. Trata-se, não de um repúdio, mas sim de um complemento: a explicação estrutural do direito conserva intacta a sua força heurística, mas deve ser completada com uma explicação funcional do direito, ausente em Kelsen porque este último seguira com rigor a escolha metodológica de concentrar-se no aspecto estrutural do direito, e não no aspecto funcional.”

Estrutura e função se complementam e só podem ser compreendidas se consideradas em seu conjunto. É o que se depreende dos ensinamentos de José Souto Maior Borges⁸:

“A Teoria Geral do Direito tende formalmente a determinar não apenas o estrutural, mas também o funcional, nas constantes normativas do ordenamento jurídico-positivo. Não se aplica só ao estrutural no Direito, assim entendido o estudo da estrutura jurídica da norma jurídica, como a hipótese e

6. *Entre a forma e o conteúdo na desconstituição dos negócios jurídicos simulados*, Revista de Direito Tributário n. 113.

7. *Da estrutura à função: novos estudos de Teoria do Direito*, p. XLI.

8. *Obrigação tributária: uma introdução metodológica*, p. 34.

sua relação com a consequência da norma. Comprova-o a teoria funcional, hoje em plena ascensão, e sem a qual não é possível explicar a distinção entre a indagação sobre o que é a norma (estrutural) e para que serve ela (funcional).”

A função do direito, consistente genericamente em disciplinar as condutas intersubjetivas para realizar os valores desejados pela sociedade, só pode ser implementada mediante a expedição de enunciados prescritivos que, tomados em sua estrutura lógica, desencadeiem um juízo hipotético-condicional, enlaçando, no conseqüente, dois sujeitos de direito, e que sejam introduzidos no ordenamento mediante veículo apropriado.

Por isso mesmo, acreditamos que a legalidade mantém, nos dias de hoje, a mesma relevância de outrora, como bem pontua Marcelo Figueiredo⁹:

“Neste sentido, é, ademais, falsa a ideia – simplista – segundo a qual o legislador teria perdido importância e valor, fundado no pobre argumento, segundo o qual ele não pode (é impotente) com a complexidade do Estado contemporâneo, tecnológico, multifacetado, plural. Muito pelo contrário, é exatamente por essas razões que o legislador assume redobrada importância, atualmente”.

A estabilização das expectativas normativas, como aspecto funcional das disposições normativas, só é possível quando se opera pela tipificação legal. É por meio da reserva legal que se confere segurança jurídica aos cidadãos perante as atuações estatais.

3. A estrutura lógica das normas jurídicas

A norma jurídica, unidade irreduzível de manifestação do deôntico, é, nos dizeres de Lourival Vilanova, “uma estrutura

9. *A crise no entendimento clássico do princípio da legalidade administrativa e temas correlatos*, p. 436.

lógico-sintática de significação”¹⁰. É a significação construída na mente do intérprete, resultante da leitura dos textos do direito positivo, apresentando a forma de um juízo hipotético.

Como, porém, o revestimento verbal das normas jurídicas não obedece a padrão algum, haja vista as peculiaridades de cada idioma e as variadas estruturas gramaticais, necessário se faz reduzir as múltiplas modalidades verbais à estrutura formalizada da linguagem lógica, pois apenas por meio da linguagem formal obtém-se precisão e finura na análise.

Para alcançarmos as formas lógicas, precisamos abstraí-las da linguagem natural que as reveste, desprezando a *matéria* que as cobre, ou seja, as significações determinadas das palavras, e substituindo-as por variáveis lógicas. Uma estrutura formal é composta por variáveis e constantes, símbolos substituíveis por nomes de objetos e símbolos que exercem funções operatórias fixas, respectivamente. Nada diz, porém, de específico.

A estrutura reduzida da norma jurídica é uma proposição condicional, que determina a relação de implicação entre hipótese e consequência: a hipótese descreve os critérios identificadores de um fato e funciona como implicante da consequência; a consequência prescreve o regramento de uma conduta intersubjetiva. O legislador pode combinar uma só hipótese a uma só consequência, várias hipóteses a uma só consequência, várias hipóteses a várias consequências ou uma só hipótese a várias consequências, não lhe sendo permitido, porém, deixar de respeitar a estrutura condicional acima referida.

A norma jurídica, portanto, apresenta estrutura lógica específica composta por uma hipótese, também denominada antecedente, suposto, prótase ou descritor, e por uma consequência, que pode igualmente receber o nome de consequente, mandamento, estatuição, apódose ou prescritor. E, para que se configure a “causalidade jurídica”, onde a hipótese implica deonticamente a consequência, existem dois operadores chamados

10. *Norma jurídica – proposição jurídica (significação semiótica)*, p. 16.

functor-de-functor e functor implicacional, perfazendo a seguinte estrutura lógica:

$$D (H \rightarrow C)$$

onde D é o functor-de-functor¹¹, H é a hipótese, \rightarrow é o functor implicacional¹² e C é a consequência.

Nesse contexto, “hipótese” é a parte da norma que tem a função de descrever uma situação objetiva de possível ocorrência, descrição esta feita mediante a indicação de notas (conotação) que, coincidentes com os caracteres apresentados em determinados fatos, permite seu ingresso no universo jurídico. “O fato se torna fato jurídico porque ingressa no universo do direito através da porta aberta que é a hipótese”¹³. Assim sendo, os critérios determinantes do fato (lícito ou ilícito, conforme a espécie de norma jurídica), não de ser veiculados por lei.

Consequência, por sua vez, é o componente da norma que tem por função prescrever condutas intersubjetivas, apresentando-se como uma proposição relacional que enlaça dois ou mais sujeitos de direito em torno de uma conduta regulada como proibida, permitida ou obrigatória. Também aqui fica evidenciada a necessidade de lei, pois determinante na criação de deveres para o particular.

Com tais explanações, temos uma visão geral acerca da norma jurídica, tomada em sua estrutura lógica. E a importância dessa análise estrutural permanece, ainda que se pretenda examinar a função promocional do direito, como esclarece Norberto Bobbio¹⁴: “Aquilo que Kelsen disse com relação à

11. O functor-de-functor é indicador da operação deôntica incidente sobre o liame de implicação interproposicional (deve-ser o vínculo implicacional); é ele que constitui o nexa jurídico das proposições normativas (hipótese e consequência).

12. O functor implicacional simboliza o nexa de implicação existente entre a hipótese e a consequência, ou seja, entre a proposição implicante e a implicada.

13. Lourival Vilanova, *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*, p. 89.

14. *Struttura e funzione in Kelsen*, p. 215, apud Norberto Bobbio, *Da estrutura à função*, p. XLIII.

estrutura do ordenamento resta perfeitamente válido mesmo depois dos desenvolvimentos mais recentes da análise funcional”. Nem poderia ser diferente, pois se o direito volta-se, funcionalmente, para regular as condutas intersubjetivas, há de fazê-lo por intermédio de determinada forma, estipulando hipóteses normativas que desencadeiem obrigações, proibições ou permissões nos laços entre sujeitos de direito.

4. O direito como conjunto de normas que se preordenam à realização de valores, conferindo, mediante sua estrutura, a segurança jurídica.

Lourival Vilanova¹⁵ assevera que o direito se apresenta como uma “linguagem material, sempre aberta ao acrescentamento de enunciados fundados na experiência, que é infinita no sentido kantiano”. Tal afirmação deve ser entendida como referente à abertura cognoscitiva do sistema jurídico, pois este, conquanto aberto em seu aspecto semântico, é sintaticamente fechado, como se depreende dos ensinamentos desse mesmo autor¹⁶: “Como o direito não é um sistema nomológico-dedutivo, em que seus enunciados derivem implicacionalmente de outros enunciados, um sistema fechado, mas um sistema empírico aberto aos fatos, os fatos nele ingressam através de normas”. Nada ingressa no sistema do direito que não seja pelo modo por ele próprio prescrito: a forma normativa.

A segurança jurídica pode ser considerada em duas variantes: (i) garante que os assuntos sejam tratados exclusivamente de acordo com o código do direito, sem interferência de qualquer outro interesse não contemplado pelo ordenamento; e (ii) confere previsibilidade às decisões jurídicas, em razão do conteúdo prescrito pelos programas do direito. Tendo em vista, porém, que as decisões são fortemente influenciadas pela subjetividade do julgador, optamos por considerar a segurança

15. *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*, p. 56.

16. *Causalidade e relação no direito*, p. 55.

jurídica, em seu sentido estrito, como aquela referida na primeira variante: a exigência de que os fatos, para ingressarem no universo jurídico, submetam-se ao código “lícito/ilícito”.

Apenas após a atuação do próprio sistema jurídico é que os fatos sociais, políticos ou econômicos passam a integrar o mundo do direito, surtindo os correspondentes efeitos. Esse é o modo pelo qual sistema jurídico e ambiente se relacionam, como explica com propriedade Paulo de Barros Carvalho¹⁷:

“O que pode acontecer é o sistema S’ tomar conhecimento de informações do sistema S” e processar esses dados segundo seu código de diferença, vale dizer, submetendo-se ao seu peculiar critério operacional. Em linguagem jurídica, é o direito recebendo fatos econômicos, por exemplo, em suas hipóteses normativas e, a partir delas, produzindo novas relações jurídicas por meio dos operadores deônticos (V, P e O)”.

Sem norma, um fato qualquer não adquire qualificação de *fato jurídico*. É o sistema normativo que decide quais fatos são jurídicos e quais não são apreendidos pela juridicidade, ou, como refere Lourival Vilanova¹⁸, os fatos que trazem consequências jurídicas e os fatos que são juridicamente irrelevantes: “o constituírem-se ou desconstituírem-se fatos jurídicos depende de *regras de formação* do sistema”.

Como exemplo desse fechamento operativo que confere segurança jurídica ao sistema do direito posto, já tivemos a oportunidade de aludir à teoria das provas, em que se tem a imprescindibilidade da observância às normas disciplinadoras do ingresso de elementos no sistema jurídico para que haja relacionamento entre este e o ambiente em que se insere¹⁹. A distinção entre sistema jurídico e os demais subsistemas sociais,

17. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*, p. 104.

18. *Causalidade e relação no direito*, p. 54.

19. Fabiana Del Padre Tomé, *A prova no direito tributário*.

cada qual com sua própria linguagem, códigos e programas, é facilmente identificada nos efeitos do preceito proibitivo da produção de provas ilícitas: ainda que o fato probante tenha sido constituído, não se apresenta como *fato* para o direito caso sua realização deixe de observar os limites juridicamente impostos. Além dessa situação, em que o *filtro* do sistema jurídico aparece com maior nitidez, para todas as hipóteses de produção probatória existem normas que prescrevem como constituir provas: são as normas de organização, normas-de-normas que indicam o procedimento para constituírem-se e desconstituírem-se outras normas, cuja observância é imprescindível para que se estabeleça relação de pertinencialidade com o sistema jurídico.

Não bastasse isso, qualquer fato jurídico que se pretenda constituir, atribuindo-lhe os efeitos correspondentes, depende da sua constituição em linguagem jurídica, na forma estabelecida pelo sistema do direito positivo. Como leciona Paulo de Barros Carvalho²⁰, “a realidade jurídica é constituída, em toda a sua extensão, em todos os seus momentos e manifestações, em todas as suas instâncias, organizacionais, pela linguagem do direito posto, entrando nessa função configuradora tanto as normas gerais e abstratas e gerais e concretas como as individuais e abstratas e as individuais e concretas, as quais decompostas, exibem a multiplicidade imensa dos enunciados jurídico-prescritivos”.

É o sistema do direito que estabelece quais fatos são jurídicos e quais não são apreendidos pela juridicidade, quer dizer, os fatos que desencadeiam consequências jurídicas e os que são juridicamente irrelevantes. Por isso, só desencadeiam efeitos jurídicos os fatos praticados de acordo com as próprias regras do ordenamento.

Nesse contexto, percebe-se a relevância da legalidade para que um fato seja qualificado como jurídico, raciocínio esse aplicável, com maior ênfase, na esfera do Direito Público. É que, no

20. *Direito tributário, linguagem e método*, p. 173.

âmbito privado, considera-se permitido (lícito) tudo o que não estiver proibido. No que pertine à atuação pública, por seu turno, o que não estiver expressamente autorizado, é considerado proibido. Por isso mesmo, como bem esclarece Fábio Pallaretti Calcini²¹, no universo jurídico tributário a obediência ao princípio da legalidade deve sempre prevalecer:

“O princípio da legalidade, portanto, consiste em reconhecer que a lei é o limite e a direção da atividade estatal em um Estado Democrático de Direito, de sorte que resta impossível a atuação em face dos direitos dos cidadãos sem que exista uma lei que possibilite essa conduta, principalmente quando se tratar de restrição aos direitos fundamentais”.

Ora, a legalidade, como anotamos, presta-se para conferir segurança jurídica. Assim, o objetivo funcionalista das prescrições constitucionais somente se concretiza quanto nas normas introdutoras de caráter legal *stricto sensu* cumprem seu papel, indicando todos os critérios para identificação do fato tipificado e do correspondente liame jurídico.

5. Estrutura normativa e a imprescindibilidade de identificação dos elementos constituidores do vínculo obrigacional

A exigência de que as obrigações sejam veiculadas por lei está posta, de forma explícita, na Constituição de 1988, cujo art. 5º, II, prescreve que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”. Houve por bem o constituinte, ainda, repetir tal preceito para fins especificamente tributários, prescrevendo no art. 150, I, do Texto Supremo que “sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I – exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”.

21. FAP – Fator Acidentário Previdenciário: reflexões acerca da legalidade em matéria tributária, RDDT n. 175, p. 57.

Diante de tal situação, cuida tecer sucinta consideração acerca da lei lógica da idempotência do conjuntor. Esta assim se exprime, em linguagem formal: $Op.Op \equiv Op$ (“O” é a notação simbólica da “obrigação”; “p”, uma conduta qualquer; “.”, o conectivo da conjunção lógica; e “ \equiv ”, a equivalência). Segundo a referida lei, a repetição de vários preceitos jurídicos equivale a apenas um. Por esse motivo, já anotamos que seria desnecessária a enunciação do princípio da estrita legalidade tributária, visto que, independentemente de sua existência, imprescindível a edição de lei para criar ou aumentar tributos²².

O constituinte, todavia, preferiu ser enfático e repetitivo, pretendendo, com isso, evitar possíveis tentativas de burlar o princípio da legalidade, sob a infundada alegação de não ter sido ele especificamente previsto para a esfera tributária.

Não restam dúvidas, assim, de que apenas o órgão legislativo, por meio de lei ordinária (ou de lei complementar, quando expressamente exigida pela Constituição), tem competência para instituir ou aumentar tributos.

Ressalte-se ainda que, para a instituição de qualquer tributo, é preciso que a lei (ordinária ou complementar, conforme o caso) traga em seu bojo todos os critérios identificadores do fato jurídico tributário e da relação jurídica tributária, não podendo qualquer dos aspectos da regra-matriz de incidência ser introduzido por veículo diverso²³. É o que se costuma denominar *princípio da tipicidade tributária*.

Como bem ensina Paulo de Barros Carvalho²⁴, o princípio da tipicidade tributária se define em duas dimensões, quais sejam, o plano legislativo e o da facticidade. No primeiro está a necessidade de que a norma geral e abstrata traga todos os

22. Fabiana Del Padre Tomé, *Contribuições para a seguridade social à luz da Constituição*.

23. Regra-matriz de incidência tributária é a norma de institui o tributo, delimitando todos os aspectos de sua incidência.

24. A prova no procedimento administrativo tributário. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 34, p. 105.

elementos descritores do fato jurídico tributário e os dados prescritores da relação obrigacional, ao passo que no segundo tem-se a exigência da estrita subsunção do fato à previsão genérica da norma geral e abstrata, vinculando-se à correspondente obrigação.

O princípio da tipicidade tributária exige a perfeita adequação do fato à norma para que surja a obrigação tributária. Por isso mesmo, o surgimento do vínculo obrigacional está condicionado ao fenômeno da subsunção, que é a plena correspondência entre o fato jurídico tributário e a previsão normativa veiculada na hipótese de incidência, fazendo surgir a obrigação correspondente, nos exatos termos previstos em lei.

Cabe aqui, porém, um adendo: não é sobre a obrigação de pagar tributo que há de ser instituída por lei. Todo dever jurídico tributário deve sê-lo. E tal conclusão decorre, exatamente, da relevância dada aos aspectos estruturais e funcionais, considerados em seu conjunto. A título ilustrativo, examinemos três situações envolvendo a questão da necessidade de lei para disciplina jurídica tributária:

(i) Sobre o prazo para pagamento de tributo

O Supremo Tribunal Federal tem decidido pela desnecessidade de lei para fixar o prazo para pagamento de tributos, conforme precedente firmado no RE 172.394-7/SP²⁵:

TRIBUTÁRIO. ICMS. CORREÇÃO MONETÁRIA. CONVERSÃO DO DÉBITO EM UNIDADES FISCAIS (UFESP). ART. 109 DA LEI PAULISTA N. 6.374/89 E DECRETOS N.S 30.356/89 E 30.524/89 QUE A REGULAMENTARAM. ACÓRDÃO QUE CONCLUIU PELA SUA CONSTITUCIONALIDADE. RECURSO EXTRAORDINÁRIO PELAS LETRAS A E C. ALEGADA OFENSA AOS PRINCÍPIOS DA LEGALIDADE, DA VEDAÇÃO DE PODERES LEGISLATIVOS E

25. STF, RE 172.394-SP, Pleno, Rel. p/Acórdão Min. Ilmar Galvão, j. em 21/06/95 (destaquei).

DA NÃO-CUMULATIVIDADE. Alegação descabida. Previsita, no dispositivo legal sob enfoque, a atualização monetária dos débitos de ICMS, não há como se falar, no caso, em ofensa ao princípio da legalidade. De outra parte, **não se compreendendo no campo reservado a lei, pelo Texto Fundamental, a definição do vencimento** e do modo pelo qual se procederá a atualização monetária das obrigações tributárias, também não se pode ter por configurada delegação de poderes no cometimento de tais encargos, pelo legislador ordinário, ao Poder regulamentar. (...) Recurso conhecido, mas improvido.

Segundo o voto do Ministro Ilmar Galvão, na qualidade de Relator para o Acórdão, não haveria violação ao princípio da legalidade em virtude de ter sido o próprio legislador quem autorizou a autoridade administrativa a fixar os prazos de recolhimento do ICMS. Além disso, a mera fixação da data de vencimento do tributo não importaria instituição ou aumento de exação fiscal.

Sobre o assunto, porém analisando pela perspectiva das disposições do Código Tributário Nacional, o Superior Tribunal de Justiça pronunciou-se no mesmo sentido:

TRIBUTÁRIO. ICMS. PAGAMENTO. FIXAÇÃO DE PRAZO ATRAVÉS DE DECRETO. A fixação do prazo de pagamento de tributos está afeta à legislação tributária (CTN, art. 160), expressão que abrange os decretos (CTN, art. 96); não é, portanto, matéria reservada à lei. (...) ²⁶

Os argumentos edificados em ambos os julgados não nos parecem os mais condizentes com as prescrições constitucionais e legais em vigor. Descabida é a interpretação isolada do disposto no art. 150, I, da Carta de 1988. Inadmissível compreender que seria exigida lei apenas e tão somente para fins de instituição e aumento de tributo, pois, como anotamos, toda a atuação do Poder Público deve pautar-se em lei (art. 37, caput, da CR/88).

26. ST, REsp 55.946-SP, 2ª T., Rel. Min. Ari Pargendler, j. 02/12/96.

Ademais, ainda que se queira fazer remissão ao Código Tributário Nacional, também não há como concluir que o fato de o decreto ser considerado legislação tributária (art. 96 do CTN) o autorizaria a dispor sobre prazo para pagamento de tributo. Isso porque, como prescreve o art. 97, V, desse Diploma, somente a lei pode estabelecer “a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas”.

Neste ponto, convém esclarecer que, realmente, o prazo para pagamento não integra a regra-matriz de incidência tributária. No entanto, faz parte de outra norma jurídica igualmente relevante: a norma primária punitiva.

As normas primárias classificam-se em duas espécies: (i) norma primária que prescreve determinada conduta em razão do acontecimento de um fato lícito e (ii) norma primária que estipula uma punição em virtude da ocorrência de um fato ilícito.

A melhor forma de identificar se se trata de uma norma primária que estabelece deveres ou de uma norma primária que estipula punição, é mediante o exame da sua hipótese. No primeiro caso, a hipótese normativa descreve um fato lícito; no segundo, um fato ilícito, correspondente ao descumprimento do dever prescrito na consequência de outra norma.

Em verdade, o prazo para pagamento do tributo compõe o critério temporal da norma que define a infração tributária e comina a respectiva penalidade. Considerada, a título ilustrativo, a norma que estipula multa pelo não pagamento de tributo, esta apresenta os seguintes critérios em sua hipótese normativa:

- Material: não pagar tributo
- Espacial: local em que deve ser feito o pagamento
- Temporal: prazo para pagamento

Somente se preenchidos esses requisitos tem-se configurado o ilícito tributário, desencadeando a multa correspondente.

Então, como desprezar a importância do prazo para pagamento? Com efeito, não se trata de elemento da norma impositiva tributária stricto sensu (regra-matriz de incidência tributária). No entanto, é determinante para fins de aplicação da norma impositiva de penalidade tributária: somente com o vencimento tem-se configurada a ilicitude do ato de não pagar o tributo devido.

Por isso mesmo, o fato de o “decreto” integrar o conjunto da legislação tributária não é suficiente para que possa ser tido como veículo apropriado para a disciplina do prazo para pagamento de tributo.

(ii) Requisitos para a instituição de deveres instrumentais

A respeito desse tema, assim pronunciou-se o Superior Tribunal de Justiça²⁷:

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA. CONSOLIDAÇÃO DE BALANCETES MENSIS NA DECLARAÇÃO ANUAL DE AJUSTE. CRIAÇÃO DE DEVER INSTRUMENTAL POR INSTRUÇÃO NORMATIVA. POSSIBILIDADE. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO DO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA. COMPLEMENTAÇÃO DO SENTIDO DA NORMA LEGAL.

1. A Instrução Normativa 90/92 não criou condição adicional para o desfrute do benefício previsto no art. 39, § 2º, da Lei 8.383/91, extrapolando sua função regulamentar, mas tão-somente explicitou a forma pela qual deve se dar a demonstração do direito de usufruir dessa prerrogativa, vale dizer, **criando o dever instrumental de consolidação dos balancetes mensais na declaração de ajuste anual.**

(...)

3. É de sabença que, realçado no campo tributário pelo art. 150, I, da Carta Magna, o princípio da legalidade consubstancia a necessidade de que a lei defina, de maneira absolutamente minudente, os tipos tributários. Esse princípio edificante do

27. STJ, REsp 724.779-RJ, 1ª T., Rel. Min. Luiz Fux, j. em 12/09/2006.

Direito Tributário engloba o da tipicidade cerrada, segundo o qual a lei escrita - em sentido formal e material - deve conter todos os elementos estruturais do tributo, quais sejam a hipótese de incidência - critério material, espacial, temporal e pessoal -, e o respectivo conseqüente jurídico, consoante determinado pelo art. 97, do CTN.

4. A análise conjunta dos arts. 96 e 100, I, do Codex Tributário, permite depreender-se que a expressão “legislação tributária” encarta as normas complementares no sentido de que outras normas jurídicas também podem versar sobre tributos e relações jurídicas a esses pertinentes. Assim, consoante mencionado art. 100, I, do CTN, integram a classe das normas complementares os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas - espécies jurídicas de caráter secundário - cujo objetivo precípua é a explicitação e complementação da norma legal de caráter primário, estando sua validade e eficácia estritamente vinculadas aos limites por ela impostos.

5. É cediço que, nos termos do art. 113, § 2º, do CTN, em torno das relações jurídico-tributárias relacionadas ao tributo em si, exsurtem outras, de conteúdo extra-patrimonial, consubstanciadas em um dever de fazer, não-fazer ou tolerar. São os denominados deveres instrumentais ou obrigações acessórias, inerentes à regulamentação das questões operacionais relativas à tributação, razão pela qual

sua regulação foi legada à “legislação tributária” em sentido lato, podendo ser disciplinados por meio de decretos e de normas complementares, sempre vinculados à lei da qual dependem.

6. *In casu*, a norma da Portaria 90/92, em seu mencionado art. 23, ao determinar a consolidação dos resultados mensais para obtenção dos benefícios da Lei 8.383/91, no seu art. 39, § 2º, é regra especial em relação ao art. 94 do mesmo diploma legal, não atentando contra a legalidade mas, antes, coadunando-se com os artigos 96 e 100, do CTN.

7. Deveras, o E. STJ, quer em relação ao SAT, IOF, CSSL etc, tem prestigiado as portarias e sua legalidade como integrantes do gênero legislação tributária, já que são atos normativos que se limitam a explicitar o conteúdo da lei ordinária.

8. Recurso especial provido.

A ementa transcrita chega a ser assustadora: por serem os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas qualificados como normas complementares das leis e dos decretos (art. 100, I, do CTN) e, nessa condição, enquadrarem-se no conceito de legislação tributária (art. 96 do CTN), estariam habilitados a criarem deveres tributários!

Entendemos, porém, que o qualificar-se como legislação tributária não significa aptidão para criar deveres para os contribuintes. Instruções normativas e portarias veiculam normas jurídicas, é certo; mas seus comandos devem limitar-se a, como manifestou o próprio STJ, a explicitar o conteúdo da lei, não podendo inová-la em nada. Logo, descabido admitir que essa espécie normativa poderia criar qualquer espécie de dever instrumental, ainda que sob o argumento de sua necessidade para regulamentar prescrições legais. Afinal, instituição de dever instrumental é inovação no âmbito dos liames obrigacionais lato sensu, sujeitando-se, assim, à legalidade administrativa.

(iii) A necessária indicação de todos os elementos determinantes da obrigação tributária: o caso do seguro de acidente de trabalho (SAT) e do fator acidentário previdenciário (FAP)

O art. 195, I, da Constituição Federal confere competência à União para instituir contribuições para a seguridade social a serem pagas pelos empregadores, empresas ou entidades a elas equiparadas na forma da lei, tendo por base de cálculo a folha de salários e demais rendimentos do trabalho (redação dada pela Emenda Constitucional n. 20/98).

Com base nisso, instituiu-se a contribuição para o seguro de acidente do trabalho (SAT). Nos termos do art. 22, II, da Lei n. 8.212-91 (com redação dada pela Lei n. 9.732/98), esse tributo seria calculado mediante o emprego das seguintes alíquotas:

“a) 1% (um por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante o risco de acidentes do trabalho seja consi-

IBET – Instituto Brasileiro de Estudos Tributários

derado leve; b) 2% (dois por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado médio; c) 3% (três por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado grave”.

Com efeito, a estipulação do que seja grau de risco leve, médio ou grave, foi delegada ao Poder Executivo. Logo, em última instância, a atribuição das citadas alíquotas acabou sendo feita por meio de decreto. A despeito disso, tal delegação, segundo decidido pelo STF, seria admitida, visto que todos os parâmetros teriam sido fixados pela lei:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO: SEGURO DE ACIDENTE DO TRABALHO - SAT. Lei 7.787/89, arts. 3º e 4º; Lei 8.212/91, art. 22, II, redação da Lei 9.732/98. Decretos 612/92, 2.173/97 e 3.048/99. C.F., artigo 195, § 4º; art. 154, II; art. 5º, II; art. 150, I.

(...)

III. - As Leis 7.787/89, art. 3º, II, e 8.212/91, art. 22, II, definem, satisfatoriamente, todos os elementos capazes de fazer nascer a obrigação tributária válida. O fato de a lei deixar para o regulamento a complementação dos conceitos de “atividade preponderante” e “grau de risco leve, médio e grave”, não implica ofensa ao princípio da legalidade genérica, C.F., art. 5º, II, e da legalidade tributária, C.F., art. 150, I. (...)

Pensemos sobre isso.

Considerada a situação objeto do julgamento, apenas com suporte na Lei o contribuinte tem condições de determinar sua obrigação tributária? Não.

Bem, então não se trata de mera função regulamentar, suscetível de ser desempenhada por ato infralegal. Está-se diante de verdadeira delimitação do vínculo obrigacional tributário, criando a conexão entre critério quantitativo e sujeito passivo, conforme a atividade por este desempenhada.

Não bastasse isso, recentemente criou-se um “fator” a ser aplicado sobre tais alíquotas (Fator Acidentário Previdenciário –

FAP), o qual, nos termos da nova delegação legal, pode reduzir em até 50% ou aumentar em até 100% o valor devido a título da contribuição em análise (art. 10 da Lei n. 10.666-2003). Tem-se, aí, nova e inadmissível delegação para que diploma infra-legal mexa na quantificação do tributo, alterando, visivelmente, a alíquota devida pelos contribuintes. Essa espécie de disposição fere a legalidade, não podendo subsistir em nosso ordenamento.

6. Conclusões

A função predominante nas proposições jurídico-normativas é aquela direcionada às condutas intersubjetivas, com o escopo de discipliná-las e de alterá-las. Para atingir tal objetivo, as normas jurídicas estruturam-se sintaticamente de modo homogêneo: apresentam-se nos moldes de um juízo hipotético-condicional, em que determinada previsão fática implica deonticamente uma relação jurídica entre dois sujeitos de direito, modalizada de forma permissiva, obrigatória ou proibitiva. Por outro lado, a heterogeneidade semântica salta aos olhos. Podem ser escolhidos diversos fatos, a eles atrelando-se relações jurídicas de conteúdos variados, conforme os valores que o legislador pretenda positivar, e, pelo instrumental jurídico, concretizar.

Tratando-se de atuações estatais, todas elas estão jungidas ao primado da legalidade, em decorrência do disposto no art. 37, *caput*, da Constituição de 1988. Por isso mesmo, não tem sentido o argumento de que apenas as instituições e elevações de tributos estariam sob a reserva legal. Toda e qualquer criação de deveres para o contribuinte subordina-se à legalidade.

7. Referências bibliográficas

BOBBIO, Norberto. *Teoria da norma jurídica*. Tradução de Fernando Pavan Baptista e Ariani Bueno Sudatti, São Paulo/Bauru: Edipro, 2001.

———. *Da estrutura à função: novos estudos de Teoria do Direito*. Tradução de Daniela Beccaccia Versiani, Barueri: Manole, 2007.

BORGES, José Souto Maior. *Obrigação tributária: uma introdução metodológica*. 2ª ed., São Paulo: Malheiros, 1999.

CALCINI, Fábio Pallaretti. *FAP – Fator Acidentário Previdenciário: reflexões acerca da legalidade em matéria tributária*, Revista Dialética de Direito Tributário n. 175.

CARVALHO, Paulo de Barros Carvalho. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*, 8ª ed., São Paulo: Saraiva, 2010.

———. *Direito tributário, linguagem e método*, 3ª ed., São Paulo: Noeses, 2009.

———. *Entre a forma e o conteúdo na desconstituição dos negócios jurídicos simulados*. Revista de Direito Tributário n. 113, São Paulo: Malheiros, 2011.

———. *A prova no procedimento administrativo tributário*. Revista Dialética de Direito Tributário n. 34.

COPI, Irving M. *Introdução à lógica*. Tradução de Álvaro Cabral, São Paulo: Mestre Jou, 1974.

FIGUEIREDO, Marcelo. “A crise no entendimento clássico do princípio da legalidade administrativa e temas correlatos”. In: *Estudos de Direito Público em Homenagem a Celso Antonio Bandeira de Mello*. São Paulo: Malheiros, 2006.

ROSS, Alf. *Lógica de las normas*, Madrid: Tecnos, 1971.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. *Contribuições para a seguridade social à luz da Constituição Federal*. 5ª tiragem. Curitiba: Juruá, 2006.

———. *A prova no direito tributário*, 3ª ed. São Paulo: Noeses, 2011/2012.

VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*, São Paulo: Noeses, 2005.

———. *Causalidade e relação no direito*. 4ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000.

IBET – Instituto Brasileiro de Estudos Tributários

———. Norma jurídica – proposição jurídica (significação semiótica). *Revista de Direito Público*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 61:12-33, 1982.

WARAT, Luis Alberto. *O direito e sua linguagem*, 2ª ed., Porto Alegre: Fabris, 1995.