

## **PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS E DIREITO TRIBUTÁRIO (\*)**

**Hugo de Brito Machado**

*Des. Federal – TRF/5ª R (aposentado)*

Que este trabalho se caracterize como um diálogo, pois, no meu entender, considerando inclusive a qualidade da platéia a que ora me dirijo, haverá nele, dessa forma, maior proveito. Na verdade, vim conversar com vocês a respeito dos princípios constitucionais da tributação.

Vamos fazer algumas incursões sobre temas momentosos, temas de grande destaque no momento e de enorme utilidade no trabalho que vocês vão desempenhar como juízes federais.

Vamos conversar sobre os princípios da tributação, na visão clássica desses princípios. Gostaria de começar por um enfoque que não tem sido muito explorado, que não tem merecido a atenção devida. Em primeiro lugar eu me refiro à questão do direito intertemporal em relação às decisões judiciais. Nós temos uma situação, para a qual eu tive minha atenção despertada, em função de consulta que recebi, e hoje meu trabalho tem sido praticamente concentrado em consultoria jurídica. Se optasse pela advocacia, teria de ser sócio ou concorrente de meus filhos e de minha mulher, e eu não quero enfrentar essa situação. Tenho feito consultoria jurídica do interesse principalmente de advogados e, num desses trabalhos, deparei-me com uma situação sobre a qual desejo registrar com vocês, porque acho que se trata de matéria da maior relevância. Ela diz respeito à questão do direito intertemporal, em relação às decisões proferidas nas ações declaratórias de inconstitucionalidade.

Qual era a situação concreta? A empresa vinha pagando regularmente as contribuições na condição de agro-indústria e vinha recolhendo essas contribuições nos termos exatos da lei, contribuições que eram calculadas

---

(\*) Aula proferida no Curso de Preparação de Magistrados, penúltima etapa do IV Concurso de Juizes Federais Substitutos da 5ª Região.

sobre o valor da produção. É importante destacar que esse critério adotado pela lei foi o critério que prevaleceu na jurisprudência. Com a criação do Funrural, começaram a surgir os problemas relacionados a essa questão. As empresas que eram exclusivamente rurais – posteriormente tive um caso de uma outra empresa, por sinal, daqui, de Pernambuco, dedicada à cana de açúcar, de duas empresas de São Paulo e de uma outra do Ceará, esta dedicada à área da castanha de caju, as quatro com situações muito parecidas, com diferenças pontuais muito pequenas, mas, no essencial, situações iguais.

As agro-indústrias tinham uma situação peculiar. Se a empresa era exclusivamente rural, não havia problema, pagava as contribuições para o Funrural, calculadas sobre o faturamento. Se era indústria, pagava as contribuições para o INSS sobre a folha de salário. Não havia nenhum problema. O problema residia naquelas que eram agro-indústrias. Quer dizer, a mesma pessoa jurídica tinha – para adotar o caso da empresa de Pernambuco – o plantio de cana e tinha indústria de álcool ou de açúcar. Deviam portanto pagar a contribuição previdenciária relativa aos plantadores e colhedores de cana, aos que lidam com o plantio de cana, e também aos que lidam com o engenho de álcool ou de açúcar.

Essas questões demoraram muito no Judiciário. O antigo Tribunal Federal de Recursos terminou consolidando a jurisprudência no sentido de que era devida apenas uma contribuição, não duas como pretendia o governo. Os órgãos previdenciários pretendiam arrecadar duas contribuições, a contribuição sobre a folha de salários de todos os empregados da empresa e a contribuição sobre o faturamento só do setor rural, digamos assim. Mas isso foi pretensão desacolhida. Afinal a jurisprudência se fixou no sentido de que a empresa deveria pagar realmente duas contribuições, mas como se fossem duas empresas: sobre a folha de salários, pagaria somente em relação aos salários da indústria e, sobre a produção, pagaria somente sobre a produção do setor rural, que corresponderia às contribuições daquele pessoal dedicado à atividade rural. Solução absolutamente lógica, razoabilíssima, não havia por que tratar diferentemente uma pessoa jurídica que tem duas empresas – o sentido objetivo de empresa, eram duas empresas, não havia por que tratar diferentemente do que deveria tratar se as empresas pertencessem a duas pessoas jurídicas diferentes. E essa solução, que foi consolidada na jurisprudência, virou lei. O próprio governo, para evitar que continuassem a ser suscitadas questões, conseguiu que o Congresso aprovasse uma lei que expressamente estabeleceu esse critério. A empresa agro-

industrial paga, em relação aos trabalhadores da agricultura, somente uma contribuição calculada sobre o valor da produção.

A questão, tal como foi colocada, pode parecer simples demais. Mas não era tão simples assim. O que alegavam os que não aceitava essa tese é que a empresa agro-industrial tinha faturamento. E realmente não tinha, porque ela simplesmente transferia o produto de sua agricultura para o estabelecimento industrial, mas não havia um negócio jurídico-comercial, não havia uma transação comercial, não havia uma venda de mercadoria, por isso é que achavam que a contribuição não deveria ter essa base. Mas, enfim, a lei explicitou essa solução, consagrando o entendimento jurisprudencial, e passou a ser assim. Calculava-se sobre o valor de mercado da produção. Não havia venda, mas a produção era avaliável, até porque muitas empresas em condições idênticas apenas eram produtoras daqueles produtos agrícolas – da cana, da castanha de caju ou do café –, algumas eram simplesmente rurais e, portanto, vendiam, e existia um mercado que permitia avaliar a produção daquelas nas quais eram integradas as atividades da agricultura e da indústria.

Ocorre que um setor agro-industrial, no caso o setor de aves, modificou a sua estrutura de custos em função da automatização e para os criadores de frangos passou a ser mais conveniente pagar sobre a folha de salários em relação à totalidade dos seus empregados, mesmo aqueles que trabalhavam apenas com a produção do frango. Porque tudo na criação de frangos é automatizado: a água, a ração, enfim, todo o tratamento do frango é feito hoje por computador, de modo que a participação da mão de obra no custo da produção é absolutamente não significativa. E para eles, portanto, era muito inconveniente pagar uma contribuição de 2, 2 e tal por cento sobre a produção. Era muito melhor pagar os 30% aproximadamente sobre a folha de salários. E esse setor então conseguiu que a Confederação Nacional ingressasse no Supremo Tribunal Federal com uma ação declaratória de inconstitucionalidade do dispositivo dessa lei que havia consagrado a orientação jurisprudencial. E alegou algumas razões – não vem ao caso, porque a questão que estamos enfocando é a questão do direito intertemporal –, mas o fato é que a Confederação terminou conseguindo do Supremo Tribunal Federal a declaração de inconstitucionalidade desse dispositivo. O Ministro Maurício Correia acolheu as razões da Confederação Nacional da Indústria, votou dessa forma e foi acompanhado pelos seus companheiros, tendo sido, assim, declarada a inconstitucionalidade do dispositivo. Não poderia haver

essa discriminação, seria anti-isonômica, eram argumentos um pouco vagos, mas o fato é que foi declarada a inconstitucionalidade.

Surge aí a questão que eu quero focar com vocês. Qual é o efeito, no tempo, dessa declaração de inconstitucionalidade? Se vocês consultarem os compêndios, os tratados, as monografias de Direito Constitucional, vão encontrar que é mais ou menos tranqüilo que ela retroage. O efeito da declaração de inconstitucionalidade é *ex tunc*. E calcado nesse entendimento, o INSS então começou a notificar as empresas para pagarem as contribuições, e as empresas, como é o caso das canavieiras, das castanheiras de caju, passariam a ter um ônus simplesmente arrasador, que as levaria à falência literalmente, se tivessem de pagar a diferença de contribuição dos últimos cinco anos, até porque elas calcularam os seus custos operacionais tendo em vista uma contribuição legal a que estavam obrigadas. Como é que, de repente, são obrigadas a recolher contribuições de cinco anos sobre a folha de salários dos seus empregados do setor agrícola ou pecuário? Mas, se aplicada literalmente, sem qualquer preocupação tópica, se aplicada a tese que prevalecia na doutrina e na jurisprudência do próprio Supremo Tribunal Federal, não haveria outra solução, a contribuição dos últimos cinco anos teria de ser recolhida.

Muito bem. Eu recebi a consulta, analisei e decidi que deveria ir na razão de ser das coisas para encontrar uma solução adequada. É ao raciocínio a que fui conduzido que os convido a fazer igual raciocínio, não somente em relação a essa questão, mas a todas as questões com as quais vocês vão se defrontar. Primeiro, o elemento finalístico ou teleológico. Para que é que tudo isso existe? Isso foi criado para quê? Qual a finalidade? E o elemento histórico, que está no caso, inspira o elemento finalístico.

Por que surgiu a idéia de Constituição? Como se desenvolveu o constitucionalismo no mundo inteiro, no mundo civilizado? Ora, quem já leu ou ouviu alguma coisa sobre isso sabe que o constitucionalismo se desenvolveu para proteger o cidadão contra o arbítrio do poder público, especialmente na medida em que esse arbítrio se expressa, como diz o Ministro Celso de Melo, com muita propriedade, pela voz do legislador. Porque o legislador é poder público. Ao fazer a lei ele pode agir arbitrariamente, e para que ele não atue arbitrariamente, surgiu a idéia de uma norma superior, que é a Constituição, à qual ele estaria vinculado e em confronto com a qual esse arbítrio poderia ser anulado, poderia ser descartado.

Ora, se é assim, se a Constituição é superior e a garantia de que as leis devem ser conforme a Constituição é uma garantia pró-cidadão, como é

que, de repente, isso se mostra invertido e se tem uma situação em que a declaração de inconstitucionalidade favorece o poder público e desfavorece o cidadão, que cumpriu a lei, que não fez a lei e de repente está submetido a uma situação de constrangimento, em função da declaração de inconstitucionalidade? O único autor em que encontrei subsídios nesse sentido e que me permitiram fazer uma afirmação, sem precisar dizer que era a minha opinião, foi o Professor Paulo Bonavides. Em seu livro – Direito Constitucional – ele desenvolve exatamente essa tese a que acabei de me referir, da supremacia constitucional, do fundamento e constitucionalismo, e conclui pelo temperamento – digamos assim – quanto aos efeitos *ex tunc* da declaração de inconstitucionalidade.

Que tem de ter efeitos *ex tunc* não há dúvida, porque de um modo geral, na generalidade dos casos, a lei inconstitucional, que é como tal declarada, estava prejudicando o cidadão. Logo, a remoção dessa lei pela declaração de inconstitucionalidade tem que retroagir, porque só assim o benefício que a supremacia constitucional propicia estará completo. Mas na situação em que o inverso acontece, quer dizer, uma lei, que é declarada inconstitucional, mas ela era mais favorável ao cidadão, não é possível admitir a aplicação retroativa dessa lei.

Fiquei muito feliz ao constatar, logo pouco tempo depois de haver emitido meu parecer, que o Tribunal Regional Federal da 5ª Região consagra exatamente essa tese. Analisei os acórdãos e senti que os eminentes julgadores tiveram uma certa dificuldade, como eu também tive, quando elaborei o meu parecer.

(Após intervenção do Desembargador Ubaldo Ataíde Cavalcante) Sobre esse tema, eu queria acrescentar a vocês apenas uma consideração quanto à natureza jurídica da decisão que declara a inconstitucionalidade no plano do controle concentrado. Eu tenho sustentado – e nesse parecer a que me referi adotei essa tese – que não obstante se trate de ato praticado por órgão do Poder Judiciário, no caso, o órgão maior do Poder Judiciário, essa atividade tem natureza absolutamente clara como ato de legislação, ela não é um ato de jurisdição.

Para aceitar essa afirmação, temos que ter alguns esclarecimentos e afastar alguns preconceitos. O principal preconceito é o de que um Tribunal não pratica ato legislativo. Pratica, sim. O Tribunal pratica ato legislativo de várias maneiras: quando o Presidente baixa uma Portaria, quando aprova seu próprio Regimento Interno, o Tribunal está praticando ato legislativo. Da mesma maneira que o Poder Executivo pratica ato jurisdicional, como

também o Legislativo, que pratica ato jurisdicional e ato administrativo, enfim, essa repartição dos órgãos estatais não significa uma divisão absoluta, estanque, das funções que cada um deles desempenha.

Na verdade, o Poder Legislativo desempenha, por excelência, predominantemente, essencialmente, função legislativa, mas também administra e também julga. O Poder Executivo pratica essencialmente atividade administrativa, mas também legisla e julga. E o Judiciário pratica essencialmente atividade jurisdicional, mas também legisla e também administra. Os atos praticados pela direção dos órgãos do Poder Judiciário nomeando funcionários, demitindo, concedendo férias, etc, são atos tipicamente administrativos. Então, esse primeiro preconceito deve ser completamente descartado.

Mas vamos pensar um pouquinho sobre o que caracteriza a atividade legislativa e o que caracteriza atividade jurisdicional. E vocês podem se lembrar, quando começaram a estudar Direito, os primeiros contatos com o estudo do Direito, estudaram o que é jurisdição, certamente leram ou alguém disse a vocês que é a aplicação do Direito ao caso concreto. Então é impensável jurisdição sem fato. E ação declaratória de inconstitucionalidade do controle concentrado não pressupõe fato. Ela não é sequer uma ação no sentido adotado pelo Direito Processual Civil. A ação declaratória de inconstitucionalidade não é ação, não tem autor e nem tem réu no sentido jurídico processual. Tem, sim, alguém dotado de aptidão constitucional para a propositura. Mas não é autor no sentido de que não é titular de interesse nenhum que justifique a autoria. Ele é um órgão estatal incumbido de adotar uma providência tendente ao aperfeiçoamento do sistema jurídico. E é nessa qualidade, é nessa condição, que ele promove a ação, simplesmente provocando a manifestação do Supremo Tribunal Federal sobre uma lei em tese. E aí vem o outro argumento que eu sempre coloco, utilizando terminologia muito usada, muito conhecida, que se diz sempre que não é – principalmente Mandado de Segurança (não cabe Mandado de Segurança contra lei, em tese). Não cabe ação nenhuma. Porque se a jurisdição é a aplicação do Direito ao caso concreto, como posso pensar numa ação onde vou questionar a lei em tese? Onde está o caso concreto? Então, a ação pressupõe a concreção do Direito, para que se possam desencadear efeitos que são questionados e são afinal apreciados pelo juiz.

Portanto, na ação declaratória de inconstitucionalidade, como na ação declaratória de constitucionalidade, as duas que, a rigor, são uma única, que

eu chamaria de ação de controle de constitucionalidade, não vejo nenhuma diferença entre um acórdão do Supremo Tribunal Federal que julgue procedente uma ADIN e um acórdão do Supremo Tribunal Federal que julgue improcedente uma ação declaratória de constitucionalidade. O Supremo pode muito bem, numa ação declaratória de constitucionalidade, julgá-la improcedente e declarar a inconstitucionalidade. Então, são ações de controle de constitucionalidade, que, na verdade, não são ações no sentido jurídico-processual, mas instrumentos dos quais podem dispor certas pessoas constitucionalmente indicadas, para contribuir, oferecer uma contribuição no aperfeiçoamento da ordem jurídica. Se, pois, a declaração é um ato legislativo, é um ato de legislação e não um ato de jurisdição, é uma consequência inarredável que a esse ato se apliquem as limitações que Desembargador Ubaldo acabou de mencionar, do Direito português: tem que respeitar a coisa julgada, o direito adquirido, o ato jurídico perfeito, do mesmo jeito que uma lei editada pelo Congresso Nacional, que pode ser retroativa, mas tem que respeitar essas situações: o direito adquirido, o ato jurídico perfeito. Isso se faz por amor à segurança jurídica, que é um dos princípios mais fundamentais de todo o Direito, em qualquer lugar do mundo. Imaginem alguém praticando um ato – que é um ato jurídico perfeito, porque se regula pela lei vigente e depois tendo esse ato posto em dúvida porque a lei foi declarada inconstitucional. Seria a instalação do caos na ordem jurídica.

Então, a declaração de inconstitucionalidade pode retroagir e deve retroagir quando para favorecer o cidadão, porque o controle de constitucionalidade é instrumento do cidadão e não instrumento do poder público. Em princípio, embora em situações muito excepcionais um órgão do poder público possa tirar proveito de uma declaração de inconstitucionalidade, mas, em princípio, a declaração de inconstitucionalidade deve favorecer o cidadão e não o poder público, tal como acontece com a lei, porque a declaração de inconstitucionalidade ela inova ou restabelece a ordem jurídica no plano da abstração do Direito e não no plano da concreção jurídica.

Um outro tema muito atual diz respeito à questão da chamada norma anti-elisão, que interfere diretamente com alguns princípios jurídicos da tributação. Que é uma norma anti-elisão? Hoje, esse tema é muito badalado. Vocês vão ler nas revistas especializadas, inclusive nós estamos produzindo um texto para o Repertório IOB de Jurisprudência, eles me pediram um texto sobre isso, e ontem eu recebi de um advogado, professor no Rio de Janeiro um texto que já li e achei espetacular, muito bem feito, eu assino

embaixo, poderia publicá-lo como sendo meu, sem nenhum acanhamento, só não faço isso porque o autor é que vai achar ruim, não é, seria roubar a autoria dele... É do Professor Gabriel Lacerda Troianelli. É, como disse, advogado no Rio de Janeiro. Não sei se o texto já está publicado, pois o recebi pela Internet. Em síntese se conclui que a alteração do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional, a inserção desse parágrafo único foi, se interpretada como quer a Fazenda Pública, é essa norma absolutamente inconstitucional, além de ser conflitante com outros dispositivos do Código Tributário Nacional. E, se interpretada como a doutrina tende a interpretá-la, será inútil. Não totalmente inútil, porque, nem sempre a consagração de um entendimento já prevalente na jurisprudência é inútil, ela tem um efeito didático, mas inútil no sentido de que não é novidade, porque a jurisprudência brasileira consagra esse entendimento, mesmo sem existir essa norma.

Que diz o parágrafo único? Diz; “A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária. Professor Marco Aurélio Greco, Doutor em Direito Tributário pela PUC de São Paulo e, acho eu, um dos grandes tributaristas brasileiros, ele tem uma posição francamente favorável à norma anti-elisão. Entretanto, mesmo ele se insurge contra essa norma anti-elisão colocada nesses termos como está aqui. O Marco Aurélio preconiza a existência de um órgão que avalie as circunstâncias, caso a caso, para então se manifestar sobre a viabilidade ou não, sobre a juridicidade ou não da desconsideração do ato.

Eu lhes digo que esse é um tema muito delicado, é um tema muito problemático. Os temas fundamentais do Direito são realmente difíceis. O Direito é apaixonante exatamente por isso, os temas não são de solução fácil. Qual o ponto central dessa questão? É a liberdade humana para escolher formas jurídicas menos gravosas. O cidadão contribuinte tem ou não tem o direito de buscar fórmulas para estruturar seus negócios de maneira menos gravosa? Eu pessoalmente não tenho nenhuma dúvida de que ele tem essa liberdade, sob pena de não se realizar o princípio de liberdade da atividade econômica. Na hora em que a Constituição diz que o empresário é livre para o desempenho da atividade econômica, ela está dando a ele liberdade para escolher os caminhos que vai adotar e o que ele não pode fazer é

violar as leis. E aí se situa o ponto fulcral da dificuldade: Onde é que se consubstancia a violação da lei? A jurisprudência tem adotado o entendimento de que é ilícito, ou se configura violação à lei, sempre que ocorrer o chamado abuso de direito. O abuso de direito é uma figura muito difícil, mas, ao mesmo tempo, muito fácil de ser constatado. Isso no sentido de se determinar uma fronteira, onde é e onde já não é abuso.

É muito fácil – nós temos um exemplo, dentro do Poder Judiciário, um exemplo que eu posso citar hoje muito à vontade porque a imprensa publicou, não é um assunto mais reservado, é do domínio público, então não me constrange fazer referência a ele. Eu me refiro ao exemplo do Ministro Nelson Jobim, do Supremo Tribunal Federal, com os pedidos de vista. Todos vocês sabem, e daqui a pouco vão chegar no Tribunal e vão ver na prática como funciona e para que é, que todo órgão colegiado adota o chamado pedido de vista. Digamos que todos nós aqui vamos julgar um caso e que o Desembargador Ubaldo é o relator do caso. Ele, na condição de relator, conta para nós, resume para nós, a controvérsia, o que é que o autor quer, o que o réu quer, quais são as provas colhidas, ele relata para nós o que está acontecendo e, em seguida, ele vota. Ocorre que a criatura humana é falível, e o relator, intencionalmente ou não, pode omitir algum ponto importante no julgamento, às vezes até porque, para ele, não é importante, mas para as outras pessoas pode ser.

Então, se o relator é um ser humano e, portanto, falível, é normal que um outro dos participantes do colegiado se sinta com a necessidade de examinar melhor o processo, para poder ter um ponto de vista, e então ele pede vista dos autos. A finalidade do pedido de vista é essa. Ela comporta alguns elastérios. Eu posso não ter dúvida nenhuma quanto ao que disse o relator, mas não estou seguro da própria tese jurídica e quero consultar a doutrina ou a jurisprudência e quero tempo para isso. Peço então vista. Embora essencialmente não seja essa a finalidade, porque se pressupõe, embora isso não seja totalmente correto, mas se pressupõe que o juiz deve estar sempre em condições de julgar, então a finalidade do pedido de vista não é dar ao juiz tempo para se preparar de conhecimentos jurídicos para julgar, a finalidade essencial do pedido de vista é dar a ele condições de ter informações completas quanto ao fato controvertido. Mas, de qualquer maneira, esse elastério é razoável e é perfeitamente admitido que todos os tribunais pratiquem isso.

Ocorre que, no Supremo Tribunal Federal, dizem que o Ministro Nelson Jobim usa o pedido de vista como o instituto do veto. Ele pede vista

para que o caso não seja julgado, e pede vista toda vez que sente que a tese favorável ao Governo pode não prevalecer, pode ficar vencido, o julgamento pode – eventualmente nem ele tem certeza, mas dizem que ele faz o papel de líder do Governo no Supremo, contata com os colegas nos gabinetes, fazendo lobby, e quando percebe que não conseguiu e que o caso é posto em votação, ele pede vista. Tanto que tem o recorde. É um número enorme de pedidos de vista. Há poucos dias, a Gazeta Mercantil publicou nota sobre o assunto: toda vez que ele não consegue um julgamento para a tese que sustenta, ele pede vista. Então, já que não julga como eu quero, não julga de jeito nenhum...

Ora, meus amigos, isso se chama, em boa doutrina, abuso de direito. Então o que é o abuso de direito? É o ato que, embora aparentemente esteja de acordo com a lei, com a norma, e no caso aparentemente está porque existe norma no regimento que autoriza o pedido de vista, e essa norma não diz que o autor do pedido de vista tem de ser explícito quanto à dúvida que ele tem. Então aparentemente o pedido de vista está de acordo com a norma, mas há uma deturpação quanto à finalidade. Por isso que os tratadistas, sobretudo do Direito Administrativo, às vezes se referem a desvios de finalidade. Abuso de direito, abuso de poder, desvio de finalidade, são figuras mais ou menos parecidas. Pois eu diria que a norma anti-elisão tem por finalidade, exclusivamente, limitar o abuso de direito praticado pelo cidadão contribuinte.

Dizer onde se situa a fronteira entre o lícito e o ilícito nesse terreno é muito problemático. Mas eu coloco para vocês dois exemplos, um que considero lícito e um que considero ilícito. Vocês podem até ter uma opinião diferente da minha quanto à análise de cada um desses casos, mas vejam. O primeiro exemplo que eu coloco é o do *leasing*. Eu estou montando uma empresa de aviação – e na empresa de aviação isso é comum, absolutamente comum. Em vez de comprar os aviões eu os alugo, eu faço um arrendamento, ou *leasing*. E com isso eu vou ter uma situação favorável em relação ao Imposto de Renda, porque não terei um ativo para corrigir. Pelo menos era assim. Hoje já está um pouco diferente. Com o Plano Real, a situação de correção modificou-se. Mas, não vai haver ICMS na venda do avião, porque não houve venda, enfim, há uma série de vantagens do ponto de vista tributário, se se faz o *leasing* ao invés da compra do bem. Esse é um exemplo que eu coloco como sendo de planejamento tributário lícito. Portanto, a norma anti-elisão não pode ser interpretada no sentido de autorizar a auto-

ridade administrativa a desconsiderar o negócio jurídico de leasing e dizer: não, o que tem aí é uma compra e venda e vamos tributar a compra e venda. Não pode fazer isso, porque é uma alternativa absolutamente lícita, indiscutivelmente lícita.

Vamos admitir que surgisse um imposto cujo fato gerador fosse a venda de automóveis novos, ou, melhor dizendo ainda, a revenda de automóveis novos. E aí todas as revendedoras de automóveis passariam a não mais vender os automóveis, mas passariam a alugar esses automóveis. Só que o contrato de locação dos automóveis seria feito, é... o cliente quer comprar o automóvel para pagar em doze meses. Aí faz o contrato de locação do automóvel por dez anos, o aluguel mensal durante os primeiros doze meses corresponde ao valor da prestação que ele pagaria se tivesse comprado o automóvel em doze meses e o aluguel mensal daí para a frente, até completar os dez anos, é de um centavo de real por mês. O contrato prevê que durante os doze meses o locatário do automóvel é obrigado a manter seguro total contra todos os riscos, não pode sublocar sem consentimento expresso e por escrito do locador, enfim, dá todas as garantias ao locador. E, a partir do 13º mês, ele pode sublocar sem necessidade de permissão do locador, não é mais obrigado a manter seguro, enfim, ele passa a ter o controle completo e total do bem.

Ora, o que isso significa? Não precisa ser muito inteligente para ver que isso aí produz o mesmíssimo efeito do contrato de compra e venda, embora tenha a forma e o nome de contrato de locação. Se ele tivesse comprado, qual seria o efeito? Seria esse que ele vai obter, isto é, produz o mesmíssimo efeito do contrato de compra e venda, na prática, embora tenha o nome de contrato de locação. A meu ver esse é um exemplo de ato ilícito, por configurar um abuso de forma jurídica, é uma forma jurídica que está colocada de maneira anômala.

Eu dei dois exemplos que são de fácil identificação, mas, entre um e outro, existem muitos de identificação muito difícil, muito problemática. O que nós não podemos fazer é aceitar certas teses, como a tese do Professor Marco Aurélio Greco, que eu rejeito completamente, tendo tido, já, debates homéricos com ele, divergimos muito acesamente. Ele diz que o que configura o ilícito é a ausência de um propósito comercial, é a presença exclusiva do intuito de reduzir o tributo. Em outras palavras, se alguém faz determinada transação e adota uma forma, sem que tenha nenhuma intenção relacionada com a organização empresarial, a única intenção é reduzir ou excluir

o tributo, diz ele, é ilícito. Eu não aceito isso e já dei para ele, e dou agora para vocês, um exemplo que derruba completamente essa tese. Vamos admitir que um empresário, um grupo de industriais paulistas, decide colocar uma indústria aqui em Pernambuco, ou no Ceará, e publica em todos os jornais do país que a única e exclusiva razão dessa decisão foi a isenção do Imposto de Renda. Eu vou dizer que a opção é ilícita? Se eu disser que a opção é ilícita, estou negando a possibilidade de atendimento do apelo legislativo, porque quando o legislador concedeu isenção para as indústrias do Nordeste, foi exatamente fazendo um apelo para que os industriais decidissem vir para cá. E esse é um exemplo que se pode generalizar.

A chamada tributação extra-fiscal é aquela na qual a finalidade essencial não é a arrecadação e, sim, a ingerência na atividade econômica. O tributo foi criado, foi aumentado, foi reduzido, como forma de interferência na atividade econômica e não como instrumento de arrecadação de meios financeiros.

Toda essa tributação extra-fiscal estaria negada, na medida em que se admitisse que o propósito de excluir ou reduzir o tributo é ilícito. Se não me engano, é o Alberto Xavier que sustenta que isso configura inclusive um propósito comercial. Portanto, coloca em cheque a tese do Marco Aurélio dizendo que a escolha de uma opção tributária menos gravosa é um propósito comercial. Na medida em que a finalidade essencial da atividade comercial é o lucro, tudo o que contribua, sem violação de leis, para aumentar o lucro é propósito comercial, é propósito empresarial. Portanto, a escolha de um caminho tributariamente menos gravoso é propósito comercial ou empresarial. Essa questão não é nova. Existem autores de ciências das finanças que são europeus, franceses, por exemplo, como é o caso do Gaston Geser, que sustentam que é absolutamente indubitosa a licitude da opção que o empresário exerça por situações menos gravosas.

Não é razoável admitir que, em duas ou três opções eu vá escolher aquela em que vou pagar mais imposto. Pelo contrário, devo escolher a em que pago menos.

Outro aspecto que também é relevante na distinção entre o lícito e o ilícito, no que diz respeito à norma anti-elisão, é o problema da veracidade. Será ilícito todo comportamento que mascare, que esconda uma verdade factual. Eu dou um exemplo. Vocês sabem que quem recebe acima de 900 reais por mês sofre desconto de Imposto de Renda na fonte. Abaixo de 900 reais, não está sujeito a desconto. Digamos que um advogado preste um

serviço a uma empresa e vai receber dessa empresa 1.500 reais de honorários. Mas já está no dia 28 ou 30 do mês, e diz, vamos fazer o seguinte: pague-me apenas 750 hoje e 750 no dia 2 ou 3 do mês que vem, quer dizer, uma diferença de 3 a 5 dias. É melhor para ele esperar receber os 750 restantes do que pagar os 15% de Imposto de Renda. E faz isso, mas, de fato, só recebe 750; de fato, daí a mais 5 dias, recebe os outros 750. Absolutamente lícito, absolutamente indiscutível a licitude desse comportamento. Agora, se ele diz, me dá logo os 1.500 em dois recibos, um com a data de hoje e outro com a data de daqui a 5 dias. Aí é fraude. É claro que esse exemplo é caricaturesco, muito simplório, mas, no dia-a-dia a gente pode constatar situações em que o empresário faz é esconder a verdade do fato debaixo de uma documentação irreal, de uma documentação que é fictícia. Se acontece isso, isso é fraude, não há dúvida nenhuma.

Para completar essa conversa a respeito de norma anti-elisão, eu coloco para vocês o seguinte raciocínio. O Código Tributário Nacional proíbe expressamente a tributação por analogia. O art. 108, § 1º, salvo engano, diz que da aplicação da analogia, ou da utilização da analogia, não pode resultar tributo que não esteja previsto em lei. Pois eu digo para vocês que a maior incidência dessa norma anti-elisão seria exatamente contraditar esse princípio, porque alguém iria dizer: não, você praticou o fato A, mas esse fato B que você praticou está tão parecido com o fato A, revela de tal maneira a capacidade contributiva que está constatada no fato A, que é justo pagar o imposto.

Existem algumas teses de tributaristas nesse sentido, dizendo que realmente é o que deve prevalecer, inclusive Marco Aurélio caminha nesse rumo, diz que o que deve prevalecer é a capacidade contributiva. Meu Deus do céu! O que deve prevalecer é a tipicidade legal. Da mesma maneira que o Direito Penal, para que o crime se configure é preciso que exista uma forma que tipifique o fato, no Direito Tributário, para que o tributo exista, para que seja devido, é preciso que exista uma norma que diga qual é a situação de fato que faz nascer esse tributo. Não basta que o contribuinte revele capacidade contributiva. Ele pode ter muita capacidade contributiva, isso não significa que deva pagar tributo por isso. É preciso que ocorra o fato típico, o fato jurídico previsto em lei como necessário e suficiente ao nascimento da dívida tributária. Do contrário, não há como tributar. Pois a norma anti-elisão entra em conflito, entra em contradição com os princípios fundamentais que garantem a segurança jurídica, a não ser para ser interpre-

tada como abrangente apenas dos casos de abuso por parte do contribuinte, mas, repito, se é para ser assim ela não seria necessária, porquanto já a jurisprudência vinha decidindo a favor da Fazenda em casos desse tipo.

(SEGUEM-SE DISCUSSÕES EM TORNO DAS QUESTÕES COLOCADAS.)

Muito bem. Agora, vamos fazer uma revisão nos princípios constitucionais da tributação, na sua visão clássica. Vamos começar então pelo princípio da legalidade.

Segundo o princípio da legalidade, o tributo só pode ser criado ou aumentado por lei. Isso é tão comum, isso é tão vulgar, que ninguém põe em dúvida. Mas a questão que se coloca, algumas questões são colocadas, uma delas diz respeito a saber o que é criar tributo. Porque a lei diz que o tributo só pode ser criado ou aumentado através de lei. Que significa criar ou aumentar? Seria possível uma lei dizer que fica criado o tributo X, cuja base de cálculo será definida pelo Ministro da Fazenda, cuja alíquota será fixada pelo Conselho Monetário Nacional, etc, etc? Não. Criar o tributo significa determinar, definir, todos os elementos de que precisamos para determinar o valor a ser pago. O tributo só está criado quando se dispõe de informações suficientes para se dizer: quem deve, qual o fato que gera o tributo, qual a dimensão econômica desse fato, qual a alíquota que vou aplicar. Respondidas essas questões, o tributo está criado. Todos esses elementos de que eu preciso para saber como calcular o tributo, eu devo encontrar esses elementos na lei e não numa norma infralegal; eu devo encontrar todos esses elementos na lei. Se eles não estiverem na lei, o tributo não foi criado por lei, ele pode ter tido sua criação iniciada por uma lei, mas não foi criado por lei.

*E o que é lei? É a outra questão grave. Lei é o ato normativo produzido pelo órgão estatal ao qual a Constituição deu essa atribuição. Então, já estão todos pensando – e a medida provisória? A medida provisória é lei. Desgraçadamente, a Constituição Federal deu ao Presidente da República o poder de fazer lei. Alguém diz: ela não é lei, ela tem força de lei! Para mim é a mesma coisa. Se eu tenho força de trator, eu sou trator. Se eu tenho asa de avião, eu sou avião. Então, se eu tenho força de lei, eu sou lei.*

*Claro, a medida provisória é lei. E aí alguém dirá: mas o senhor defende então a medida provisória? Não, eu não defendo. Acontece, porém, que os erros devem ser situados e eu garanto a vocês que a maior parte dos insucessos naqueles que procuram o caminho correto, a maior*

*parte dos insucessos se deve à incorreta identificação do erro, e tenta combater uma coisa que na verdade não está errada, e deixa de combater aquilo que realmente está errado.*

*O que está errado nas medidas provisórias? Só há um erro nas medidas provisórias – é a reedição. Só. Alguém vai dizer: mas elas não poderiam tratar de determinados assuntos, só dos casos de urgência e relevância. Não há dúvida quanto a isso. Mas como são conceitos de certa forma vagos, centrar a discussão nesse tema é muito útil. Já a questão da reedição, duvido que alguém tenha algum argumento para defender a validade jurídica da reedição. Não conheço. Participei aqui, no Recife, no Sebrae, de um debate com o Ministro Nelson Jobim, em que essa questão foi colocada. E o Ministro Nelson Jobim é um cidadão habilíssimo, tem um poder de argumentação incrível, se expressa muito bem, concatena as idéias com uma agilidade enorme. Então, ele tentou me levar para ao canto da parede – como se diz –, e argumentou: não, a Constituição fala de medidas rejeitadas (artigo 62 da Constituição Federal, que diz: “As medidas provisórias perderão eficácia desde a edição se não forem convertidas em lei no prazo de trinta dias”. Ele não leu esse dispositivo, mas disse como se estivesse lendo, só que assim: ...as medidas provisórias perderão eficácia desde a edição, se rejeitadas. E afirmava: “O Congresso tem o dever de rejeitar expressamente. Se não rejeitar, o Presidente pode reeditar.*

*Mas ele leu o que não estava escrito. A Constituição não usa a palavra rejeitar, ela diz não aprovar. Não deliberar é não aprovar. Eu posso até aceitar o argumento dele, de que a rejeição da medida provisória impede – aliás, o Supremo marchou nesse rumo –, se o Congresso rejeitar o Presidente não pode reeditar. A Constituição não usou o verbo rejeitar. A Constituição diz – medidas provisórias não convertidas em lei. Ora, se elas perderão a eficácia – vamos ter senso prático – qual é o sentido do prazo? Perde completamente, quer dizer, acaba-se o prazo. Se o Presidente, a cada 30 dias reeditar, o prazo de 30 dias e nada é a mesma coisa. Seria muito melhor que o legislador tivesse dado o prazo de dois anos, ou então tivesse feito como fez com o decreto-lei, que o Congresso poderia rejeitar, mas se não o fizesse estaria com validade. Era mais honesto.*

*O dispositivo da medida provisória está sendo interpretado exatamente como o era o decreto-lei. O Congresso pode rejeitar, mas, se não rejeitar, implicitamente aprovou, desde que o Presidente formalize a reedição. Então eu acho que a questão da medida provisória se resume na ques-*

*tão da reedição. Na medida em que não se permita (li, numa ocasião, não sei se na Gazeta Mercantil ou num desses jornais, que os ministros do Supremo Tribunal estavam preocupados com a quantidade de reedições de medidas provisórias. Eu não me contive – sou irreverente por natureza – e fiz um artiguinho dizendo que eles não precisavam preocupar-se, que o cidadão comum, esse, sim, deveria estar preocupado, mas os ministros do Supremo eram os únicos onze brasileiros que não precisavam preocupar-se com a quantidade de reedição, porque estava exclusivamente na mão deles proibir essa reedição. Somente seria preciso que o Supremo deliberasse que não podia reeditar. Só precisa isso.*

*Então, eles não têm nenhum razão de preocupação, a solução está na mão deles). Tecnicamente – vamos ficar no dever ser –, como deveria ser realmente? A medida provisória só poderia criar o empréstimo compulsório de emergência e o imposto de guerra, porque são os únicos casos cuja relevância e urgência são indiscutíveis. Agora, criar um imposto, que só vai entrar em vigor no ano seguinte, em virtude do princípio da anterioridade, não se pode alegar urgência para isso.*

*Mas isso é no plano do dever ser: só deveria poder criar. Na verdade, passou a criar todo e qualquer imposto, o Tribunal passou a chancelar que essa criação era válida e, a meu ver, o único ponto sobre o qual ainda alimenta a esperança de que se consiga contornar é a questão da reedição, ou por via do Congresso, através de emenda, ou por via do próprio Supremo, se um dia resolver criar coragem e dizer que não pode reeditar, como, de fato, não pode.*

*Por favor, leiam depois, com calma e atenção, o artigo 62 e seus parágrafos, da Constituição. Duvido que vocês encontrem apoio para a reedição. Tudo mostra que são situações excepcionalíssimas que têm de ser resolvidas, não pode ficar reeditando.*

Pois bem, a lei é o ato produzido pelo Congresso Nacional ou pelo Presidente da República – são órgãos aos quais a Constituição deu atribuição para produzir norma e criar todos os elementos de que se precisa para estabelecer o valor do tributo. A única questão que ainda permanece um pouco imprecisa, uma questão que para mim está em aberto, é a questão de saber se o prazo para o recolhimento do tributo tem que estar afixado na lei ou se pode estar num ato infralegal. Existem opiniões num sentido e noutro.

A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça encaminhou-se no sentido de que não há necessidade de previsão na lei – prazo não seria um

elemento essencial na relação tributária, portanto, o prazo para o pagamento do tributo poderia ser fixado em ato infralegal. Aí se encarta uma outra questão, de grande significado prático: se a lei fixar um prazo, é possível a alteração desse prazo por um ato infralegal, mesmo para os que admitem que o prazo não é da essência da relação tributária? O mesmo Superior Tribunal de Justiça já respondeu dizendo que o ato normativo infralegal, se pudesse fixar um prazo que já está na lei, estaria alterando a lei. Ainda não sendo matéria da reserva legal, se tratar de conferir ao Ministro da Fazenda competência para fixar prazos para recolhimento dos tributos federais. E aí se pergunta, essa norma que atribuiu ao Ministro da Fazenda competência para fixar prazo para recolhimento de tributos federais teria revogado todas as normas fixadoras de prazo existentes nas leis federais? Se se entender que revogou, tudo bem. Se se entender que não revogou, a consequência é que a gente vai entender que ela atribuiu ao Ministro competência para revogar.

Será que isso é constitucional? Será que uma lei pode atribuir ao Ministro da Fazenda poderes para revogar outras leis? A minha opinião pessoal é de que não pode, é que o prazo fixado em lei não pode ser alterado a não ser por outra lei e que esse dispositivo que diz que o Ministro da Fazenda fixará os prazos para recolhimento só se aplicará a tributos novos, que não tenham ainda prazo fixado, ou se uma lei revogar aquele dispositivo que fixou o prazo e deixar o campo aberto para o Ministro da Fazenda trabalhar. É a interpretação que a meu ver preserva o princípio da separação dos poderes, preserva o princípio da legalidade, sem anular a atribuição do Ministro da Fazenda. Ela existe, pode ser exercida, mas não de maneira a que se admita a revogação pelo Ministro da Fazenda de dispositivo expresso de lei que estabelece prazo.

Ainda quanto ao princípio da legalidade, há a questão de saber se é possível o estabelecimento, em norma infralegal, de obrigações tributárias acessórias. Este é um tema que me deixa muito à vontade, porque minha posição neste caso é nitidamente fazendária. Eu acho que pode. Acho que o regulamento pode estabelecer obrigações acessórias; a portaria, o decreto, enfim, as normas infralegais podem estabelecer obrigações acessórias. Só que aí surge a questão de saber o que é obrigação acessória. Há quem conceba como obrigação acessória qualquer dever jurídico que se instala na relação tributária e que não corresponde a um pagamento.

A acessoriedade seria definida simplesmente por exclusão. É acessório tudo quanto não é principal. A obrigação principal tem como conteúdo

o pagamento, o objeto é o pagamento, o conteúdo é pecuniário. Obrigação tributária principal tem como conteúdo o pagamento do tributo, ou da penalidade, ou dos juros. Vejam que aí prevalece a idéia que está no Direito Civil de que o juro é acessório, a multa é acessória.

No Direito Tributário, obrigação principal é aquela que se resolve pagando, obrigação principal é aquela que tem conteúdo patrimonial, econômico, financeiro. Eu cumpro a obrigação pagando. Obrigação acessória tem como conteúdo um fazer, um tolerar, mas nem fazer ou não fazer, ou tolerar, será uma obrigação acessória. Ela pode ser uma obrigação jurídica que não é tributária e portanto não é acessória. O que caracteriza a obrigação tributária como acessória? Diz o Código que as obrigações tributárias acessórias são instituídas na legislação no interesse da fiscalização e da arrecadação do tributo.

Então eu diria para vocês que as obrigações acessórias são aquelas obrigações de natureza instrumental, cujo cumprimento é condição para viabilizar a cobrança da obrigação principal. Por exemplo, surge uma lei dizendo que quem ganhar rendimento superior a tantos mil reais por ano é obrigado a pagar Imposto de Renda. Não disse que é obrigado a declarar para a repartição o valor do rendimento, muito menos estabelecer qual o formulário que deve ser preenchido.

Acho que tudo isso pode ser resolvido em normas infralegais. O dever jurídico-tributário é pagar Imposto de Renda, o fato gerador é ganhar renda acima de tantos mil reais. Ocorrido o fato gerador, surge o dever de pagar e, portanto, o dever de declarar é condição *sine qua non* para que possa ser viável o cumprimento do dever de pagar. Como é que alguém pode ser obrigado a pagar imposto sobre a renda se não é obrigado a declarar? Então, a obrigação de declarar está implícita, ínsita, na obrigação de pagar sobre a renda.

A obrigação de pagar ICMS sobre a saída da mercadoria contém, implícito, o dever de documentar essa saída, de escriturar, de Ter um documento que materialize, que comprove a saída, que é condição *sine qua non* para o controle da obrigação principal, que o pagamento do ICMS, e assim por diante. Obrigação tributária principal é aquela cujo objeto é um pagamento de conteúdo patrimonial, pecuniário, financeiro, e obrigação acessória é aquela que é instrumental da obrigação principal, ela se presta exclusivamente como um instrumento.

Esse instrumento, na minha opinião, pode ser regulado por normas infralegais, porque as normas infralegais estarão simplesmente regulando

aquilo que já está implícito na lei, estarão apenas explicitando deveres que estão implícitos na lei, e esse é o papel dessas normas infralegais.

Quando fiz meu curso de especialização, o professor de Direito Tributário não aceitava opinião, que eu, já na época, tinha. E eu era líder de um grupo que deveria expor esse assunto e ele me cortou a palavra, disse que era um absurdo, porque pelo princípio da legalidade ninguém é obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa a não ser em virtude de lei, logo, o princípio da legalidade constituiria um obstáculo à minha tese, ao meu raciocínio. E simplesmente encerrou o assunto, concluiu a discussão desse tema arbitrariamente, não permitindo que fosse discutido nada.

Quando foi na prova, lá vem a pergunta: é válida a criação de uma obrigação tributária acessória por um regulamento? Então, eu fiquei preocupado, e os colegas todos. Mas, graças a Deus, estava fiscalizando a aplicação da prova um grande professor e uma criatura humana notabilíssima, que se chama Paulo Bonavides. Então, eu disse: professor, estou com um problema. O problema é este: essa questão não foi discutida, quando começamos a discuti-la, o professor discordava do meu entendimento e encerrou a discussão e eu queria que o senhor me permitisse dar uma palavrinha para os colegas, aqui, de público, falar alto, para eles ouvirem. Ele disse: perfeitamente, pode falar. Então eu disse: pessoal, eu vou responder a minha questão assim – segundo a opinião do Professor Manuel Lourenço dos Santos, não é válida, ponto. E todo mundo respondeu assim e ele deu dez, ele aceito a resposta e eu não me contradisse, não entrei em contradição.

Então, eu acho que o princípio geral da legalidade, que diz que ninguém é obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa a não ser em virtude de lei tem que ser entendido nos seus devidos termos. Até porque se não fosse assim, toda uma gama imensa de normas infralegais podia ir para a cesta do lixo que não faria falta nenhuma. Então, naturalmente, essas normas infralegais têm o papel de viabilizar o cumprimento da lei e da Constituição, é dando caminhos, estabelecendo modos e meios, instrumentos. Certamente, elas, eventualmente, entram em conflito com a lei, mas na hora em que isso acontece, aquela parte que entrou em conflito não vale. Vale o que está na lei. Fora disso, o campo de aplicação é esse.

Muito bem. Querem questionar alguma coisa sobre a legalidade, ou devo entrar logo na anterioridade? (à falta de tempo para debates, ficou resolvido que o expositor deveria continuar).

Um outro princípio constitucional fundamental no Direito Tributário é o da anterioridade. Pelo princípio da anterioridade, nenhum tributo pode

ser cobrado em cada exercício, sem que a lei que o criou ou aumentou tenha sido publicada até o último dia do exercício anterior. É importante distinguir entre anualidade, anterioridade e retroatividade.

São três princípios complementares, um do outro, muito parecidos um com o outro, mas rigorosamente diferentes um do outro. A anterioridade, eu já disse, pelo princípio da anterioridade, nenhum tributo pode ser cobrado em cada exercício, sem que a lei que o criou ou aumentou tenha sido publicada antes do início do exercício. Pelo da anualidade, nenhum tributo pode ser cobrado, em cada exercício, sem que essa cobrança esteja prevista no orçamento do ano.

Então, vejam, a diferença é fundamental. Pelo princípio da anualidade, a garantia do cidadão contribuinte está em que o tributo só pode ser cobrado se estiver previsto no orçamento. Desgraçadamente, o nosso Congresso Nacional não entendeu, em toda sua extensão, esse princípio, descartou esse princípio, inclusive na Constituição de 1988, que não consagra o princípio da anualidade. Se uma lei criar um tributo em novembro, ou em dezembro, e o orçamento já estiver aprovado, esse tributo vai poder ser cobrado assim mesmo, ainda que sem previsão orçamentária.

O maior defensor, no Brasil, do princípio da anualidade, foi o mestre Aliomar Baleeiro, de grande projeção, tanto na política quanto, depois, no Judiciário. Ele dizia que o princípio da anualidade tem raízes nitidamente democráticas, na medida em que, ao aprovar o orçamento, o representante do povo está deliberando sobre a destinação do dinheiro e só então autoriza a cobrança do tributo que o cidadão vai ser obrigado a pagar, porque o seu representante já concordou com a destinação do tributo, então, nitidamente democrático, desgraçadamente descartado de nosso sistema constitucional. Temos, hoje, só, o princípio da anterioridade e o princípio da irretroatividade.

O princípio da irretroatividade diz que o tributo só pode ser cobrado com base em fatos geradores posteriores à lei que o instituiu ou que o aumentou. Uma lei foi publicada em março, ela diz respeito ao IPI, por exemplo, que está fora do princípio da anterioridade, é exceção a esse princípio, mas ela não pode alcançar os fatos ocorridos em janeiro, só pode alcançar os fatos ocorridos depois de sua publicação.

O princípio da irretroatividade é o princípio geral do Direito, que regula as relações jurídicas de um modo geral. Da anterioridade diz respeito a ser antes do início do ano, da anualidade diz respeito à previsão orçamentária.

O princípio do não confisco. Diz a Constituição que o tributo não pode ter efeito confiscatório. Dá para sentir-se, de logo, que se trata de um conceito vago e, portanto, muito problemático. Que é ser confiscatório? A Corte Suprema da Argentina, salvo engano, tem decisões dizendo que é confiscatório se absorver mais de 30% da riqueza sobre a qual incide. No Brasil, não temos ainda orientação jurisprudencial. É princípio que tem o seu valor, certamente, mas ainda não foi operacionalizado, salvo num único caso, ao que conheço, no Supremo Tribunal Federal, em que aquela Corte, desgraçadamente, decidiu de uma maneira infeliz. Foi com relação a determinada multa. A lei criou uma multa, que seria, acho, de cinco vezes o valor da mercadoria, para o caso de flagrante de venda sem nota fiscal.

A meu ver, esse foi o mais valioso instrumento introduzido no sistema jurídico-tributário brasileiro para combater a sonegação de tributo e desgraçadamente abandonado, mesmo antes de o Supremo decidir que é inconstitucional. É a maneira mais eficiente de obrigar o empresário a pagar imposto é obrigá-lo a emitir a nota fiscal na venda. Fui contador durante muitos anos e sei que o comerciante, quando emite a nota, ele se amarra, porque, não pagando, depois, a fraude já está caracterizada. Documentou a venda, como é que depois não paga?.

Pois bem, o Supremo Tribunal Federal disse que essa multa era inconstitucional. Não disse ainda definitivamente, concedeu Medida Cautelar para suspender a eficácia do dispositivo de lei que instituiu essa multa. Eu acho que o Supremo não foi feliz. Acho que a multa pode e deve ser confiscatória. Quando a Constituição diz que o tributo não pode ser confiscatório, está levando em consideração que o tributo é algo da vida normal do cidadão sério, honesto, que age licitamente. Ora, se eu ajo licitamente, me comporto de acordo a lei e mesmo assim vou sofrer um tributo que vai terminar levando tudo que tenho? Não é possível. Então, a garantia de que o tributo não é confiscatório, ela é concernente ao tributo em sentido estrito e não à multa. A penalidade só a sofre quem viola a lei, e quem viola a lei não pode reclamar do caráter confiscatório da multa. As penas podem ser confiscatórias. Não vejo em que se apóie uma decisão em sentido contrário, mas, infelizmente, o Supremo Tribunal Federal concedeu medida liminar para suspender esse dispositivo, dizendo que a multa não pode ser confiscatória.

Temos ainda outros princípios, como a liberdade de tráfego, por exemplo. Diz a Constituição que não pode haver um tributo que incida ou que

seja agravado em função da destinação da mercadoria ou da interestadualidade da operação. Que dizer, seria possível ou impossível um tributo interestadual.

Esse princípio, que também existe no direito norte-americano é, no Brasil, muito mitigado. Eu até acho que nosso sistema é muito mais racional, mas, nos Estados Unidos, o princípio é mais rigoroso. Lá, a operação interestadual não pode sofrer nenhum tributo. Isso fez nascer, nos Estados Unidos, uma atividade comercial, no ramo da prestação de serviços, de volume muito grande. Quem já andou nos Estados Unidos de carro, pelas estradas, deve ter observado a enorme quantidade de caminhões com aquelas carrocerias fechadas, que são os transportadores de encomendas. A prática é esta: o cidadão mora num Estado e faz compras, por telefone, no Estado vizinho. O comerciante do Estado vizinho manda as mercadorias, desde que as mercadorias, pela distância, pelo volume e peso, tenham um frete menor que o imposto, aí se opta por essa forma de comprar e não há imposto nessa operação.

Estive nos Estados Unidos em 1992 e, apesar de estar de férias, consegui um encontro com um juiz que era de uma Corte de condado da Geórgia. Por coincidência, dois ou três dias antes, havia saído num jornal da Geórgia e do New York Times, a decisão da Corte Suprema dos Estados Unidos. O Estado de Dakota do Norte quis cobrar esse imposto interestadual, instituindo um sistema de conta-corrente, em que ele cobrava o imposto, em que ele cobrava o imposto e o remetia para o Estado onde estava domiciliado o comprador da mercadoria. Eles raciocinam lá assim: eu sou devo pagar imposto ao meu Estado. O que devo pagar por fatos fora do meu Estado são os impostos federais, mas os municipais só devo pagá-los ao meu condado, os estaduais, ao meu Estado e não a outros estados. Mas a Corte Suprema norte-americana decidiu pela inconstitucionalidade da cobrança, embora tenha já adiantado que se o Congresso Nacional deliberasse no sentido de instituir essa cobrança, não seria contrária à Constituição Federal. Mencionei para esse Juiz norte-americano como era o nosso sistema, ele riu e disse que estava errado. O correto era o seu sistema.

Mas, como funciona o nosso sistema? O que não pode haver é um gravame maior do que ocorre na operação interna. Quer dizer, um gravame que decorra da interestadualidade. Mas, se é possível tributar o ato internamente ocorrido, é possível tributar esse mesmo ato no plano interestadual, dentro do limite do ônus que ocorre no ato intra-estadual. Não há problema nenhum quanto a isso.

## **O JUDICIÁRIO E O DIREITO DOS CONCURSOS**

**Germana de Oliveira Moraes**

*Juíza Federal da 3ª Vara da SJ/CE*

*SUMÁRIO: 1 - Colocação do tema. 2 - Princípios constitucionais aplicáveis aos concursos públicos. 2.1 - Princípios constitucionais gerais. a) Art. 5º, II, e 37, II (igualdade). b) Art. 37, caput, CF (legalidade, publicidade, impessoalidade, moralidade e eficiência). c) Razoabilidade e Proporcionalidade. d) Outros (ampla defesa, motivação, etc.). 2.2 - Princípios e regras constitucionais específicos. a) Amplo acesso aos cargos, empregos e funções públicas – art. 37, I. b) Obrigatoriedade do concurso público – art. 37, II. c) Prazo de validade – art. 37, III. d) Prioridade de convocação do aprovado – art. 37, IV. 3 - Orientação jurisprudencial em matéria de concursos públicos. 3.1 - Requisitos de inscrição. 3.2 - Revisão administrativa das provas. 3.3 - Controle judicial da correção das provas. 3.4 - Direito do concursado à convocação.*

### **1. COLOCAÇÃO DO TEMA**

A importância do tema “O judiciário e o direitos dos concursos” – tratado a partir da perspectiva constitucional, evidencia-se tanto do ponto de vista individual quanto do ponto de vista coletivo. Do ponto de vista individual, à medida em que cada vez mais aumenta o universo de pessoas que ingressaram e ingressam mediante concurso no serviço público – seja federal, estadual ou municipal, as quais, de alguma maneira, direta ou indiretamente, beneficiaram-se da disciplina constitucional do assunto. Do ponto de vista coletivo, porque a predominância deste modo de recrutamento dos agentes públicos extirpa a formação elitista dos quadros funcionais, além de conferir independência aos servidores.

Por essas razões, ultimamente, tem-se levado com frequência ao Poder Judiciário Brasileiro discussão de causas que envolvem diversas fases do procedimento de concursos para provimento de cargos públicos, inclusive aquelas relativas a correção de provas. Também se começa a questionar judicialmente os exames aplicados para fins de admissão em cursos superiores (exames vestibulares) e ainda de avaliações dos desempenhos escolares, em especial dos universitários<sup>1</sup>.

Interessa, portanto, tratar da revisão do concurso público pelo Poder Judiciário, ou seja, do controle judicial dos atos do procedimento seletivo, desde o edital, perpassando pelas fases de inscrição (habilitação) e correção das provas até a etapa final da convocação e conseqüente admissão no serviço público.

É preciso, por primeiro, compreender o concurso público *como procedimento por meio do qual o Poder Público recruta recursos humanos para ocupar cargos e empregos de seus quadros, mediante aplicação de provas, isoladamente, ou de provas conjuntamente com exame de títulos.*

Releva a compreensão do concurso público como procedimento, ou seja, conjunto de atos concatenados visando um resultado final, pois ela facilitará a solução das controvérsias submetidas à apreciação do Poder Judiciário durante a realização dos certames. Detecta-se, com alguma frequência, o equívoco de admitir-se a revisão judicial de certa etapa do concurso, quando já preclusa a oportunidade de impugná-la.

Em segundo lugar, atente-se que a revisão ou controle judicial dos concursos envolve predominantemente matéria constitucional.

Sem perder de vista o enfoque constitucional, cuidar-se-á do tema **O Poder Judiciário e o direito dos concursos** através de dois prismas: primeiro, através do prisma dos princípios e regras previstos na Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, aplicáveis aos concursos públicos; depois, apresentar-se-á, de modo sistemático, a orientação jurisprudencial dos Tribunais Brasileiros em matéria de concursos públicos, vale dizer, como o Supremo Tribunal Federal e o Superior Tribunal de Justiça vem solucionado as lides que envolvem concursos públicos.

---

<sup>1</sup> A propósito do direito dos exames, consultar MORAES, Germana de Oliveira Moraes, "Controle jurisdicional da Administração Pública", Dialética, 1999, pp. 170 e seguintes.