

Pontifícia Universidade Católica de São Paulo

PUC – SP

Daniela de Andrade Braghetta

RELAÇÃO JURÍDICA TRIBUTÁRIA

Doutorado em Direito

São Paulo

2016

Daniela de Andrade Braghetta

RELAÇÃO JURÍDICA TRIBUTÁRIA

Tese apresentada à Banca Examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como exigência parcial para obtenção do título de Doutora em Direito do Estado (Direito Tributário), sob a orientação do Professor Doutor Paulo de Barros Carvalho

São Paulo

2016

BANCA EXAMINADORA

1. _____

2. _____

3. _____

4. _____

5. _____

Deus bendisse o homem,
não por haver encontrado, mas por haver buscado
Victor Hugo

AGRADECIMENTOS

Aos meus pais, pelo comprometimento em ter conseguido me transformar em quem eu sou, com tanto sacrifício.

À minha família, pelo apoio incondicional e oportunidades de uma vida, em especial Roberto, Maria Fernanda, Bernardo e André.

Aos meus alunos, razão de aprendizado constante, pelas discussões, empenho e comprometimento com o estudo de uma teoria instigante.

Colegas de jornada acadêmica são inúmeros! Devo um “obrigado” a cada um de Vocês. Aurora Carvalho, Gustavo Amaral, Tácio Lacerda Gama, Charles McNaughton, Fabiana del Padre Tomé, Robson Maia Lins, Rodrigo Griz, Fernanda Camano, Carla Gonçalves, Catarina Rodrigues. Pontualmente, pelas discussões relativas ao trabalho, Cristiano Carvalho e Paulo Ayres Barreto.

Ao Professor Paulo de Barros Carvalho, com quem aprendo muito mais do que sobre o Direito Tributário, Mestre de vida, palavras são insuficientes para agradecer todas as oportunidades que me são dadas.

RESUMO

Sob o rótulo relação jurídica, o direito, de maneira geral, e o direito tributário, especificamente, verificamos um emaranhado de conceitos envolvidos, já que por muitas vezes o estudo pressupõe conhecimento de concepções originariamente.

Buscamos as premissas necessárias para o estudo, sob o enfoque da teoria comunicacional do direito, lógica jurídica e utilização da autopoiese no direito, servindo como sustentáculo de toda a análise. Partiremos, então, dos conceitos de linguagem, semiótica e comunicação, com o posterior atrelamento ao direito e todos os aspectos envolvidos na questão.

Todo o apanhado dentro do Direito Tributário levará em conta, ainda, conceitos relacionados à Arte, com um trabalho envolvendo as questões de semiótica na linguagem componente do discurso, trazendo um paralelo entre os dois universos, com a interação entre as situações pertinentes.

ABSTRACT

This paper intends to promote, under the label legal relationship, the law, in general, and tax law, specifically, and verify a tangle of concepts involved, since in many cases the study presupposes knowledge of conceptions originally.

Also, seek the necessary premises for the study, under the approach of the communicational theory of law, legal logic and the use of autopoiesis in law, serving as the basis of all analysis. We will then start from the concepts of language, semiotics and communication, with the subsequent link to law and all aspects involved in the issue.

This paper also pretends to offer a possible explanation about anything caught within the Tax Law will also take into account concepts related to Art, with a work involving the issues of semiotics in the component language of discourse, bringing a parallel between the two universes, with the interaction between the relevant situations.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	11
CAPÍTULO PRIMEIRO – DIREITO E ARTE.....	15
1.1 Considerações primeiras	15
1.2 O mundo sob o enfoque das Artes	17
1.3 Linguagem da Arte.....	18
1.4 Semiótica da Arte e do Direito – interação	21
1.5 A interpretação	25
1.6 Sobre a inserção social	27
CAPÍTULO SEGUNDO – O FATO JURÍDICO TRIBUTÁRIO E O APARATO EM SEU ENTORNO	29
2.1 Primeiras ideias	29
2.2 Apanhado terminológico	31
2.3 Necessário posicionamento diante de Fatos	36
2.4 Conteúdos de significação.....	42
2.5 Enunciados	48
2.5.1 S1 – Conjunto de enunciados subsistema da literalidade textual ...	48
2.5.2 S2 – Conjunto de enunciados subsistema da compreensão	49
2.5.2.1 S2 – Enunciados prescritivos	50
2.5.2.1.1 Enunciados prescritivos que estabelecem entidades.....	51
2.5.2.1.2 Enunciados prescritivos que estabelecem procedimentos	52
2.5.2.1.3 Enunciados prescritivos que estabelecem modais	52
2.5.2.1.4 Enunciados prescritivos que estabelecem competência ou capacidade	53
2.5.2.1.5 Enunciados prescritivos que estabelecem limite de espaço	53
2.5.2.1.6 Enunciados prescritivos que estabelecem limite de tempo	55
2.5.2.2 Enunciados principiológicos	58
2.5.2.2.1 Enunciados principiológicos que estabelecem valores	59

2.5.2.2.2 Enunciados principiológicos que estabelecem limites objetivos	60
2.5.2.2.2.1 Enunciados principiológicos que estabelecem limites objetivos - legalidade	61
2.5.2.2.2.2 Enunciados principiológicos que estabelecem limites objetivos - capacidade contributiva.....	62
2.5.2.2.2.3 Enunciados principiológicos que estabelecem limites objetivos - da vedação ao tributo com efeito de confisco	65
2.5.3 S3 – Conjunto articulado de significações normativas, como subsistema de normas jurídicas stricto sensu	66
2.5.4 S4 – Organização das normas construídas no nível S3	66
2.6 Competência tributária	67
CAPÍTULO TERCEIRO – RELAÇÃO JURÍDICA	71
3.1 Premissas	71
3.2 Norma e relação – estruturas edificantes	80
3.2.1 Norma primária e norma secundária	82
3.3 Estrutura de relações	83
3.4 Aplicação concreta da metodologia	91
3.5 O signo relação – concepções	96
3.6 Relação como fato	99
3.7 Relação jurídica – conceituação	103
3.8 Relação – seus tipos – e a conexão com o direito	106
3.9 Relação de coordenação	108
3.10 Relação de subordinação	109
3.11 Classes de relações jurídicas	111
3.12 Relação prestacional.....	113
3.13 Relação processual	117
3.14 Relação no Direito Penal.....	120
3.15 Relação no Direito Mercantil	121
3.16 Relação no Direito Civil.....	122
CAPÍTULO QUARTO – RELAÇÃO JURÍDICA TRIBUTÁRIA.....	124

4.1 A presença da relação no Direito Tributário	124
4.2 Sujeição ativa	130
4.3 Sujeição passiva	133
4.4 Obrigação	135
4.5 Relação jurídica tributária e intersecção com deveres instrumentais ..	139
4.6 Impossibilidade das prestações	147
4.7 Dificuldades em torno do núcleo da relação jurídica tributária	148
CAPÍTULO QUINTO – OCORRÊNCIAS TANGÍVEIS NO DIREITO TRIBUTÁRIO E PROCESSO DE VERIFICAÇÃO DE SENTIDO DA RELAÇÃO JURÍDICA TRIBUTÁRIA	153
5.1 A visão de mundo prático da relação jurídica tributária	153
5.2 Relações jurídicas continuativas	156
5.3 Relação jurídica tributária e denúncia espontânea	162
5.4 Repetição de indébito com enfoque no artigo 166 do Código Tributário Nacional.....	167
5.5 Imposto sobre a renda retido na Fonte – sujeição passiva	176
5.6 ITCMD e ITBI – sujeição passiva	190
5.7 Sistema SIMPLES	201
5.8 Guerra Fiscal	206
CONCLUSÕES	226
BIBLIOGRAFIA	238

INTRODUÇÃO

Todo texto pressupõe um contexto.

O trabalho do cientista vem sempre permeado pela situação de ter defronte de si inúmeros trabalhos sobre o tema abordado, ou então pela circunstância oposta, qual seja a ausência de escritos.

Decidir-se pelo avanço na primeira conjuntura, mesmo com a certeza de se deparar com obras de excelência, não esvai o esforço em atingir o novo, quer por buscar a situação por um novo prisma, quer porque o direito, como objeto cultural que é, tem em si a constante mutação.

Mister, na análise de qualquer questão intrínseca ao mundo jurídico, a premissa de que haverá *pari passu* a dissecação com a linguística, estudo da língua presente em todo o texto, como ideia do processo comunicacional.

O enfoque trará, ainda, a intersubjetividade e destrinchar hermenêutico levando em conta a linguagem trazida na Arte. Os mundos serão colocados de forma paralela e estudados para dizer que possuem divergências e sincronias, mas especialmente, por conta da análise semiótica das linguagens do Direito e da Arte, podemos obter as situações empiricamente verificáveis.

Tanto no Direito como na Arte, temos a imposição de nova postura, sendo indispensável a busca contínua e a abordagem questionadora de seu papel na atualidade, por meio de novos posicionamentos que compreendam a linguagem e as formas contemporâneas de expressão artística. Necessário destacar, pois, que as práticas culturais não se desvinculam das incontestáveis posições às

pesquisas formais e aos vários agentes sociais que circundam a sua concepção, elaboração e posterior execução.

As inúmeras acepções atribuídas a termos objeto dos primórdios da Teoria Geral do Direito trazem em si a angústia latente e a dúvida em se saber se a escolha por este ou aquele caminho foi a correta, ou a que objetivamente trouxe mais resultados¹.

A busca e o trabalho são constantes, em nada facilitados por aquela situação fática e sim o contrário. Mesma indagação, aliás, vem apresentada por Tércio Sampaio Ferraz Jr.² quando apresenta sua proposta de análise, sob o enfoque pragmático, da norma jurídica, pela diversidade de contextos possíveis a ela referíveis. Mesmo caso ao nos debruçarmos sobre a Relação Jurídica Tributária, muitas vezes pendendo para a análise de situações processuais.

Se na própria Constituição brasileira o termo relação é repetido em mais de uma centena de ocasiões, verificar a acepção semântica da palavra apenas neste primeiro diploma normativo já nos levaria a um labor exaustivo.

Mas, evidentemente, não há que se cogitar a solução para o tema apenas nesse inicial debruçar. Todo o sistema jurídico brasileiro, se partíssemos desta metodologia, deveria ser também esmiuçado.

Nosso ponto de partida será o estudo semântico conjugado com a Teoria Geral do Direito e a Filosofia do Direito, entendidas aqui na acepção mais ampla, para só então, estabelecidas as premissas, alcançarmos o Direito Tributário.

¹ Soluções empiricamente verificáveis, à prova de análises e argumentos de retórica.

² FERRAZ JR., Tércio Sampaio. Teoria da Norma Jurídica. 4ª ed. Rio de Janeiro: Forense. 2006, p. 33.

Buscamos, com a hermenêutica jurídica, não apenas um ponto final para os enunciados jurídicos, mas também as possibilidades de acepções relevantes para o tema, lembrando sempre que o estudo jurídico já pressupõe um corte metodológico.

Cuidemos de todos os aspectos semióticos, com o caminhar perquirindo a compreensão do caráter pragmático, ao final tratado uma maior relevância, por conta das situações cotidianas trazidas no campo do direito tributário.

O direito processual, e decisões de tribunais serão, pois, sustentáculo para um ou outro posicionamento. Não o objeto do estudo propriamente dito.

A busca por conhecimentos ocorrerá levando em conta, exclusivamente, a Relação Jurídica Tributário no direito material. Os sulcos ocorrerão onde houver a Relação e Regras Matrizes de Incidência, não sendo objeto, por exemplo, as formas extintivas de obrigação tributária. Contudo, deve ser percebida aqui a repetição do indébito tributário e as ideias sugeridas pelo artigo 166 do Código Tributário Nacional por conta das implicações que acarreta na existência ou não de relação.

Procurar encontrar, no contexto apresentado, questões que levem unicamente a um desenrolar voltado ao direito processual, como um cuidado com ações ou mesmo, levando em conta o direito material, a análise exaustiva de alguns dos termos da relação certamente levará ao desapontamento. Cristalina, então, a necessidade de visualização da relação jurídica tributária – como um todo – com as percepções de ordem prática verificadas em solo brasileiro.

Vale lembrar, ainda, que o estudo visa, objetivamente, trazer a análise do tema proposto com base na doutrina aplicada ao longo do trabalho, pressupondo a linguagem relacionada a uma série de conceitos, especialmente os

basilares do direito tributário, especialmente os da ciência aqui adotada. Não cabe, portanto, o retorno às premissas, já que o estudo está focalizado na relação jurídica tributária.

As formulações práticas relativas a relações jurídicas não trarão situações de conflitos de competência entre tributos ou análise de situações envolvendo eventual bitributação. Para questões cotidianas do direito tributário buscaremos o enfoque no fato ser ou não possível falar em relação jurídica tributárias concretamente apresentadas.

A percepção pretende levar em conta construções de sentido, considerando situações existentes pertinentes ou não às situações de relação jurídica tributária apresentadas.

Pontuemos, ademais, que o exame dos conceitos jurídicos relevantes para o direito tributário e necessários à percepção de relação jurídica tributária estão, de maneira proposital permeados ao longo de todo o texto, como forma de permitir que as informações, muitas vezes equivalentes, seja capaz de fluir. Muitas vezes o que se verifica, especialmente no objeto de estudo, é que as linhas se confundem.

Temos, pois, a proposta do estudo: perceber, alinhar, esmiuçar, destrinchar a linguagem da Relação Jurídica Tributária, no direito material, levando em conta situações processuais, quando houver relevância, cuidando de permear, ainda, com o estudo da linguagem da Arte.

CAPÍTULO PRIMEIRO – DIREITO E ARTE

A arte é a mais bela das mentiras.

Claude Debussy

Sumário: 1.1 Considerações primeiras. 1.2 O mundo sob o enfoque das Artes. 1.3 Linguagem da Arte. 1.4 Semiótica da Arte e do Direito – interação. 1.5 A interpretação. 1.6 Sobre a inserção social.

1.1 Considerações primeiras

A atualidade exige de cada um lidar com as complexidades presentes no mundo hoje, compreendendo contextos e ocupando-se de modo que haja percepção com sentidos.

Nosso intelecto vive acostumado com as opções agradáveis àquilo que desperta interesse. Quando Paulo de Barros Carvalho³ afirma, no processo de interpretação das normas jurídicas, que nos deparamos com os limites, necessariamente os da cultura de cada um, temos em conta exatamente as

³ Direito Tributário, Linguagem e Método. 5ª ed. São Paulo: Noeses. 2013, p. 188 e s.

situações com capacidade de, continuamente, alterar realidades diante das possibilidades e adequações necessárias ao contexto, por si itinerantes.

Expõe Marcos Bernardes de Mello ser a arte um dos componentes da adaptação social, como instrumento de que se vale para agir sobre o homem, penetrando “em sua personalidade os valores, as concepções e os sentimentos que integram e representam a própria cultura em que está inserido”⁴.

Necessário compreender a conectividade existente entre os saberes, aqui direito e arte, num interregno relativo trilhado, cada qual pela linguagem pertinente.

Pois bem. Habitual a retórica na separação entre Arte e Direito de Eros Roberto Grau:⁵

Há dois tipos de arte: as alográficas e as autográficas. Nas primeiras – alográficas (música e teatro) a obra apenas se completa com o concurso de dois personagens, o autor e o intérprete; nas artes autográficas (pintura e romance) o autor contribui sozinho para a realização da obra [Ortigues].

(...) O direito é alográfico. E alográfico é porque o texto normativo não se completa no sentido nele impresso pelo legislador. A ‘completude’ do texto somente é atingida quando o sentido por ele expressado é produzido, como nova forma de expressão, pelo intérprete.

Com a distinção entre seus planos, parece, num primeiro momento, pertencerem a mundos distintos e, assim, não possuírem capacidade para cruzar informações contidas em cada qual. Não é o que ocorre.

⁴ Teoria do fato jurídico. Plano da Existência. 13ª ed. São Paulo: Saraiva. 2007, p. 4

⁵ Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do direito. São Paulo: Malheiros. 2002, p. 20.

1.2 O mundo sob o enfoque das Artes

Porém, devemos trabalhar com outra perspectiva, com o destrinchar da linguagem adotada, num estudo ininterrupto das bases semióticas relativas à linguagem de cada qual, inclusive com a constante investigação das possíveis interpretações. Assim a disposição constitutiva afirmada por Ian Mukarovsky⁶:

Quando uma manifestação linguística narrativa é concebida como criação poética em que prevalece a função estética, a atitude perante ela é diferente e toda a estrutura de sua relação autêntica toma outro aspecto. O problema de o acontecimento narrado ter ou não sucedido perde importância perante o receptor (leitor); e também não se colocará a questão de o poeta ter desejado ou podido enganar o leitor.

Deve permanecer a penumbra entre o real e o fictício, faz parte e é importante numa obra poética. Nuances, romper imaginação são importantes para a hesitação em relação ao real, à situação concretamente possível em termos de realidade.

Na Arte a linguagem é permissiva, no sentido de conceder possibilidades, deixar abertos caminhos capazes de rasgar o compromisso com o possível, com intuits opostos ao tangível, imaginável, previsível. São situações

⁶ Escritos sobre estética e semiótica da arte. Lisboa: Estampa. 1997, p. 73.

complexas colocadas no processo comunicacional, que não deixa, em seus termos de estar presente.

1.3 Linguagem da Arte

A artista plástica Adriana Varejão⁷, convidada para trabalhar cores numa determinada fábrica de tintas, busca a compreensão necessária para que conseguisse incrementar a então existente paleta.

O catálogo original, criado pelo herdeiro do co-fundador da empresa trazia uma tabela expondo caráter objetivo e subjetivo de cada uma das cores. Em 1960.

Com o aparato que dispunha à época, a empresa construiu a cartela original com as cores percebidas, esforço do intelecto que trouxe as possibilidades vistas e capazes se serem compostas, apesar de toda complexidade que Vilém Flusser⁸ aponta levando em conta as necessárias percepções existentes no processo.

Para os resultados primeiros catalogados, havia uma composição que, de acordo com a explanação, despertariam comportamentos específicos, a saber: cor vermelho, objetivo excitante, subjetivo ódio; cor laranja, objetivo vitalizante, subjetivo exuberância.

⁷ VAREJÃO, Adriana e SCHWARCZ, Lilia. Pérola Imperfeita: A história e as histórias na obra de Adriana Varejão. Rio de Janeiro: Companhia das Letras. 2014, passim.

⁸ Língua e Realidade. 2ª ed. São Paulo: Annablume. 2005, p. 172 e s.

Era a estrutura pragmática considerada. Deveria a artista, a partir de então, trazer suas percepções, com o enfoque em diferentes tonalidades de pele existente especialmente no universo pátrio. Seria necessário um estudo maior, no sentido de incrementar uma cartela básica de cores e que levasse em conta um objeto específico: tons de pele.

Assim, Adriana Varejão elabora todo um projeto em que, por sua abordagem semiótica, traz às artes uma composição de tintas que levam em conta, pontualmente, as possibilidades de tons de pele de brasileiros, após minucioso estudo, a saber:⁹

Polvo é o nome do conjunto de tintas idealizado e criado por Adriana. O ponto de partida para a criação deste trabalho foi uma pesquisa de campo elaborada pelo IBGE (Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística), em 1976. Normalmente, o censo oficial brasileiro classificaria as pessoas em cinco grupos diferentes de acordo com sua cor de pele: branco, preto, vermelho, amarelo e pardo. Naquele ano, no entanto, a pesquisa domiciliar introduziu uma questão em aberto: "Qual é a sua cor?". O resultado foram 136 termos, alguns deles inusitados, cujos significados são muito mais figurativos do que literais. A artista selecionou os 33 termos mais exóticos, poéticos ou vinculados a uma interpretação especificamente brasileira de cor como suposto social, e a partir deles criou as suas próprias tintas a óleo baseadas em tons de pele. Assim, surgiram as cores "Fogoió", "Enxofrada", "Café com leite", "Branquinha", "Burro quando foge", "Cor firme", "Morenã", "Encerada" e "Queimada de sol", entre outras.

⁹ Release da Galeria Fortes Vilaça, <http://www.fortesvilaca.com.br/exposicoes/2014/402-polvo>, acesso em 17 de maio de 2014.

À evidência de que complexidades são reduzidas e trazendo capacidade para esmiuçar situações abstratas e com expressiva carga de subjetividade.

Enunciação do sentido pretendido em seu projeto, a capacidade para que concretamente fosse obtido qualquer resultado advém não apenas daquilo que já existia como parte do processo de interpretação, dentro dos limites culturais existentes no intelecto da artista, como também do processo criativo capaz de atingir a finalidade perseguida¹⁰:

(...) O conjunto apresentado na mostra mantém estreita relação com trabalhos anteriores da artista que lidam com questões como miscigenação, colonialismo e a cor da pele. Temas que constituem uma espécie de chão do trabalho de Adriana Varejão, quer assumindo um caráter mais metafórico e sutil (como nas Tintas Polvo), quer adotando um caráter de forte expressividade, tributário da arte barroca (como na série Língua). “Cor é linguagem”, defende Adriana, “quando nomeamos todos esses matizes de peles, a gente dilui a questão das grandes raças – conceito, aliás, já derrubado por terra pela biologia”, pontua.

Entende a artista, com o expoente seu trabalho, que cor é linguagem. Indo além, tudo pode ser externado no mundo utilizando linguagem. É a forma máxima de exposição, de exteriorização daquilo que encontramos ao nosso redor.

A busca incessante no aprimoramento dos objetos estudados dá azo à produção constante de linguagem. Veja-se, então, o objeto de estudo do

¹⁰ Release da Galeria Fortes Vilaça, <http://www.fortesvilaca.com.br/exposicoes/2014/402-polvo>, acesso em 17 de maio de 2014.

IBGE em 1976 revisitado no início da segunda década do século XXI. Os dados do mundo se revisitando: aquilo que servia a um censo geográfico se transforma agora em tinta, efetivamente utilizada em autorretratos.

1.4 Semiótica da Arte e do Direito – interação

Necessário à interação de discursos – e linguagens – o constante aprimoramento das enunciações objeto da busca do conhecimento, serão constantemente postos à prova na medida em as situações do mundo estão em constante mudança.

O percurso deve ser entendido não de forma isolada, inatingível, mas com constantes interferências de todos os aspectos, como pontua Ian Stewart¹¹:

Quando tudo o que se está vendo é uma parte mínima de um movimento imensamente complicado, ele parecerá randômico, parecerá desestruturado. (...) Não é possível estudar uma economia real, ou uma nação, ou uma mente, pelo isolamento de uma pequena parte. O subsistema experimental será constantemente perturbado por influências externas inesperadas.

Pertinente, pois, uma percepção diferente dos pontos colocados a prova, sendo a comunicação capaz de perceber, interagir utilizando-se

¹¹ Será que Deus joga dados?: A matemática do caos. Rio de Janeiro: Jorge Zahar Ed., 1991. p. 61 e s.

de todas as formas possíveis de apreensão dos sentidos, tanto numa análise do direito tributário como numa obra de arte.

Pela análise da obra de Duchamp, percebe-se seu fascínio pelo jogo de xadrez, como exercício mental que envolve estratégia¹²:

Uma partida de xadrez é uma coisa visual e plástica e, se não é geométrica no sentido estático da palavra, é um mecanismo por que as peças se movimentam. As peças não são mais belas do que a forma do jogo, mas o que é belo – se é que a palavra 'belo' pode ser empregada – é o movimento. Então, há uma mecânica, no sentido, por exemplo, de um Calder. Existem certamente, no jogo de xadrez, coisas extremamente belas no domínio do movimento, mas não no domínio visual. É a imaginação do movimento e do gesto que, nesse caso, faz a beleza.

Da mesma maneira, pois, a proposta de Gregorio Robles¹³ ao interagir e tomar o direito levando em conta as regras contidas em jogos, aqui também traçando analogia com o jogo de xadrez.

Assim como o Direito, a Arte impõe nova postura, sendo imprescindível o constante questionamento do seu papel na atualidade, por meio de novas abordagens que compreendam a linguagem e as formas contemporâneas de expressão artística. Ressalte-se que as práticas artísticas não se desvinculam das incontestáveis posições às pesquisas formais e aos vários agentes sociais que circundam a sua concepção, elaboração e posterior execução.

¹² Venâncio Filho, Paulo. Duchamp. São Paulo: Brasiliense. 1986, p. 32 e s.

¹³ Las reglas del derecho y las reglas de los juegos. Mexico: Universidad Nacional Autónoma de Mexico, 1988, passim.

A evolução histórica atinge, conquista, dá azo à Liberdade, como inerente ao avanço social. O homem passa, depois de um período de orientações determinadas, a ter a possibilidade de escolhas.

Podemos afirmar ter a semiótica por objeto o texto, que necessariamente deve ter uma organização ou estruturação, aqui entendido como objeto de significação e, ainda, como objeto de comunicação, cabendo aqui uma análise de contexto sócio-histórico em que estaria envolvido. Cuida-se, assim, do desenho estabelecido por Diana Luz Pessoa de Barros¹⁴, lembrando a situação perquirida.

Atingimos a percepção de conteúdo da consciência individual, até sua maior profundidade, pelos conteúdos de consciência coletiva de acordo com Jan Mukarovsky¹⁵. Inicia, então, a problemática de indecisões relativas ao signo¹⁶ e significação¹⁷, a partir da comunicabilidade de um conteúdo psíquico que ultrapassa limites.

Ao analisarmos uma língua, verificamos sua incapacidade de defesa frente aos fatores deslocados, minuto a minuto, a relação entre significado e

¹⁴ Teoria Semiótica do Texto. 4ª ed. São Paulo: Ática. 2001, p. 7

¹⁵ Escritos sobre estética e semiótica da arte. Lisboa: Estampa. 1997, p. 11

¹⁶ Nosso entendimento na teoria semiótica sobre signo vem a ser uma noção complexa que representa formas de ideia de objeto, de uma concepção, de uma intenção, com o propósito de ser propagado sob a forma de mensagem. Conclui-se, pois, ser o signo aquilo que representa uma coisa diferente de si. Sendo utilizado linguagem verbal, traz dois elementos, quais sejam o significante, que é a parte cognoscível do signo e que constitui, até determinado ponto, uma "imagem acústica"; e o significado, como a representação mental da coisa e não a coisa em si, o conceito interpretante. Está no plano do conteúdo (da mensagem, da interpretação).

¹⁷ A significação trabalhada como o ato que une o significante ao significado, sendo, desta sorte, um elemento essencial do signo. Está no plano das ideias e, para que a abstração total não tome conta, deve se deixar delimitar pela filosofia e pela lógica matemática.

significante, explica Saussure¹⁸. Aqui presente a arbitrariedade do signo. Aduz, ainda, que algumas outras instituições, como ocorre com as leis, estão apoiadas na relação natural entre coisas, com acomodação natural entre os meios aplicados e os fins visados.

A análise da Arte é possível mediante a percepção da realidade, abrangendo a observação, exame, síntese, orientação espacial e sentido de dimensão, de acordo com Jô Oliveira e Lucília Garcez¹⁹. A percepção que pressupõe a Arte percorre caminhos distintos do pensamento lógico. Entretanto, não se pressupõe autônoma, requer informação.

Assim como o cientista do Direito, o artista é um profundo conhecedor do mundo circundante e especialmente da linguagem dos materiais com os quais pretende ver seu trabalho desenvolvido.

Na percepção de Miguel Reale²⁰ “todo objeto cultural ‘é’, quando ‘deve-ser’. Constitui, pois, um objeto natural ou ideal correlacionado necessariamente com determinados valores. Temos, então, presente a noção de que o homem tem por necessidade ser cultural, bem como a sua natureza está arraigada nos valores que traz como referência para as condições presentes.

¹⁸ Curso de Linguística Geral, São Paulo: Cultrix, 1998. p. 90.

¹⁹ Explicando a Arte, 4 ed. São Paulo: Ediouro. 2002, p. 44.

²⁰ Paradigmas da Cultura Contemporânea. São Paulo: Saraiva. 1999, p. 87.

1.5 A interpretação

Hodiernamente a percepção da impossibilidade de subsunção do fato à norma sem a presença da linguagem é uma constante. O direito é interpretado e para que isso ocorra é necessária uma significação, sendo o objeto da interpretação e o texto em sentido estrito que trará, como resultado de sua interpretação, a norma.

Temos em conta, pois, o conteúdo semântico amealhado por Francesco Ferrara²¹:

A interpretação jurídica não é semelhante à interpretação *histórica* ou *filosófica*, que se aplica aos documentos e que esgota a sua missão quando acha um dado sentido histórico, sem curar depois se é exacto ou não, harmónico ou contraditório, completo ou deficiente. Mirando à aplicação prática do direito, a interpretação jurídica é de sua natureza essencialmente *teleológica*.

O jurista há-de ter sempre diante dos olhos o fim da lei, o resultado que quer alcançar na sua actuação prática; a lei é um ordenamento de protecção que entende satisfazer certas necessidades, e deve interpretar-se no sentido que melhor responda a esta finalidade, e portanto em toda a plenitude que assegure tal tutela.

Eros Grau afirma, como dissemos, serem as artes autográficas ou alográficas, de onde se concluiu que na prosa ou pintura não existe a necessidade

²¹ Interpretação e Aplicação das Leis, trad. Manuel A. Domingues de Andrade. 3ª ed. Coimbra: Arménio Amado. 1978, p. 130.

do intérprete, trazendo, então, como elemento, a pessoalidade, por conta da possibilidade de imediata emoção estética ao ler ou olhar, apenas sendo necessário se debruçar sobre seu conteúdo. De acordo com sua teoria, a completude da obra de arte se dá tão somente pela ação daquele que escreveu ou pintou, nas artes autográficas. O direito vem a ser alográfico, necessitando, pois, da mediação do intérprete para atingir a norma. Sempre a busca da linguagem do direito é a solução do litígio. É preciso, aqui, de interpretação e aplicação de forma interligadas. O intérprete discerne o sentido do texto a partir e em virtude de um determinado caso.

Na estruturação de sistema jurídico, num primeiro momento, a determinação de consequências normativas para uma matéria e tal situação pressupõe a existência de certos elementos capazes de possibilitar a sistematização, no entendimento de Carlos Alchourrón e Eugenio Bulygin²². Lembre-se, ainda, cuidar a matéria da circunstância normativa dada a determinadas condutas, o conjunto de enunciados, formando a base axiomática (normas válidas), obtidos por intermédio de critérios de identificação e regras de inferência, em que somente os enunciados válidos ou os consequentes desses são passíveis de análise.

Aduz Maria Helena Diniz²³ que “interpretar é descobrir o sentido e o alcance da norma”. Por conta de todas as imprecisões encontradas no caminho, faz com que o papel do julgador seja de desvendar o sentido do vocábulo, descobrir, esclarecer, exteriorizar o pensamento.

De tal sorte, pode-se dizer que os conceitos são colocados, descobertos, trabalhados sempre que normas surjam no ordenamento, com a premissa de que perseguidas as intenções, não do legislador, mas dos integrantes do contexto social em que tal regra se insere, à medida que são desvelados.

²² Introducción a la metodología de las ciencias jurídicas y sociales. 4ª ed. Astrea. 2002, p. 114

²³ As lacunas no Direito. 7ª ed. São Paulo: Saraiva. 2002. p. 276.

Aqui o papel caro e necessário à interpretação, diante das situações colocadas.

1.6 Sobre a inserção social

Eduardo Novoa Monreal²⁴ alerta para o que denomina “a crescente ruptura entre a realidade social e o Direito”, idealizando um legislador atento a transformações e com atitudes instantâneas em relação aos fatos novos poderia evitar o desequilíbrio, com novas normas adequadas à realidade, retirando, pois, do sistema as que tivessem defasadas.

Mesmo que por hipótese a execução da dinâmica fosse possível, lembrando que se cuida de utopia, não nos parece o necessário para que os objetivos sejam atingidos. Quando construídas relações jurídicas, desde que postas, num primeiro momento, com a validade inerente às normas jurídicas colocadas no ordenamento, suas adequações às ocorrências vindouras precisam surgir naturalmente, sem dizer que o sistema fica pasmado a cada novidade.

Pois bem. Tércio Sampaio Ferraz Jr²⁵. trata o discurso como “uma ação linguística dirigida a outrem”, com a percepção de ocorrência com o comportamento dos agentes, ao entenderem, obedecerem, desobedecerem, traçando caminhos, transformando problemas existentes, ou seja, com a apreensão de todas as situações permitidas pela linguagem, sejam as situações complexas ou não.

O texto escrito exige precisão, uma constante busca da palavra exata para concluir cada situação explanada, no entendimento de Robert A.

²⁴ O Direito como Obstáculo à Transformação Social. Porto Alegre: Sérgio Fabris editor, p. 30.

²⁵ Direito, Retórica e Comunicação. 2ª ed. São Paulo: Saraiva. 1997, p. 57.

Dooley²⁶. Necessário que consiga se adequar, amoldar a tipos reconhecíveis do discurso, para com isso ser capaz de perceber seu objetivo.

O homem, pelo contexto evolutivo em que é colocado, passa a viver em sociedade, com todas as implicações que a vivência pode trazer. Deixa de ser visto apenas na situação de indivíduo, com as características naturais que lhe são próprias, para além disso se adequar e construir a aptidão para se ajustar à convivência com outros homens.

Impossível negar o papel da sociedade em sua vida. Insuficiente dizer que é apenas fruto da natureza. Nos dizeres de Marcos Bernardes de Mello, apesar da sociabilidade, “há nele, sempre, algo de próprio, tipicamente individual, que não se *dissolve* no social nem se torna comum.”²⁷ Dito de outro modo, o ser humano não se despe de seu caráter egoísta, buscando prevalecer seus interesses quando em conflito com os outros seres humanos.

Surge, como sustentáculo à novel conjuntura, algo capaz de dar suporte ao convívio, com os regramentos impositivos e necessários que tal realidade demanda. Se assim o fosse, restaria a desordem, cada qual com o que lhe parecesse adequado e oportuno dentro do contexto social em que estão inseridos.

Porém, não há na inserção social um dissipar de conflitos. Ao contrário. As ideias opostas mantêm-se presentes, porém devem atender a um mínimo de disciplina que o direito lhes impõe, como agente capaz de estudar, regular condutas e estabelecer o convívio na maneira de adequação àquilo que disciplina e eventualmente restou entendido.

²⁶ A. Análise do Discurso: conceitos básicos em linguística. 3ª ed. Petrópolis: Vozes, 2007, p. 19.

²⁷ Teoria do fato jurídico. Plano da Existência. 13ª ed. São Paulo: Saraiva. 2007, p. 4

CAPÍTULO SEGUNDO – O FATO JURÍDICO TRIBUTÁRIO E O APARATO EM SEU ENTORNO

Sumário: 2.1 Primeiras ideias. 2.2 Apanhado terminológico. 2.3 Necessário posicionamento diante de Fatos. 2.4 Conteúdos de significação. 2.5 Enunciados. 2.6 Competência tributária.

2.1 Primeiras ideias

Formas de consciência seriam os objetos formais. Percepção, observação, sentimento, pensamento, são várias formas de consciência operando sobre o mesmo conteúdo, que é o direito.

A soma dos efeitos é a eficácia. Podemos arguir que um suporte sem eficácia não é fato jurídico, delimitado, delineado ao longo de todo o percurso explanatório.

De início tomemos os eventos, potencialmente fatos, já que basta a colocação em linguagem própria – jurídica – para que a transmutação ocorra. Desta maneira, é imperioso afirmar que fatos ingressam no sistema por meio de normas.

Nos dizeres de Paulo de Barros Carvalho²⁸, constrói-se um fato jurídico compondo uma frase normativa capaz de trazer norma individual e concreta – antecedente – dentro das regras sintáticas e de acordo com os limites trazidos pela norma geral e abstrata.

O direito subjetivo e deveres correlatos estão na relação jurídica pressupondo, necessariamente, a norma jurídica individual e concreta. Não há, então, a situação se diante de normas gerais e abstratas.

Para alcançar a coerência lógica necessária ao percurso, devemos pressupor a uma situação em que exista o ponto de partida, um FATO inaugural, que com respaldo na teoria kelseniana denomina-se Norma Hipotética Fundamental²⁹.

Fatos não juridicizados são os eventos. Incapazes de trazer a linguagem necessária ao Direto, dão origem e sustentáculo àquilo que eventualmente portará as características relevantes ao mundo jurídico.

Fontes são sempre enunciação, aqui entendida, por Tárek Moysés Moussallem³⁰ como ato de produção normativa.

Todas as normas do sistema fundamental, como o é, por exemplo, a Constituição Federal de 1988 estão na Norma Hipotética Fundamental.

²⁸ O Absurdo da interpretação econômica do “fato gerador” – Direito e sua autonomia – o paradoxo da interdisciplinaridade. *In* Revisitando Teoria do Fato Jurídico – Homenagem a Marcos Bernardes de Mello. Fredie Didier Jr. e Marcos Ehrhardt Jr. São Paulo: Saraiva, p. 482.

²⁹ Proveniente da obra de Adolf Merkel, com a estrutura piramidal e com ponto final na norma hipotética fundamental, assumida por Hans Kelsen em toda sua obra, especialmente Teoria Pura do Direito.

³⁰ Fontes do Direito Tributário. São Paulo: Max Limonad. 2001, p. 80.

Teremos, ainda que perceber as diferenças no percurso entre a relação causa e efeito da relação meio-fim, lembrando a necessidade de percorrer as denominações utilizadas, por intermédio do pensamento argumentativo de Luis Alberto Warat³¹ e a transmutação dos entimemas³². As colocações são trazidas e usualmente colocadas à prova, para a demonstração – ou não – de sua adequação ao Direito estudado.

Ainda, a objetivação de significados normativos equivale à linguagem normativa. Todos os fatos são de origem inter-humana.

Outra vertente importante consta da explanação de E. H. Gombrich³³ trazendo a concepção de que não há nada que em si possa receber o nome Arte, mas, por sua vez a concepção existe se estivermos mencionando artistas.

Ao Direito, aos fatos, pertence a nomenclatura capaz de permitir percorrer caminhos e alinhar aquilo que relevante para a Relação Jurídica e, depois, à Tributária.

2.2 Apanhado terminológico

Tracemos, pois, o percurso, inerente ao estudo do Direito. A visão de Lourival Vilanova pretende ser bidimensional. Diferentemente, a corrente

³¹ O discurso e sua linguagem. 2ª ed. Porto Alegre: Sergio Antônio Fabris. 1995, p.87.

³² Silogismo fundamentado na verossimilhança, baseando-se em crenças sociais estereotipadas sem submeter-se a demonstrações lógicas.

³³ A história da Arte. 16ª ed. Lisboa: LTC. 1999, p. 15.

unidimensional é a retórica, que dá a linguagem com autorreferente. Não há negação ao mundo exterior, mas sim ignora-o.

Para a linguagem, o suporte físico é um dado material, que não pode jamais ser ignorado. As percepções necessárias, já que os conceitos, pode-se dizer, são incapazes de existir isoladamente.

Em Niklas Luhmann o ordenamento só adquire feição sistemática quando adotado pela ciência, esmiuçado adiante nas possibilidades de linguagem colhidas e contextualizadas.

O ser humano é quem expede todas as normas individuais e concretas, em todas as situações, inclusive de espaço e de tempo. A decadência, desse modo, deve ser formalmente vertida em linguagem competente. E a homologação tácita, pergunta-se. Como fato jurídico, deve assumir a forma expressa.

Dado o fato jurídico, deve ser o seu efeito. Preciso, portanto, das nomenclaturas pertinentes para, com isso, objetivar aquilo que o universo jurídico considerou como relevante ao contexto social em que inserido, sendo capaz de produzir consequências.

As situações são colocadas, dentro do Direito, da forma considerada relevante ao intérprete. Há, pois, estudos em que os valores dentro das normas são analisados, mas não destacados, como ocorre na obra de Carlos Cossio³⁴.

³⁴ La teoría egológica del derecho y el concepto jurídico de libertad. 2ª ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1964, passim.

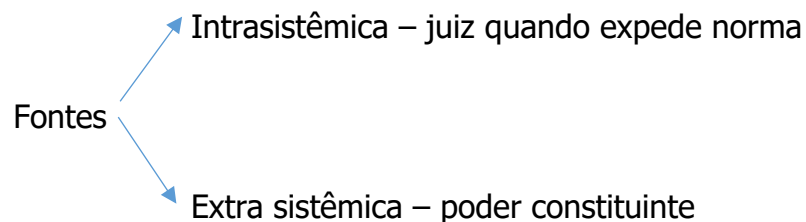
Há um fato-espécie na norma, fato usado também na norma geral e abstrata (não é necessário aqui “dado fato, deve-ser”). Refere-se aqui ao fato típico, não a um fato jurídico.

Mesmo nas ações de mera conduta haverá sempre uma mínima causalidade. O entendimento é necessário se percebemos as minúcias trazidas em todo o procedimento jurídico.

Pois bem, analisada a carga terminológica contida na omissão, não há, em sua hipótese, uma relação de causalidade.

Quando não se tratar de fato jurídico a condição pode ser evento da hipótese fática.

As objetivações de linguagem jurídica são colocadas no ordenamento de forma pontual, de maneira que suas fontes são levadas em consideração para sermos capazes de objetivar as postulações normativas. Assim:



Na teoria de Lourival Vilanova, podemos afirmar ser norma jurídica estrutura lógico-sintática de significação, levando em conta que a estrutura lógica é universal. Posta em determinada sintaxe, obedece a leis lógicas e leis sintáticas de significação.

Devemos, ainda, ter em mente, nos ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho, de que de todo fato jurídico nasce a relação jurídica,

diferentemente do entendimento de que aqueles podem estar inseridos na capacidade de produzir normas, relações jurídicas ou situações assemelhadas.

O conceito – qualquer que seja - pode muitas vezes se misturar, como verificamos em Marcos Bernardes de Mello³⁵:

Porque dentre as diversas espécies de fatos jurídicos lícitos, a vontade somente constitui elemento nuclear do suporte fático dos atos jurídicos *latu sensu* (= atos jurídicos *strictu sensu* e negócios jurídicos) apenas esses passam pelo plano da validade.

Com efeito, não é possível ter como inválido um fato jurídico *stricto sensu*, porque seria absolutamente sem sentido dizer-se que um fato da natureza é nulo ou anulável. A natureza é infensa à vontade humana. O fato natural existe, é, por si mesmo, independentemente das qualificações que o homem lhe atribua. Jamais se poderia dizer nulo um nascimento, ou uma morte, por exemplo, precisamente porque ocorrem no mundo das realidades naturais e, por isso mesmo, não podem ser desconsiderados sem que se contrarie a própria natureza das coisas. A presença física do fato no mundo não pode ser negada, simplesmente.

À medida em que se percebe certa confusão entre os conceitos, também devemos ser capazes de administrar cada um dos léxicos ofertados, trazendo o necessário para, na construção das premissas, chegar aos resultados adequados. Entendimentos serão tão vigorosos quanto forem as premissas sobre às quais se fundem.

³⁵ Teoria da Fato Jurídico. Plano da Validade, 14ª ed. São Paulo: Saraiva. 2014, p. 17.

Considerar-se-ia, na qualidade de fato, todo e qualquer enunciado de linguagem, trazendo verbo no passado e com delimitações de espaço e de tempo.

Nos dizeres de Lourival Vilanova³⁶ “o direito é um fato cultural, um de cujos componentes é a linguagem”. Alinha, ainda, ao raciocínio a assertiva de ser a linguagem jurídica suporte material das formas.

Necessário, ainda, alinhar o conceito de ato jurídico, como forma de dar valia às condições trazidas para a relação jurídica tributária. Para tanto, deslinda Paulo de Barros Carvalho³⁷:

“O ato jurídico administrativo é ponente de u’a norma individual e concreta no sistema do direito positivo, funcionando como veículo introdutor. O conteúdo do ato é a própria norma, que por sua vez, tem também seu conteúdo, consistente em indicar o fato jurídico tributário, cujas notas se subsumem aos critérios da regra-matriz de incidência, bem como instituir a obrigação tributária, tomada, neste passo, como equivalente nominal de relação jurídica de caráter patrimonial.”

Objetivamente devemos ter em conta a necessidade de traçar todas as possibilidades existentes em torno de um conceito, estabelecendo a fenomenologia capaz de envolver o objeto estudado.

³⁶ As estruturas lógicas e o sistema de Direito Positivo. São Paulo: Max Limonad. 1997, p. 65.

³⁷ Direito Tributário. Fundamentos jurídicos da incidência. 10ª ed. São Paulo: Saraiva. 2015, p. 276.

2.3 Necessário posicionamento diante de Fatos

Construído o Fato, constrói-se a realidade jurídica que será posta à prova tão logo seja necessário diante das inquietações inerentes ao ser humano. Todo fato juridicamente relevante, no entender de Lourival Vilanova³⁸ tem como pressuposto a capacidade de estar na posição de sujeito de direito – ativo ou passivo – nas relações jurídicas. Esse aspecto pessoal deve estar sempre presente.

No entender de Manuel A. Domingues de Andrade³⁹, posso definir negócio jurídico como “fato” voluntário lícito, tendo por núcleo declarações de vontade privada, pretendendo a produção de efeitos práticos predominantemente de natureza econômica.

Pela análise da doutrina de Pontes de Miranda temos o movimento tendencioso de acreditar que, em momentos cronologicamente distintos, a norma faz nascer o fato e, posteriormente, o advento da relação jurídica. Entendemos, sim, que a norma faz nascer o fato e a relação jurídica, concomitantemente.

Nem toda norma geral e abstrata tem norma individual e concreta. A reflexão é válida para que sejam percebidas todas as realidades jurídicas postas, com capacidade de trazer ensaios.

No entendimento de João Maurício Adeodato:⁴⁰

³⁸ Causalidade e Relação no Direito. 4ª ed. São Paulo: RT. 2000, p.171.

³⁹ Teoria Geral da Relação Jurídica. vol. II. Coimbra.: Almedina. 2003, p. 25.

⁴⁰ Uma teoria retórica da norma jurídica e do direito subjetivo. São Paulo: Noeses. 2011, p. 71.

A dúvida saudável é a premissa inicial do ceticismo, a convicção de que os atos humanos e os eventos percebidos processam-se casualmente, ou seja, sempre podem ocorrer de modo diferente e vão admitir interpretações diversas. Da perspectiva do conhecimento, sempre são possíveis enunciados opostos sobre um mesmo evento e não há critério que possa distinguir os corretos dos incorretos: argumentos contrários podem apresentar “igual força”, a dúvida trazida pela **isostenia**⁴¹.

Tendo origem no Direito Romano, deve ser observada a impossibilidade do “non liquet”, mesmo que às avessas, deixando patente a necessidade de uma tomada de posição. Expliquemos.

Muitas vezes os Fatos e consequentemente as relações jurídicas são postas a prova, para que o Judiciário se manifeste em situações concretas. Para não dizer que se omitiu, sustenta seu posicionamento em questões oblíquas, sem dar azo àquilo que realmente seria o ponto fulcral, como teremos oportunidade de perceber nas questões relativas à observância das situações pontuais envolvendo, v.g. guerra fiscal.

Inquestionável a possibilidade e, muitas vezes, efetiva necessidade de mudanças no posicionamento, tão cara aos operadores do Direito

⁴¹ **ISOSTENIA.** - Parola greca (ἰσοσθένεια), significante in generale "equivalenza di forza" ed entrata nella terminologia filosofica principalmente per opera degli scettici. "Isostenia, equipollenza degli argomenti" (ἰσοσθένεια τῶν λόγων) chiamavano essi infatti la condizione per la quale non era dato accogliere, di ciascun problema filosofico, piuttosto l'una che l'altra delle due antitetiche soluzioni possibili, entrambe risultando sostenute da argomenti di pari valore. Sull'isostenia si basava quindi quella "sospensione dell'assenso", cioè quel rifiuto di uscire, con un'asserzione qualsiasi, dalla sistematica posizione di dubbio, a cui secondo essi doveva ridursi ogni sapienza e saggezza. (In [http://www.treccani.it/enciclopedia/isostenia_\(Enciclopedia-Italiana\)](http://www.treccani.it/enciclopedia/isostenia_(Enciclopedia-Italiana)))

ao construir o sistema. Inadmissível é a utilização de subterfúgios para não exercer pontualmente o que lhe é exigido.

Aliás, artigo 140 do Código de Processo Civil determina ao julgador o dever – *müssen* – de decidir, não podendo alegar lacuna, sequer obscuridade no ordenamento, constituindo, pois, a percepção do direito processual que consegue destacar o resultado do processo como execução de garantia do direito material, conforme conclui José dos Santos Bedaque⁴².

Tomemos, pois, por base, a decisão proferida no Supremo Tribunal Federal, quando do julgamento do alardeado caso sobre a incidência tributária nas controladas e coligadas no exterior, em que restou percebida a repercussão geral:

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE A RENDA E PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS DEVIDOS POR EMPRESAS ESTRANGEIRAS ÀS PESSOAS JURÍDICAS SEDIADAS NO BRASIL. CONTROLADAS E COLIGADAS. MOMENTO EM QUE SE APERFEIÇO A FATO JURÍDICO TRIBUTÁRIO. CONCEITO CONSTITUCIONAL DE RENDA. CONCEITOS DE DISPONIBILIDADE JURÍDICA E DE DISPONIBILIDADE ECONÔMICA DA RENDA. MÉTODO DA EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL (MEP). ART. 43 DO CTN. MP 2.158-34/2001 (MP 2.135-35/2001). ART. 248, II DA LEI 6.404/1976. ARTS. 145, §1º, 150, III, A e 153, III DA CONSTITUIÇÃO. Proposta pelo reconhecimento da repercussão geral da discussão sobre a constitucionalidade do art. 74 e par. ún. da MP 2.158-35/2001, que estabelece que os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior serão considerados disponibilizados para a controladora ou

⁴² Direito e Processo – Influência do direito material sobre o processo. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, p. 78.

coligada no Brasil na data do balanço no qual tiverem sido apurados, na forma do regulamento, bem como que os lucros apurados por controlada ou coligada no exterior até 31 de dezembro de 2001 serão considerados disponibilizados em 31 de dezembro de 2002, salvo se ocorrida, antes desta data, qualquer das hipóteses de disponibilização previstas na legislação em vigor. (RE 611586 RG/PR, Rel. Min. Joaquim Barbosa, Pleno, j. 05/04/2012)

Discute-se a situação que prevê a incidência do Imposto sobre a Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) sobre os resultados de empresas controladas ou coligadas no exterior, na data do balanço no qual tiverem sido apurados. A decisão resultou na aplicação, às controladas situadas em países considerados "paraísos fiscais"⁴³, mas não no caso de coligadas localizadas em países sem tributação favorecida, ou que não são condicionantes de "paraísos fiscais".

Do voto proferido pelo Ministro Relator, temos concretamente o cuidado em que seja percebido e demonstrado o fato, especialmente cercado da necessária motivação⁴⁴:

⁴³ Dispositivo nominalmente listado e atualizado em procedimento infralegal da Secretaria da Receita Federal do Brasil denominada Instrução Normativa, com periodicidade ajustada às mudanças factuais.

⁴⁴ Como forma de fundamentação justificada, sendo nos dizeres de Celso Antônio Bandeira de Melo, "em algumas hipóteses de atos vinculados, isto é, naqueles que há aplicação quase automática da lei, por não existir campo para interferência de juízos subjetivos do administrador, a simples menção do fato e da regra de Direito aplicada pode ser suficiente, por estar implícita a motivação. Todavia, em que existe discricionariedade administrativa ou em que a prática do ato vinculado depende de atirada apreciação e sopesamento dos fatos e das regras jurídicas em causa, é imprescindível motivação detalhada". (MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Curso de Direito Administrativo. 33ª ed. São Paulo: Malheiros, 2016. p. 102).

Se a empresa estrangeira não estiver sediada em um “paraíso fiscal”, a autoridade tributária deve argumentar e provar a evasão fiscal, isto é, a ocultação do fato jurídico tributário ou da obrigação tributária. Essa argumentação e essa prova fazem parte da motivação do ato de constituição do crédito tributário, que deve ser plenamente vinculado.

Mais. Novamente o Supremo Tribunal Federal, alinhando situações de competência tributária constitucionalmente estabelecidas com possíveis admissões, pelo reconhecimento no Poder Judiciário, de fatos jurídicos tributários:

AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ENERGIA ELÉTRICA. NÃO INCIDÊNCIA DE IMPOSTO SOBRE SERVIÇO DE QUALQUER NATUREZA – ISSQN. PRINCÍPIO DA EXCLUSIVIDADE TRIBUTÁRIA. AGRAVO REGIMENTAL A QUE SE NEGA PROVIMENTO. I – À luz do disposto no art. 155, § 3º, da Constituição Federal, à exceção dos impostos de que trata os arts. 155, caput, II, e art. 153, I e II, da Constituição Federal, “nenhum outro imposto poderá incidir sobre operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País”. II – A norma constitucional é restritiva e incisiva quanto às hipóteses de incidência tributária permitidas nas referidas operações, não se admitindo interpretação extensiva para alcançar fatos jurídicos tributários nela não contemplados. (RE 631225 RG/PR, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, 2ª T, j. 05/08/2014)

A análise aqui leva em conta a exclusividade que a Constituição oferta ao ICMS para questões tributárias relativas à energia elétrica – dentre outras. O argumento utilizado na decisão é de que se analisadas as relações-de-implicação do tributo em questão, não há espaço para denominados serviços-meio, contidos na hipótese de incidência do ISS.

Concordando – ou não – com o referido posicionamento para o caso concreto, há que se perceber que as competências tributárias desenhadas e trazendo os fatos jurídicos tributários não impedem a percepção das normas de imputação para um ou outro tributo.

Lembre-se, aliás, Geraldo Ataliba e Aires Barreto⁴⁵ estar na Constituição as normatizações capazes de encaminhar conflitos de competência tributária, tanto em relação a hipóteses de incidência distintas como também para discordâncias levando em conta um único tributo, *in casu*, o ISS.

Pois bem. Havendo fato, deve haver a correspondente prova, sem a qual a aplicação de convicções diante de situações concretas não se mantém. É imperiosa a necessidade de que as razões para determinado posicionamento se sustente diante de sua efetiva comprovação.

Demonstração pertinente, ainda, está presente na enunciação de Celso Antônio Bandeira de Mello⁴⁶:

Suspeita não é prova. Nem mesmo se pode supor que o simples indício autorize a concluir pela má fé. Indício não é prova; é elemento de suspeita. Prova é fator de **convencimento**. Corresponde ao fato ou concurso de fatos cuja existência ou relacionamento conduzem a uma convicção. O indício faz irromper uma dúvida e leva à suspeita. A prova dirime a dúvida e confirma a suspeita, por que desemboca na demonstração, que gera o convencimento.

⁴⁵ ISS – Conflitos de competência e tributação de serviços. Revista de Direito Tributário, n. 6. São Paulo: RT. Outubro/Dezembro de 1978. p. 56.

⁴⁶ Procedimento Tributário. *In* Revista de Direito Tributário n. 7-8. São Paulo: RT. Janeiro/Junho 1979, p. 67.

Fica a convicção de que o fato só consegue se manter, quando posto a questionamento, diante de elementos capazes de patentear conteúdo de significação – as provas.

2.4 Conteúdos de significação

Sigamos, pois, evidenciando situações que tragam capacidade de fortalecer aquilo que o fato jurídico tributário pressupõe, ajustando as imposições e trazendo minúcias que de uma ou outra maneira contribuem no fortalecimento do conceito.

Se nosso subsistema constitucional tributário é tão rico em estipulações, normatizando sobremaneira aquilo que entende como necessário, nada mais lógico que dali sorver tudo o que for possível para emitir um determinado juízo, ainda que sequer seja necessário trazer de outros campos normativos suportes que porventura possam aparecer.

Podemos permanecer no texto constitucional, que muitas vezes é apenas replicado nos regramentos infraconstitucionais, dizendo sempre o direito de maneira exaustiva, buscando abranger possibilidades maiores que outros países não se preocuparam atingindo aqui a peculiaridade de um conteúdo diferenciado.

Para Kelsen, se estamos diante de um conflito de normas (Deus existe/Deus não existe) e, o que seria, para a maioria dos juristas visto como incompatibilidade lógica, não carrega a simplicidade que parece. Dizer que se

aplicam os primados lógicos da não-contradição e regras de inferência⁴⁷ às relações de normas dentro do direito positivo⁴⁸ seria equivocado, quer direta ou indiretamente.

Várias são as situações em que a lógica será aplicada, vale dizer. Será aplicada à Ciência do Direito, mas não ao direito positivo. Ademais, um juiz aplica norma geral válida a um fato que, certamente, não é igual ao fato determinado *in abstracto* na norma geral, mas coincide essencialmente com o fato definido na norma jurídica aplicada.

Em diálogo relacionado à teoria posta, Klug⁴⁹ afirma que a lógica não tem a ver com verdade ou falsidade e, analisadas sob esses termos, não se pode concluir nada sobre a aplicabilidade da lógica às normas. A lógica, resumidamente, é regra de inferência, teoria da consequência. Ainda, inferências corretas podem ainda surgir com relação a proposições falsas.

Nas palavras de João Maurício Adeodato⁵⁰, toda linguagem precisa produzir vagueza e ambiguidade e assim mais ainda com a linguagem científica. Preenche funções por meio de paradigmas, exemplos, dados empíricos, não apela à noção de verdade nem dispõe de critérios racionalmente necessários ao intelecto, além da linguagem.

Nos dizeres de João Maurício Adeodato⁵¹:

O significante cristaliza significados, é como que um portador deles, provoca a necessidade de interpretação do signo. O

⁴⁷ Processo de pensamento que, partindo de um ou mais juízos, termina em outro juízo cuja verdade está contida nos juízos anteriores.

⁴⁸ Normas jurídicas y analisis logico. Madri: Benzal, p. 114.

⁴⁹ Normas jurídicas y analisis logico. Madri: Benzal, p. 123.

⁵⁰ Uma teoria retórica da norma jurídica e do direito subjetivo. São Paulo: Noeses. 2011, p. 99.

⁵¹ Uma teoria retórica da norma jurídica e do direito subjetivo. São Paulo: Noeses. 2011, p. 137.

evento é um dado único, irrepetível e inapreensível, incognoscível. O signo é um substrato físico.

Significante e significado são, pois, conceitos correlatos, mas sem o mesmo conteúdo retórico⁵², embora busquemos de todas as formas uma aproximação entre ambos, na forma de metodologia de estudo.

Não sem razão João Maurício Adeodato⁵³ enfatiza que, se estamos observando relações intersubjetivas, temos por fulcral aquelas que trazem conflitos, seres humanos divergindo sobre “significados de seus relatos sobre os eventos do mundo”. Assim:

Este “mundo”, que a ciência se esforça por compreender, explicar e controlar, não “é” uma grandeza ou realidade independente do conhecimento humano, como uma ontologia prévia dada, que se coloca diante do “sujeito” como “objeto”. O mundo é literalmente construído pela comunicação humana.

Sempre é preciso ter presente que as situações postas não encontram identidade, há sempre a semelhança, mas não analogia. Em termos lógicos, estamos tratando da relação de identidade.

Ocorre que, no direito, passadas as normas para o papel, nunca teremos a mesma impressão, igual quantidade de tinta, dentre outras situações perceptíveis. Sempre podemos vislumbrar, mesmo que muitas vezes quase imperceptível, distinções efetivamente existentes.

⁵² Uma teoria retórica da norma jurídica e do direito subjetivo. São Paulo: Noeses. 2011, p. 142.

⁵³ Uma teoria retórica da norma jurídica e do direito subjetivo. São Paulo: Noeses. 2011, p. 137.

Marcos Bernardes de Mello⁵⁴ explica:

A vida social se compõe, essencialmente, de relações, porque depende, em caráter de necessidade, da interação entre seres humanos: o homem diante de outro homem, ou da comunidade, em interferência intersubjetiva. Dentre as relações inter-humanas que integram o universo social há aquelas que resultam direitos \longleftrightarrow deveres, pretensões obrigações, ações \longleftrightarrow situações de acionado, exceções situações de excetuado, enquanto outras não produzem consequência jurídica alguma.

Há que se ter em conta a assertiva de Misabel Abreu Machado Derzi⁵⁵, no seguinte sentido:

Quando a Constituição usa um conceito, um instituto ou forma do Direito Privado, o nome empregado **denota** certo objeto, segundo a **conotação** que ele tem na ciência jurídica particular, da qual se origina. A conotação completa que advém da ciência do Direito Privado é condição prévia de inteligibilidade e univocidade do discurso constitucional. E se a Constituição se utiliza desse sentido, extraído de certo ramo jurídico, para assegurar a discriminação e delimitação de competência, enfim o pacto federativo, não é dado ao legislador infraconstitucional alterá-lo. Permitir ao intérprete ou ao legislador ordinário que alterasse o sentido e alcance desses institutos e conceitos constitucionalmente empregados seria permitir que firmasse sem licença da Constituição, novo pacto federativo, nova discriminação de competência. Sendo assim, o art. 110 do CTN determina a cristalização da denotação e da conotação jurídica daqueles institutos,

⁵⁴ *Teoria do Fato Jurídico*. Plano da Eficácia. 1ª parte. São Paulo: Saraiva. 1997, p 170.

⁵⁵ *Direito Tributário Brasileiro*, BALEEIRO, Aliomar. Notas de atualização de DERZI, Misabel Abreu Machado. 11ª ed. Rio de Janeiro: Forense. 1999 p. 492.

conceitos e formas, vedando-se ao legislador tributário a alteração de sentido que é própria do Direito Privado.

A Constituição traz a necessidade, adequada à sua capacidade, de perceber os conceitos oriundos do direito privado e respeitá-los na percepção original que carregam. Temos presente, novamente, a competência tributária impositiva e a possibilidade de que denominações – com as características originais que carregam – sejam preservadas.

Outra percepção importante é trazida pela teoria comunicacional do direito. Seu precursor, Gregorio Robles⁵⁶ cuida das questões relevantes e trabalha o procedimento “no es otra cosa que una *regla* o *norma* que establece lo que un sujeto *tiene que* [*müssen*] hacer para realizar una acción (en su sentido estático). Dicho de otra forma: todo procedimiento se expresa verbalmente (comunicativamente) por medio de una regla o norma que establece los requisitos necesarios del hacer en que consiste una determinada acción”.

Pois bem. Evolui Gregorio Robles⁵⁷ afirmando que “la regla de procedimiento establece la acción genérica, el modelo o estereotipo de acción, del que la acción concreta no constituye sino la actuación de un sujeto determinado en una situación determinada de dicha acción genérica. Esta se manifiesta verbalmente en un procedimiento genérico que es el que establece la regla”.

Pode-se concluir ter cada ação seu próprio procedimento, sendo este, utilizando o exemplo dado anteriormente, formado pelos atos de realizar operação de importação de mercadoria, com desembaraço aduaneiro em local do

⁵⁶ Teoria del Derecho. Fundamentos de Teoria Comunicacional del Derecho. Volumen I. Madrid: Civitas. 1998, p. 234.

⁵⁷ Teoria del Derecho. Fundamentos de Teoria Comunicacional del Derecho. Volumen I. Madrid: Civitas. 1998, p. 235.

território vantajoso para a empresa, ali devidamente constituída, com respaldo em benefício fiscal, oriundo de deliberação no Confaz, a título de exemplo.

Inexiste fato social sem norma, que não precisa ser, necessariamente, a norma jurídica.

Necessitamos mais e mais nominar, alinhar, dizer o direito, com as anotações João Maurício Adeodato⁵⁸:

A Stufenbau de Adolf Merkel, estrutura piramidal adotada por Hans Kelsen, constitui uma metáfora adequada para essa necessidade de um centro produtor de normas, a pretensão de monopólio da *juris dictio*, uma instância final que não apenas 'resolva' todo e qualquer problema juridicamente relevante como também elimine do âmbito jurídico o irrelevante. Ou seja: o Leviatã decide sempre e decide tudo, nada se lhe escapa.

Roberto José Vernengo⁵⁹, entretanto, refuta a ideia de que a toda relação jurídica é uma relação real entre seres humanos, para dizer tratar-se de relação normativa, já que as ações ou omissões dos seres humanos que foram selecionadas, foram feitas por meio de normas.

⁵⁸ Uma teoria retórica da norma jurídica e do direito subjetivo. São Paulo: Noeses. 2011, p. 53.

⁵⁹ Curso de Teoria General del Derecho. 2ª ed. 4ª Reimpressão. Buenos Aires: Depalma. 1995, p. 243.

2.5 Enunciados

Todo enunciado tem a sua significação. Já a norma jurídica, estrutura de significações. A norma é sempre implícita, já que o que se revela é o conteúdo material das significações. Percebe-se enunciados implícitos, embora possamos atestar inexistir normas explícitas.

Assim, no sistema do direito positivo podemos buscar sua estrutura, com a racionalidade necessária para ser compreendido pelos sujeitos destinatários, na condição de sistema⁶⁰.

Com a construção da espiral hermenêutica, tão cara na obra de Paulo de Barros Carvalho, somos capazes de perceber o direito positivo tal como possível com as suas subdivisões.

Trazendo para teoria uma inovação, outrora já trabalhamos com o desmembramento do sistema S2, com a demarcação de enunciados, nomeando-os para assim trabalharmos com as noções pertinentes. Nossa proposta para a construção da espiral hermenêutica vem disposta como percebido a seguir.

2.5.1 S1 – Conjunto de enunciados subsistema da literalidade textual

Cuida da base, o plano capaz de ofertar ao intérprete o primeiro contato com a mensagem do legislador. Primeira verificação do processo interpretativo, seu respaldo se restringe ao plano sintático.

⁶⁰ Entendido como sinônimo de ordenamento, exatamente como Tércio Sampaio Ferraz Jr., em sua obra, especialmente Introdução ao Estudo do Direito.

Levado em conta o entendimento de Hans-Georg Gadamer⁶¹ “o conceito geral, a que faz referência o significado da palavra, se enriquece, por sua vez, com a contemplação da coisa que ocorre em cada caso, de maneira que, no final, se produz uma formação nova e mais específica da palavra, mais adequada ao caráter particular de contemplação da coisa”.

O sentido específico de cada palavra, quando partimos da leitura da Constituição, suas emendas, decisão judicial, contrato e todos os outros formadores do imenso repertório existente no sistema jurídico brasileiro.

2.5.2 S2 – Conjunto de enunciados subsistema da compreensão

São os enunciados os suportes das significações, sua produção de sentido. Aqui, então, passamos do plano da literalidade textual e ingressamos no plano do conteúdo, na visualização do contexto relativo ao texto primeiramente apercebido.

Como estamos diante do suporte das significações, com a sua produção de sentido, tomamos consciência do processo comunicacional com a percepção de conteúdo que pode ter em si.

Traremos, então, pelo agrupamento lógico que exigem, dois grandes grupos: enunciados prescritivos e enunciados principiológicos.

⁶¹ Verdade e método – traços fundamentais de hermenêutica filosófica. 3ª ed. Petrópolis: Vozes. 1999, p. 623.

Plano S2	
<p>Enunciados Prescritivos</p> <ul style="list-style-type: none"> ➤ estabelecendo entidades ➤ estabelecendo procedimentos ➤ estabelecendo modais ➤ estabelecendo competência ou capacidade ➤ estabelecendo limites de espaço ➤ estabelecendo limites de tempo 	<p>Enunciados Principiológicos</p> <ul style="list-style-type: none"> ➤ estabelecendo valores ➤ estabelecendo limites objetivos

2.5.2.1 S2 – Enunciados prescritivos

Cuida-se, de maneira universal, de enunciados que estipulam regramentos ao interlocutor.

Estabelecem, cada qual com suas características peculiares, aspectos relevantes para a percepção da norma jurídica com sentido deôntico completo.

Quando Paulo de Barros Carvalho estabelece que ocorre subsunção do fato à norma com a operação de incidência, ao recortar o legislador eventos da vida real, dando-lhes força para, relatados em linguagem competente,

“suscitar os comportamentos que entende valiosos, garantindo seu ato de vontade, mediante a pressão psicológica de sanções, associadas, uma a uma, a cada descumprimento de dever estabelecido”⁶², já está vislumbrando o agrupamento, em uma unidade lógica, desses acontecimentos que o legislador julgou importantes, trazendo-os para a compor o sistema jurídico.

Ocorre que, num momento anterior, percebemos a existência desses mesmos fatos sociais e físicos, agora juridicizados, sem que ainda estejam formando a norma jurídica em sentido estrito, o que não impede que sejam ordenados de forma a ressaltar suas características comuns. Serão, então, subdivididos em seis grupos, considerando as peculiaridades dos enunciados.

2.5.2.1.1 Enunciados prescritivos que estabelecem entidades

Têm por função definir os bens jurídicos, os sujeitos, a base de cálculo, os elementos qualificadores da alíquota. Cuidam, por bem, de estipular tanto a entidade, no caso de informar, exemplificando, o que seria base de cálculo, como também especificar sua qualificação, dizendo qual será a base de cálculo.

⁶² Curso de Direito Tributário, p. 242

2.5.2.1.2 Enunciados prescritivos que estabelecem procedimentos

São os que estabelecem, constituem ou criam a ação. Tem como intuito primordial determinar o que deve ser feito para que o fato tenha existência jurídica. Temos, aqui, os fatos jurídicos.

Vale a definição de Lourival Vilanova⁶³ para quem “fato jurídico é uma concreção que se dá num ponto do tempo e num ponto do espaço”. Alcança juridicidade quando incidir sobre ele alguma norma e, com isso, a produção de efeitos, denominada assim de “relação de causalidade normativa”.

2.5.2.1.3 Enunciados prescritivos que estabelecem modais

São os enunciados pelos quais se expressa o direito positivo, podendo ser apenas e tão somente de três tipos: permitido, obrigatório e proibido. Esclarece Lourival Vilanova⁶⁴ que estas locuções não têm por característica descrever como o sujeito, de fato, se comporta, mas, na verdade, como ele deveria se comportar.

⁶³ Causalidade e relação no direito. 4ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais. 2000, p. 144 e s.

⁶⁴ As Estruturas Lógicas e o Sistema do Direito Positivo. São Paulo: Max Limonad. 1998 p. 69.

2.5.2.1.4 Enunciados prescritivos que estabelecem competência ou capacidade

Têm por função delimitar quais ações – lícitas ou ilícitas – o sistema jurídico admite, como possíveis, aos sujeitos que previamente determina. Tomemos como exemplo o artigo 904 do Regulamento do Imposto sobre a Renda – RIR/99 (Decreto 3.000, de 29/03/1999), assim dispondo: “A fiscalização do imposto compete às repartições encarregadas do lançamento e, especialmente, aos Auditores-Fiscais do Tesouro Nacional, mediante ação fiscal direta, no domicílio dos contribuintes”⁶⁵.

Aos sujeitos, denominados Auditores Fiscais do Tesouro Nacional ficou determinada a competência para fiscalizar o domicílio dos contribuintes.

2.5.2.1.5 Enunciados prescritivos que estabelecem limite de espaço

Gregorio Robles⁶⁶, como ressaltado anteriormente, estabelece analogia entre as regras a que se submetem o direito e os jogos, revelando que as ações dos jogos, assim como ocorre no direito, ocorrem num espaço físico predeterminado, de acordo com o que foi convencionado anteriormente.

O jogo de xadrez estipula, como regra, o tabuleiro com sessenta e quatro quadrados iguais, dispostos oito por oito, na forma de um quadrado. Temos aqui, então, o espaço físico que se convencionou para o jogo.

⁶⁵ Art. 7º da Lei n. 2.354, de 1954.

⁶⁶ Las Reglas del derecho y las reglas de los juegos. Mexico: Universidad Nacional Autónoma de Mexico. 1988, passim.

Da mesma forma, ao tomarmos o texto da Constituição Federal, já na leitura do preâmbulo, ao dispor que “ Nós, representantes do povo brasileiro, (...) promulgamos, sob a proteção de Deus, a seguinte CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL, temos claro que suas normas valerão dentro das linhas limítrofes do território brasileiro.

Pois bem. Aqui os enunciados que, dentro do sistema jurídico, determinam o âmbito de validade da norma.

Enunciados prescritivos contendo limites de espaço
<ul style="list-style-type: none">➤ âmbito de validade territorial do enunciado➤ áreas ou regiões específicas para a ocorrência de determinada ação➤ local determinado para a ocorrência do fato típico

A peculiaridade advém aqui do fato que nem sempre – ou quase nunca – vêm de forma expressa. A subdivisão culmina em três tipos: a) *os que estabelecem o âmbito de validade territorial do enunciado* (implícitos), coincidindo com as fronteiras do País, Estado-membro, Distrito Federal ou Município, dependendo da competência tributária impositiva, como o são, por exemplo, as normas inerentes à tributação pelo IPI; b) *os que estabelecem áreas ou regiões específicas para a ocorrência de determinada ação* (enunciados necessariamente explícitos), determinando pontualmente o local estipulado onde possivelmente ocorreria a ação, como no caso do IPTU a determinação para a zona urbana do

município⁶⁷; e, por fim c) *os que estabelecem o local determinado para a ocorrência do fato típico* (enunciados necessariamente explícitos), como é o território aduaneiro no caso de Imposto de Importação.⁶⁸

2.5.2.1.6 Enunciados prescritivos que estabelecem limite de tempo

Na mesma linha de raciocínio das regras que estabelecem limites de espaço, aqui a circunjunção temporal, tanto para a ação dos jogos como no direito. O átimo inicial é sempre possível de ser conhecido, como ocorre com o primeiro movimento num jogo de xadrez ou, para o sistema jurídico brasileiro, utilizando-se novamente da Constituição da República, a data de sua promulgação, qual seja 5 de outubro de 1988⁶⁹.

⁶⁷ Dispõe o Código Tributário Nacional, em seu art. 32. "O imposto, de competência dos Municípios, sobre a propriedade predial e territorial urbana tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel por natureza ou por acessão física, como definido na lei civil, localizado na zona urbana do Município".

⁶⁸ Pelo Regulamento Aduaneiro, estabelecido no Decreto n. 6759/2009: "Art. 3º A jurisdição dos serviços aduaneiros estende-se por todo o território aduaneiro e abrange:

I - a zona primária, constituída pelas seguintes áreas demarcadas pela autoridade aduaneira local:

- a) a área terrestre ou aquática, contínua ou descontínua, nos portos alfandegados;
- b) a área terrestre, nos aeroportos alfandegados; e
- c) a área terrestre, que compreende os pontos de fronteira alfandegados".

⁶⁹ Resta disposto no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias: "Art. 1º. O Presidente da República, o Presidente do Supremo Tribunal Federal e os membros do Congresso Nacional prestarão o compromisso de manter, defender e cumprir a Constituição, no ato e na data de sua promulgação".

Quando perseguido o termo final, tendo-se em conta que atos jurídicos buscam perdurar no tempo, ao que Tércio Sampaio Ferraz Jr.⁷⁰ denomina comparativamente “jogo sem fim”.

No direito, então, geralmente o termo final não vem previamente estabelecido, assim como no jogo de xadrez e outros em que as regras não admitem estipulação de termo final.

Enunciados prescritivos contendo limites de tempo

- constituição
- determinando o dia de entrada em vigor de um diploma normativo
- lapso temporal que terá que durar um ordenamento ou conjunto de disposições concretas
- derogatórios
- relativos ao prazo: decadência/prescrição
- referentes ao fato jurídico instituído na hipótese

Pois bem. Num sistema jurídico podemos encontrar seis tipos de enunciados prescritivos dispendo sobre limites temporais, a saber: a) *de constituição* (implícitos), inaugurando ou dando início à existência de um novo ordenamento jurídico, como, exemplificadamente, a promulgação da Constituição Federal, em 5 de outubro de 1988; b) *determinando o dia de entrada em vigor de*

⁷⁰ O direito, entre o futuro e o passado. São Paulo: Noeses. 2014, p. 22.

um diploma normativo, podendo ser expresso, como na previsão contida para entrada em vigor do Código Tributário Nacional⁷¹, em 1º de janeiro de 1967 ou na assertiva geral de que a lei começa a vigorar quarenta e cinco dias depois de publicada, de acordo com a Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro caso não haja expressa disposição; c) *estabelecendo o lapso temporal que terá que durar um ordenamento ou conjunto de disposições concretas* (podendo ou não existir – até que venha um enunciado derogatório), como a previsão do § 3º do artigo 7º do RICMS/00 de São Paulo⁷² dispondo sobre a durabilidade do enunciado, qual seja até 31 de dezembro de 2001; d) *derrogatórios*, que podem vir de forma explícita ou não, como a disposição contida no artigo 117 da Lei 12.793/2014⁷³, relativa ao Imposto sobre a Renda em que estão nominalmente revogados os artigos que menciona; e) *relativos ao prazo* (podem ou não existir, mas caso existissem, seriam expressos), especificamente à *decadência*, como a previsão do artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional⁷⁴ de cinco anos e *prescrição*, como prevê o artigo 10,

⁷¹ Disciplina o Código Tributário Nacional: “Art. 218. Esta Lei entrará em vigor, em todo o território nacional, no dia 1º de janeiro de 1967, revogadas as disposições em contrário, especialmente a Lei n. 854, de 10 de outubro de 1949. (Renumerado do art. 217 pelo Decreto-lei nº 27, de 1966)”

⁷² “Artigo 7º (DDTT) - O estabelecimento frigorífico enquadrado no código da Classificação Nacional de Atividades Econômicas - CNAE 15113 de que trata o artigo 372, poderá transferir para estabelecimento varejista ou industrial situado neste Estado, simultaneamente à operação de remessa de produtos comestíveis resultantes do abate de gado bovino ou suíno e na própria Nota Fiscal dessa remessa, crédito do imposto acumulado a partir de 1º de novembro de 1996, em razão da ocorrência prevista nos incisos I e II do artigo 68 e vinculado à entrada de gado em pé bovino ou suíno de outro Estado, e crédito recebido em transferência de estabelecimento rural de produtor do gado bovino ou suíno, desde que o imposto transferido não seja superior ao correspondente à carga tributária máxima de 5% (cinco por cento) do valor da operação (Lei 6.374/89, art. 46).
(...)”

§ 3º - O disposto neste artigo terá aplicação até 31 de dezembro de 2001”.

⁷³ “Art. 117. Revogam-se, a partir de 1º de janeiro de 2015: (...)”.

⁷⁴ “Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa,

inciso V, do Decreto 70.235/1972⁷⁵ em trinta dias; e, por fim, f) *referentes ao fato jurídico instituído na hipótese*.

Em termos concretos, a relevância na esfera tributária está nos enunciados referentes aos fatos jurídicos tributários, capazes de trazer todas as situações pertinentes à relação jurídica tributária, sendo capaz de estabelecer toda a situação contida na norma jurídica.

2.5.2.2 Enunciados principiológicos

O termo enunciado principiológico traz, em si, uma extensa variedade conotativa, compondo, necessariamente, discursos filosóficos e reflexões científicas, expressando não só o início, o ponto de partida, mas o alicerce sobre o qual será construído o sistema jurídico como um todo.⁷⁶ Presentes num sistema normativo construído pelo homem, são acolhidos de acordo com a realidade histórica presente no momento da seleção.

opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

⁷⁵ Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà obrigatoriamente:

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias”.

⁷⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. Sobre os princípios constitucionais tributários. Revista de Direito Tributário n. 55. Malheiros: São Paulo. 1991, p. 143.

Na definição de Paulo de Barros Carvalho⁷⁷:

Princípio é uma regra portadora de núcleos significativos de grande magnitude, influenciando visivelmente a orientação de cadeias normativas, às quais outorga caráter de unidade relativa, servindo de fator de agregação para outras regras do sistema do direito positivo.

Nossa percepção contempla dois grandes núcleos relacionados aos enunciados principiológicos, contidos de alguma maneira – expressa ou implicitamente – no texto da Constituição Federal, desmembrados para a contribuição com o estudo proposto.

2.5.2.2.1 Enunciados principiológicos que estabelecem valores

Poder-se-ia estabelecer como valor o enunciado principiológico com regra de natureza distinta, embora não traga em si uma estrutura de uma norma, tal como naturalmente estruturado pelo Direito.

Vale a ressalva, aqui, de que enunciados são usualmente invocados e aclamados como necessários ao respaldo de entendimento, especialmente em matéria tributária, como se percebe com a segurança jurídica ou certeza do direito, para citar alguns. Contudo, o fato de não ficarem vestidos em

⁷⁷ Carvalho, Paulo de Barros. Derivação e Positivização no Direito Tributário, vol. 1. 2ª ed. São Paulo: Noeses. 2013, p. 44.

estrutura normativa não faz com que sua definição seja inviável, cabendo em cada um as construções de linguagem pertinentes, dentro do processo comunicacional.

2.5.2.2.2 Enunciados principiológicos que estabelecem limites objetivos

A carga valorativa existe em alta escala e, portanto, subjetivamente estamos cuidando de situações normativas em que a posição hierárquica é maior do que as normas jurídicas de uma maneira geral.

Contudo, analisada a regra trazida em termos de enunciados principiológicos que são, contém toda a estrutura presente nos regramentos como um todo, como verificamos em regra estabelecendo a legalidade, vedação ao confisco, seletividade.

Claro que ainda pairam dúvidas, especialmente sobre a abrangência dos enunciados principiológicos, havendo certamente um desnível de compreensão entre eles, alguns com linguagem mais objetiva que outros.

Porém, dizer que estão presentes em categoria elevada, hierarquicamente superior, por conta da carga constante na norma que os abriga é uma constante: possuem a capacidade de trazer linguagem pertinente às garantias que pretendem resguardar.

2.5.2.2.2.1 Enunciados principiológicos que estabelecem limites objetivos - legalidade

Previsto no texto constitucional, artigo 150, inciso I, fica resguardado a necessidade de lei (*latu sensu*), para a concretização tanto da hipótese como do efetivo e possível delineamento da relação jurídica tributária.

Existe, pois, a despeito de já existir a legalidade genérica, consagrada no fulcral artigo 5º do Texto Constitucional de 1988, haver a situação novamente, agora pertinente especificamente à matéria tributária.

Não há como negar sua importância, não há como tratar questionamentos sobre a existência – ou não – de relações jurídicas tributárias sem um primeiro debruçar sobre a legalidade.

Cuida-se, pois, da primeira norma a ser vista, sua importância é fundamental para o direito tributário.

Necessário, pois, nos dizeres de Geraldo Ataliba que a lei, para ser válida, traga em si os requisitos “de ser abstrata, isonômica, impessoal, genérica e irretroativa (quando crie ou agrave encargos, ônus, múnus).⁷⁸

Pensando nos elementos necessários à relação jurídica tributária, Dino Jarach⁷⁹ ensina que, dizer que não existe tributo sem lei significa que somente a lei poderá estabelecer a obrigação tributária e, dessa forma, somente ela possui a capacidade de definir os pressupostos e elementos que constituem tal relação.

⁷⁸ República e Constituição. São Paulo: Malheiros. 1998, p. 123.

⁷⁹ Curso Superior de Derecho Tributário. Buenos Aires: Licco Cima. 1969, p. 107.

Aponta Aliomar Baleeiro⁸⁰ que, apesar de decorrência do princípio estabelecido nos direitos e garantias individuais, focando este no cidadão, aqui o que se vê é a expressa repetição da regra para o cidadão-contribuinte.

De acordo com Pietro Virga⁸¹, as delimitações em matéria tributária possuem três situações que trazem circunstâncias ao princípio, a saber: a) reserva legal, ou seja somente a lei, como ato de consentimento popular, por meio do Poder Legislativo, poderá originar dar causa a um tributo qualquer; b) sua disciplina só ocorre por meio de lei, assim os componentes intrínsecos ao tributo deverão – MÜSSEN - estar delimitados no texto legal, com o que o sujeito ativo tenha seu poder discricionário limitado ao máximo; e, c) os direitos garantidos pela Constituição, impossibilitando mediante tal atitude qualquer tipo de afronta levada em conta a tributação.

Com razão – sempre – a exaltação de Geraldo Ataliba sobre a complexidade, rigidez e exaustividade do nosso sistema constitucional. Aqui resguardado, pois a garantia de autonomia financeira das pessoas públicas para, assim, impedir atritos recíprocos e concorrência sobre as mesmas matérias.

2.5.2.2.2 Enunciados principiológicos que estabelecem limites objetivos - capacidade contributiva

Trabalha-se, pois, com a presunção de riqueza, com uma situação em que o sujeito passivo realiza um comportamento ou ocorrência em que se presuma a existência ou obtenção de riquezas.

⁸⁰ Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar. Rio de Janeiro: Forense. 1998, p. 66.

⁸¹ Diritto Costituzionale. 9ª ed. Milano: Giuffrè, 1979, p. 393 e s.

Aduz o artigo 145, § 1º da Constituição Federal que à medida que factível “os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte”, sendo que pode a administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas da pessoa colocada na sujeição passiva da relação jurídica tributária.

Assim nos orienta Alberto Xavier⁸²:

Nem todas as situações da vida abstratamente suscetíveis de desencadear efeitos tributários podem, pois, ser designadas pelo legislador como fatos tributáveis. Este encontra-se limitado na sua faculdade de seleção pela exigência de que a situação da vida a integrar na previsão da norma seja reveladora de capacidade contributiva, isto é, de capacidade econômica, de riqueza, cuja expressão sob qualquer forma se pretende submeter a tributo.

Pode o Legislador escolher livremente as manifestações de riqueza que repute relevantes para efeitos tributários, bem como delimitá-las por uma ou outra forma mas sempre deverá proceder a essa escolha de entre as situações da vida reveladoras de capacidade contributiva e sempre a estas se há de referir na definição dos critérios de medida do tributo.

Desta sorte, temos duas circunstâncias: uma *subjetiva* quando considerados os sujeitos, com a distinção na medida das possibilidades econômicas; outra *objetiva* em que são levadas em conta “manifestações objetivas da pessoa”, situações de riqueza capazes de satisfazer, de alguma forma com as despesas públicas.

⁸² Manual de Direito Fiscal, vol. I. Lisboa: Almedina. 1981, p. 108.

Traz em seu âmbito a justiça social, em que se pretende a cobrança de valores a título de tributos daqueles com maior potencial de riqueza, diferindo dos que, de maneira concreta, não a possuam.

Geraldo Ataliba⁸³:

“A real possibilidade de diminuir-se patrimonialmente, sem destruir-se e sem perder a possibilidade de persistir gerando riqueza como lastro à tributação”

Para Roque Antônio Carrazza⁸⁴:

“O princípio da capacidade contributiva hospeda-se nas dobras do princípio da igualdade e ajuda a realizar, no campo tributário, os ideais republicanos. Realmente, é justo e jurídico que quem, em termos econômicos, tem muito pague, proporcionalmente, mais imposto do que quem tem pouco. Quem tem maior riqueza deve, em termos proporcionais, pagar mais impostos do que quem tem menor riqueza. Noutras palavras, deve contribuir mais para a manutenção da coisa pública. As pessoas, pois, devem pagar impostos na proporção dos seus haveres, ou seja, de seus índices de riqueza.”

Pois bem. Considerado o enunciado principiológico, necessariamente deve ser diferido da isonomia, no sentido de que, dentro da relação jurídica tributária, contribuintes em situações idênticas têm direito a uniformidade

⁸³ IPTU - Progressividade. Revista de Direito Tributário, n. 56, jun. 1991, p. 75.

⁸⁴ Curso de Direito Constitucional Tributário 12ªed. São Paulo: Malheiros: 1999. p. 65)

de tratamento. Contudo, necessária a observância de sua capacidade contributiva, prevalecendo o direito de não serem tributados fora de tais limites.

Se de ambos os contribuintes fosse exigido tributo passível de ser considerado abusivo, não lhes ampararia o enunciado principiológico da igualdade, porém haveria a necessidade de lhes dar suporte o enunciado principiológico da capacidade contributiva, já que o primeiro estaria sendo aplicado, por estarem os contribuintes de situações idênticas recebendo idêntico tratamento.

2.5.2.2.3 Enunciados principiológicos que estabelecem limites objetivos - da vedação ao tributo com efeito de confisco

Se estamos diante de princípio com subjetividade ímpar, devemos lembrar que, estando diante da situação de aplicação ao sujeito passivo da regra contida no artigo 166 do Código Tributário Nacional, temos por certa a situação de efetivação do enunciado principiológico, certamente demonstrado no Poder Judiciário.

Assim, não dá para dizer que, hipoteticamente, a norma consiga trazer os limites a que se propõe, mas, estando aqui aplicada, temos q

Gregorio Robles⁸⁵ informa a haver no procedimento como regra estipulativa do ter que fazer para realizar a ação de não haver cobrança por conta do inerente confisco existente na situação.

Peguemos por exemplo uma cobrança específica de ICMS. A relação jurídica não pode se completar

⁸⁵ *Teoría del Derecho. Fundamentos de Teoría Comunicacional del Derecho*. Civitas. Madrid: 1998,p. 234

2.5.3 S3 – Conjunto articulado de significações normativas, como subsistema de normas jurídicas *stricto sensu*

Aqui a regra possui estrutura lógica, composta por um antecedente, também denominado descritor ou hipótese e um conseqüente, chamado ainda de prescritor ou mandamento. Temos, então, a estrutura hipotético-condicional, especialmente coberto por conteúdo de significação.

A norma tributária em sentido estrito aparece, por conta de estarem presentes os critérios indispensáveis para sua verificação. No antecedente três critérios, material, espacial e temporal, enquanto que no conseqüente restam os critérios pessoal e quantitativo.

2.5.4 S4 – Organização das normas construídas no nível S3

O apanhado foi feito, a estrutura criada e agora presente a capacidade de ordenar, no intuito de preencher condições, finalidades. Pretende-se enxergar o conteúdo como sistema.

Para tudo o que foi construído temos os limites da cultura de cada intérprete como plausível no processo de interpretação, elemento subjetivo e variável por conta do nível de abstração que carrega.

2.6 Competência tributária

Por competência tributária entende-se a concessão, presente no Texto Constitucional, para que as pessoas políticas ali contidas, quais sejam União, Estados-membros, Distrito Federal e Municípios da prerrogativa de instituir, por meio de regras jurídicas, os tributos.

Paulo Ayres Barreto⁸⁶ traz a definição seguinte para o tema competência:

A repartição das competências tributárias, laborada pelo constituinte de 1988, deu-se mediante um conjunto de regras que, fazendo uso de conceitos determinados, delimitou a atuação legislativa dos entes políticos para a criação de tributos. O conteúdo semântico desses conceitos determinados haverá de ser identificado em decorrência de esforço interpretativo que concluirá (a) por sua recepção, em face da novel ordem estabelecida, com base em sua aceção jurídica preexistente, ou (b) por sua transformação (positivação de conceito autônomo), que haverá de ser demonstrada a partir dos comandos normativos insertos nessa nova ordem constitucional instalada.

Insta ressaltar as lições de Charles McNaughton⁸⁷ afirmando existir, no caso das competências tributárias, “enunciadores” Congresso Nacional e Presidente da República para expedir procedimento cabível, qual seja, ato de vontade para a produção de norma. A conclusão a que chega é que existe hierarquia

⁸⁶ Conceitos constitucionais e competência tributária. In Temas de Direito Tributário – estudos em homenagem a Eduardo Bottallo. São Paulo: Saraiva. 2013, p. 343.

⁸⁷ Hierarquia e Sistema Tributário. São Paulo: Quartier Latin, p. 95.

de normas, que é garantida pela repartição de competências, já que, se inexistente, haveria anarquia, com qualquer pessoa dispondo sobre assuntos variados.

Mais uma vez devemos pontuar o entendimento da Corte Máxima do País, levando em conta, quando da análise do tema competência tributária, a sua íntima conexão com o Pacto Federativo, vejamos:

DIREITO TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL EM AÇÃO CIVIL ORIGINÁRIA. COMPETÊNCIA DO STF PARA O JULGAMENTO DE LIDE ENTRE A ECT E O DISTRITO FEDERAL. EXISTÊNCIA DE CONFLITO FEDERATIVO. IMUNIDADE RECÍPROCA. ISSQN. 1. Ainda que a lide diga respeito a tributo inserido na competência típica dos municípios (ISSQN), não envolve ente desta esfera da Federação, e sim o Distrito Federal, expressamente acolhido no art. 102, I, f, da Constituição. Ademais, cuida-se da aplicação ou extensão da imunidade recíproca à ECT, a configurar conflito federativo denso o suficiente para atrair a incidência da regra constitucional de competência. A competência tributária, os limites ao poder de tributar e a divisão das receitas daí advindas são temas sensíveis ao equilíbrio do Pacto Federativo, pois afetam diretamente a autonomia dos entes federativos ao atingirem as receitas de que dispõem para a consecução de seus objetivos. 2. A jurisprudência da Casa assentou o entendimento de que a imunidade recíproca prevista no art. 150, VI, "a", e §§ 2º e 3º, da Constituição Federal é extensível à ECT, prestadora de serviços públicos essenciais, obrigatórios e exclusivos do Estado, quais sejam, o serviço postal e o correio aéreo nacional (art. art. 21, X, da CF/88). 3. Nos termos do entendimento majoritário desta Suprema Corte, a imunidade da ECT constitui consequência imediata de sua natureza de empresa estatal prestadora de serviço público essencial, e subsiste em relação a todas as suas atividades, incluídos os serviços não exclusivos, dispensados em regime concorrencial, os quais se prestam, via subsídio cruzado, ao financiamento do serviço postal deficitário. 4. Agravo

regimental conhecido e não provido. (ACO 811/DF, 1ª T., Rel. Min. Rosa Weber, j. 21/6/2016)

Aqui presente o dever de salientar que o texto constitucional⁸⁸ organiza, separa, amolda as atribuições efetivas de cada um dos entes que compõem a federação. Busca, já no diploma legal, a solução para eventuais controvérsias, dizendo quem recebe o que.

A busca incessante pela preservação do pacto federativo leva em conta não só a preocupação existente em preservar desigualdades, como ocorre com os municípios se levada em conta sua projeção diante dos outros entes e também em relação aos próprios integrantes de uma pessoa política, como são os Estados-membros.

Ora, aqui registramos o momento de nascimento da relação jurídica tributária: se exercida a competência, instauram-se os termos necessários para que o fato seja observado. A consequência imediata para a percepção de o ente federativo expediu norma jurídica necessária à existência do tributo é de que deu azo à relação entre dois ou mais sujeitos, por meio de condutas, vinculados que são a uma obrigação de natureza patrimonial.

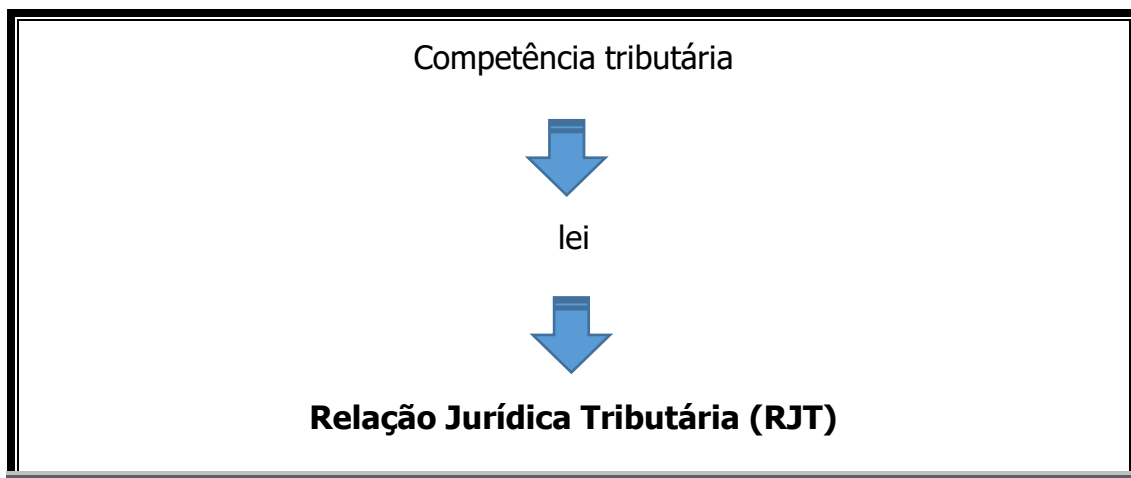
⁸⁸ Dispõe o Texto Constitucional, artigos 1º, *caput* e 60, § 4º, respectivamente:

“Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos. ”

“Art. 60. A Constituição poderá ser emendada mediante proposta:

§ 4º Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir:

I - a forma federativa de Estado. ”



CAPÍTULO TERCEIRO – RELAÇÃO JURÍDICA

Sumário: 3.1 Premissas. 3.2 Norma e relação – estruturas edificantes. 3.3 Estrutura das relações. 3.4 Aplicação concreta da metodologia. 3.5 O signo relação – concepções. 3.6 Relação como fato. 3.7 Relação jurídica – conceituação. 3.8 Relação seus tipos – e a conexão com o direito. 3.9 Relação de coordenação. 3.10 Relação de subordinação. 3.11 Classes de relações jurídicas. 3.12 Relação prestacional. 3.13 Relação processual. 3.14 Relação no Direito Penal. 3.15 Relação no Direito Mercantil. 3.16 Relação no Direito Civil

3.1 Premissas

A assertiva de que o sistema⁸⁹ jurídico pátrio, tal qual ocorre em grande parte dos países europeus, é codificado, facilita sobremaneira a identificação das relações.

Não significa tal consideração admitir a mera aceitação de enunciados prescritivos, sem análise minuciosa do conteúdo descritivo das mensagens. A linguagem estabelecida no texto codificado apenas abre as portas

⁸⁹ Entendido aqui como um todo unitário com diversos elementos compostos ordenada e harmonicamente.

para que se consiga vislumbrar relações nele intrínsecas. Mas apenas como um facilitador.

De um lado, as regras criam fatos e criam efeitos, que são relações. De outro lado tem-se a relação jurídica.

Devemos ter um caminho para articular o discurso. Onde está “posse” no direito? No Código Civil⁹⁰. A consequência da relação é o direito da pessoa em relação a todos.

Nas proposições de sentido temos por condição necessária a definição de conteúdo para norma, fato e relação. Pela composição apresentada por Lourival Vilanova⁹¹ faz-se necessário partir dos conceitos para expor, de forma pormenorizada, o direito. Passo a atingir tudo que é importante na produção de conhecimento, para ser capaz de alcançar a necessária redução de complexidades.

Assim a relação jurídica ganha sentidos definidos: prestacional, processual, sendo assim diferente em termos lógicos: angular com um conjunto de relações. Com isso fica assegurada a impossibilidade de existir direito sem que haja relação jurídica. Vem explicada no capítulo da lógica denominado Teoria das Relações.

Os predicados são monádicos quando necessitam de um argumento apenas⁹², a folha é branca) ou poliádicos, pressupondo dois

⁹⁰ Art. 1.197. A posse direta, de pessoa que tem a coisa em seu poder, temporariamente, em virtude de direito pessoal, ou real, não anula a indireta, de quem aquela foi havida, podendo o possuidor direto defender a sua posse contra o indireto.

⁹¹ Causalidade e relação no direito. 4ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais. 2000, p. 217.

⁹² Apresenta verbo intransitivo.

argumentos⁹³, podendo, no último caso ser diádicos (necessitando de dois nomes), triádicos subentendendo três nomes e daí por diante.

Por vezes é utilizado apenas um predicado para dar sentido à oração, ao dizer “maior do que”, vezes outras são exigidos dois ou mais termos, sendo, pois, predicado poliádico. Assim, a relação é um predicado poliádico.

Tem por representação $x R y$, sendo que x é predecessor e y , sucessor. A relação R (originária) é diferente da relação conversa (quando se promove a comutatividade):

$$y R_c x$$

Podemos adiantar que o estudo das relações deve se iniciar por suas propriedades e, por conseguinte, as ponderações sobre reflexividade, transitividade e simetria.

Relação reflexiva ocorre quando o antecessor é igual ao sucessor. O direito não aceita as relações reflexivas. As relações morais, religiosas, podem ser reflexivas. Temos, em uma relação de vizinhança, uma simetria perfeita.

Na relação transitiva percebemos três elementos com uma necessária composição entre eles: x tem a relação com y ; y tem relação com w , então x tem relação com w . O relacional “ser maior do que” é sempre transitivo, bem como percepções que levem em conta antepassado.

De tal sorte, em relação à transitividade, o direito não toma uma posição extremada. Transitividade quer dizer, a título exemplificativo, que se x é credor de y , e este é credor de z , nem por isso x é credor de z .

⁹³ Traz verbo transitivo.

Ressalte-se, pois, que dos efeitos da sentença determinando a falência é estabelecer a transitividade. Também no concurso de credores, concordata etc.

Mais uma particularidade das relações: podem ser simétricas, quando a relação de x com y implica a relação de y com x , sem que haja igualdade entre as partes, mas sim isometria de situações, como ocorre numa relação de irmãos; ou assimétrica, qual seja relação prestacional.

Relação jurídica por ser dita como uma entidade lógica, do mundo ideal. A ideia, por mais forte que seja, não modifica o mundo ideal. Ninguém tem nome, identidade, se não estiver em relação. Então o direito pressupõe relação.

A relação presume, no mínimo, dois termos: termo referente e termo relato. Na relação processual não há um vínculo direito entre autor e réu. Não é porque o direito não quer e assim constrói uma relação angular.

A conclusão exaltada por Ricardo Guibourg, de grande valia é de que, adotada uma decisão constitutiva sobre um determinado direito, não apenas determina o direito aplicável ao caso: também julga o conteúdo de normas processuais e sobre sua própria competência.⁹⁴

Agora bem. Tudo no direito está como relação ou obtido no cálculo das relações. Além disso, todo conhecimento, se levado às últimas consequências, descansa na lógica.

As relações se dão: um nome no predecessor e um nome no sucessor, dois nomes no predecessor e um nome no sucessor, um nome no predecessor e vários no sucessor e, por fim vários nomes no predecessor e vários

⁹⁴ Derecho, Sistema y Realidad. Astrea. Buenos Aires. 1986, p. 59

nomes no sucessor. E só. O direito não poderia conhecer outra possibilidade. Ele nasce assim, com essas limitações mentais.

As limitações qualificam o ser humano como um ser diferenciado. Toda relação jurídica é entre pessoas, todo vínculo jurídico é entre pessoas.

A obra de Lourival Vilanova propõe-se a uma visão geral do direito. E o direito existe com a finalidade de canalizar as condutas intersubjetivas. Ressalte-se, pois, que não há qualificação jurídica quando o direito identifica objetos o faz tendo em conta as condutas intersubjetivas.

O deôntico pressupõe sempre um vínculo de aliorrelatividade, ou seja, será aliorrelativo quando nenhum termo encontra relação consigo mesmo, como ocorre em *irmão, pai, marido*.

Ora, o direito manipula a realidade por meio da linguagem e desta forma consegue se desprender do real. Por intermédio da linguagem e articulando os elementos com os quais trabalha, afirma-se que direito cria a sua própria realidade.

Tudo pode ser considerado norma: a Constituição Federal em si, o artigo 1º, um inciso, parágrafo, tudo. Nessa linha, quando o objeto se perfaz em unidade textual desforme, fica difícil interpretar.

De acordo com Lourival Vilanova o direito não é lógica: é muito mais que isto. A lei, a norma, a portaria, é linguagem que fala da realidade e deve, em razão disso, ser interpretada. Aqui, então, percebemos uma estrutura no direito. Pelas leis criam-se nexos e, por consequência, são estabelecidos vínculos continuamente.

Pois bem. A partir do texto começamos a construir proposições, significações que têm estrutura lógica determinada. O objeto nada mais é senão uma conduta modalizada, derivando o “functor relacional” da relação. Assim, mister afirmar que, para a norma funcionar como norma, faz-se necessária uma estrutura condicional.

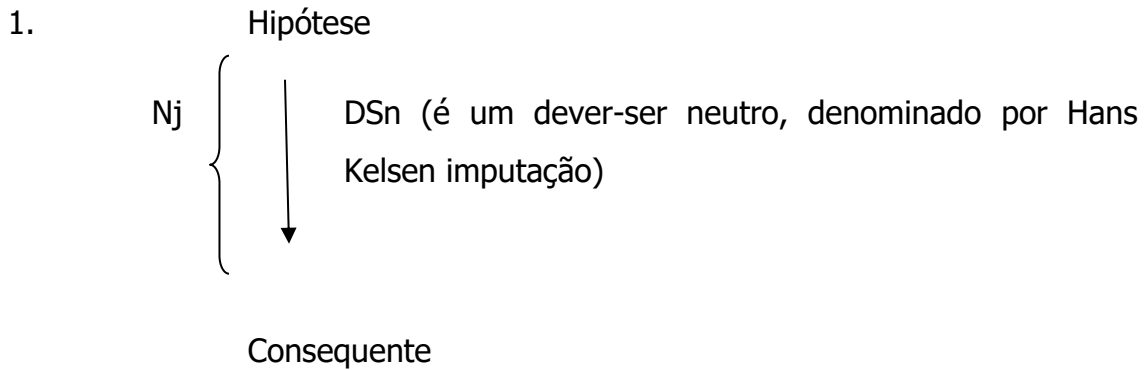
O direito sempre busca a realidade sem jamais encontrá-la. E o fato jurídico é a porção fáctica jurisdicizada pelo direito. Não há, pois, direito sem norma e sem fato.

Relação jurídica surge com a relação entre dois sujeitos, sendo esta existente no mundo fático. Deve ser descrita pelo direito. Assim, tudo o que pertence ao direito é relação jurídica.

Pela definição de Lourival Vilanova temos as relações jurídicas em sentido amplo (gênero) e relação em sentido estrito, envolvendo pessoas. Aliás, pode o objeto pode ser indeterminado no direito civil, no direito comercial etc., mas nunca no direito tributário.

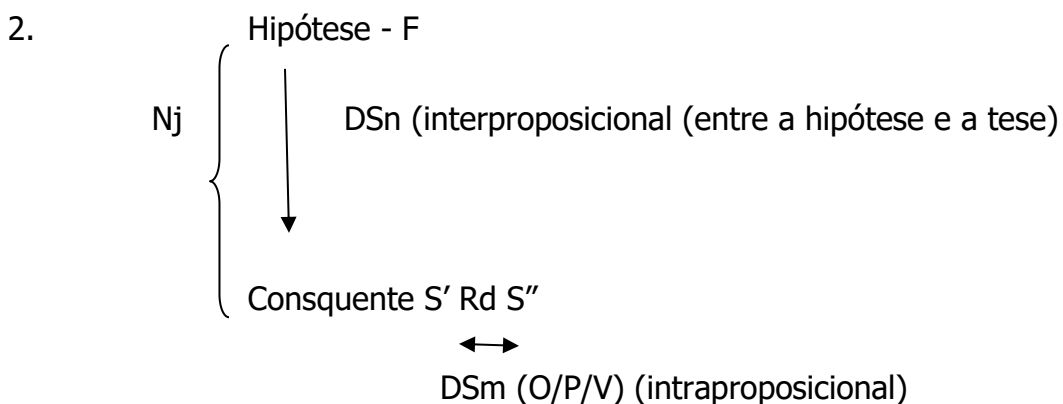
Em termos metodológicos, de lógica material, lógica maior, não há possibilidade de reflexibilidade. Como tivemos oportunidade de tratar, nos enunciados procedimentais existem aqueles que estabelecem modais, com o dever-ser deôntico está reduzido a três possibilidades, a saber obrigatório, proibido e permitido.

Quando usada a expressão dever-ser, ocorre uma das três possibilidades a seguir:

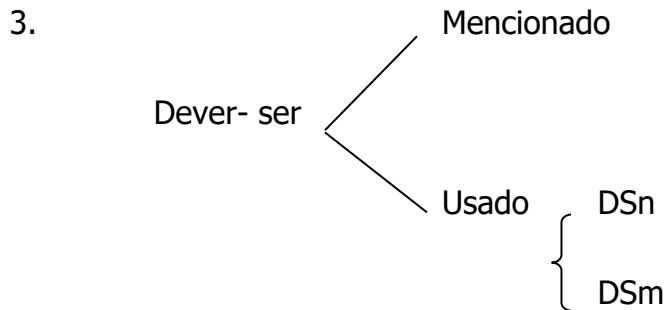


A lei jurídica não é descoberta empiricamente, advém de um ato de vontade. Com isso, traz em si imputabilidade: se ocorrer um fato R, então deve-ser.

Percebe-se, então, a relação construída, ou seja, tudo aquilo que o homem produz, modificando de certa maneira a natureza, como é o direito. O fim – finalidade – pode ser sustentado como um valor, tomado como razão de ser da conduta.



Aqui o dever-ser é modalizado, das três formas possíveis relativas ao enunciado procedimental. Aparece embutido no consequente.



Vem a ser o uso que o cientista do direito faz ligado à teoria do uso e menção. Quando se fala: de acordo com o sistema F, menciona-se o direito positivo.

Se p , então q deve-ser. Em verdade não temos, na obra de Hans Kelsen, o dever-ser modalizado posto em relevo. A lógica pode formalizar tanto a linguagem do direito positivo como a linguagem do direito material.

Costumava Hans Kelsen⁹⁵ afirmar não haver lógica no direito. Entretanto, suas pontuações trazem alinhadas conclusões que dão azo à intrínseca causalidade inerente àquele estudo, como na assertiva de que a relação jurídica não existe entre dois indivíduos, mas sim para a condutas dos sujeitos, determinada por normas jurídicas.

A arrumação lógica da expressão é condição do sentido semântico, tão caro para nós como sustentáculo da teoria abordada. O estudioso do direito, formalizando a linguagem do direito positivo, o faz regido pela lógica clássica ou pela lógica deôntico-jurídica.

⁹⁵ Teoria Pura do Direito. p. 234.

Assim como na Arte, onde percebemos a necessidade dos cortes abordados, como forma de conseguir a linguagem necessária para produção de conteúdo, como a mencionada coleção de tintas – Polvo – produzida por Adriana Varejão.

Tivemos a oportunidade de abordar, chamando a linguagem do antecedente de descritor e a do consequente de prescritor, temos, sim, uma necessária atenção à forma.

A linguagem deôntica teve por função a prescrição da conduta. Lembramos, pois, ter a linguagem performativa cumprido uma ação.

No direito podemos perceber uma série de situações em que não ocorre o fato previsto no prescritor, como podemos perceber no estado de beligerância, previsto na Constituição, imposto extraordinário, previsto para o caso de guerra.

Afirma-se que, intrínseca à norma jurídica percebemos uma proposição como válida⁹⁶ aos fatos. Com a assertiva, dentro da proposição descritiva precisamos ir ao campo empírico para saber se é verdadeira ou não.

Buscando a linguagem da norma, necessário se faz, ao intérprete, ir à experiência da linguagem. Toda norma jurídica é articulada pelo condicional, que tem sempre a hipótese (fato predicativo) e o consequente, independente do nome a eles dado.

⁹⁶ Na assertiva de Hans Kelsen: “quando se diz: ‘uma norma vale’, admite-se essa norma como existente” (cf. Teoria geral das normas. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris. 1986, p 3.)

Se, em nossas premissas, presente a assertiva de que o direito coincide com a realidade, não teria a propriedade de buscar alterá-la. Por isso que se diz que ele incide na realidade.

Presente, pois, ainda que num primeiro momento, ao cuidarmos de norma jurídica, a necessidade de pensarmos na norma completa: norma primária e secundária. Uma fica atrelada à outra pelo disjuntor includente e o dever-ser neutro expressa o poder político de quem exare a norma. Ele remonta a um ato de vontade.

O direito nasce tento em vista uma construção do ser humano. Os acontecimentos que não merecerem ser levados em conta são irrelevantes. Tanto na escolha do antecedente, como do consequente, pode ser percebido um juízo de valor. Assim como na linguagem do artista, naquilo que foi pinçado para ser transformado, construído e levado à exteriorização.

Os valores penetram totalmente em normas jurídicas, da mesma maneira que na arte. Isto já é sabido porque as duas – normas e arte – são construções do ser humano. A norma jurídica e um objeto de arte *latu sensu* não têm apenas um esqueleto formal, são saturados por um conteúdo de significação.

3.2 Norma e relação – estruturas edificantes

Qualquer norma tem que ter estrutura. É o mínimo que o legislador tem que fazer para emitir uma mensagem com conteúdo deôntico completo. Assim diga-se, um fragmento de norma é também norma. Cabe ao intérprete traçar percursos capazes de levar à compreensão do mundo normativo,

analisando cada fragmento de norma com as possibilidades linguísticas que contempla para demonstrar – ou não – suas pretensões.

Tanto no descritor como no prescritor, dizemos que o legislador liga o acontecimento de um fato, regulando as condutas. Assim, podemos afirmar que a relação jurídica é um fato que acontece em determinado instante.

Retira-se, então, a assertiva de que um crime ou também uma conduta do sujeito passivo, nascem para o direito a partir do momento em que o fato é vertido em linguagem competente.

Podemos afirmar, sem dúvida, que o direito é um fato de cultura, o que seria de igual maneira perceptível no mundo das artes.

Necessário afirmar, pois, que para que o direito chegue as condutas intersubjetivas, ele enfrenta um processo de positivação. Os sistemas normativos têm os meios para *coativar* a sanção. Desta maneira uma norma geral e abstrata atribui o dever a alguém o dever de cumpri-la. Nos dizeres de Hans Kelsen⁹⁷:

Sob uma sanção estatuída numa ordem normativa entende-se uma certa conduta face a um indivíduo, a qual é geralmente vista como um mal, o qual – conforme uma norma da ordem – ou também um outro que com ele esteja numa determinada relação social – não se conduziu de uma forma correspondente à ordem.

Em norma resta assentado aquilo que tem estrutura. Mas há uma diferença grande entre norma jurídica em sentido lato e norma jurídica em sentido estrito, pois esta é uma articulação de sentido com estrutura.

⁹⁷ Teoria geral das normas. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris. 1986, p 171 e s.

A validade se prepõe aos fatos, ao contrário da verdade, que se pospõe. Em termos lógicos, somos capazes de afirmar que o disjuntor includente admite duas possibilidades: que uma ou ambas as preposições sejam verdadeiras. Desta sorte, não entraria o disjuntor excludente porque uma preposição teria o condão de excluir a outra.

Compreendemos, na obra de Hans Kelsen, a existência de uma norma primária, sendo, pois, condição necessária para que haja norma secundária.

3.2.1 Norma primária e norma secundária

A norma jurídica em si traz a combinação entre normas primária e secundária, necessariamente. O comportamento devido – *müssen* – vem contido na norma primária. Caso tal comportamento, que pode ainda ser denominado fato, não possa ser verificado, tem-se a possibilidade de se exigir do Estado-Juiz uma prestação, qual seja, a sanção jurídica, que igualmente vem a ser considera comportamento. Se *A* aufere renda, deve-ser o seu comportamento de levar aos cofres públicos a satisfação pecuniária ou aquilo que nela se possa exprimir. No mesmo caso, não havendo tal satisfação pecuniária, é dever do Estado-Juiz realizar a obrigação de exigir a quantia para o sujeito ativo da relação tributária.

Coloca-se na norma primária a relação jurídica substancial, fundamental na definição de direitos e deveres. Aqui está a premissa da norma secundária, que, conforme já tivemos a oportunidade de afirmar, apenas surge se inobservados os preceitos da primeira norma.

Uma vez inexistente uma norma secundária, fica a norma primária desprovida de juridicidade, podendo até permanecer viva, mas como norma social, um costume, por exemplo.

Tem-se necessariamente a composição pressuposto fático, equivalendo à chamada hipótese de incidência e resultando, logicamente, numa inferência com a relação jurídica.

Trazendo uma visão primeira do direito, termos são uma hipótese de não observância do dever, sendo parte o sujeito passivo, implicando o exercício da sanção e da coação (por intermédio, aqui, do órgão jurisdicional).

Devemos, ainda, ter em conta ser diminuta a visão abstrata em que a única possibilidade de percepção de norma jurídica completa seria levando em conta sua composição dual, já que uma verificação mais aprofundada das possibilidades normativas encontradas, é capaz de revelar regras que prescrevem providências sancionatórias sem implicação necessária de atividade jurisdicional. Tomemos como exemplo as sanções administrativas, ou ainda cláusulas penais, concebidas com intuito de reforçar a eficácia dos deveres jurídicos contemplados em outras normas primárias. Pode-se afirmar que são normas que existem na forma de normas primárias sancionatórias na conceituação de Paulo de Barros Carvalho, estatuidas as denominadas sanções extrajudiciais.

3.3 Estrutura de relações

Conta, então, o sistema do direito positivo com mecanismos para introduzir ou expulsar as normas. Diferentemente, os enunciados existem isoladamente e nem todo enunciado vem com determinada estrutura.

Pode existir enunciado à espera de outros enunciados, como, por exemplo, quando dizemos “Brasília é a capital da República”.

Por seu turno, analisando relação jurídica, com sua estrutura no âmbito do direito tributário podemos dizer que estamos reduzindo complexidades por intermédio do conhecimento.

Lembre-se, pois, que se com direito procura-se alcançar a juridicidade de uma norma, sua obtenção ocorre tão somente por meio de outra norma, de cunho processual.

Devemos ter em conta a terminologia necessária ao corte proposto, lembrando Lourival Vilanova⁹⁸ “o ato jurídico ou é relação ou tem eficácia de relação jurídica. Nos extremos da relação, perfazendo sua *estrutura*, *acham-se os termos* que se denominam tecnicamente sujeitos-de-direito”. Necessário, ainda, dizer que ao direito é absolutamente imprescindível, sujeitos, atos jurídicos e relações jurídicas.

Tratada a questão a respeito do “cálculo de relações” – “relação de identidade” entre o caso paradigma – cuja decisão produzida será replicada aos demais casos pendentes.

Questiona-se possibilidade de trabalhar este cálculo de relações, considerando: (i) a norma abstrata e geral-paradigma e (ii) a aplicação aos casos semelhantes (pendentes).

Bom, discordo da premissa. Pelo princípio da identidade uma coisa é igual a si mesma. Utilizado, então, no caso do Paradigma, em si considerado.

⁹⁸ *Causalidade e Relação no Direito*. 4ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais. 2000, p. 251

Se devo – *müssen* – aplicar a NGA paradigma, porque assim determina o sistema jurídico, vou ter a Proposição Categórica - Afirmativa - de que

se B (= paradigmas), deve-ser A (NGA paradigma). Utilizando-se: todo B é A, então qualquer B é A.

O termo jurídico relação jurídica surge com a teoria pandectística, de origem alemã buscando criar uma suposta realidade jurídica abarcando, para tanto, as situações que o direito busca em fatos do passado e no presente levando em conta modelos que tragam de maneira rigorosa, extensa generalidade e de abstração, para assim oferecer respostas prévias àquilo que ainda está por vir.

Numa relação jurídica, a norma aponta para um fazer, um não-fazer ou um ato de vontade, presentes nos modais O, P e V. Como já tivemos a oportunidade de dizer, a base da relação jurídica é a norma.

A norma não se limita a identificar uma relação social⁹⁹. Cria a relação que, por advir da norma, é uma relação jurídica.

O direito tem por função reconhecer os fatos sociais relevantes, os coloca em normas fazendo nascer, para determinados sujeitos-de-direito, a relação jurídica.

⁹⁹ Esclarece Gregório Robles que podemos falar em ação social sempre que tivermos sob análise a ação dos indivíduos ou grupos dentro do contexto social, aqui entendido *latu sensu*. Normas jurídicas são, para o autor, normas sociais com capacidade de imposição, dentro do que denominamos Estado ou das relações entre Estados. (Cf. *Os direitos fundamentais e a ética na sociedade atual, passim*.)

Esses sujeitos-de-direito são assim chamados por conta da necessidade intrínseca à posição que ocupam de serem suscetíveis a direitos e deveres, as chamadas sujeições – ativa ou passiva.

Como é a norma quem dá origem à relação jurídica, os sujeitos-de-direito usufruem de personalidade jurídica, até porque só estão nessa posição porque o Direito entendeu como necessário.

Exige-se, pois, do Direito uma nova postura, nova base capaz de interpretações que levem em conta atualidades em fenômenos sociais, com poder de conceber aquilo que o momento exige. Permanecer inflexível diante de percepções de mundo tiram do Direito a possibilidade de agir como sistema, dentro da falsa percepção de finitude que pode existir.

Se ciências como a matemática¹⁰⁰, biologia¹⁰¹ ou física¹⁰² buscam incessantemente a atualização de suas teorias, adequando-as à realidade, assim deve ser o entendimento do Direito, possibilitando

Devemos enaltecer o propósito de Roman Jakobson¹⁰³ ao construir a Linguística Matemática, efetivamente buscando suprir as carências das duas áreas.

¹⁰⁰ Edward Lorentz, criador da Teoria do Caos, com a célebre indagação: "Predicabilidade: o bater de asas de uma borboleta no Brasil provoca um tornado no Texas?". A proposta tem origem em situações alteradas, que seriam insignificantes num primeiro momento, poderiam trazer conclusões lógicas absolutamente distintas a longo prazo. A Teoria do Caos é a teoria capaz de explicar o porquê de alguns eventos serem absolutamente imprevisíveis a longo prazo, não importando quantas variáveis existam ou se conheça sobre o sistema. Algumas equações trazem resultado matemático, exato, lógico, com imprevisibilidade. Mesmo sendo frustrante, é algo inevitável e independe da quantidade de mutações conhecida, sendo justamente com todas as variáveis colocadas que a equação a longo prazo se espalha, sendo capaz de desmembrar-se em várias partes.

¹⁰¹ Francisco Varela e Humberto Maturana criaram a autopoiesis, do grego "próprio" + "criação", atribuindo a condição dos seres vivos de gerarem a si próprios. Demonstra a teoria ser o ser vivo é um sistema autopoietico, definido como uma rede fechada com capacidade para produzir criações moleculares por meio de processos em que as moléculas produzidas geram com suas interações a mesma rede de moléculas que as produziu. A conservação da autopoiese e da adaptação de um ser vivo ao seu meio são condições sistêmicas para a vida. Explana que um sistema vivo, como sistema autônomo está constantemente se autorregulando e autoproduzindo mas também mantendo interações com o meio, este com o papel de apenas desencadear no ser vivo mudanças pontuais em sua própria estrutura, e não por um agente externo. De origem biológica, o termo passou a ser usado em outras áreas, como neurobiologia, sociologia, filosofia e na arquitetura.

¹⁰² Max Born foi laureado com o Nobel de Física de 1954, por seu trabalho sobre a teoria quântica (com Walther Bothe). Trabalhou aspecto probabilístico da posição da partícula (nível de probabilidade) e interpretou os objetos quânticos como ondas de possibilidades. Introduziu a palavra mecânica quântica e a nova mecânica, já que a física newtoniana não era capaz de explicar.

¹⁰³ Relação entre a Ciência da Linguagem e outras Ciências. Martins Fontes. São Paulo. 1974

Por estar intrínseca no trabalho do cientista do direito, no estudo do seu objeto, a construção hermenêutica, é por meio dela que partimos de cortes produzidos no Direito para, então chegar a determinadas conclusões.

Depende, claro, toda e qualquer construção hermenêutica, dos horizontes de cultura do cientista, já que são os parâmetros desde o ponto de partida até o desfecho alcançado.

Esclarece José Juan Ferreiro Lapatza¹⁰⁴ que as normas tributárias têm como objetivo fulcral a obtenção de receitas para o Estado. Disso, nasce, de acordo com o autor, a relação jurídica segundo à qual “a lei conecta à realização de certos fatos a obrigação que determinadas pessoas têm de pagar como tributo ao Estado uma importância em dinheiro”.

Relação preparatória de bem = bens móveis/bens imóveis = rel. de ser bem

Relação tanto em n.g.a. como em n.i.c. = existe sempre

Já alertava J. L. Austin¹⁰⁵ para a existência de proposições que, depois de passado certo tempo de sua divulgação e aceitação, sem hesitação, eram novamente repensadas por filósofos e gramáticos, nesse outro momento com uma dose maior de zelo.

Lembremos, pois, da necessidade de se falar em relação, conforme Enciclopédia de Termos Lógicos-filosóficos:

Do ponto de vista da teoria dos conjuntos, uma relação R é simplesmente um tipo particular de conjunto cujos elementos são PARES ORDENADOS de objetos (naturalmente, esses

¹⁰⁴ *Direito Tributário – Teoria Geral do Tributo*, p. 185.

¹⁰⁵ *How to do things with words*, p. 2

objetos podem por sua vez ser conjunto de objetos). Por poucas palavras, R é uma relação se, e somente se, R é um conjunto de pares ordenados

(...)

Do ponto de vista filosófico – e em particular na disciplina filosófica em que as relações são objetos de estudo, a metafísica -, a noção relevante de relação é tal que, apesar de ser ainda uma noção extencional no sentido em que qualquer relação é tomada como sendo um conjunto de ênuplas ordenadas de objetos, nem todo conjunto de ênuplas ordenadas é visto como constituindo uma relação¹⁰⁶.

Mas se busco nas ciências, especialmente filosofia e lógica seu conteúdo, sentido e alcance, não posso ignorar as situações existentes e, em matéria jurídico-tributária, simplesmente afirmar que tudo o que o sujeito ativo afirma ser relação-jurídica efetivamente o é.

Se na metafísica preciso atentar para o sentido daquilo trazido como tendo conteúdo relacional, mais ainda nos desdobramentos do direito. Não cabe ao intérprete simples leitura e

A relação é identificável e de fácil percepção quando os valores nela contidos

Trabalhando o conceito de argumentação, vem Manuel Atienza¹⁰⁷ explicar:

¹⁰⁶ Enciclopédia de Termos Lógicos-filosóficos, Martins Fontes, 2006, p. 678

¹⁰⁷ Las razones del derecho. Sobre la justificación de las decisiones judiciales. *In* Isonomía : Revista de Teoría y Filosofía del Derecho. Núm. 1, octubre 1994

“Desde el punto de vista de la lógica, un argumento es un encadenamiento de proposiciones, puestas de tal manera que de unas de ellas (las premisas) se sigue(n) otra(s) (la conclusión). El ejemplo tradicional y bien conocido es el silogismo que tiene a Sócrates como protagonista: Todos los hombres son mortales; Sócrates es un hombre; luego, Sócrates es mortal. Quien acepta la verdad de las primeras proposiciones (la mortalidad de los hombres y la humanidad de Sócrates) viene obligado a aceptar también la última, la conclusión de que Sócrates es mortal. También a propósito de la sentencia sobre los GRAPO podríamos decir que el tribunal en algún momento efectúa -explícita o, cuando menos, implícitamente- una inferencia de este tipo. Lo que el Tribunal Constitucional establece en dicha sentencia podríamos ponerlo, en efecto, en forma silogística o deductiva: [La Administración tiene la obligación de velar por la vida de los presos, incluso cuando estos, voluntariamente, la ponen en peligro; con su huelga de hambre, los presos del GRAPO están poniendo en peligro sus vidas; por lo tanto, la Administración tiene la obligación de velar por la vida de estos presos]. Alguien podría decir que esa no es aún la conclusión a que llega el tribunal, pero una objeción semejante puede ser fácilmente contestada mediante otro silogismo u otra deducción: la obligación de la Administración de velar por la vida de los presos implica que cuando su salud corra grave riesgo como consecuencia de una huelga de hambre, debe alimentarles por la fuerza; la huelga de hambre de los presos del GRAPO les sitúa, en efecto, en una situación de riesgo grave para su salud; por lo tanto, la Administración debe alimentarles por la fuerza.”

A conceituação traz o entendimento necessário ao estudo das terminologias caras ao trabalho, tendo em conta todo o processo comunicacional envolvido.

3.4 Aplicação concreta da metodologia

Cuidando de caso concreto, pois Layman E. Allen¹⁰⁸ acredita ser perceptível aplicar logicamente situações em que sejam apresentadas relações jurídicas. Utiliza, de início, os modais obrigatório (O), proibido (P) e permitido (V). Informa um suposto caso em que determinada pessoa, Larson, apresenta requerimento à CIA (Agência Central de Inteligência do governo dos Estados Unidos da América) para que obtenha a isenção de taxas, o que resta negado pela CIA, podendo ser perceptível a situação de modelo de caso e informações de um indivíduo para com o sistema.

Neste mesmo caso, Larson, consigo visualizar todas as nuances, momento após momento, cronologicamente, das situações apresentadas e postas de forma representativa. Assim apresentada, podemos trabalhar as representações sistemáticas operando, para cada relação jurídica correspondente, o modal deôntico adequado.

Vejamos, pois, as situações apresentadas, aquelas legalmente relevantes e diante de sequência cronológica:

Representação gráfica da análise se relações jurídicas em na Corte de Apelação “Larson v. CJ.1A, 843 F2d 1481 (Court of Appeals, D.C. Circuit, 1988)”

Descrição de eventos, supostamente apenas os legalmente relevantes:

Tempo _____ ➔

¹⁰⁸ Some Examples of Using Legal Relations Language in the Legal Domain: Applied Deontic Logic. Notre Dame L. Rev. 73, no. 3 (1998): 535-74 (Tradução livre)

a. Larson solicita informações da CIA por intermédio de Leis de liberdade de informação ("FOIA")

. b. CIA disponibiliza documentos e solicita pagamento para fornecimento de

Informações

. . c. Larson requer isenção e prioridade no trâmite do pedido

. . . d. CIA nega isenção e prioridade, afirma que entrega de informações não pode significar benefício público

. . . . e. Larson recorre para a "Corte Distrital"

. f. Cópia do processo é remetido à CIA e tratado como "Apelação"

. g. CIA contrarrazoa recurso na "Corte Distrital"

. h. O Komitee Revisional da CIA mantém negativa de isenção

. i. CIA leva o caso a julgamento

. j. Larson mantém seu recurso e inclui carta do Washington

Post

. k. "Corte Distrital" decide a favor da CIA

. l. Larson apela para a Corte de "DC"

. m. Corte de "DC" confirma a decisão da "Corte

Distrital"

a b c d e f g h i j k l m

Podemos afirmar que, em termos de relação jurídica, Larson possui um poder discricionário para requerer a informação a seu respeito, sendo que, ao exercê-lo cria uma obrigação (O) da CIA de decidir se transfere ou não a posse legal dos documentos também um poder discricionário e da CIA de requerer pagamento para fornecer os documentos e de Larson pedir isenção da taxa. A CIA exercita os seguintes poderes: o primeiro por fornecer a Larson alguns dos documentos que servem para instruir o processo e o segundo por exigir a taxa de Larson, criando poder discricionário de Larson de pagar e poder discricionário de Larson de requerer a isenção. Geralmente o exercício de um poder determina sua extinção, como ocorre com o poder de transferir a posse legal dos documentos e fornecer os documentos que servem de instrução para o processo. Contudo, não está claro em relação à seu direito de obter informações e seu poder de posteriores requisições do mesmo material, mas qualquer decisão relativa à situação não foi solicitada neste caso. Larson exercita seu poder (terminativo) de requerer isenção criando obrigação (O) da CIA decidir sobre a isenção. A CIA cumpre, exercendo poder determinando ausência de obrigações da CIA em fornecer os documentos com isenção ou redução da cobrança. Com esta decisão da CIA que Larson recorre, sem sucesso, à Corte Distrital e à subsequente corte recursal.¹⁰⁹

Analisada, então, a situação intrínseca à supracitada ocorrência, veremos as possibilidades inerentes aos desdobramentos ocorridos, como, por exemplo, o argumento utilizado pela parte vencida e, ainda, as relações jurídicas ocorridas em precedentes jurisprudenciais.

¹⁰⁹ *Some Examples of Using Legal Relations Language in the Legal Domain: Applied Deontic Logic.* Notre Dame L. Rev. 73, no. 3 (1998): 535-74 (Tradução livre)

Relações jurídicas computadas nas decisões dos tribunais são as seguintes.:

Quando

1. Larson solicita informações à CIA tendo por base a lei de liberdade de informação ("FOIA") exercita o poder discricionário de oficialmente requerer informação a este respeito, criando relações jurídicas nominalmente:
 - a) poder discricionário da CIA de requerer pagamento sobre a informação requerida;
 - b) obrigação (O) da CIA de decidir se imputa dever legal (com várias relações jurídicas) sobre as informações de Larson em relação às informações por ele solicitadas

Quando

2. A CIA demonstra ter informações e requer o pagamento da taxa para concessão de informações, a CIA
 - c) exercita a obrigação de garantir a Larson ter o direito à relação jurídica de direito à informações;
 - d) os documentos fornecidos que servem de respaldo documental no processo de Larson

Exerce o direito de:

Larson pagar o valor correspondente à taxa determinada

Larson requerer a isenção referente ao pagamento a taxa determinada

Temos em mente que situações fáticas envolvendo o direito devem, necessariamente, ser coordenadas com regras. De tal maneira, no entender de Layman E. Allen¹¹⁰ informações estão intrinsicamente ligadas a qualquer terminologia usada nas questões estruturais explicitamente unidas às alternativas e linguagem pertinente trazida pelos textos legais.

Quando elaborada uma norma individual e concreta de sentença, temos ainda a análise de todas as possibilidades relacionais e eventuais descumprimentos de obrigações existentes.

Com isso somos capazes de afirmar que, existente a conduta de não recolhimento de obrigação tributária e correspondente pagamento de tributo, mister avaliar não apenas esta que seria a consequência, mas também tudo o que teve por base tal desenrolar, como a inexistência de norma clara informando a quem deveria ter sido efetivamente feito o pagamento ou até mesmo a forma que possibilitaria o efetivo recolhimento.

Apesar de muitas vezes apenas o ideal, todas as possibilidades normativas em termos relacionais deveriam ser desenhadas, apartadas e depois colocadas no todo para que um caso tributário possuísse as nuances capazes de, com concretude, dizer ser o adequado. Sempre, é claro, permeado pelos enunciados principiológicos atinentes. Assim, mesmo a parte da relação que ao fim e ao cabo tiver sua pretensão negada, deve conter a premissa de que foi feita análise criteriosa, com a efetiva redução de expectativas necessárias para que o direito reste logicamente demonstrado.

¹¹⁰ *Some Examples of Using Legal Relations Language in the Legal Domain: Applied Deontic Logic.* Notre Dame L. Rev. 73, no. 3 (1998): 535-74 (Tradução livre)

As ferramentas utilizadas devem servir à linguagem – competente – de modo que sejam efetivamente esgotadas todas as possibilidades no âmbito relacional e a análise pragmática do caso concreto exista e efetivamente cumpra a necessidade de adequar a realidade ao espectro de entendimento capazes de normatizar a operação prática relacionada ao fim necessário: o *decisum*.

3.5 O signo *relação* – concepções

Qualquer estudo científico deve, necessariamente, partir da linguística, como pressuposto para todo e qualquer processo comunicacional. Com isso alcança-se a capacidade de efetivamente desvelar todo o conteúdo existente na situação trazida a contexto.

A necessidade surge ao percebermos que por diversas vezes incorremos na utilização de termos ou expressões, traduzidas há tempos e sem o cuidado necessário, portanto incapazes de refletir sua real etimologia.

Devemos, de tal sorte, sempre que se julgue indispensável, perseguir, com o auxílio do processo de decodificação da linguagem para confirmar – ou não – um significado comumente utilizado.¹¹¹ O signo relação¹¹² determina,

¹¹¹ Jakobson, Roman. *Linguística e Comunicação*, p. 77 e s.

¹¹² Definem, na acepção pré-selecionada, o *Dicionário Houaiss da Língua Portuguesa*:

“**5** vinculação de alguma ordem entre pessoas, fatos ou coisas; ligação, conexão. Ex.: <havia evidente r. entre o crime da montanha e o da praia> <r. de parentesco>”.

Também o *Dicionário Contemporâneo da Língua Portuguesa – Caldas Aulete*:

“Conexão natural que existe entre duas pessoas, coisas ou fatos; analogia, certo grau de semelhança; ligação, dependência: Êstes diversos fatos influíam nas *relações* do senhor e do servo. (Herc.).”

O *Dicionário Ilustrado da Língua Portuguesa*:

num conceito pré-selecionado, a comunicação entre duas ou mais pessoas, coisas ou fatos.¹¹³

Numa primeira digressão sobre o tema relação jurídica percebemos, ao menos três acepções para o termo, a saber: prestacional, material e processual.

Lourival Vilanova¹¹⁴ entende que a relação jurídica requer ao menos um fato para que haja a realização da norma jurídica presente no direito positivo em vigor.

Propõe Roberto José Vernengo¹¹⁵ verificar que a relação só existe quando algumas ações dos sujeitos são consideradas relevantes em relação ao aspecto deôntico das normas aplicáveis à situação.

Frise-se, pois, que é questão pertinente colocar à prova que, de alguma maneira, as normas e suas disposições se adequam à realidade das relações sociais preexistentes.

Na doutrina de Paulo de Barros Carvalho¹¹⁶ a regulação de condutas, ponto fulcral da existência do direito como ordenador da vida social,

“Relação s.f. 1 acto ou efeito de relacionar; 2 narração; 3 ligação; conexão; 4 analogia; conformidade; 5 DIREITO tribunal de segunda instância; 6 rol; lista; 7 MATEMÁTICA comparação entre duas quantidades comensuráveis; 8 MATEMÁTICA qualquer dependência de uma quantidade em face de outra (igualdade, desigualdade, proporção); razão; 9 pl. conhecimentos; convivência; trato; 10 pl. correspondência; ligação; 11 pl. acto sexual; cópula; **em relação a** no que diz respeito a”. p. 751

¹¹³ Cf. *Dicionário da Língua Portuguesa Contemporânea da Academia das Ciências de Lisboa*, p. 3168.

¹¹⁴ Causalidade e Relação no Direito. 4ª ed. São Paulo: RT. 2000 p.171.

¹¹⁵ *Curso de Teoria General del Derecho*. 2ª ed. 4ª Reimpressão. Buenos Aires: Depalma. 1995, p. 244.

¹¹⁶ Curso de Direito Tributário. 27ª edição. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 296.

consegue ocorrer apenas e tão somente por intermédio das relações jurídicas. Por conta disso presenciamos a existência de direitos e deveres correlatos.

Ainda a precisa definição de Paulo de Barros Carvalho¹¹⁷:

Para a Teoria Geral do Direito, *relação jurídica* é definida como o vínculo abstrato, segundo o qual, por força da imputação normativa, uma pessoa, chamada de sujeito ativo, tem o direito subjetivo de exigir de outra, denominada sujeito passivo, o cumprimento de certa prestação.

Ao cientista do direito cabe, pois, um primeiro debruçar sobre as normas jurídicas, tendo em mente que as relações jurídicas lá eventualmente encontradas e desmembradas podem dar em duas situações, diametralmente opostas.

Destaca a obra de Hans Kelsen a existência de vínculo para cuidar de relação jurídica onde haja a conexão entre direito subjetivo e dever jurídico.

A obrigatoriedade da regra jurídica existe sem que nenhum ser humano precise manifestar desejo psicológico para tanto.¹¹⁸ A necessidade de observância advém não apenas da lei oriunda do processo previsto no artigo 59 da Constituição da República de 1988¹¹⁹, como também de um contrato ou de uma sentença. Em todos os casos estamos trabalhando com normas.

¹¹⁷ Curso de Direito Tributário. 27ª edição. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 296.

¹¹⁸ Cf. Kelsen, Hans. Teoria Geral do Direito e do Estado. São Paulo: Martins Fontes. 2000, *passim*.

¹¹⁹ Constituição Federal de 1988: "Art. 59. O processo legislativo compreende a elaboração de:

I - emendas à Constituição;

II - leis complementares;

Nada impede, portanto, que a norma seja criada pelos mesmos indivíduos que em átimo subsequente devem obedecê-la.

A noção de obrigatoriedade de uma norma surge, pois, não com o ato do ser humano em observá-la, mas sim com o advento da regra¹²⁰ em si, impessoal e anônima, em forma de comando.

Qualquer regra jurídica prescinde de uma análise de questões psicológicas ou sociais. Nas palavras de Hans Kelsen “o ‘dever-ser’ simplesmente expressa o sentido específico em que a conduta humana é determinada por uma norma”.¹²¹

Pois bem. Tudo pode ser considerado relação, qualquer palavra que seja. Assim, cabe a assertiva de que tudo é relativo, já que está em relação, e, com Lourival Vilanova¹²² que na estrutura relacional ambos os termos se põem simultaneamente, ocorrendo, desta maneira a correlatividade.

3.6 Relação como fato

Denominar-se-á relação jurídica material o direito subjetivo encontra fundamento no poder sobre a conduta de outrem, titular do dever jurídico de cumprir tal mandamento, fulcrado no fato.

III - leis ordinárias;

IV - leis delegadas; (...)”

¹²⁰ Utilizamos os termos *regra* e *norma* como sinônimos.

¹²¹ Teoria Geral do Direito e do Estado. São Paulo: Martins Fontes. 2000, p. 51.

¹²² Causalidade e Relação no Direito. 4ª ed. São Paulo: RT. 2000, p. 223.

Ressalte-se, ainda, a assertiva de Genaro Carrió¹²³ no sentido de que um ato de força será imputado ao ato *x*, sendo, portanto, uma sanção, se atribuída a determinada pessoa o dever jurídico de realizar o ato *não-x*.

O direito cumpre o papel de escalonar os fatos, dizendo qual desconstitui qual, aqueles que tem mais relevância etc. Restam presentes no antecedente da norma.

Dito anteriormente, será fato todo enunciado de linguagem que traga verbo no passado e com delimitações de espaço e de tempo.

Fato jurídico, necessariamente, atinge a multiplicidade de acontecimentos previstos pelo direito. Para o direito, aliás, tudo é fato, existindo seu comprometimento em comprová-los, mesmo que para isso precise passar por outros fatos, como ocorre com as provas – também fatos.

Dentro desse contexto, evidentemente, verificamos a existência de fatos jurídicos extintivos, com capacidade para devolver os sujeitos àquela relação jurídica ampla. Portanto, conclui-se para a hipótese que necessariamente está sempre presente a figura da relação jurídica.

Partimos da assertiva de que o sistema jurídico é uno porque somente ele é capaz de regular as relações. E mais: na verdade o Estado nada mais é que um conjunto de fibras denominadas relações. Da mesma forma que observamos a situação norma-fato-relação, não há que se falar em cronologia, com a existência primeiro do Estado, para só depois surgirem as relações. Há, pois, uma concomitância nessa conjuntura.

¹²³ Notas sobre Derecho y Language. 4ª ed. Abeledo-Perrot. Buenos Aires. 1994, p. 180.

Lourival Vilanova¹²⁴ trata da composição da relação jurídica como “dois termos (um referente e outro relato), um operador relacionante (expresso em adjetivos e verbos, e, até, em advérbios), que há um sentido ou vector que indica direção interna na estrutura da relação jurídica etc.”

Ao dizer que, ocorrido o fato, nasce uma relação jurídica, deixamos de notar que na verdade o que temos são duas relações, uma dialogando com a outra: direito do sujeito ativo e dever correlato do sujeito passivo.

Pela afirmação de Lourival Vilanova¹²⁵ “o ato jurídico ou é relação ou tem eficácia de relação jurídica. Nos extremos da relação, perfazendo sua *estrutura*, acham-se os *termos*, que se denominam tecnicamente sujeitos-de-direito”.

O ser humano, desde os primórdios, busca sobreviver em sociedade. De uma forma geral, há sempre um mínimo de organização que, desta forma, conduz sua sobrevivência.

Por conta disso Lourival Vilanova¹²⁶ salienta a necessidade de uma norma-origem, contendo o fato-fundamental. Necessariamente, para se falar em fato, e mais especificamente fato jurídico, a figura da norma torna-se imprescindível.¹²⁷

Havendo o fato, previsto na hipótese, teremos seu efeito, a relação jurídica no consequente. É, na denominação de Lourival Vilanova¹²⁸, a

¹²⁴ Causalidade e Relação no Direito. 4ª ed. São Paulo: RT. 2000, p.234.

¹²⁵ Causalidade e Relação no Direito. 4ª ed. São Paulo: RT. 2000, p. 251.

¹²⁶ Causalidade e Relação no Direito. 4ª ed. São Paulo: RT. 2000, p. 258.

¹²⁷ É o que se denomina, na doutrina do Autor, relação de imputação.

¹²⁸ Causalidade e Relação no Direito. 4ª ed. São Paulo: RT. 2000, p. 259.

causalidade jurídica: “se se dá F (fato jurídico), deve ser R (S' e S''), ou seja, a relação jurídica R entre os sujeitos de direito S' e S'' .”

O direito implica imprescindivelmente *valor*, exatamente porque este penetra na base do direito, estando presente, inclusive, nos enunciados prescritivos que estabelecem os modais¹²⁹ *obrigatório*, *permitido* e *proibido*.

Indo além, poder-se-ia argumentar que em qualquer relação jurídica há necessariamente um núcleo deonticamente modalizado (obrigatório, proibido ou permitido). Indispensável, em qualquer relação jurídica, a utilização de um dos modais.

Esclarece Tércio Sampaio Ferraz Jr.¹³⁰ que “as normas, assim, *falam* de um mundo ou de uma realidade que parece estar por trás do mundo social das interações: a realidade das relações jurídicas”.

Dando continuidade ao raciocínio, afirma Tércio Sampaio Ferraz Jr.¹³¹, de forma categórica, que “normas jurídicas são decisões”. São garantias de que certas deliberações serão tomadas e, num movimento tautológico, definem que novas decisões serão tomadas, como forma de controle.

Quando, numa visão pragmática, se verifica que a norma se reduz à norma processual, não há como negar o caráter procedimental inerente ao discurso normativo.¹³²

¹²⁹ São os chamados modais deônticos.

¹³⁰ *Introdução ao Estudo do Direito*, p. 166.

¹³¹ *Teoria da Norma Jurídica*, p. 49.

¹³² Cf. Ferraz Jr., Tércio Sampaio. *Teoria da Norma Jurídica*, p. 49.

Isso ocorrerá e poderá percebido, como dito, se for dado ao caráter pragmático uma maior relevância, em detrimento do caráter sintático e do caráter semântico da linguagem.

3.7 Relação jurídica – conceituação

Manuel A. Domingues de Andrade afirma que “relação jurídica – *stricto sensu* – vem a ser unicamente “a relação da vida social disciplinada pelo Direito, mediante a atribuição a uma pessoa (em sentido jurídico) de um direito subjectivo e a correspondente imposição a outra pessoa de um dever ou de uma sujeição”.¹³³

Caro e necessário a transcrição do conteúdo semântico para Pontes de Miranda¹³⁴ de relação e relação jurídica:

§ 39. Conceitos de relação e de relação jurídica

1. Relação – É o ter-se de considerar a *a* frente a *b*: *aRb*. (...) A relação jurídica é entre pessoas, isto é, entre entidades capazes de ter direitos, deveres, pretensões, obrigações, ações e exceções.

2. Relação jurídica – Relação jurídica é a relação inter-humana, a que a regra jurídica, incidindo sobre os fatos, torna jurídica. De ordinário, está nesses fatos, como componente, ou como um dos elementos componentes do suporte fáctico. (...) Muitas relações da vida são irrelevantes para o direito (e.g., a relação de amizade); pôsto que, aqui e ali, ganhe esporádica

¹³³ Teoria Geral da Relação Jurídica, vol. I, Coimbra: Almedina, 2003, p. 2.

¹³⁴ Tratado de Direito Privado, Tomo I, p. 117.

relevância (e.g., a inimizade, como causa suficiente para alguém não se tutor, Código Civil, art. 413, III).

Com observação na evolução histórica, a relação jurídica tributária no direito brasileiro, nos moldes atuais, não existe desde o descobrimento de nosso território, em 1500, já que, naquela época não havia a concepção de propriedade privada tal como hoje, havendo, pois, uma comunidade primitiva, com a exploração da natureza.¹³⁵

De acordo com a doutrina de Paulo de Barros Carvalho¹³⁶ temos o conceito fulcral do estudo:

Para a Teoria Geral do Direito, *relação jurídica* é definida como o vínculo abstrato, segundo o qual, por força da imputação normativa, uma pessoa, chamada de sujeito ativo, tem o direito subjetivo de exigir de outra, denominada sujeito passivo, o cumprimento de certa prestação.

Marcos Bernardes de Mello¹³⁷ salienta serem elementos da relação jurídica “um objeto, sejam a) coisas (= *res corporales*), b) bens imateriais (*res incorporales*) ou c) *promessa de prestação*, comissiva ou omissiva”. Adverte, ainda, que, não tendo objeto, a relação jurídica pode ser considerada entidade lógica, meramente, vez que aquele é que lhe dá sentido e realidade.

¹³⁵ “História dos tributos no Brasil”, *passim*.

¹³⁶ Curso de Direito Tributário. 26ª ed. São Paulo: Saraiva. 2016, p. 286 e s.

¹³⁷ *Teoria do Fato Jurídico*. Saraiva: São Paulo, 1997, p. 180

Lembra Marcos Bernardes de Mello¹³⁸ que direitos e deveres não são objetos da relação jurídica propriamente, mas seu conteúdo. Ali na relação podem ser encontrados

Por José Souto Maior Borges¹³⁹, a Relação Jurídica Tributária vem admitida de duas maneiras:

- relação entre sujeitos de direito: sujeito passivo/obrigado/titular de dever jurídico E Fisco/ titular de direito subjetivo
- relação de correspondência entre obrigação e crédito

Segue afirmando que, se temos uma obrigação *ex lege*, decorrem de normas tributárias de caráter geral e abstrato, com a sua instauração proveniente de previsão normativa. Percebemos aqui uma “prescrição normativa deonticamente obrigatória”¹⁴⁰, estando impossibilitado o Fisco de deixar de exercê-la.

Saliente-se, ainda, o que Hans Kelsen¹⁴¹ assevera denominar “relação jurídica de natureza especial”, pela existência de interconexão entre a obrigação de um sujeito em relação ao outro: num contrato de compra e venda temos duas condutas que devem ser prestadas, a saber entregar a coisa e pagar o preço, respectivamente.

¹³⁸ *Teoria do Fato Jurídico*. Saraiva: São Paulo, 1997, p. 180.

¹³⁹ *Lançamento Tributário*. Malheiros. São Paulo, 1999, p. 50.

¹⁴⁰ *Lançamento Tributário*. Malheiros. São Paulo, 1999, p. 51.

¹⁴¹ *Teoria Pura do Direito*. 6ª ed. Armênio Amado: Coimbra. 1984, p. 235.

3.8 Relação – seus tipos – e a conexão com o direito

Já tivemos a oportunidade de discorrer sobre as situações denominadas como tipos aos quais pertencem a relação jurídica, analisados mais uma vez com tratamento contendo a juridicidade.

Se, pela existência de simetria temos “correspondência em forma, grandeza e localização entre as partes existentes de um lado e do outro de determinada linha, plano ou eixo”¹⁴², será necessário perceber a situação trazida para poder dizer-se de acordo com o conceito compreendido.

Cabe, pois, a lembrança do apontamento de Robert Alexy¹⁴³ sobre serem coerção e correlação intrínsecos ao direito. Traz a explanação de ser a coerção de fácil percepção, por conta do próprio objeto do direito.

Então, trazendo a coerção inclusa no conceito de direito possibilita a percepção de que consegue dar azo às suas funções básicas e o objetivo de segurança jurídica e eficiência seriam alcançados, em certo nível.

De acordo com Robert Alexy¹⁴⁴:

Isso demonstra que a linguagem que nós usamos para nos referir a fatos sociais é inspirada pelo princípio hermenêutico de que cada prática humana deve ser concebida como um intento de realizar suas funções tão bem quanto possível. Descortinar essa conexão entre necessidades conceituais e práticas torna claro em que sentido a coerção pertence, enquanto uma propriedade necessária, à natureza do direito.

¹⁴² <http://www.aulete.com.br/simetria>, acesso em 04 de março de 2015.

¹⁴³ O conceito e a natureza do direito. Marcial Pons. São Paulo, 2014, p. 36

¹⁴⁴ O conceito e a natureza do direito. Marcial Pons. São Paulo, 2014, p. 36

Na linha de raciocínio apresentada, aponta Robert Alexy para a correção como uma necessidade resultante da estrutura dos atos jurídicos e da argumentação jurídica; em sentido naturalmente oposto ao da coerção (relação entre meios e fins).

A percepção dos conceitos, o desenrolar de acepções trazidas ao longo da jornada interpretativa deve ter como objetivo final o enunciado principiológico da segurança jurídica, àquilo que A. de Sampaio Dória¹⁴⁵ atribui:

Ter-se-á atingido o máximo de organização política, quando for tão perfeita a segurança jurídica, que a todos pareça, como as chuvas que caem do céu, natural e espontânea.

Cabe, pois, a lição de Paulo de Barros Carvalho¹⁴⁶ sobre a relevância de um agrupamento, de acordo com regras, levando em conta um padrão de referência:

É noção cediça que toda classificação sé tem efeito realmente científico na proporção em que conduz a conseqüências de natureza prática.

Assim como na arte, a percepção da linguagem inerente ao direito não deixa dúvidas em relação aos conceitos trazidos à tona quando passam sob o crivo de interpretação.

¹⁴⁵ Curso de Direito Constitucional. Vol 2. 2ª ed. Companhia Editora Nacional. São Paulo. 1946, p. 251

¹⁴⁶ "Relação Jurídica Tributária e as impropriamente chamadas 'obrigações acessórias'"; Revista de Direito Público n. 17 (jul.-set. 1971); RT, São Paulo, 1971, p. 382.

3.9 Relação de coordenação

Analisada determinada situação posta, deve-se ter a possibilidade de, por meio de uma abstração reflexiva, que na problemática trazida informa um determinado resultado.

Afirma-se, pois, estar presente na situação arranjos ligados a um mesmo conceito, capaz de compor as circunstâncias presentes. Vejamos, pois, a moldura possível tendo em conta o objeto de estudo, qual seja, o direito tributário:

TRIBUTO

IMPOSTO

Taxa – Poder de polícia

Contribuições de intervenção

Empréstimos compulsórios

Contribuições parafiscais

Contribuição de melhoria

Taxa – Serviços públicos

Pretende-se, pois, documentar, estarem sob o manto “tributo”, todas as situações trazidas – sem almejar juízo de valor entre os elementos colacionados. A coordenação está presente entre *tributo* e termos consequentes.

Até em virtude do que se pretende expor, deve-se deixar muito claro que não estamos classificando espécies tributárias e sim dizendo a qual premissa estão coordenadas

São ministrados os conceitos em um formato horizontal, colocados em fileira, trazendo a situação de unificação das opções trazidas em torno de uma primeira colocação capaz de abarcar todas as demais, consideradas em torno daquela principal e não entre si.

3.10 Relação de subordinação

Cuida a relação de subordinação se presente a intensão do conceito subordinado, inclui a intensão do conceito superordenado e, pelo menos, mais uma condição especificadora. Se pensado o sistema de conceitos, diz-se ser o subordinado chamado, ainda, de conceito específico e o conceito superordenado, de conceito genérico.

Assim, podemos afirmar termos uma situação de cadeia ocorrendo, com isso, um arranjo vertical de conceitos. Mais uma vez, considerado o direito tributário:

TAXA

Taxa – Poder de polícia

Taxa – Serviços públicos

Temos, ainda, outra previsão construída com fulcro em hipótese de direito tributário:

CONTRIBUIÇÃO

Contribuições de intervenção no domínio
econômico

Contribuições parafiscais/sociais

Contribuição de iluminação pública

Podemos cuidar da sistemática de apresentação trazendo visualizações sob diferentes aspectos. Assim, a cadeia poderá se iniciar no termo mais genérico – descendente ou no mais específico – ascendente.

Necessária a estruturação de conceitos, passíveis de representar a toda a situação apresentada. Caso não seja possível a mencionada construção, por falta de elementos com os quais seja possível a representatividade da cadeia, devemos trazer elementos intermediários. Apresenta-se, pois o princípio da modulação, onde fica latente serem necessários todos os elementos de representatividade.

Existindo apenas os termos 'contribuição' e 'contribuição de iluminação pública' estiverem presentes, temos que incluir 'contribuições sociais',

como termo intermediário, para que a cadeia fique completa. Temos com isso a construção seguinte:

CONTRIBUIÇÃO

Contribuições sociais

Contribuições parafiscais/sociais

Contribuição de iluminação pública

O dever de pagar tributo, assim como de cobra-lo, decorrem de relações jurídicas. São essas relações as que deveremos aqui analisar.

3.11 Classes de relações jurídicas

A classificação de relações jurídicas¹⁴⁷, perseguidos os pontos de vistas mais comuns, pode estar disposta da seguinte maneira:

¹⁴⁷ Conceito de relação jurídica em enciclopédia GER, <http://www.canalsocial.net/GER/imprimir.asp?id=5093>, acessado em 22/3/2007

- a) Relações jurídicas de direito público, com a intrínseca carga de função ou dever presente. Por exemplo, as que possuem caráter político, administrativas ou penais;
- b) Relações jurídicas de direito privado, organizadas sob o manto do princípio da personalidade, com a prevalência da ideia de faculdade. Aqui dentro do campo do Direito Civil e com a seguinte divisão hierárquica:
 - 1. Relações jurídicas pessoais, subdivididas em r. j. de estado civil, que estabelecem situações da pessoa perante determinada sociedade (v.g. nacionalidade, maioridade – ou não, estado civil);
 - 2. Relações jurídicas familiares, englobando as conjugais, paterno-filiais; podendo existir igualdade (entre cônjuges) ou subordinação (dos filhos em relação aos pais, desde que menores e não emancipados);
 - 3. Relações jurídicas cooperação social, e que várias pessoas se propondo a uma obra, empresa ou fim comum, tais como em uma Organização Não Governamental ou em relações trabalhistas;
 - 4. Relações jurídicas patrimoniais, com distintos tipos de poder ou tráfico de bens, quando este poder é exercido pelo sujeito ativo diretamente, ostentando uma titularidade absoluta, tendo em vista estarmos aqui diante dos chamados direitos reais, enquanto que se o sujeito ativo não exercita seu poder de modo direto sobre o objeto, mas por intermédio de um intermediário, com a obrigação de entregar-lhe este objeto, temos o direito de crédito, envolvendo titularidade relativa.
- c. Relações jurídicas principais ou acessórias, já que envolvem sua respectiva categoria e autonomia, interdependentes, conexas, derivadas e subordinadas (p. ex. a relação de subarrendamento com base na de arrendamento).
- d. Relações jurídicas firme ou variável, sendo que a oscilação pode ser maior ou menor e afetar a duração (quando sujeitas a prazo), sua incerteza (quando sujeitas a condição), faltando ou contendo vício em um dos elementos (p. ex. vício

em virtude de erro) ou por controvérsia judicial (p. ex. quando da ocorrência de litígio).

Fazendo o arranjo, pretendo extrair todas as possibilidades de eventual complexidade existente, sabendo das críticas existentes na atitude. Busca-se, por assim dizer, uma capacidade de englobar única e exclusivamente o necessário a determinado conceito, como o é o de relação jurídica, mas com a capacidade inerente de agrupar¹⁴⁸ e assim explicar o necessário.

Ademais, por ser medular, necessário se faz sua análise nos diversos ramos¹⁴⁹ do direito, sem ignorar, evidentemente, uma primeira análise linguística.

3.12 Relação prestacional

A situação cuidada pretende a realização de ação necessária a cumprir uma obrigação, previamente estipulada. Independente de conjecturas, a norma jurídica pode estar prevista em qualquer ponto do ordenamento, como a

¹⁴⁸ Explica Ricardo Guibourg: "El lenguaje exige criterios de clasificación en los que se escogen como definitorias unas características en lugar de otras. Los enunciados descriptivos, fuera de hallarse formalmente sujetos a criterios de aceptabilidad sintáctica y semántica, no son todos equivalentes: algunos dan buen resultado cuando se los constituye en guías de nuestras creencias y actitudes (por ejemplo, creer que llueve y llevar paraguas), en tanto otros conducen a consecuencias no deseadas (creer que hay buen tiempo y llegar a destino empapados)". *In* La certeza de los criterios. Edición digital a partir de *Doxa : Cuadernos de Filosofía del Derecho*, núm. 24 (2001), pp. 603-604

¹⁴⁹ Apenas didaticamente autônomos.

previsão para dirimir conflitos fundiários disposta o artigo 126 da Constituição Federal de 1988¹⁵⁰.

A relação prestacional é, pois, intrínseca ao direito tributário, exatamente porque aqui, em seu núcleo, temos pontualmente enunciados capazes de estabelecer o dever obrigacional, tão necessário à prática impositiva de tributos.

André Ramos Tavares¹⁵¹, dentro de conceituação dos ditos direitos sociais, afirma como regras *“que exigem do Poder Público uma atuação positiva, uma forma atuante de Estado na implementação da igualdade social dos hipossuficientes. São, por esse exato motivo, conhecidos também como direitos a prestação, ou direitos prestacionais”*.

Trabalhando conceitos de relação jurídica prestacional e, ainda, de Regra Matriz de Incidência, vem o Poder Judiciário, no Tribunal Regional Federal da 3º Região, assim se pronunciar:

A propósito, cito o entendimento de Miguel Horvath Júnior: ‘O critério temporal deve ser entendido com o momento exato do nascimento da relação jurídica previdenciária. Quando nasce a relação jurídica? Contudo, se, nesta data, o segurado ainda não tiver implementado o período de carência, o critério temporal fica postergado para a data em que vier a ser implementado, desde que mantida a qualidade de segurado. Vale lembrar que o art. 49, I, da Lei 8.213/91, estabelece o

¹⁵⁰ Conforme disposto na Constituição Federal: “Art. 126. Para dirimir conflitos fundiários, o Tribunal de Justiça proporá a criação de varas especializadas, com competência exclusiva para questões agrárias.

Parágrafo único. Sempre que necessário à eficiente prestação jurisdicional, o juiz far-se-á presente no local do litígio.”

¹⁵¹ TAVARES, André Ramos. Curso de Direito Constitucional. 10ª ed. Rev. E atual. – São Paulo: Saraiva, 2012, p. 837.

momento de pagamento do benefício, momento a partir do qual o benefício passa a ser devido pelo INSS, que não se confunde com o critério temporal. No âmbito das relações prestacionais, o INSS tem uma obrigação perante o segurado, após a ocorrência do critério material, mas ainda não se sabe quanto é devido. O requerimento tem esta finalidade liquidar o crédito do segurado, tal como o faz o lançamento tributário.' (In: Direito Previdenciário. 2ª edição. São Paulo, Quartier Latin, 2002, p. 113). Não se harmoniza com nosso ordenamento, ademais, a tese de que ao segurado cabe a escolha do critério de cálculo e, especialmente, da lei que considere mais interessante na aplicação da prestação almejada, podendo optar, ad aeternum, pelas normas que julgue mais adequadas à sua aspiração, independentemente de considerações sobre sua eficácia no tempo. O que se busca, ao contrário, é a segurança das relações jurídicas, cabendo aos interessados, seguindo as regras pertinentes, manifestar sua intenção em passar para a inatividade, e, ao órgão previdenciário, aplicar a lei em vigor. Na hipótese dos autos, embora tenha surgido uma relação jurídica de natureza previdenciária no momento em que o segurado adquiriu o direito à aposentadoria por tempo de serviço, nos termos da legislação então vigente, o benefício só passou a lhe ser devido a partir do requerimento, não merecendo acolhimento o pedido de retroação da DIB nem, conseqüentemente, o de aplicação da legislação pretérita para o (re) cálculo da RMI. Em idêntico caso, decidiu este Tribunal: "PREVIDENCIÁRIO. REVISÃO DE BENEFÍCIO. CÁLCULO DA RENDA MENSALINICIAL. SALÁRIOS-DE-CONTRIBUIÇÃO

CONSIDERADOS. DIREITO ADQUIRIDO INEXISTENTE. RECÁLCULO DA RMI NOS TERMOS DA LEI 6.423/77. IMPOSSIBILIDADE. APLICAÇÃO DO ART. 58 DO ADCT. CORREÇÃO DO MENOR VALOR-TETO. CONVERSÃO EM URV. LEI Nº 8.880/94. INDEVIDA A INCLUSÃO DO PERCENTUAL DE 10% DO IRSM DE JAN E FEV/94. IMPOSSIBILIDADE. REAJUSTE DO BENEFÍCIO COM APLICAÇÃO DOS ÍNDICES LEGAIS. PRESERVAÇÃO DO VALOR REAL. (TRF 3, Recurso Inominado no P. n. 16 00014716220144036104, Rel. Juiz Federal HERBERT CORNELIO PIETER DE BRUYN JUNIOR, 6ª TURMA RECURSAL DE SÃO PAULO, e-DJF3 Judicial 20/05/2015)

De acordo com Maria Helena Diniz¹⁵² os direitos obrigacionais, ou creditórios, são relativos, por se dirigirem a pessoas determinadas, não sendo *erga omnes* por ser exigido do devedor; encerrando uma *prestação* positiva ou negativa concretizando-se, pois, em dada conduta.

Pela doutrina de Washington de Barros Monteiro¹⁵³ "é a relação jurídica, de caráter transitório, estabelecida entre devedor e credor e cujo objeto consiste numa prestação pessoal econômica, positiva ou negativa, devida pelo primeiro ao segundo, garantindo-lhe o adimplemento através de seu patrimônio". Assim, podemos afirmar ser uma relação prestacional de caráter patrimonial, com o seu descumprimento se resolvendo mediante possível execução do patrimônio penhorável.

¹⁵² Curso de Direito Civil Brasileiro. Vol 2. 24ª ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2009, p. 7.

¹⁵³ Curso de Direito Civil – Obrigações. 1 Parte. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 8.

Tendo, pois, a relação jurídica, o fulcro em uma obrigação, surge o processo, capaz de uma série de atos encadeados e que visem, em si, um adimplemento.

3.13 Relação processual

Podemos dizer que, numa sociedade, as pessoas mantêm diversos tipos de ligação. Esclarece José Roberto dos Santos Bedaque¹⁵⁴ que “algumas dessas relações são objeto de regulamentação pelo Estado, existindo entre os homens relações de natureza diversa – de amizade, de cortesia, de religião etc. Quando uma dessas relações é regulada pela vontade da lei, qualifica-se de relação jurídica”.

Diz Piero Calamadre¹⁵⁵, acerca do conceito de relação jurídica processual:

Para comprender el alcance de esta noción que la doctrina hoy predominante considera fundamental (...)no es necesario permanecer ligados ao concepto tradicional de la relación jurídica, entendido como conflicto intersubjetivo de intereses regulado por el derecho, y, por consiguiente, a la relación que se instaura, en fuerza de la tutela acordada por la ley a uno de

¹⁵⁴ Direito e Processo – Influência do direito material sobre o processo. São Paulo, Malheiros, 2ª edição

¹⁵⁵ Instituciones de Derecho Procesal Civil, volumen I. Buenos Aires, Ediciones jurídicas Europa-america, p. 335.

los intereses en conflicto con sacrificio del otro, entre el titular de un derecho subjetivo y el titular de la obligación correspondiente. Es necesario, por el contrario, partir de un concepto más amplio y comprensivo, que abrace no solamente la regulación jurídica de los conflictos de intereses entre dos sujetos, sino, además, el de la colaboración de intereses en que pueden encontrarse dos o varias pessoas cuando cooperan al logro de una finalidad común.

Presente, pois, um objetivo único, capaz de conectar pessoas, cada qual com a pretensão ideal de fazer valer seus interesses. Isso, aqui, ocorre com a intervenção do direito, capaz de regular as condutas, quando chamado a se manifestar.

Pois bem. Antônio Carlos de Araújo Cintra, Ada Pellegrini Grinover e Cândido Rangel Dinamarco¹⁵⁶ oferecem a diferenciação entre a relação processual e a relação material pelo objeto, pressupostos e sujeitos. Com base nesta delimitação, a estipulação a seguir esmiuçada.

Dentro do processo faz-se necessária a presença de três sujeitos a saber, Estado, demandante e demandado. Por estar contida aqui a figura do Estado-juiz, figurando como agente capaz de exercer a jurisdição, ou seja, o poder, faz a grande diferença em relação ao direito material. Vislumbra-se, ainda, a situação das partes submissas ao juiz, distinto do nome próprio e sim como órgão do Estado, comandante do processo e distante do jogo de interesses contrapostos.

A relação processual, seguindo a mesma linha de doutrina, terá como objeto um determinado bem, subdividido em bem da vida, nas relações

¹⁵⁶ *Teoria Geral do Processo*. 19 ed. Malheiros: São Paulo. 2003. Passim

jurídicas substanciais ou primárias, como poderia ser caracterizado pelo próprio objeto dos interesses em conflito, ou seja, determinada quantia em dinheiro, ou a entrega de coisa certa, para citar algumas possibilidades.

Porém, serão secundárias as relações secundárias ou processuais, em que o que está verificado é a consecução inerente ao litígio, numa sentença de mérito, por exemplo.

Pressupostos processuais são requisitos para que haja sucesso naquilo que se almeja, com a existência de propositura apropriada da ação, perante autoridade jurisdicional e por parte apta a compor litígio.

Intrínseca à sua concepção está a necessária composição hipótese e consequente, que resta presente na relação jurídica como um todo, aqui também no âmbito processual.

Assim, pressupondo os elementos contidos na relação material, na norma primária temos primordialmente a composição pressuposto fático, equivalendo à chamada hipótese de incidência com a consequência lógica, numa inferência que leva em conta a relação jurídica.

A particularidade presente na relação de natureza processual vem a ser a situação de que, recebida a relação material, temos a norma secundária como inerente à hipótese de não observância do dever, por parte o sujeito passivo, implicando o exercício da sanção e da coação (por intermédio, aqui, do órgão jurisdicional).

Na relação processual subsiste o pressuposto de ter ocorrido uma relação jurídica que por algum motivo não foi observada, ocasionando a situação secundária, contida em norma, em que há a necessidade de manifestação de terceira pessoa, até então estranha à relação, decidir sobre os fatos em discussão.

3.14 Relação no Direito Penal

Da mesma forma que em todas as searas do direito, a construção da relação jurídica fica sujeito a parâmetros da lógica, com uma estrutura minimamente definida e que certamente obedece a parâmetros, mas não fica a eles restrita.

De tal maneira, será sujeito ativo aquele que praticar a conduta descrita na lei, denominada fato típico, na doutrina de Julio Fabrini Mirabete¹⁵⁷. Verifica-se, pois, necessariamente, a capacidade penal (aferível em momentos anteriores e/ou posteriores ao crime) e a imputabilidade (contemporânea ao delito).

Na figura do sujeito passivo temos aquele que possui o bem jurídico lesado ou ameaçado de ser lesado pela conduta delituosa. Ou seja, aqui o indivíduo que sofre os efeitos do delito, como vítima do crime.

São as pessoas descritas ligadas por um objeto¹⁵⁸, qualquer que seja, contra o que se dirige a conduta delituosa. Será, pois, dividido em duas situações distintas.

A denominada objetividade jurídica diz respeito ao bem ou interesse que a lei penal visa proteger quando incrimina determinada conduta, como é o caso, por exemplo, no furto, o patrimônio. A legislação penal, especialmente sua máxima expressão, o Código Penal, predispõe uma hierarquia em que são vistos os

¹⁵⁷ Manual de Direito Penal, vol. 1. 7ª ed. Atlas. São Paulo. 1993, p. 117.

¹⁵⁸ Julio Fabrini Mirabete Manual de Direito Penal, vol. 1. 7ª ed. Atlas. São Paulo. 1993, p. 121.

bens jurídicos importantes: vida, integridade corporal, honra, patrimônio etc., nesta ordem.

Por objeto material temos a pessoa ou coisa sobre a qual a conduta delituosa recai, podendo ou não virem confundidos o sujeito passivo e o objeto do crime. O ser humano será objeto material do crime de homicídio, bem como é a “coisa alheia móvel” em crimes de furto ou roubo. Algumas situações não trazem em si o conteúdo do objeto material, como as previsões criminais de falso testemunho ou gesto obsceno.

Fica o registro dos parâmetros necessários para descrever, de início, a relação jurídica no âmbito penal, com a necessidade de existir uma posterior análise com ajustes para esta ou aquela conduta passível de ser imputada como criminosa.

3.15 Relação no Direito Mercantil

A relação jurídica mercantil tem por fulcro a situação definida pela qualidade do sujeito. Assim, afirma-se ter o direito comercial como objetivo uma corporação profissional, qual seja, dos comerciantes.

O que Rubens Requião¹⁵⁹ traz como absolutamente relevante é que “como fato social e econômico, o comércio é uma atividade humana que põe em circulação a riqueza produzida, aumentando-lhe a utilidade.”

¹⁵⁹ Curso de Direito Comercial. 1º Vol. 19ª ed. São Paulo. Saraiva. 1989, p. 4.

A relação jurídica mercantil definida pela natureza do objeto, ou seja, o direito comercial como precursor do direito dos atos de comércio.

As relações jurídicas podem trazer, como objeto, um contrato, determinando as predisposições para os atos de comércio. Todavia, nas relações de consumo é a relação obrigacional que liga um consumidor a um fornecedor, tendo como objetivo o ofertamento de um produto ou da prestação de um serviço. Os elementos subjetivos nessa relação jurídica de consumo são o consumidor e o fornecedor.

O direito comercial como direito das relações decorrentes da atividade empresarial.

3.16 Relação no Direito Civil

Inserido o homem em contexto social traz, como carga axiológica, as relações jurídicas, com presença ininterrupta e na continuidade de atos inerentes à vida, como situações cotidianas. Se, como já tivemos oportunidade de atestar, a vida do homem em sociedade acarreta a sua adequação a vários contextos, assim também ocorrerá com a relação jurídica, restando ao direito a função de regular condutas, especialmente tendo em conta a infinidade de conjunturas capazes de ocorrer.

Ao Estado resta a função de órgão competente para intervir na disciplina das relações jurídicas, com respaldo legal necessário às mais variadas circunstâncias exibidas pela sociedade.

Conceitua Miguel Reale¹⁶⁰ “relações sociais postas por si mesmas, apenas reconhecidas pelo Estado, com a finalidade de protegê-las”. Cabe, pois a necessária aferição de que cabe ao Estado, na sociedade em que o ser humano se insere, administrar complexidades e as situações concretas estão presentes, arraigadas aos casos concretos que ora apresentaremos, buscando regular condutas oriundas de tais circunstâncias.

¹⁶⁰ Lições Preliminares de Direito. 3ª ed. São Paulo: Saraiva. 1976. pág. 254

CAPÍTULO QUARTO – RELAÇÃO JURÍDICA TRIBUTÁRIA

Sumário: 4.1 A presença da relação no Direito Tributário. 4.2 Sujeição ativa. 4.3 Sujeição passiva. 4.4 Obrigação. 4.5 Relação jurídica tributária e intersecção com deveres instrumentais. 4.6 Impossibilidade das prestações. 4.7 Dificuldades em torno do núcleo da relação jurídica tributária.

4.1 A presença da relação no Direito Tributário

O tema perseguido não é de fácil trânsito apesar de aparentemente ocorrer exatamente o oposto.¹⁶¹ Relação jurídica tributária muitas vezes foge à razão; cuidando do objeto de significação e análise em termos lógicos, concretamente deveria conter tautologia, de modo que sua verdade formal fosse mantida em todos os exemplos que com sua estrutura sejam percebidos, por interpretação de variáveis.¹⁶²

Muito comum ouvir teóricos gerais e filósofos do direito com a assertiva de que, instados a falar em qualquer tipo de reunião que cuide de matéria

¹⁶¹ Muitos trabalhos que dizem estudar o tema passam ao largo das explicações e definições do assunto, como se as conceituações não fossem necessárias mas sim pressupostas.

¹⁶² ECHAVE, Delia Teresa, URQUIJO, Maria Eugenia e Guibourg, Ricardo. Lógica, proposición y norma. 5ª ed. Astrea. Buenos Aires. 1999, p. 82.

tributária, que tal convite seria, em verdade, um desprestígio para os estudiosos desse “ramo”¹⁶³ do direito, já que aqueles pouco ou nada saberiam sobre a matéria.

Desconhecem, pois, que para se falar em questões específicas da matéria tributária, noções primeiras de teoria geral do direito já deveriam estar arraigadas, meditadas de forma tal que o trânsito pelo campo tributário seria apenas uma questão complementar, o que, analisada a prática, não ocorre.

Mesmo aqueles que teoricamente se dedicam a temas específicos, como o que cuidamos nesse trabalho, a despeito de denominarem a sua obra como sendo uma análise da *relação jurídica tributária*, passam ao largo dos conceitos magistrais, para já entrar em situações específicas, como se se fosse dado a presumir as noções de *relação*, de *jurídico* e de *tributário*.

Por isso partimos da análise crítica de conceitos de Teoria Geral do Direito, buscando suporte na Filosofia para, ao fim e ao cabo, montarmos a relação jurídica tributária com suas peculiaridades.

Isso porque o direito não começa no Direito Tributário e assim devem os conceitos passar por uma análise primeira das circunstâncias que lhes deram origem, como trabalhado anteriormente ao longo do texto e, depois, do contexto atual para, só então, chegar à realidade tributária.

Pois novamente insistimos na importância do papel da linguagem, com as conceituações trazidas por Irving M. Copy¹⁶⁴:

A linguagem é um instrumento tão sutil e complicado que frequentemente perdemos de vista a multiplicidade de seu

¹⁶³ Como qualquer outra subespécie do direito, divisão utilizada apenas para fins didáticos, não prevalecendo tal autonomia a uma análise mais acurada.

¹⁶⁴ *Introdução à Lógica*, p. 47.

uso. Nesta, como em muitas outras situações, existe o perigo de nossa tendência para simplificar excessivamente as coisas.

Simplificar, confundir são situações tão presentes na linguagem do direito e das artes que muitas vezes as facilidades do cotidiano levam exatamente a equívocos perpetuados. O perigo está exatamente nos embaraços, que devem sofrer intervenção, analisados, esmiuçados, com a consequente correção.

Sobre as palavras, a assertiva precisa de Bertrand Russell¹⁶⁵:

As palavras, desde os tempos mais primitivos de que temos registros históricos, têm sido objeto de medo supersticioso. O homem que soubesse o nome de seu inimigo poderia, por meio disso, adquirir poderes mágicos sobre ele. Ainda usamos certas frases como “em nome da lei”. É fácil concordar com o enunciado “no princípio era o Verbo”. Essa concepção está subjacente as filosofias de Platão e Carnap, e da maioria dos metafísicos intermediários.

Afirma Héctor H. Hernández¹⁶⁶ que o conhecimento do direito implica a aproximação sem preconceitos, como quem se aproxima de algo nunca visto.

Não pretendemos, com isso, propor uma interpretação cega do direito, tese repudiada por Miguel Reale¹⁶⁷ nos seguintes termos:

¹⁶⁵ Significado e Verdade, p. 25

¹⁶⁶ Valor y Derecho. Introducción Axiológica a La Filosofía Jurídica, passim.

¹⁶⁷ O direito como experiência, p. 237.

(...) Para o jurista, enquanto jurista, não haveria aqui senão um pseudoproblema, visto que a interpretação só poderá ser da proposição normativa, tal como ela se apresenta com os seus significados próprios, para e cujo entendimento haveria processos técnicos apropriados e relativamente seguros, quer se considere a regra de direito um simples enunciado de relações entre fatos (tese fiscalista) ou mero enunciado de relações lingüístico-formais (tese analítica) pois ambas essas posições coincidem na mesma atitude a-valorativa.”

Aqui presente a percepção de Paulo de Barros Carvalho, alertando sobre a formação das normas não ser papel apenas do aplicador, na circunstância de expedir outras normas e tampouco do cientista isoladamente considerado, como condição para desenvolver tarefa crítico-descritiva. Seria, então “estação obrigatória para os dois”.¹⁶⁸

A lógica se propõe a nomear as funções proposicionais diádicas ou poliádicas intrínsecas ao termo relação xRy .

Temos, pois, pela definição do Dicionário de Filosofia¹⁶⁹, ao discorrer sobre as características gerais da relação:

1ª Se R ocorre não só entre x e y , mas também entre y e x , diz-se que é simétrica. É simétrica, por exemplo, a relação entre dois irmãos. Caso contrário, é chamada de *assimétrica*. As relações “antes”, “depois”, “à esquerda” são assimétricas.

¹⁶⁸ Derivação e Positivização no Direito Tributário. Vol II. Noeses. São Paulo, p. XX.

¹⁶⁹ Dicionário de Filosofia. Martins Fontes. São Paulo. 2000, p. 844

Em direito tributário podemos encontrar aqui a relação entre o poder de tributar e o poder de isentar: aquele com capacidade para exigir o conteúdo de espécies tributárias tem o condão de, vislumbrando condições necessárias, promover a isenção.

2ª Se R é tal que, quando x tem R . R com R com y e y tem R . R com z , também x tem a R . R com z chama-se *transitiva*.

São transitiva as R . "menor", "precede", "à esquerda"; é *intransitiva* a relação de paternidade.

Trazendo à presença do direito tributário, se verificarmos o contribuinte inserido em processo de parcelamento de tributo, a relação por conta disto estabelecida pode ser chamada transitiva.

3ª Se R é tal que nenhum termo está em R . R consigo mesmo, a R . é chamada de *aliorrelativa*. São *aliorrelativas* as R . "irmão", "marido", "pai" etc.

São as chamadas relações jurídicas tributárias entre sujeito ativo e passivo, envolvidos que são por conta da existência do núcleo obrigacional existente, qual seja crédito em prol do primeiro e débito do segundo levada em conta a prestação pecuniária significante de tal relação.

4ª Se R é tal que, dados dois termos diferentes dos campos x e y , pode ocorrer entre x e y , ou entre y e x , ou entre x e y e

entre y e x , a R . é chamada de *coerente*. É coerente a R . “maior ou menor”, não é coerente a R . “antepassado”.

Dizer que inexistente relação jurídica na cobrança da Fonte no Imposto sobre a Renda Pessoa Física, com sua devida demonstração, significa uma situação coerente.

5ª O termo x que tem R . R com um ou mais termos (x , z ...) chama-se *dominante*, enquanto são chamados de dominantes inversos os termos com que o termo x tem a R . R , quais sejam, os termos y , z etc. Na R . de ‘paternidade’, pai é dominante, ‘filhos’ são dominantes inversos.

Tomado o dever de recolher aos cofres públicos o montante devido acerca da pretensão tributária, pode-se afirmar ser o Estado o dominante, enquanto o contribuinte dominante inverso. Cabe sim o dever de recolher aos cofres públicos o montante exigido, independente da efetiva vontade de pagar. Tem o Poder Público o aparato necessário a fazer valer sua vontade – exigir tributos, devendo o sujeito passivo cumprir com as exigências.

6ª O campo de uma R . consiste no conjunto do dominante e dos dominantes inversos. No caso da R . de paternidade, o campo é o conjunto pai-filhos.

Temos aqui a visão da Relação Jurídico Tributária, trabalhando o campo como sendo o conjunto Fisco-contribuinte. Aqui também pensando na função arrecadatória inerente ao Estado.

“7ª Diz-se que uma R. *implica* outra se esta é válida sempre que a primeira é válida”

Trabalhando uma exigência tributária, v.g., Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSL, o dever de recolher aos cofres públicos, com a incidência exatamente sobre o lucro líquido do período-base, antes da provisão para o imposto de renda, sendo, pois, devida pelas pessoas jurídicas e entes equiparados pela legislação, destinando-se ao financiamento da Seguridade Social. Estando, dentro dessas premissas, é de se dizer válida a condição de exigência do tributo.

4.2 Sujeição ativa

Os sujeitos são os termos da relação jurídica. E o dever-ser pressupõe sempre dois ou mais sujeitos. Mesmo que um só sujeito fique determinado. Mas isso não interessa. Na verdade, é apenas a qualidade atribuída ao sujeito.

Cuidando de relações jurídicas em matéria tributária, precisamos lembrar que existem situações pretendidas pelos sujeitos ativos, mas não permitidas por conta da carga axiológica que o objeto carrega.

Se assim o é, temos uma barreira entre aquilo que se pretende e efetivamente é colocado em uma imposição tributária e aquilo que efetivamente poderia ser capaz de ser comportado em determinada situação.

O direito regula situações impositivas, significando, especialmente em matéria tributária, que tudo aquilo que não estiver dentro dos parâmetros não traz em si possibilidade de permanecer no contexto normativo.

Por conta de estar na situação de decretação do tributo, lembra Aliomar Baleeiro¹⁷⁰ que muitas vezes não vem mencionado o sujeito ativo, sendo implicitamente extraído por conta de sua capacidade legislativa e tributária, outorgadas pela Constituição.

Se tenho, dentro da relação jurídica tributária, de um lado sujeito ativo, de outro sujeito passivo, fundamentalmente em situação mais fraca na relação, já que as situações são previamente impostas para que num momento posterior, já analisada a imposição, pretender questioná-la de forma a conseguir decisão administrativa ou judicial capaz de reverter algo em que foi persistentemente investigado o patrimônio do contribuinte, *latu sensu*.

As normas impositivas trazem presunção de validade, em sua própria existência e, assim, não cabe rebelar-se contra aquilo que vem colocado no sistema, no intuito de ignorá-las, devendo, pois haver a pronúncia daquele competente para declarar seu afastamento do ordenamento jurídico: o Poder Judiciário.

Assevera Helenilson Cunha Pontes¹⁷¹ haver o conhecido compromisso constitucional, exigindo-se, pois, “o comprometimento do processo de

¹⁷⁰ Direito Tributário Brasileiro. 11ª ed. Forense. Rio de Janeiro. 1999, p. 717

¹⁷¹ *Relação Jurídica Tributária, Inconstitucionalidade e Coisa Julgada em Matéria Tributária*. Tese de Livre-docência USP: São Paulo, 2004, p. 32.

interpretação-aplicação das normas tributárias com a proteção dos interesses individuais, sempre que estiverem em conflito com os interesses estatais arrecadatários”. Excetua-se, aqui, hipóteses em que houver conflito de interesses e os arrecadatários estiverem fundados em situações de superior relevância.

A ponderação serve também para novamente afirmar o foco necessário na Constituição Federal, seu papel imponente em matéria tributária, cercando, cada vez mais, as situações cotidianas para sua observação e cumprimento.

Onde houver o papel do Território Nacional¹⁷², haverá a necessidade de cumprir o que impõe a Carta Constitucional. Assim, temos sempre em mente a junção de inúmeras situações em matéria tributária – e não poderia ser diferente – com as relações jurídicas permeando o cotidiano, e a busca constante de que o direito logicamente organizado seja obstinadamente perseguido e, a seu modo, encontrado.

Tudo dissecado sob a análise dos enunciados, escalonados de acordo com sua inserção nas categorias, quer sob a forma prescritiva, quer com a veste principiológica, desmembrados e adequados às pertinentes categorias, sabendo da análise à qual cada qual se submeteu.

Tratando do Direito Tributário como resultante do Administrativo, Helenilson Cunha Pontes¹⁷³ assevera:

Essa concepção “administrativa” da potestade tributária concebia a relação tributária como uma relação de

¹⁷² Não apenas dentro dos limites territoriais do País, mas também onde os enunciados são capazes de fazer valer o direito, além de fronteiras, mas atento aos fatos.

¹⁷³ *Relação Jurídica Tributária, Inconstitucionalidade e Coisa Julgada em Matéria Tributária*. Tese de Livre-docência USP: São Paulo, 2004, p. 32.

subordinação dos administrados aos comandos emanados pela Administração Pública; uma autêntica relação de poder que encontrava sua justificação no poder de polícia, natural à entidade estatal como decorrência do atributo da soberania. Entretanto, por implicar limitação ao direito de propriedade, e como todas as restrições do mesmo jaez, o dever tributário deveria estar fundamentado em lei, instrumento que conferia legitimidade racional para a restrição dos direitos de liberdade e propriedade, segundo a ótica do pensamento liberal.

O âmago da norma tributária está onde encontramos os papéis determinados pelo Estado, capaz de ter a objetividade que é a arrecadação de tributos para a concretude das complexidades.

4.3 Sujeição passiva

Interligando conceitos, vem Pontes de Miranda¹⁷⁴ esclarecer que “ser pessoa é fato jurídico. Com o nascimento, o ser humano entra no mundo jurídico”.

Analisando a sujeição passiva tributária, Luis Cesar Souza de Queiroz¹⁷⁵ traz duas situações jurídicas distintas, a denominada relação jurídica tributária original com um contribuinte obrigado a entregar, por conta de seu “dever

¹⁷⁴ Tratado de Direito Privado, tomo I. Borsoi, Rio de Janeiro, 1954, p. 207

¹⁷⁵ Sujeição passiva tributária. Rio de Janeiro: Forense. 1999, p. 219.

jurídico de pagar” e ainda, a relação jurídica tributária conversa – com o Estado obrigando a conduta de entregar, em razão de seu “direito subjetivo de receber”.

Ângela Mota Pacheco estabelece duas categorias como possíveis para a sujeição passiva: o denominado típico, o contribuinte e o atípico, na figura do responsável “que deverão cumprir a obrigação se o primeiro não o fizer, ou por ter desaparecido do mundo ou por uma circunstância que o impediu de realizar o pagamento”.¹⁷⁶

Dentro da relação jurídica tributária temos que observamos na denominada teoria causalista¹⁷⁷, o primeiro foco encontra-se nos gastos públicos que, uma vez incrementados têm o poder de aumentar a capacidade contributiva do sujeito passivo, agora com o ônus de arcar com mais tributos e, com isso, impactar na arrecadação tributária.

Sob tal ótica podemos extrair do Texto Constitucional as espécies tributárias, esculpidas nas competências ali determinadas.

Também Roque Carrazza¹⁷⁸ verifica que “a Constituição não indica, de modo expresso, o sujeito passivo de nenhum tributo”. Porém, traz efetivamente quem, ocorrido o fato jurídico tributário serve ao papel: “a pessoa que provoca, desencadeia ou produz a materialidade da hipótese de incidência tributária”.

¹⁷⁶ O destinatário legal tributário da obrigação tributária substancial. *In* Teoria Geral da Obrigação Tributária - Estudos em Homenagem a José Souto Maior Borges. Heleno Taveira Torres (coord.) Malheiros. São Paulo. 2005, p. 348

¹⁷⁷ Em matéria penal verifica-se a teoria causalista (clássica do delito), que traz como antijurídico o ato contrário à norma jurídica, o bem jurídico. Apenas tem o condão de afastar a antijuridicidade material as causas de exclusão de culpabilidade, como por exemplo o estado de necessidade, a legítima defesa, dentre outras.

¹⁷⁸ *Reflexões sobre a Obrigação Tributária*. Noeses: São Paulo, 2010, p. 161

Assim, relações são construídas de modo que o campo tributário seja preenchido com aquilo que a Constituição Federal determina, situando os meios necessários de abrangência do tributo.

4.4 Obrigação

Dizer sobre ser necessário o caráter patrimonial da obrigação, em que é possível perceber, de acordo com José Souto Maior Borges¹⁷⁹ “em cada norma obrigacional isoladamente considerada, conceitos individuais”. Teremos, em tal abordagem, verificada a norma obrigacional, conceitos individuais e concretos, como ocorreria numa obrigação de reparação de dano se percebidos conceitos individuais de obrigação e patrimonialidade.

Agora bem. Perceba-se a sutileza terminológica demarcada por Geraldo Ataliba¹⁸⁰

Sendo o direito uma realidade abstrata, não pode ter por objeto coisas concretas. Assim, o dinheiro, como as coisas em geral, jamais pode ser objeto do direito. Nenhuma coisa concreta pode ser objeto do direito, das normas jurídicas, das obrigações jurídicas (porque o direito e suas realidades são abstratos).

O objeto da norma jurídica é o comportamento humano. Assim o objeto da obrigação tributária é o comportamento do sujeito passivo = entrega do dinheiro aos cofres públicos. O dinheiro,

¹⁷⁹ Obrigação Tributária. 2ª ed. Malheiros. São Paulo. 1999, p. 62.

¹⁸⁰ Hipótese de Incidência Tributária. 5ª ed. São Paulo. 1994, p. 30

assim, é objeto do comportamento. Este é que é objeto da obrigação.

A prestação é, pois, o objeto da relação, que requer um estudo de caráter patrimonial. Assim, dentro do direito tributário, se o objeto é susceptível de avaliação econômica, o que temos são relações jurídicas de cunho obrigacional. Caso inexista o caráter de economicidade, tratar-se-ia de um dever.¹⁸¹

As acepções semânticas para os conceitos de obrigação e relação jurídica muitas vezes se confundem, até por conta da proximidade dos dados componentes da linguagem havendo a pela prestação pessoal devida por um primeiro sujeito em vista de outro, estabelecendo como garantia de adimplemento das condições determinadas o seu patrimônio.

Na assertiva de Maria Helena Diniz¹⁸² defrontamo-nos com a assertiva de que a obrigação visa "regular aqueles vínculos jurídicos em que ao poder de exigir uma prestação, conferido a alguém corresponde um dever de prestar, imposto a outrem".

Trazendo a obrigação, como composição, a relação jurídica pessoal, ocorre o vínculo entre credor e devedor, onde um fica submetido a adimplir uma prestação patrimonial de interesse do outro. As obrigações possuem elementos constitutivos, são divididas de acordo com o seu objeto, visando a realização de específica ação ou omissão do devedor, ou seja, a estipulação de uma imposição.

Ressalte-se, assim, possuir a obrigação uma estrutura e, assim sendo, dizer ser ela formada por elementos que compõem a relação jurídica

¹⁸¹ Curso de Direito Tributário. 27ª edição. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 300.

¹⁸² Curso de Direito Civil Brasileiro. Vol 2. 24ª ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2009, p. 78.

obrigacional, sendo constituída pelo vínculo jurídico, pelas partes da relação e pela prestação.

Ainda que muito tenha mudado seu posicionamento em relação à conceituações sobre a obrigação tributária, de forma geral, lembra Paulo de Barros Carvalho¹⁸³ sobre as formas de exigência pagamento de tributo qualquer:

Uma, carregada de juridicidade, a ponto de suscitar a extinção do crédito (pagamento em acepção estrita); outra, feita em termos jurídicos precários, permanecendo à espera de um ato administrativo para outorgar-lhe força extintiva (pagamento antecipado).

Agora bem, nos tributos subordinados à modalidade de lançamento por homologação, como se trata de pagamento antecipado, a extinção do crédito proceder-se-á com a homologação, expressa ou tácita.

Frise-se, ademais, que dentro da prestação encontramos ainda o conceito de pretensão, como aspiração do sujeito ativo de ver cumprida a obrigação.

Da mesma maneira, destacamos, tal como Paulo de Barros Carvalho, a existência, dentro da relação jurídica tributária, de dois tipos de relações, ou seja, uma principal, de cunho obrigacional, consubstanciando-se numa prestação de dar e outra secundária, de cunho administrativo, que seriam os deveres acessórios.

¹⁸³ Extinção da Obrigação Tributária, nos Casos de lançamento por homologação, *in* Direito Tributário – Estudos em homenagem a Geraldo Ataliba. Celso Antônio Bandeira de Mello (org.). Malheiros. São Paulo. 1997, p. 232.

A prestação de dar, objeto da relação jurídica que se estabelece entre os sujeitos ativo e passivo vem a ser uma obrigação.

Paulo de Barros Carvalho parte da definição de obrigação como sendo “o vínculo jurídico de natureza transitória, pelo qual uma pessoa pode exigir de outra uma prestação econômica” e dessa conceituação extrai como alicerces a transitoriedade e a patrimonialidade.¹⁸⁴

São os dois fatores, nas palavras do professor, que conferem à relação jurídica a condição de vínculo obrigacional.

Relações jurídicas secundárias são deveres de direito administrativo dando à Administração Pública a possibilidade de bem gerir seus negócios.

Essas relações, como sabemos, são perenes e deverão ser cumpridas independentemente de existirem ou não, eventuais obrigações.

De acordo com Narcis Eduard Mitu, mesmo que em tese pareça que a relação jurídica seja tão restringida que confira ao Estado apenas direitos e ao sujeito passivo somente obrigações¹⁸⁵, as recentes realidades numéricas dão conta de que existem reais exceções a esta suposição, especialmente em tempos de profundas crises econômica, financeira e até moral. Acrescentaria em termos globais.

Relações jurídicas, então, dentro do Direito Tributário, nos levam necessariamente a dois caminhos, a saber: as obrigações, de cunho

¹⁸⁴ “Relação Jurídica Tributária e as impropriamente chamadas ‘obrigações acessórias’”; Revista de Direito Público n. 17 (jul.-set. 1971); RT, São Paulo, 1971, p. 384

¹⁸⁵ Tradução livre. *Tax Legal Relationship*, <http://www.financejournal.ro/fisiere/revista/67485652001414.pdf>, acessado em 24/05/2016.

patrimonial, previstas no núcleo da regra-matriz de incidência e os deveres administrativos, chamados de deveres institucionais ou formais.

4.5 Relação jurídica tributária e intersecção com deveres instrumentais

De acordo com a doutrina de Paulo de Barros Carvalho¹⁸⁶ o direito deve ser estudado levando-se em conta seu caráter instrumental, forma para se obter as finalidades que o Estado entender importantes.

Busca então, na necessária explanação sobre as condições de relações jurídicas e deveres instrumentais, Paulo de Barros Carvalho¹⁸⁷ expor o que segue:

E a técnica usada é a descrição de fatos que, uma vez ocorridos no mundo da realidade tangível no universo físico, darão ensejo ao nascimento de liames jurídicos que haverão de vincular o sujeito passivo ao sujeito ativo (Estado), até que determinado objetivo seja cumprido.

Na verdade, entendo que não há cogitar-se de relação complexa, como quer Giannini, uma vez que inexistem vários liames, de naturezas diversas, que se entrelacem para formar aquilo que o jurista italiano chamou de 'uno speciale rapporto.

Nota-se, isto sim, a presença de um vínculo de natureza eminentemente obrigacional – uma prestação de dar – ao lado de outros liames, de natureza administrativa, atinentes ao

¹⁸⁶ "Relação Jurídica Tributária e as impropriamente chamadas 'obrigações acessórias'"; Revista de Direito Público n. 17 (jul.-set. 1971); RT, São Paulo, 1971, p. 381-386.

¹⁸⁷ "Relação Jurídica Tributária e as impropriamente chamadas 'obrigações acessórias'"; Revista de Direito Público n. 17 (jul.-set. 1971); RT, São Paulo, 1971, p. 383.

dever que todos os cidadãos têm para com o Estado de colaborar com a Administração Pública, cumprindo uma série de deveres, ora pela escrituração de documentos e livros, ora pela prestação de informações às autoridades governamentais.

Vejamos, ainda, a minuciosa análise do Superior Tribunal de Justiça, acerca não apenas em relação ao cumprimento de deveres instrumentais, como também sobre a possibilidade de restar verificada a presença de relação jurídica tributária não apenas sobre o tributo em si, como também existente somente em relação àqueles deveres:

PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. OPERAÇÃO INTERESTADUAL DE DESLOCAMENTO DE BENS DO ATIVO PERMANENTE OU DE USO E CONSUMO ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA INSTITUIÇÃO FINANCEIRA. HIGIDEZ DA OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA CONSISTENTE NA EXIGÊNCIA DE NOTA FISCAL DOS BENS. IRRELEVÂNCIA INEXISTÊNCIA, EM TESE, DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL (NÃO INCIDÊNCIA DE ICMS). FATOR VIABILIZADOR DA FISCALIZAÇÃO TRIBUTÁRIA. ARTIGOS 175, PARÁGRAFO ÚNICO, E 194, DO CTN. ACÓRDÃO FUNDADO EM LEI LOCAL. CONHECIMENTO PARCIAL DO RECURSO ESPECIAL.

1. O ente federado legiferante pode instituir dever instrumental a ser observado pelas pessoas físicas ou jurídicas, a fim de viabilizar o exercício do poder-dever fiscalizador da Administração Tributária, ainda que o sujeito passivo da aludida "obrigação acessória" não seja contribuinte do tributo ou que inexistente, em tese, hipótese de incidência tributária, desde que observados os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade ínsitos no ordenamento jurídico.

2. A relação jurídica tributária refere-se não só à obrigação tributária stricto sensu (obrigação tributária principal), como ao conjunto de deveres instrumentais (desprovidos do timbre da patrimonialidade), que a viabilizam.

3. Com efeito, é cediço que, em prol do interesse público da arrecadação e da fiscalização tributária, ao ente federado legiferante atribui-se o direito de instituir obrigações que tenham por objeto prestações, positivas ou negativas, que visem guarnecer o fisco do maior número de informações possíveis acerca do universo das atividades desenvolvidas pelos administrados, o que se depreende da leitura do artigo 113, do CTN, verbis: (...)

4. Abalizada doutrina esclarece que: "Por sem dúvida que a prestação pecuniária a que alude o art. 3º, do Código, dá uma feição nitidamente patrimonial ao vínculo tributário, pois o dinheiro - pecúnia - é a mais viva forma de manifestação econômica. Esse dado, que salta à evidência, nos autoriza a tratar o laço jurídico, que se instala entre sujeito pretensor e sujeito devedor, como uma autêntica e verdadeira obrigação, levando-se em conta a ocorrência do fato típico, previsto no descritor da norma. Mas é inaplicável àquelas outras relações, também de índole fiscal, cujo objeto é um fazer ou não-fazer, insusceptível de conversão para valores econômicos. Ladeando a obrigação tributária, que realiza os anseios do Estado, enquanto entidade tributante, dispõe a ordem jurídica sobre comportamentos outros, positivos ou negativos, consistentes num fazer ou não-fazer, que não se explicam em si mesmos, preordenados que estão a facilitar o conhecimento, o controle e a arrecadação da importância devida como tributo. Tais relações são conhecidas pela designação imprecisa de obrigações acessórias, nome impróprio, uma vez que não apresentam o elemento caracterizador dos laços obrigacionais, inexistindo nelas prestação passível de transformação em termos pecuniários. São liames concebidos para produzirem o aparecimento de deveres jurídicos, que os súditos do Estado hão de observar, no sentido de imprimir efeitos práticos à

percepção dos tributos. É dever de todos prestar informações ao Poder Público, executando certos atos e tomando determinadas providências de interesse geral, para que a disciplina do relacionamento comunitário e a administração da ordem pública ganhem dimensões reais concretas. Nessa direção, o cumprimento de incontáveis deveres é exigido de todas as pessoas, no plano sanitário, urbanístico, agrário, de trânsito, etc., e, também, no que entende com a atividade tributante que o Estado exerce. (...) ... no território das imposições tributárias, são estipulados inúmeros deveres, que possibilitam o controle, pelo Estado-Administração, sobre a observância do cumprimento das obrigações estatuídas com a decretação dos tributos. Esses deveres são, entre muitos, o de escriturar livros, prestar informações, expedir notas fiscais, fazer declarações, promover levantamentos físicos, econômicos ou financeiros, manter dados e documentos à disposição da autoridades administrativas, aceitar a fiscalização periódica de suas atividades, tudo com o objeto de propiciar ao ente que tributa a verificação do adequado cumprimento da obrigação tributária.

(...)

... Ele (Estado) pretende ver atos devidamente formalizados, para que possa saber da existência de liame obrigacional que brota com o acontecimento fáctico, previsto na hipótese da norma. Encarados como providências instrumentais ou como a imposição de formalidades, tais deveres representam o meio de o Poder Público controlar o fiel cumprimento da prestação tributária, finalidade essencial na plataforma da instituição do tributo." (Paulo de Barros Carvalho, in "Curso de Direito Tributário", 20ª ed., Ed. Saraiva, São Paulo, 2008, págs. 319/322)

5. Os deveres instrumentais, previstos na legislação tributária, ostentam caráter autônomo em relação à regra matriz de incidência do tributo, uma vez que vinculam, inclusive, as pessoas físicas ou jurídicas que gozem de imunidade ou outro

benefício fiscal, ex vi dos artigos 175, parágrafo único, e 194, parágrafo único, do CTN, verbis: (...)

6. Destarte, o ente federado competente para instituição de determinado tributo pode estabelecer deveres instrumentais a serem cumpridos até mesmo por não contribuintes, desde que constituam instrumento relevante para o pleno exercício do poder-dever fiscalizador da Administração Pública Tributária, assecuratório do interesse público na arrecadação.

7. In casu: (i) releva-se incontroverso nos autos que o Estado da Paraíba, mediante norma inserta no RICMS, instituiu o dever instrumental consistente na exigência de nota fiscal para circulação de bens do ativo imobilizado e de material de uso e consumo entre estabelecimentos de uma mesma instituição financeira; e (ii) o Fisco Estadual lavrou autos de infração em face da instituição financeira, sob o fundamento de que os bens do ativo imobilizado e de uso e consumo (deslocados da matriz localizada em São Paulo para a filial localizada na Paraíba) encontravam-se acompanhados apenas de simples notas de remessa, elaboradas unilateralmente pela pessoa jurídica.

8. Deveras, é certo que: (i) "o deslocamento de bens ou mercadorias entre estabelecimentos de uma mesma empresa, por si, não se subsume à hipótese de incidência do ICMS", máxime em se tratando de remessa de bens de ativo imobilizado, "porquanto, para a ocorrência do fato imponible é imprescindível a circulação jurídica da mercadoria com a transferência da propriedade" (Precedente da Primeira Seção submetido ao rito do artigo 543-C, do CPC: REsp 1.125.133/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 25.08.2010, DJe 10.09.2010), ratio igualmente aplicável ao deslocamento de bens de uso e consumo; e (ii) o artigo 122, do CTN, determina que "sujeito passivo da obrigação acessória é a pessoa obrigada às prestações que constituam o seu objeto".

9. Nada obstante, subsiste o dever instrumental imposto pelo Fisco Estadual com o intuito de "levar ao conhecimento da

Administração (curadora do interesse público) informações que lhe permitam apurar o surgimento (no passado e no presente) de fatos jurídicos tributários, a ocorrência de eventos que tenham o condão de suspender a exigibilidade do crédito tributário, além da extinção da obrigação tributária" (Maurício Zockun, in "Regime Jurídico da Obrigação Tributária Acessória", Ed. Malheiros, São Paulo, 2005, pág. 134).

10. Isto porque, ainda que, em tese, o deslocamento de bens do ativo imobilizado e de material de uso e consumo entre estabelecimentos de uma mesma instituição financeira não configure hipótese de incidência do ICMS, compete ao Fisco Estadual averiguar a veracidade da aludida operação, sobressaindo a razoabilidade e proporcionalidade da norma jurídica que tão-somente exige que os bens da pessoa jurídica sejam acompanhados das respectivas notas fiscais.

11. Consequentemente, não merece reforma o acórdão regional, tendo em vista a legalidade da autuação do contribuinte por proceder à remessa de bens (da matriz localizada em São Paulo para a filial da Paraíba) desacompanhados do documento fiscal pertinente.

12. Outrossim, forçoso destacar a incognoscibilidade da insurgência especial sob enfoque que demande a análise da validade da legislação local (Súmula 280/STF).

13. Recurso especial parcialmente conhecido e, nesta parte, desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008. (REsp n. 1116792/PB, Rel. Min. Luiz Fux, 1ª Seção, j. 24/11/2010)

Evidente, no direito tributário, a necessidade veemente de observância do princípio da legalidade, de onde se extrai o poder coercitivo do Estado.

E a relação jurídica tributária é uma relação em que o objeto consiste numa prestação em dinheiro. Trata-se, pois de obrigação de dar (dinheiro ou algo que nele se possa exprimir), com estrutura jurídica de vínculo entre sujeitos equivalente às relações jurídicas de direito privado.

Para Dino Jarach¹⁸⁸, algumas proposições hão de ser observadas quando da análise da natureza das relações jurídicas tributárias:

a) a relação jurídica tributária é relação de direito e não relação de poder; b) a relação jurídica tributária é relação de caráter pessoal e obrigacional; c) a relação jurídica tributária compreende obrigações e direitos, tanto do Estado, diante dos particulares, como dêstes relativamente ao Estado.

De acordo com a doutrina de Dino Jarach, muitos autores, principalmente alemães e italianos, chegam a conclusão de que a relação entre Estado e particulares é relação de poder, levando-se em conta que aquele possui seu poder fiscal enquanto esses estão obrigados a submeter-se a esse poder:

O êrro ideológico consiste em considerar iniludível a supremacia do Estado diante dos indivíduos e que, em tôdas as obrigações que o Estado impõe aos particulares, aquêle se coloca em posição de supremacia, pela qual seu interêsse se sobrepõe ao dos particulares, devendo estes, ficarem submetidos à sua vontade e ao seu arbítrio, como se o Estado fôsse uma entidade superior, cujos direitos prevalecem sôbre os individuais.

¹⁸⁸ Relação Jurídica Tributária; Revista de Direito Público n. 15 (jan.-mar. 1971); RT, São Paulo, 1971, p. 333-353.

A relação jurídica deve ser, necessariamente, bilateral, tendo em vista dizer respeito a, ao menos, dois sujeitos.

Como há sempre de um lado o dever e do outro o direito, pressupõe-se necessariamente a existência da norma, por conta do já estudado princípio da legalidade.

Roberto J. Vernengo¹⁸⁹, quando do estudo das relações jurídicas, exclui desse conceito as relações entre Estado e contribuinte, sob a alegação de que não se encontram em mesmo nível hierárquico, preferindo, desta sorte, as expressões relação fiscal ou administrativa.

Entendemos se tratar de relação jurídica pelo simples fato de que esse tipo de situação decorre de lei, por meio delas é que temos a existência da situação entre Estado, de um lado, e contribuinte¹⁹⁰, de outro.

Uma eventual situação de subordinação, que está presente na maioria das vezes, não é unanimidade dentro das relações jurídicas tributárias, como naquelas que preveem a necessidade de restituição de quantia maior que a devida paga a título de tributo.

Subordinação vem, pois, como consequência, e não como premissa da relação jurídica tributária. Pode ou não estar presente, dependendo do tipo de relação.

O *müssen da teoria* de Gregório Robles é uma afirmação sobre a existência e o conteúdo de uma norma, jamais sobre sua natureza.

¹⁸⁹ Curso de Teoria General del Derecho. 2ª ed. 4ª Reimpressão. Buenos Aires: Depalma. 1995, p. 242.

¹⁹⁰ *Latu sensu*

4.6 Impossibilidade das prestações

Clóvis V. do Couto e Silva¹⁹¹ analisa, em obra a Obrigação como Processo, várias situações e compreensões de aspectos do vínculo relacional.

Aponta, nesse sentido para a possibilidade de existirem impedimentos, travas na concretização da prestação, tanto absoluta quanto relativa. A primeira abrange todos os sujeitos existentes, ninguém consegue prestar. Já a segunda deixa comprometida a maneira das pessoas envolvidas – especificamente – devedor prestar ou do credor.

Com a impossibilidade relativa temos a possibilidade de existência de culpa. Ela pode ou não despontar.

Quando o Supremo Tribunal Federal julga questão necessária para o ICMS – comunicação, v. g. ARE 904294/RJ, o Relator, Min. Luiz Fux aponta para a seguinte relação lógica: se não existe o critério material da RMI por serem as situações analisadas distantes do conceito de comunicação propriamente dito, os sujeitos primeiramente envolvidos não podem permanecer na situação e portanto, é prestacionalmente nula, não competindo ao sujeito passivo ao qual foi atribuída:

AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. TRIBUTÁRIO. ICMS-COMUNICAÇÃO. INCIDÊNCIA TÃO SOMENTE SOBRE SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO PROPRIAMENTE DITOS. IMPOSSIBILIDADE DE EXTENSÃO DO TRIBUTO AOS SERVIÇOS PREPARATÓRIOS E



¹⁹¹ *Obrigação como processo*, FGV editora, São Paulo, 2006.

SUPLEMENTARES. AGRAVO REGIMENTAL DESPROVIDO” (1ª Turma, j. 27/10/2015)

4.7 Dificuldades em torno do núcleo da relação jurídica tributária

Analisando a boa-fé objetiva, toca Misabel Abreu Machado Derzi na concepção de relação jurídica complexa já que, no seu perceber, “a obrigação não pode ser reduzida a um simples vínculo de crédito e débito”.¹⁹²

Seguindo, ainda, o raciocínio de Misabel Abreu Machado Derzi e colocando em gráfico as situações esmiuçadas, temos:

Dívida	Responsabilidade
Dívida sem responsabilidade  Obrigações naturais	Responsabilidade sem dívida  Fiança

¹⁹² Modificações na jurisprudência do direito tributário, Noeses São Paulo 2009, p. 368 e s.

Indaga a Autora, assim, ser absolutamente necessário desenvolver a noção de em qual localização estaria núcleo da obrigação: na responsabilidade ou dívida.

Paulo de Barros Carvalho¹⁹³ dissecar a situação levando em conta o fato típico, previsto no descritor da norma, lançando a obrigação entre sujeitos ativo e passivo e circunstâncias que trazem em si um fazer ou não fazer, que são sim relevantíssimas, mas não se convertem em pecúnia.

Existindo tão evidente discrepância nuclear entre as situações, podemos afirmar serem as primeiras obrigações e as últimas deveres instrumentais.

Temos, então, situações em que são geradas necessárias contraprestações e outras em que se requisitam apenas condutas.

Intrínseco à noção de responsabilidade está uma obrigação, de responder pelas ações – próprias ou de terceiros se assim ficar convencionado por necessidade social, econômica e até legal.

Logo aqui a ideia de que na dívida o que ocorre é a necessidade de cumprimento de uma obrigação.

Pois bem. O que vemos são situações logicamente tautológicas¹⁹⁴ e girando em torno no conceito maior, de obrigação. Quer por lado

¹⁹³ Curso de Direito Tributário, Saraiva, p. 354

¹⁹⁴ Depura-se do conceito, “no seu sentido lógico, e nomeadamente no cálculo proposicional, tautologia designa uma FÓRMULA (ou frase declarativa vertida para a linguagem do cálculo) que é verdadeira para todas as atribuições de VALORES DE VERDADE ÀS VARIÁVEIS proposicionais que nela ocorrem (ou às frases declarativas que compõem a frase principal). *Enciclopédia de Termos Lógico-Filosóficos*. Martins Fontes, 2006, p. 724

– responsabilidade – que por outro – dívida – estamos sempre girando e chegando à situação obrigacional.

Diante da premissa, a obrigação presente vem a ser cumprir o estatuído, que seja com necessário cumprimento de situações contratuais típicas em que haja a necessária correspondência de execução à de outra ou então situações que minimamente exigem um fazer, procedimento, a ação prevista por Gregorio Robles.

Encontra-se respaldo em noções principiológicas fulcrais, como a boa-fé objetiva, como enunciado principiológico que estabelece valores.

Posso, então, estabelecer precisamente os delineamentos dos princípios que circundam a obrigação, como relação jurídica existente e, concretamente, afirmar ou repudiar alguma pretensão normativa.

Insta anotarmos as palavras de Gregorio Robles¹⁹⁵, *in litteris*:

Na Dogmática – disciplina que investiga o significado de textos – não se está diante de fatos e, por conseguinte, tampouco se tem a oportunidade de observa-los ou de expressar suas relações recíprocas mediante fórmulas matemáticas.

O resultado da comparação entre a Ciência entendida como positivista e a Dogmática não deixa dúvidas de que caminham por direções distintas e porque não dizer, opostas.

(...) A Dogmática jurídica foi – e é – uma disciplina que sabe seus próprios métodos aos modelos epistemológicos historicamente dominantes.

¹⁹⁵ *Teoría del Derecho. Fundamentos de Teoría Comunicacional del Derecho. Volumen II.* Madrid: Civitas. 2015. P. 82-87 (tradução nossa)

Havendo lacunas, sustenta Gregorio Robles¹⁹⁶ ser papel do sistema jurídico, levada em conta a Teoria Comunicacional do Direito, completar o texto ordinário e mostrar o texto sistêmico já livre de falhas de continuidade e, conseqüentemente, sem contradições.

Temos a interpretação como intrínseca ao direito. Se, diante de um jurista encontra-se um texto jurídico, cabe a ele dizer as ações e omissões estão ali contidas, no sentido de revelar o que deveria se pretender com a situação apresentada.¹⁹⁷

Claro a necessidade de (...)Gregorio Robles¹⁹⁸

A natureza autopoietica do ordenamento jurídico se manifesta também em sua auto-regulação, diretamente concernente a todos os processos de interpretação dentro do âmbito jurídico que lhes é próprio. Terá a liberdade interpretativa uma margem maior no tratamento dogmático que nos processos de decisão, mas mesmo assim sempre haverá limites. Dependerá do tipo de ordenamento para que os limites sejam mais ou menos amplos, mais ou menos restritos”.

Diante da necessária observância dos termos empregados, faz-se imperioso a meticulosa análise da teoria e das situações impostas, preenchendo

¹⁹⁶ *Teoría del Derecho. Fundamentos de Teoría Comunicacional del Derecho. Volumen II.* Madrid: Civitas. 2015. P. 418

¹⁹⁷ *Teoría del Derecho. Fundamentos de Teoría Comunicacional del Derecho. Volumen II.* Madrid: Civitas. 2015

¹⁹⁸ *Teoría del Derecho. Fundamentos de Teoría Comunicacional del Derecho. Volumen II.* Madrid: Civitas. 2015.P. 444. (tradução nossa)

lacunas e ostentando valores lógicos que impedem a proliferação de situações incompatíveis com o todo, em termos jurídicos.

Nesse sentido José Luiz Fiorin¹⁹⁹ ensina que “as palavras formam um sistema independente das coisas nomeadas por elas, o que quer dizer que cada língua pode nomear o mundo de maneira diversa, exprimir diferentes modos de ver a realidade.”

Se assim ocorre em línguas distintas, dentro de algum idioma ela servirá para explicar situações, induzir caminhos e, ainda, trazer à tona subjetividades, mesmo que dentro do direito já que as relações jurídicas servem para aflorar a objetividade do legislador, teoricamente fruto da expressão máxima de almejo de uma sociedade, estabelecida em espaço determinado e situação temporal conhecida.

Claro que temos presente, especialmente no direito tributário, a repulsa em pagar tributos, quase que mais antiga que a condição humana. Porém, devemos ter presente a necessária coerência entre a necessidade de sua existência – dever tributário – e adequação ao momento social.

Apenas fará parte da relação jurídica tributária aquilo que o momento social exigir e considerar pertinente. Historicamente surgem as mudanças, como explica Leo Huberman²⁰⁰ que zelam pelo aprimoramento de percepções socioeconômicas e assim conseguem as adequações necessárias ao contexto.

Contudo, as partes – todas elas – têm, necessariamente, direitos e obrigações mútuos, que certamente devem ser reconhecidos, esmiuçados, classificados e, então, postos em verificação.

¹⁹⁹ *A linguagem humana: do mito à ciência. In Linguística? Que é isso?* São Paulo: Contexto. 2013.

P. 16

²⁰⁰ *História da Riqueza do Homem*. 21º ed. Rio de Janeiro: Guanabara. 1986, *passim*.

CAPÍTULO QUINTO – OCORRÊNCIAS TANGÍVEIS NO DIREITO TRIBUTÁRIO E PROCESSO DE VERIFICAÇÃO DE SENTIDO DA RELAÇÃO JURÍDICA TRIBUTÁRIA

Sumário: 5.1 A visão de mundo prático da relação jurídica tributária. 5.2 Relações jurídicas continuativas. 5.3 Relação jurídica tributária e denúncia espontânea. 5.4 Repetição do indébito com enfoque no artigo 166 do Código Tributário Nacional 5.5 Imposto sobre a renda retido na fonte – sujeição passiva 5.6 ITCMD e ITBI – sujeição passiva. 5.7 Sistema SIMPLES 5.8 Guerra Fiscal

5.1 A visão de mundo prático da relação jurídica tributária

Quando realizado determinado corte, pretendendo o estudo de qualquer instituto, como o é a relação jurídica, o que percebemos são distintos pontos de partida ou até mesmo a premissa de que o conceito já estaria previamente determinado, não comportando, pois, digressões.

Lembra Tércio Sampaio Ferraz Jr.²⁰¹ que há tempos deixamos a visão legalista do direito, reduzido direito à lei, enquanto norma posta pelo

²⁰¹ *A Ciência do Direito, passim.*

legislador. Direito positivo é hoje o direito oriundo de decisões, variáveis e adaptáveis às mudanças tão presentes em nossos dias.

Entretanto, isso não pode, apesar de efetivamente ameaçar, abalar a estrutura de verdades, noções e princípios anteriores às decisões, intrínsecos do Direito. A Ciência do Direito pode – e deve – sofrer mutações, próprias de seu caráter regulador de condutas humanas. Mas sem que isso permita interferir em conceitos.

Analisa-se a relação jurídica não apenas em termos teóricos, como seu ajuste às práticas tributárias.

Assim, será necessário um conteúdo mínimo de significação para aferir situações, aquelas que, analisadas suas peculiaridades, poderiam, de plano, compor ou não a RJT.

Rudolf Arnheim, ensinador em Havard da disciplina da Teoria da Arte, adotava por ensinamento a imprescindibilidade, para o pensamento, de imagens perceptivas, trabalhando o pensamento de forma visual. Afirma que a “expressão perceptiva não se relaciona necessariamente com uma mente ‘por trás dela’”²⁰²

Prestamo-nos ao processo de interpretação e aferição das situações possíveis ao Direito na atribuição de relações jurídicas em ordem à tributação.

A advertência é também trazida por José Souto Maior Borges, no sentido de que as situações jurídicas emergentes são incapazes de serem percebidas pelo conceito tradicional de relação jurídica²⁰³.

²⁰² Arte & Percepção Visual. Uma psicologia da visão criadora. 13ª ed. São Paulo: Pioneira, p. 443.

²⁰³ Lançamento Tributário. São Paulo: Malheiros., 1999, p. 51.

Ressalte-se, ainda, Roque Antônio Carrazza²⁰⁴, ao cuidar de confronto entre dois fatos jurídicos, ser necessária a observância da pessoa política competente para tributá-los, nos termos dispostos na Constituição, sendo, pois, afastadas ficções, presunções ou imposições estabelecidas por meio de lei, ou, ainda menos, pelo legislador.

Quando analisa o REsp n. 1411866/ES, o Rel. Min. Herman Benjamin determina o retorno do processo à inferior instância, sobressaltando a necessidade de examinar o tema da relação jurídica tributária à luz da legislação vigente no tempo de ocorrência do fato jurídico tributário, isto é, a Lei Complementar n. 116/2003, e não o Decreto-Lei n. 406/1968.

A regressão à pesquisa semântica de cada um dos termos trabalhados é de suma importância para a exata compreensão dos objetos pretendidos pela Ciência do Direito e sua aplicação no Direito Positivo.

Marcos Bernardes de Mello²⁰⁵ ensina ser relação jurídica “toda relação intersubjetiva sobre a qual a norma jurídica incidiu, juridicizando-a, bem como aquela que nasce, já dentro do mundo do direito, como decorrência de fato jurídico”.

Levando em conta a necessidade de manifestação do Poder Judiciário, como ocorre nas pontuações sobre relações jurídicas, devemos ter em conta a necessária observância de Separação de Poderes e princípios constitucionais, em especial os tributários.

²⁰⁴ Reflexões sobre a Obrigação Tributária. São Paulo: Noeses. 2010, p. 90.

²⁰⁵ *Teoria do Fato Jurídico*. Plano da Eficácia. 1ª parte. Saraiva: São Paulo, 1997, p. 171

5.2 Relações jurídicas continuativas

As situações tributárias são postas de forma prologada, sem permissão a remissões, com sequência e trazendo coerência. São as relações jurídicas continuativas.

Inexiste consentimento para que haja uma ruptura, seja ela de qualquer tipo. Analisado o núcleo da situação – relação – percebe-se a existência de núcleos mínimos de diferenças, podendo, inclusive, perceber diferenças entre elementos iniciais e finais da sequência, quando afastada da observância. Não significa, pois, uma coisa única, de mesma identidade, mas algo lógica e coerentemente interligado, que se prolonga no tempo.

Manuel A. Domingues de Andrade²⁰⁶, cuidando de “fatos jurídicos complexos”, divide-os em duas categorias: os primeiros denominados “de formação simultânea ou instantânea” e os segundos “de formação sucessiva”. Ali, existe a concorrência entre os elementos integrantes do fato, como ocorre em contratos entre presentes. Aqui, os elementos constitutivos dos fatos complexos são produzidos em momentos sucessivos, como num contrato entre ausentes ou no usucapião. O que se verifica, quando há usucapir, é primeiro a existência de um título (negócio jurídico) e depois a posse pelo tempo legal. Os fatos jurídicos complexos de formação sucessiva, até que ocorra o último elemento da série legalmente necessária, são incompletos ou em formação (*in itinere*). Se ainda não trazem os efeitos próprios, servem para originar efeitos menores preparatórios ou preliminares relacionados aos primeiros.

²⁰⁶ Teoria Geral da Relação Jurídica. vol. II. Coimbra: Almedina. 2003, p. 11

Cabe, pois, trazer à baila a Súmula 239 do STF²⁰⁷, que aduz:

Decisão que declara indevida a cobrança do impôsto em determinado exercício não faz coisa julgada em relação aos posteriores.

Em recentíssima decisão, o E. Supremo Tribunal Federal vislumbrou a necessidade de reconhecer a necessidade de Repercussão Geral no RE 949.297/CE, ponderando o Min Relator, Edson Fachin o seguinte:

A matéria constitucional controvertida consiste em delimitar o limite da coisa julgada em âmbito tributário, na hipótese de o contribuinte ter em seu favor decisão judicial transitada em julgado que declare a inexistência de relação jurídico-tributária, ao fundamento de inconstitucionalidade incidental de tributo, por sua vez declarado constitucional, em momento posterior, na via do controle concentrado e abstrato de constitucionalidade exercido pelo STF. (j. em 24/03/16)

Da análise do julgado extrai-se a seguinte situação: contribuinte X, sujeito passivo da Relação Jurídica Tributária, que tem por objeto a Contribuição Social sobre o Lucro – CSLL, obtém no Poder Judiciário decisão em que não estaria obrigado a recolher o tributo por ofensa ao princípio da irretroatividade (mandado de segurança impetrado em 1989, com trânsito em julgado em 1992), busca o reconhecimento à continuidade do não recolhimento.

²⁰⁷ Utilizada aqui a súmula como verificação pontual da manifestação do Poder Judiciário. Os precedentes judiciais devem receber o cuidado de serem analisados levando em conta o histórico jurisprudencial, a manifestação de motivos e tudo o que houver por servir de apoio à decisão posta.

Porém, vem o Pleno do Supremo Tribunal Federal, à unanimidade, declarar a constitucionalidade da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), tal como prevista na Lei 7.689/88, quando do julgamento da ADI 15 (DJe 31.08.2007), relatado pelo Ministro Sepúlveda Pertence, em decisão superveniente ao caso concreto de X, trazido à análise.

Com efeito, muito se discute em relação à Súmula 239 do Supremo. Se o direito não se impõe à argumentos de autoridade, mais ainda em situações como a presente. Estamos diante de imputação que pouco se explica, mas que nos contornos das relações jurídicas tributárias, especialmente continuativas, não deve ficar à mercê de literalidade.

Se uma situação tributária declara inconstitucional determinado tributo, vislumbradas as mesmas partes e o reconhecimento de inexistência de relação tributária, o que se percebe é a presença da denominada coisa julgada material. São os termos do julgado RE 93.048-5/SP, j. Min Rafael Mayer

Se no negócio jurídico o ato é voluntário, na relação jurídica – especialmente tributária o núcleo da situação se completa com uma obrigação, não havendo discricionariedade e sim *müssen* de cumprir o dever tributário.

Considero o momento histórico e as necessidades sociais para implementar uma ou outra relação. Excluo situações que não servem de base ou até que já deixaram de ser relevantes ou fundamentais. (Exemplo histórico)

Lembra Paulo de Barros Carvalho²⁰⁸ da importância do conceito de *fato*. Para ressaltar que as suas consequências estão contidas no prescritor normativo, com efeitos emanados por intermédio de relações jurídicas.

²⁰⁸ Curso de Direito Tributário. 27ª ed. São Paulo: Saraiva. 2016, p. 349.

Com isso já temos que a formalização do direito ali se encontra, o objeto de sua existência.

Ainda Paulo de Barros Carvalho²⁰⁹ aduz que “para a Teoria Geral do Direito, *relação jurídica* é definida como o vínculo abstrato, segundo o qual, por força da imputação normativa, uma pessoa, chamada de sujeito ativo, tem o direito subjetivo de exigir de outra, denominada sujeito passivo, o cumprimento de certa prestação”.

E esta prestação se prolonga ao longo do determinado período caso a prestação não se dê por interrompida. Ainda que o núcleo prestacional se modifique, trazendo, por exemplo, montante diverso a ser recolhido aos cofres públicos, a relação entre credor e devedor continua existente e só restará modificada quando se formalizar extinta a relação, quer por conta de prazo anteriormente estipulado ou, ainda, por interrupção natural das condições primeiras que fizeram com que o fato efetivamente fosse determinado e cumprido pelo direito.

Ali, na relação jurídica, temos mútuos direitos e obrigações. Pela situação são necessárias observâncias de princípios, especialmente, e, ainda, regramentos, todos determinados e identificados no processo gerador de sentido limitado pelos horizontes culturais do intérprete.

O entendimento de Gregório Robles²¹⁰ traz a importância da argumentação. Salienta-se que tanto o dogmático como o juiz argumentam, apontam a razão para inicialmente levar à construção dogmática da doutrina e, depois, decidir de uma ou outra forma. Todos argumentam, mas suas conclusões são absolutamente distintas.

²⁰⁹ Curso de Direito Tributário. 22ª ed. São Paulo: Saraiva. 2010, p. 349.

²¹⁰ *Teoría del Derecho. Fundamentos de Teoría Comunicacional del Derecho. Volumen II*. Madrid: Civitas. 2015. P. 91 (tradução nossa)

Mais uma vez o que temos é a utilização da semiótica, com todas necessidades e situações capazes de extrair da linguística a situação necessária para que se diga sobre a relação jurídica.

Lembra Tercio Sampaio Ferraz Jr.²¹¹ que “quando o termo ‘justiça’ entra para o vocabulário filosófico e toma a expressão de ‘relações aritméticas e geométricas’ como na *Ética a Nicômaco*, de Aristóteles, pode-se dizer que o termo ganha, por meio de *diferenciações sutis*, uma relativa operacionalidade, no sentido de um aperfeiçoamento da comunicação”.

Analisando qualquer norma é possível dizer que a significação dela extraída requer, necessariamente, um exercício elucidativo prévio, buscando captar tudo aquilo que o processo comunicacional deixou oculto.

Esclarecedora a explanação de João Maurício Adeodato²¹², *verbis*:

Os eventos, tais como entendidos aqui, constituem aquela nebulosa que o senso comum chama de realidade, os objetos e acontecimentos do mundo real, aparentemente externos aos seres humanos. Os sujeitos são confrontados com esses eventos e não conseguem entender-se uniformemente a respeito deles. Os relatos linguísticos que os humanos constroem sobre eles são comumente chamados de ‘fatos’, cuja veracidade vai depender de acordos também construídos. Eles parecem, nas vivências cotidianas pelo menos, ocorrer ‘objetivamente’, independentemente desse mesmo senso comum humano: o fogo queima e a água ferve a cem graus”.

²¹¹ Direito, Retórica e Comunicação. Saraiva, 1997, p. 107

²¹² *Uma teoria retórica da norma jurídica e do direito subjetivo*. Noeses: São Paulo, 2011, p. 34

Do mesmo modo, para o nosso caso, temos usualmente estabelecido que a relação jurídica detém um status de fato, de noção intrincada e colocada no senso comum sem que muito se reflita sobre seus fundamentos, previamente tipos por indiscutíveis.

Mas não é só: para que se chegue a qualquer conclusão não é dado ao exegeta seguir qualquer linha de interpretação ou qualquer tipo de padrão determinado. A relação jurídica fica, assim, estudada sem que haja uma construção certa, as situações são percebidas trazendo diferentes situações, subsídios utilizados num processo pode simplesmente não fazer parte de outro, o que seria absolutamente possível de ocorrer.

E mais. Devemos ter em mente ponderações como as advertidas por John Austin²¹³ que ainda que a presunção seja rechaçada no direito positivo e, genericamente falando, o caso de tributo incidente sobre mercadoria estrangeira, existente diversamente de um propósito no aumento de receitas e sim naquilo que ele considera absurdo, por medidas protetivas ao comércio interno.

As motivações podem – e vão – existir para todas as formas possíveis. Percebemos, mais do que nunca, as possibilidades de argumentações que se refletem na matéria tributária, se modificando, muitas vezes retornando a condições consideradas outrora absurdas.

Agora, para que se consiga exercer e garantir a liberdade do indivíduo, temos os mecanismos constitucionais que caracterizam o Estado de direito, coibindo, assim, abusos de poder, como alerta Norberto Bobbio.²¹⁴

²¹³ The Province of Jurisprudence Determined. Nova Iorque. Prometheus Books, 2000, p. 160 e s.

²¹⁴ Liberalismo e Democracia. 6ª ed. Brasiliense. São Paulo. 2000, p. 20

5.3 Relação jurídica tributária e denúncia espontânea

Devemos novamente ressaltar a incessante busca que deve o operador do Direito em relação às questões pertinentes ao objeto de estudo, conforme Paulo de Barros Carvalho²¹⁵:

Todo o engenho sintático desenvolvido para vincular o desenho típico, uma vez assimilado, tem o condão de apontar critérios e indicar a prevalência que os signos guardam entre si. Mas isso não basta. Havemos de perseguir as proporções semânticas de cada um dos símbolos utilizados, para construir, na integralidade, a substância do enunciado que o constituinte gravou, de forma categoria, no texto da Lei Fundamental.

Cabe, pois, uma reflexão acerca do enunciado “denúncia espontânea”, como a previsão no Código Tributário Nacional²¹⁶ em que um devedor, antes que o sujeito ativo instaure contra ele qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, confessa ter praticado uma infração tributária e paga os tributos em atraso e os juros de mora. Pelo fato confesso, resta dispensado do pagamento de multa.

Se visto o entendimento da Primeira Seção, publicado em 10/02/2016, no ERESP 1131090/RJ, relatado pelo Min Mauro Campbell Marques, temos que poderia ser questionável o momento em que verifico a relação jurídica tributária e, com ela, situação de denúncia espontânea:

²¹⁵ Derivação e positivação no Direito Tributário. Vol. III. São Paulo: Noeses. 2016, p. 355 e s.

²¹⁶ Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração. Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.



TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. DEPÓSITO JUDICIAL. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. ART. 138 DO CTN. NÃO OCORRÊNCIA. ATUAL ENTENDIMENTO DE AMBAS AS TURMAS DE DIREITO PÚBLICO DO STJ. ENFOQUE ECONÔMICO DO INSTITUTO. NECESSIDADE DE EXISTÊNCIA DE RELAÇÃO DE TROCA ENTRE CUSTO DE OPORTUNIDADE E CUSTO ADMINISTRATIVO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA CONHECIDOS E NÃO PROVIDOS. (...) 2. O acórdão embargado entendeu que a ocorrência da denúncia espontânea pressupõe a consolidação definitiva da relação jurídica tributária mediante confissão do contribuinte e imediato pagamento de sua dívida fiscal, o que não ocorre por depósito judicial, pois, por meio dele subsiste a controvérsia sobre a obrigação tributária, retirando, dessa forma, o efeito desejado pela norma de mitigar as discussões administrativas ou judiciais a esse respeito. 3. Em recente julgado da Segunda Turma desta Corte, nos autos do REsp nº 1.340.174/PR, de minha relatoria, DJe 28.9.2015, foi negado provimento recurso especial onde se pretendia o reconhecimento de denúncia espontânea em caso de depósito judicial dos valores do tributo e respectivos juros, ocasião em que foi explicitado, nas razões de decidir, o precedente da Primeira Turma desta Corte nos autos do REsp nº 1.131.090/RJ, DJe 19.9.2013, objeto dos presentes embargos de divergência. 4. O instituto da denúncia espontânea, mais que um benefício direcionado ao contribuinte que dele se favorece ao ter excluída a responsabilidade pela multa, está direcionado à Administração Tributária que deve ser preservada de incorrer nos custos administrativos relativos à fiscalização, constituição, administração e cobrança do crédito. Para sua ocorrência deve haver uma relação de troca entre o custo de conformidade (custo suportado pelo contribuinte para se adequar ao comportamento exigido pelo Fisco) e o custo administrativo (custo no qual incorre a máquina estatal para as atividades acima elencadas) balanceado pela regra prevista no art. 138 do CTN. 5. O depósito judicial integral do tributo devido e

respectivos juros de mora, a despeito de suspender a exigibilidade do crédito, na forma do art. 151, II, do CTN, não implicou relação de troca entre custo de conformidade e custo administrativo a atrair caracterização da denúncia espontânea prevista no art. 138 do CTN, sobretudo porque, constituído o crédito pelo depósito, nos termos da jurisprudência desta Corte (EREsp 464.343/DF, Rel. Min. José Delgado, DJ de 29.10.2007; EREsp 898.992/PR, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 27.8.2007; EREsp. n. 671.773-RJ, Primeira Seção, Rel. Min. Teori Zavascki, julgado em 23.6.2010), pressupõe-se a inexistência de custo administrativo para o Fisco já eliminado de antemão, a exemplo da entrega da declaração constitutiva de crédito tributário. 6. Por outro lado, além de não haver relação de troca entre custo de conformidade e custo administrativo a atrair caracterização da denúncia espontânea na hipótese, houve a criação de um novo custo administrativo para a Administração Tributária em razão da necessidade de ir a juízo para discutir, nos autos do mandado de segurança impetrado pelo contribuinte, o crédito tributário cuja exigibilidade se encontra suspensa pelo depósito, ao contrário do que ocorre, v. g., em casos ordinários de constituição de crédito realizado pelo contribuinte pela entrega da declaração acompanhada do pagamento integral do tributo. 7. Embargos de divergência conhecidos e não providos.”

No caso de denúncia espontânea, sabemos que se cuida de uma situação benéfica, buscando o contribuinte que dele se favorece, perceber a exclusão de sua responsabilidade pelo pagamento da multa.

Pois bem. No que tange à Administração Pública, ocorre a prevenção para que se afastem custos administrativos relativos à fiscalização, constituição, administração e cobrança do núcleo da relação jurídica, qual seja, a obrigação tributária.

O artigo 138 do Código Tributário Nacional dispõe sobre a autodenúncia, nesses termos:

Responsabilidade	Denúncia espontânea
<p>Exclusão</p>  <p>Denúncia espontânea</p>	<p>Principal E Juros SEM Multa</p> <p>OU</p> <p>Depósito Judicial do montante arbitrado, se pendente apuração</p>  <p>Nunca APÓS procedimento administrativo e/ou fiscalização</p>

Com a denúncia espontânea, em consonância com o entendimento unificado em Direito Público do Superior Tribunal de Justiça, ocorreria uma “definitiva consolidação” da relação jurídica tributária, com confissão e efetivo pagamento por parte do sujeito passivo.

Seria a única forma de fincar o debate, maneira de sobrepor o direito já discutido e admitido. Colocar a situação tributária dentro de situação de depósito judicial apenas fortaleceria a tese de que persiste a dúvida e, com isso, o objetivo do dispositivo, de encerrar discussões, cairia por terra.

Como o procedimento serve para – em tese – desvencilhar o sujeito passivo de imposição de multa, em contrapartida também a Administração deve se ver longe da necessidade de mover o aparato de que dispõe para fazer valer a existência da relação jurídica tributária, tal como visto acima.

Sempre lembrando que a relação jurídica tributária deve estar disposta, de forma que as partes possam entendê-la como possível – ou não – na situação obrigacional que acarreta.

Não se pode olvidar o fulcral papel das provas, como “instrumento utilizado para transportar os fatos ao processo, construindo fatos jurídicos em sentido amplo” afirma Fabiana del Padre Tomé²¹⁷ com a construção da certa relação de implicação entre o documento e o fato a ser provado.

Dispôs, ainda a Corte Constitucional italiana:

La predetta domanda, costituente in certo modo 'autodenuncia', è indubbiamente utile, almeno, data la precedente illegalità di massa, a fini di chiarezza catastale, tributaria ecc. Sarebbe contraddittorio, pertanto, 'punire' coloro che hanno proposto la predetta domanda: usando, dunque, della 'punibilità' in maniera autonoma, svincolata dalle relazioni con il reato commesso, il legislatore del 1985 dispone l'"estinzione" dei reati di cui al secondo comma dell'art. 38 della legge in esame, in conseguenza degli atti e procedimenti di cui alla preindicata fattispecie estintiva. Finalità economico-finanziarie non sono certo estranee alle disposizioni in discussione, tenuto conto del predisposto meccanismo d'estinzione e del fatto che l'oblazione va corrisposta anche nelle ipotesi in cui le opere non sono sanabili. Ma tali disposizioni vanno riguardate (si ripete: a parte i "limiti" del potere di clemenza) nella loro oggettiva tutela di oggettivi

²¹⁷ A prova no Direito Tributário. Noeses. São Paulo. 2005, p. 179

valori.” (Processo n. 369/1988, Rel. Presidente SAJA, decidida em 23/03/1988, publicada 13/04/1988)

Aqui o processo deve ser analisado em todas as circunstâncias relativas ao depósito judicial e denúncia espontânea, lembrando que escapam por frestas as situações em que o sujeito passivo serviria para abster-se da necessidade de dispor do montante para obstar a ação efetiva do sujeito ativo.

5.4 Repetição de indébito com enfoque no artigo 166 do Código Tributário Nacional

Cumprir advertir, quando traçado o estudo, sobre as anomalias sistemáticas. Aqui cabe a ressalva de não sermos a favor de mudanças na legislação. Em hipótese alguma. Aliás, o que devemos, na verdade, é buscar a efetiva adequação do já disposto com as novidades condizentes com o chegar da modernidade, ajustando as situações aos casos efetivamente existentes.

Partimos aqui da premissa, similar a praticamente tudo na circunferência da Ciência do Direito, de que estamos bem distantes da existência de um consenso naquilo que pode ser abarcado na análise do dispositivo legal em comento e mais, das situações possíveis levando-se em conta as relações jurídicas tributárias.

Trabalhado o direito tributário tal como pretende-se, com a imposição prevista no artigo 166 do CTN temos, em consonância com o *decisum* abaixo, proferido pela Segunda Seção do Superior Tribunal de Justiça, Relator do

Agravo Ministro Humberto Martins, no Agravo Regimental em Recurso Especial n. 1555372:

TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. INCIDÊNCIA DE IPI. DESCONTOS INCONDICIONAIS. CONCESSIONÁRIA DE VEÍCULOS. CONTRIBUINTE DE FATO. LEGITIMIDADE ATIVA AD CAUSAM. INEXISTÊNCIA. MATÉRIA ANALISADA SOB O RITO DOS RECURSOS REPETITIVOS. 1. O Superior Tribunal de Justiça, com o julgamento do REsp 903.394/AL, Rel. Min. Luiz Fux, DJ. 26.04.10, submetido ao rito dos recursos repetitivos (art. 543-C do CPC), pacificou o entendimento de que "o 'contribuinte de fato' não detém legitimidade ativa ad causam para pleitear a restituição do indébito relativo ao IPI incidente sobre os descontos incondicionais, recolhido pelo 'contribuinte de direito', por não integrar a relação jurídica tributária pertinente". 2. A concessionária (contribuinte de fato), ainda que tenha assumido, de fato, o encargo financeiro da exação, não tem legitimidade ativa para postular a restituição de IPI junto à Fazenda Pública. Agravo regimental improvido.

Tenha o sujeito passivo o direito de não ser incomodado com uma relação jurídica tributária inexistente e, portanto, repudiada pelo ordenamento, quando efetivamente busca valer seu direito de não ficar à deriva na busca daquilo que indevidamente lhe foi tirado, esbarra em situação incoerente com todo o sistema e dá com a cara na porta do Poder Judiciário.

Lembrando Geraldo Ataliba, o pacto federativo é maior que toda a análise literal do Código Tributário Nacional e efetivas incongruências devem ser administradas de modo a serem extirpadas do sistema.

Assim como sugere Paulo de Barros Carvalho quando analisa caso a caso situações como crédito e obrigação dentro do Código Tributário Nacional, também deve ser feito em relação ao artigo 166.

Temos, pois que sustentar que a leitura literal do art. 166 do CTN, tal como feita pelo Superior Tribunal de Justiça, não se coaduna com a disposição contida no art.: 5º, XXXV da CRFB, impondo-se uma nova leitura a fim de dar interpretação conforme a o que está disposto na norma constitucional, no intuito de permitir a ida a juízo do contribuinte, quem vem previsto na relação jurídica tributária, levando, ainda, em consideração que é este quem arca com o ônus financeiro do tributo e, por conseguinte, está diretamente ligado à imposição tributária.

Betina Treiger Gruppenmacher²¹⁸, analisando o conteúdo normativo, afirma:

CTN, artigo 166

Imposto sobre Serviços – já em fase de repetição do indébito

Exigir do contribuinte de ISS o dever de apresentar autorização expressa para repetição do indébito, do consumidor do serviço ou do terceiro, é postura que afronta os princípios da boa-fé e da moralidade administrativa, eis que, não sendo da natureza do tributo, não há transferência jurídica ou econômica a justificar tal autorização, e assim, a o impor tal óbice à restituição do tributo, as Fazendas Públicas estão em nome de

²¹⁸ A inaplicabilidade do disposto no art. 166 do CTN à repetição de indébito do ISS. Direito Tributário em homenagem a Alcides Jorge Costa, coordenado por Luis Eduardo Schoueri. Quartier Latin. São Paulo. 2003. P. 579

um “falso interesse público” abarrotando os cofres públicos de maneira ilegítima, desautorizada e portanto, ilícita, o que é incompatível com o Estado Democrático de Direito.

Em verdade, na análise que faz Betina Grupenmacher crê aplicar-se a situação acima apenas ao ISS, onde existe a repercussão econômica do tributo, não havendo que falar em situações, como é o caso do ICMS ou do IPI, por conta da necessidade de se observar o princípio constitucional da não-cumulatividade, havendo, pois, a repercussão jurídica do tributo.

Temos, ainda, o entendimento trazido por José Artur Lima Gonçalves e Márcio Severo Marques²¹⁹, com a percepção de que a situação abarcada pelo art. 166 do CTN levaria em conta apenas tributos sujeitos ao regime de substituição tributária, por conta da natureza que traz a transferência do encargo financeiro, pela situação em que responde pelo tributo a pessoa vinculada ao fato jurídico, porém que não se enquadra na relação jurídica tributária.

Lembra, ainda, Betina Treiger Grupenmacher²²⁰:

Não há que se olvidar que, ao controlar a atividade impositiva do Estado, o Poder Judiciário zelando pela supremacia da Constituição, dando efetividade ao princípio da separação dos poderes, já que é esta uma forma de controle mútuo do poder público. Está igualmente realizando de forma concreta a vontade geral através da aplicação da lei e, ao mesmo tempo, garantindo direitos individuais, que em matéria tributária estão

²¹⁹ *O direito à restituição do indébito tributário. In Repetição do Indébito e Compensação no Direito Tributário*, coordenado por Hugo de Brito Machado. Dialética. São Paulo. 2009

²²⁰ A inaplicabilidade do disposto no art. 166 do CTN à repetição de indébito do ISS. *Direito Tributário em homenagem a Alcides Jorge Costa*, coordenado por Luis Eduardo Schoueri. Quartier Latin. São Paulo. 2003. P. 579

fundamentalmente dispostos no art. 150 da Magna Carta, sem exclusão dos direitos e garantias individuais estabelecidos no art. 5º do Texto Constitucional, como, por exemplo, o direito de propriedade.

O Estado está agindo para que o ato de cobrar indevidamente tributo seja obstado. Mas, acima disso, também não se pode admitir que fique com o que indevidamente arrecadou: é preciso agir para reverter a situação que ficou primeiramente colocada, depois reconhecida. Deve ocorrer, pelo menos na medida do possível, o *status quo* em que o contribuinte se via inserido.

Temos em mente a literalidade da previsão contida no artigo 166 do Código Tributário Nacional “a restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido o referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la.”

O ônus pela situação criada – e imposta – deve ser do poder público, capaz de imediatamente ao pronunciamento do Poder Judiciário tentar ao máximo a solução menos danosa ao sujeito passivo, que já se viu obrigado a uma situação tributária indevida e improcedente.

Ademais, prevê o Texto Constitucional a necessidade de que seja resguardado o direito de propriedade, a disciplina das competências tributárias²²¹ e também o enunciado principiológico estabelecendo a vedação do

²²¹ Explica Tácio Lacerda Gama que a norma de competência tributária “é juízo hipotético condicional que prescreve, no seu antecedente, os elementos necessários à enunciação válida, e, no seu consequente, uma relação jurídica, que tem como objeto a validade do texto que verse sobre determinada matéria ou comportamento”. (Competência Tributária. Fundamentos para uma Teoria da Nulidade. Noeses. São Paulo, 2009, p. 93)

tributo com efeito de confisco. Tudo, lembrando Geraldo Ataliba, de maneira exaustiva.

Certo é que existem súmulas do Supremo Tribunal Federal procurando colocar fim à discussão sobre o tema. Estabelece a de n. 71 “embora pago indevidamente, não cabe restituição de tributo indireto”. Ainda, pela 546, “cabe a restituição do tributo pago indevidamente, quando reconhecido por decisão, que o contribuinte ‘de jure’ não recuperou do contribuinte ‘de facto’ o ‘quantum’ respectivo”.

Lembre-se, então, tendo em conta o signo *relação*, da situação trazida no Dicionário de Filosofia²²²:

S. Tomás de Aquino reexpôs as distinções de Aristóteles, defendendo o caráter real das R. em que consistem a ciência e a sensibilidade, porquanto tais R. “são ordenadas para conhecer e perceber as coisas”.

Para afirmar, desta sorte, que o objeto do presente estudo, as relações jurídicas tributárias devem ser cuidadas por ciência e sensibilidade, em contraposição à pretensão intrínseca em uma súmula, que vem a ser a interrupção de diálogo por conta da *verdade* ali contida.

Ricardo Mariz de Oliveira²²³ trabalha com a seguinte assertiva:

Além disso, a assunção do custo tributário é matéria estranha à relação jurídica tributária, atendo-se à relação jurídica

²²² Dicionário de Filosofia, Niccola Abbagno. São Paulo: Martins Fontes. 2000. P. 842

²²³ *Repetição do Indébito, Compensação e Ação Declaratória. In Repetição do Indébito e Compensação no Direito Tributário*, coordenado por Hugo de Brito Machado. São Paulo: Dialética. 2009, p. 57.

diversa, de direito privado, e entre partes também diversa, das quais apenas uma integra a relação jurídica tributária juntamente com o sujeito ativo desta. Por isso mesmo, o art. 123 do CTN estatui como regra a inoponibilidade ao fisco das convenções particulares relativas à responsabilidade pelo pagamento dos tributos.

Fica visto, então, que situações estranhas à relação jurídica tributária devem ser desta forma tratadas, até por conta de previsão no sistema jurídico tributário. Deixa-se de fora tudo aquilo que não for imprescindível para a situação colocada, principalmente se tiver levando em conta o subsistema constitucional tributário.

Cada um dos tipos de relação jurídica contida no direito tributário brasileiro deve, então, ser visto com as peculiaridades trazidos em si. Não há, aqui, um conteúdo desprovido de nuances, sendo latente o processo gerador de sentido para todas as especificidades das espécies tributárias.

Eduardo Domingos Botallo²²⁴, cuidando da análise do artigo 166 no ordenamento jurídico, traz

“Por aí se vê que, e m hipóteses como as aventadas, a invocação do art. 166 do Código Tributário Nacional, para condicionar a restituição do indevido, implica proclamar-se a própria impossibilidade dessa restituição, o que repugna a consciência jurídica, pois não se pode admitir que um a lei opere no sentido de impedir que sejam alcançados os propósitos que ela própria se destina a assegurar, máxime quando se tem em mente - como a princípio, apontado - que

²²⁴ Repetição do Indébito Tributário e o art. 166 do Código Tributário Nacional, www.revistas.usp.br/rfdusp/article/download/67441/70051

esta lei não é mais do que veículo destinado à implementação, dentro do tema que nos ocupa, dos importantes e fundamentais princípios constitucionais da legalidade, da garantia da propriedade e da capacidade contributiva.

A percepção deve ser de que restam respeitados os enunciados principiológicos resguardados pelo texto da Constituição Federal e assim assegurada a pretensão contida no ordenamento.

Alexandre Macedo Tavares²²⁵ também traça a sua específica contribuição sobre a temática envolvida:

Ora, salta aos olhos que a partir do momento em que o Fisco ignora as convenções particulares voltadas a deslocar a sujeição passiva de uma pessoa para outra (inteligência do art. 123 do CTN), por força dos primados da razoabilidade e da isonomia, outra não deve ser a sua posição quando encontrar-se diante de um caso relacionado com o seu dever de restituir os valores indevidamente percebidos sem a prévia e correspondente autorização legal.

Conveniente trazer a explanação de Tércio Sampaio Ferraz Jr.²²⁶ acerca dos conceitos de razoabilidade e proporcionalidade:

²²⁵ Tavares, Alexandre de Macedo, *in* <http://www.tavareseassociados.com.br/application/upload/artigos/baaf40da9f8de4eb6a62f64141a1e71c.pdf>

²²⁶ Obrigação tributária acessória e limites de imposição: razoabilidade e neutralidade concorrencial do Estado. *In* Teoria Geral da Obrigação Tributária - Estudos em Homenagem a José Souto Maior Borges. Heleno Taveira Torres (coord.) Malheiros. São Paulo. 2005, p. 272

Mas a proporcionalidade tem a ver, também, com a razoabilidade eletiva, ou seja, com o princípio da igualdade perante a lei. Trata-se, no estabelecimento da norma (legal e administrativa), do dever de efetuar uma valoração de razoabilidade, quando se seleciona o alcance do fato antecedente da imposição normativa, exigindo-se, aí, que se valore, convenientemente, como a certos fatos são imputadas certas consequências e a outros não. A razoabilidade eletiva nos remete ao princípio da neutralidade concorrencial do Estado.

Esclarece Andrea Medrado Darzé²²⁷ que a análise sobre tributos que repercutem traz a necessidade de observância da regra contida no Código Tributário Nacional. Assim ocorrerá para o ICMS, IPI, ISS, contribuições ao PIS e à COFINS, regra aplicável, nos três últimos casos, especificamente nas situações em que seja transferido o encargo ao responsável tributário.

Precisamos, aqui, de uma análise da relação jurídica tributária e, principalmente, levando em consideração aos enunciados principiológicos estabelecidos no texto constitucional, para confirmar se há ou não adequação àquilo estabelecido em relação à recuperação de valor pago a título de tributo, sem que satisfaça a situação.

Acreditamos, tendo em conta a análise da construção da competência tributária e, partindo daí a relação jurídica tributária, deve ser a situação necessária ao interesse do sujeito ativo. Tão só. Cabe, pois, ao Fisco, nos casos em que existe o repasse econômico do valor cobrado a título de tributo, promover uma requisição ao terceiro daquilo que foi extirpado do ordenamento.

²²⁷ Restituição do Indébito Tributário, Noeses. São Paulo, 2015, *passim*.

Não cabe ao sujeito passivo, por conta de uma disposição contida no Código Tributário Nacional – artigo 166 – deixar de poder perceber o que lhe foi erroneamente exigido. A relação jurídica tributária construída sofre máculas e deve ser respeitado o enunciado principiológico da segurança jurídica como forma de fazer valer, ainda que superficialmente, o *status quo* em relação à percepção de tributos.

5.5 Imposto sobre a renda retido na Fonte – sujeição passiva

A situação observada diz respeito ao sujeito passivo da relação jurídica tributária. Discute-se, *in casu*, sobre a adequação do sujeito passivo na composição da norma, levando em conta uma situação determinada pela legislação como facilitador e mero arrecadador do tributo em comento.

Pelo disposto no artigo 2º do Decreto n. 3.000/1999²²⁸ tenho a situação de sujeito passivo do tributo forma que assim integrem a relação jurídica tributária com o dever de adimplemento da obrigação tributária, quais sejam as pessoas físicas de uma maneira geral.

²²⁸ “Art. 2º As pessoas físicas domiciliadas ou residentes no Brasil, titulares de disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos de qualquer natureza, inclusive rendimentos e ganhos de capital, são contribuintes do imposto de renda, sem distinção da nacionalidade, sexo, idade, estado civil ou profissão.”

Muito adiante, vem o artigo 733 do retrocitado Decreto²²⁹ dizer que há, ainda, a figura do responsável, alargando uma situação primeira de incumbência em relação ao arcabouço do tributo.

A Secretaria da Receita Federal do Brasil, em Parecer Normativo Cosit/SRF n. 1/02 busca informar que é de responsabilidade da fonte pagadora a retenção e recolhimento do tributo.

Caso não o faça, informa o referido parecer que serão exigidos, além do imposto, a multa de ofício e os juros de mora.

Entretanto, cabe a análise da seguinte disposição, ainda do Parecer Normativo Cosit/SRF n. 1/02:

DECISÃO JUDICIAL. NÃO RETENÇÃO DO IMPOSTO. RESPONSABILIDADE.

Estando a fonte pagadora impossibilitada de efetuar a retenção do imposto em virtude de decisão judicial, a responsabilidade desloca-se, tanto na incidência exclusivamente na fonte quanto na por antecipação, para o contribuinte, beneficiário do rendimento, efetuando-se o lançamento, no caso de procedimento de ofício, em nome deste.

²²⁹ "Art. 733. É responsável pela retenção do imposto:

- I - a pessoa jurídica que efetuar o pagamento dos rendimentos;
 - II - a pessoa jurídica que receber os recursos do cedente, nas operações de transferência de dívidas;
 - III - as bolsas de valores, de mercadorias, de futuros e assemelhadas, bem como outras entidades autorizadas pela legislação que, embora não sejam fonte pagadora original, façam o pagamento ou crédito dos rendimentos ao beneficiário final.
- Parágrafo único. As pessoas jurídicas que retiverem o imposto de que trata este Subtítulo deverão:
- I - fornecer aos beneficiários comprovante dos rendimentos pagos e do imposto retido na fonte;
 - II - prestar as informações previstas neste Decreto."

Trazendo historicamente o contexto, temos que a partir de 1º de janeiro de 1989 todos os rendimentos auferidos por pessoas físicas de pessoas jurídicas ficam sujeitos à incidência do imposto sobre a renda retido na fonte²³⁰.

Com o advento da L. n. 7.713/1988 deixaram-se gravar todos os rendimentos percebidos. Ocorrido isso, acaba a situação em que se apontava, em cada caso de rendimento, para a previsão – ou não – da retenção na fonte.²³¹

Claro que nas enunciações relativas à retenção na fonte temos as figuras não-tributáveis – NT, até por conta da apuração da competência constitucional e construção do binômio base de cálculo/critério material da Regra-Matriz de Incidência.

Muito presente, aqui, a figura de isenções, prevista especialmente no Regulamento do Imposto sobre a Renda – RIR/99, bem como em disposições legais pertinentes ao tema, tais como a L. n. 12.793/2014 ou mesmo a retrocitada L. n. 7.713/1988, sobremaneira discriminadas como forma de pretender cuidar de todas as situações nominalmente passíveis de tributação – o que concretamente não acontece – pela absoluta impossibilidade de tudo se prever.

Da mesma forma há que se respeitar, de igual maneira, as decisões administrativas e judiciais concernentes ao tributo, especialmente o que se entender de forma contrária às disposições legais.

No caso das isenções, o RIR/99 trata do assunto nos artigos 39 e 623. Assim, pretende por “isenção” ajuda de custo destinada a despesas com transporte, locomoção do sujeito e familiares, ganho de capital na alienação de bens

²³⁰ Higuchi, Hiromi. *Imposto de Renda das Empresas 2016*. 41ª edição. IR publicações. P. 525.

²³¹ Higuchi, Hiromi. *Imposto de Renda das Empresas 2016*. 41ª edição. IR publicações. P. 525.

e direitos de pequeno valor, ganho de capital na alienação de único imóvel com valor de até R\$ 440.000,00, mantendo-a como única no prazo de cinco anos, rendimentos auferidos em contas de poupança, contribuições pagas pelos empregadores em programas de previdência privada, valor adquirido por doação e herança, dentre inúmeros outros.

Aqui é possível perceber a presença de casos em que efetivamente se mutila parcialmente critério da Regra-matriz de Incidência²³², para que o fenômeno da isenção seja percebido, bem como vê-se alcançar hipóteses de Não Tributados – NT, que sequer fazem parte de uma situação tributária. Acredito alheio ao conceito de “auferir renda” como processo exteriorizador de riqueza, situações monetárias percebidas em razão da necessidade de se pagar pelo transporte, no caso NT. Tal importância, percebida pelo sujeito, não faz parte do critério material auferir renda e proventos de qualquer natureza, caro ao imposto sobre a renda.

Necessário saber se a RJT do imposto sobre a renda pessoa física comporta a figura da Fonte pagadora como integrante da sujeição passiva. Com isso, comecemos pela construção da sua RMI:

Antecedente

Critério Material: auferir renda e proventos de qualquer natureza

Critério Espacial: Território Nacional

Critério Temporal: momento da aquisição de disponibilidade econômica

Consequente

Sujeito Ativo: União

²³² Cf. teoria de Paulo de Barros Carvalho

Critério Pessoal:

Sujeito Passivo: contribuinte/responsável

Base de cálculo: valor da renda auferida

Critério Quantitativo:

Alíquota: 7,5%, 15%, 22,5% ou 27,5% (conforme o teto de renda auferida em consonância com a base de cálculo)

Fica pendente a sujeição passiva, quem poderia figurar no campo. Pela construção trazida por Julia Nogueira²³³, também a figura da Fonte é capaz de substituir o contribuinte, nos seguintes termos:

Em qualquer caso, porém, a fonte pagadora permanece como verdadeiro sujeito passivo da obrigação tributária, ou seja, a pessoa, obrigada pela norma, a recolher o tributo.

Por estar a Fonte na qualidade de substituto-arrecadador, seu papel seria certamente maior, ensejando a retirada do contribuinte da regra-matriz, para dar lugar ao terceiro, estabelecido na norma como aquele que deve recolher o tributo.

Lembremos, pois, que apropriação indébita ocorre caso verificado o efetivo desconto do tributo da pessoa física e sua omissão em relação

²³³ Nogueira, Júlia de Menezes. Imposto sobre a Renda na Fonte. Quartier Latin, 2002. São Paulo. P. 188

à entrega aos cofres públicos, instaurando-se, por conta disso a relação jurídica penal anteriormente descrita.

Pelo artigo 722 do retrocitado decreto, é dever, incumbência, da fonte pagadora o recolhimento do imposto, ainda que não o tenha retido, cabendo, pois, quando se tratar de imposto devido como antecipação e a fonte pagadora comprovar que o beneficiário já incluiu o rendimento em sua declaração, ser aplicada a respectiva penalidade, além dos juros de mora pelo atraso, calculados sobre o valor do imposto que deveria ter sido retido sem obrigatoriedade de seu recolhimento.

Pois bem. O Supremo Tribunal Federal, analisando pela Segunda Turma:

AGRAVO REGIMENTAL. CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA E PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA. SÓCIOS-COTISTAS. RETENÇÃO NA FONTE. CARACTERIZAÇÃO DO FATO GERADOR. DISPONIBILIDADE JURÍDICA OU ECONÔMICA DA RENDA. ART. 35 DA LEI 7.713/1988. INCONSTITUCIONALIDADE CONDICIONAL. NECESSIDADE DE SE AFERIR SE HÁ A EFETIVA DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS. NECESSIDADE DE REEXAME DO QUADRO FÁTICO-PROBATÓRIO. Conforme decidiu esta Corte, “a norma insculpida no artigo 35 da Lei nº 7.713/88 mostra-se harmônica com a Constituição Federal quando o contrato social prevê a disponibilidade econômica ou jurídica imediata, pelos sócios, do lucro líquido apurado, na data do encerramento do período-base” (RE 172.058, rel. min. Marco Aurélio, Pleno, DJ de 13.10.1995). Hipótese em que o Tribunal de origem, analisando o contrato social da empresa, concluiu pela existência de distribuição imediata de lucros na data de encerramento do período-base. Impossível chegar a conclusão diversa sem o prévio exame de cláusulas contratuais e do quadro fático-probatório (Súmulas 279 e 454/STF). Agravo

regimental ao qual se nega provimento. (RE 396215 AgR/PB, j. em 25/9/2012, rel. Min. Joaquim Barbosa)

Analisando conflito de competência, vem o STJ esclarecer o que segue:

CC - CONSTITUCIONAL - PENAL - PROCESSUAL PENAL - TRIBUTARIO – O O ART. 158, I, CONSTITUIÇÃO DA REPUBLICA ESTABELECE PERTENCER AOS MUNICIPIOS - O PRODUTO DA ARRECADAÇÃO DO IMPOSTO DA UNIÃO SOBRE VENDA E PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA, INCIDENTE NA FONTE, SOBRE RENDIMENTOS PAGOS, A QUALQUER TITULO, POR ELES, SUAS AUTARQUIAS E PELAS FUNDAÇÕES QUE INSTITUIREM E MANTIVEREM - EM CONSEQUENCIA, A RECEITA PERTENCE AO MUNICIPIO. NÃO CONFIGURA RECEITA DA UNIÃO PARA, EM SEGUIDA PROMOVER A REPASSE. DENUNCIA QUE IMPUTA A PREFEITO MUNICIPAL HAVER INCORPORADO AO SEU PATRIMONIO A QUANTIA RELATIVA AO IMPOSTO DE RENDA, INCIDENTE SOBRE O VALOR DE SEUS VENCIMENTOS. PROCESSUALMENTE, INCIDE A REGRA DO ART. 29, VII DA CONSTITUIÇÃO. EVENTUAL PREJUIZO SERA DO MUNICIPIO. NÃO AFETA A UNIÃO FEDERAL. (CC 14275 / SC, Terceira Seção, rel Min LUIZ VICENTE CERNICCHIARO, j. em 27/03/1996)

Então, quando diante da figura da Fonte pagadora, não negamos estarmos diante de uma relação. Porque a norma assim determinou e sigamos em frente levando em conta um sujeito a quem, por economia administrativa, foi chamado a tratar com o sujeito ativo, fazendo às vezes de arrecadador.

Percebemos existir um facilitador das situações jurídicas, daqui para frente muito presente nas situações postas pelo legislador: assumindo o papel de outrem, dá assistência ao agente tributário e eventualmente responde por atitudes não cumpridas. *In casu*, a Fonte pagadora.

Verifica-se, pois, no acórdão retromencionado, a busca ao artigo 158, inciso I da Constituição Federal de 1988, ao dispor que pertencem aos Municípios “o produto da arrecadação do imposto da União sobre renda e proventos de qualquer natureza, incidente na fonte, sobre rendimentos pagos, a qualquer título, por eles, suas autarquias e pelas fundações que instituïrem e mantiverem”.

Além, a figura da Fonte, utilizando analogicamente as lições de Ives Gandra da Silva Martins,²³⁴ traz norma paralela e aqui nos valem da situação para traçar a orientação para terceiros colocados sob análise.

Trazendo à baila as lições da Frana Elizabeth Mendes²³⁵ temos por renda “a comparação do patrimônio de uma pessoa em dois momentos distintos, onde devem ser computados todos os elementos (valores) positivos e negativos, relevantes sob o enfoque jurídico-tributário, que estiveram presentes neste mesmo lapso”.

Também ministrada por José Arthur Lima Gonçalves²³⁶ a seguinte situação:

Quando a Constituição outorga competência ao legislador ordinário da União para a instituição, por exemplo, de imposto sobre a renda, está o sistema constitucional – e o respectivo

²³⁴ Bastos, Celso Ribeiro e Martins, Ives Gandra. Comentários à Constituição do Brasil. 6º vol., Tomo II. São Paulo: Saraiva, 1991

²³⁵ Imposto sobre a Renda – Súmula 584. Quartier Latin. São Paulo. 2005, p. 160

²³⁶ Imposto sobre a Renda. Pressupostos Constitucionais. Malheiros. São Paulo. 1997, p. 157

subsistema tributário – impondo limites severos ao destinatário desta regra de competência.

Os limites a que se refere José Arthur Lima Gonçalves estão presentes na incidência do imposto sobre a renda do contribuinte, por conta da constrição ao patrimônio tão diretamente ligado à pessoa.

Temos, então, um empregado e assalariado, *latu sensu* e a competência tributária estabelecida na Constituição Federal, determinando à União atingir seu intuito arrecadatório, surgindo aqui a norma paralela que traz a figura da Fonte pagadora, legalmente nomeada como singelo facilitador da meta tributária de aquisição de disponibilidade econômica.

Mais. O Poder Judiciário traz o cenário de sequer ser necessário a comprovação de que o montante foi efetivamente transferido pelo “responsável” à União, senão vejamos na parte do voto a seguir transcrita:

O pedido foi assim julgado: Rejeito a preliminar processual suscitada pela ré, por considerar suficientes os documentos apresentados pelo autor para análise e julgamento do pedido. De acordo com a uníssona jurisprudência do STJ: Os contribuintes que sofrem retenção indevida não precisam, na ação de repetição, comprovar que o responsável tributário transferiu o respectivo montante à Fazenda Pública; só lhes é exigida a prova de que sofreram a retenção. Essa prova é fornecida pelo responsável tributário, e não tem forma especial, ... (REsp 91669/SP, Rel. Ministro ARI PARGENDLER, SEGUNDA TURMA, julgado em 24/03/1998, DJ 06/04/1998, p. 78). (TRF3, 8ª Turma Recursal, p. n. 16 00058576820104036301, Recurso Inominado, Rel. Juiz Federal Márcio R. Millani, j. 1º/09/2015) (os destaques são nossos)

Percebemos que os contornos trazidos pela análise das figuras Fonte pagadora e sujeito passivo dão efetivamente respaldo à figura da situação paralela que as cercam: as duas fornecem ao sujeito ativo União as situações pertinentes a cada papel legalmente atribuído, mas cada qual tem uma conjuntura distinta e desta forma é percebido tanto pelo detentor da competência constitucional tributária como pelo próprio Poder Judiciário quando as questões a ele são levadas.

O contribuinte permanece, pois, nesta condição, ainda que não seja a pessoa determinada para recolher o montante tributário aos cofres públicos. Questionando eventuais atribuições financeiras, colhe as suas informações sobre uma eventual entrega de valores pela Fonte, mas certa considerada a retenção de valores em sua folha salarial.

A construindo da relação jurídica tributária leva em conta dois sujeitos e aquilo que os une numa situação de pertinencialidade, por conta da obrigação tributária. Temos a incidência de imposto sobre a renda, com fulcro no artigo 153, inciso I da Constituição Federal, restringindo-se, aqui, a análise, à situação trazida para as pessoas físicas.

Então, em termos lógicos:

União Rd Contribuinte = trabalhador assalariado

DSm (O/P/V) (intraproposicional)

Ofertar dinheiro aos cofres públicos ficou sendo papel da Fonte. Considerar-se-ia, pois, sua presença na RJT se analisada singelamente a situação de facilitadora, de agente arrecadadora como forma de impositivamente auxiliar o Poder Público naquilo que lhe compete primeiro: a arrecadação tributária.

Pois bem. Ainda, o artigo 128 do Código Tributário Nacional assevera, sobre a figura da responsabilidade, que requisitará a presença de terceira pessoa que esteja ligada ao fato jurídico tributário, de alguma forma e o contribuinte, neste caso, será descartado ou virá em caráter supletivo do cumprimento, total ou parcial, da obrigação.

De acordo com a doutrina de Luciano Amaro²³⁷:

A eleição desse terceiro, para figurar no polo passivo da obrigação tributária, decorre de razões que vão da *conveniência* até a *necessidade*. Há situações em que a única via possível para tornar eficaz a incidência do tributo é a eleição do *terceiro responsável*. Imagine-se, por exemplo, o imposto de renda sobre rendimentos de não residentes no País: a lei tem que escolher um terceiro (a fonte pagadora) como sujeito passivo (na condição de responsável) para viabilizar a incidência do tributo. Noutros casos, são razões de conveniência (para simplificar a arrecadação, ou para garantir sua eficácia) que determinam a eleição do terceiro como responsável.

Também Marcos Vinícius Neder²³⁸, ao informar que:

No Brasil a regulação da responsabilidade consubstancia-se juridicamente no Código Tributário Nacional, que estabelece normas gerais sobre sujeição passiva e constrói diferentes formas, ou modelos, para redirecionar a responsabilidade pelas dívidas tributárias do contribuinte para os ombros de

²³⁷ *Direito Tributário Brasileiro*. 12ª ed. São Paulo. Saraiva. 2006. P. 304

²³⁸ *Responsabilidade Tributária – Solidariedade e Subsidiariedade*. In *Direito Tributário Contemporâneo*, Malheiros. São Paulo. 2011. P. 514

terceiros, de modo a tornar mais efetiva a atuação dos órgãos de controle da arrecadação tributária. Nesse sentido, a lei autoriza ao Fisco incluir terceira pessoa, física ou jurídica, distinta da que pratica o fato gerador, no pólo passivo da obrigação tributária, como responsável pelo cumprimento da obrigação tributária não satisfeita pelo próprio responsável ou por terceiro.

O que temos, então, é uma forma de facilitar o desempenho da administração, na figura da sujeição ativa, União. Não há a confusão com a figura da sujeição passiva. O contribuinte continua o mesmo: ali onde houver o trabalhador empregado, há a figura da Fonte.

Vejamos a decisão proferida pelo Tribunal Regional Federal da

2ª Região:

MANDADO DE SEGURANÇA – TRIBUTÁRIO - IMPOSTO DE RENDA - COMPLEMENTAÇÃO DE APOSENTADORIA - AUSÊNCIA DE LIQUIDEZ E CERTEZA DO DIREITO ALEGADO – MATÉRIA DE FATO CONTROVERTIDA. ASSISTÊNCIA LITISCONSORCIAL. 1. A competência para instituir o imposto de renda é da UNIÃO (art. 153, III). O fato de pertencer ao Estado o produto da arrecadação do imposto de renda, incidente na fonte, sobre rendimentos pagos, no caso, por sua autarquia, RIOPREVIDÊNCIA, conforme previsão constitucional (art. 157, I), não o torna parte legítima para integrar a lide como réu, isoladamente, nem mesmo como litisconsorte passivo necessário, pois inexistente relação jurídico-tributária entre os autores (contribuintes) e o Estado no que toca ao referido imposto e nem poderia existir, já que, no Direito Tributário, não há solidariedade ativa. A questão relativa à repartição de receitas tributárias é regada pelo

Direito Financeiro que somente diz respeito à UNIÃO e ao Estado. 2. O Estado do Rio de Janeiro também não poderia ser incluído como assistente litisconsorcial, em função da inexistência de relação jurídica com os contribuintes. 3. Mandado de segurança impetrado objetivando a exclusão da base de cálculo do imposto de renda da quantia relativa às contribuições efetuadas pelo beneficiário à previdência privada, conforme previsão do artigo 6º, VII, b, da Lei nº 7.713 /88. 4. Necessidade de produção de prova para esclarecimento dos fatos que sustentam o alegado direito impede a utilização da via estreita e heróica do mandado de segurança, o qual, por sua natureza e rito, inadmite dilação probatória. 5. Carência do direito de ação, ressalvado o uso da via ordinária, se for o caso. 6. Apelação prejudicada. Agravo interno provido (TRF-2, Ap. em Mandado de Segurança AMS 45731 RJ 2002.51.01.001542-0, pub. em 13/01/2009)

Perceba-se, ainda, pela leitura de Renato Vilela Faria²³⁹, para corroborar com as afirmações de que:

Vale destacar que, mesmo que a responsabilidade tributária (acepção lata) seja supletiva, nos termos da parte final do artigo 128 do CTN, a fonte pagadora, sob o figurino dos agentes de retenção não terá essa responsabilidade afastada antes da data final do exercício fiscal e a entrega da declaração anual e o fato gerador já tenha ocorrido e se aperfeiçoado. Isto porque, antes daquela data, entrega da DIRPF ao contribuinte não são disponibilizadas condições operativas suficientes para apuração e rigor, do *quantum* do imposto devido.

²³⁹ Natureza Jurídica da Retenção na Fonte do Imposto sobre a Renda. Dissertação de Mestrado apresentada na USP. 2012

Fica a relação jurídica tributária construída, adequada e acertada ao sujeito passivo contribuinte do imposto sobre a renda pessoa física. Norma paralela que é a que utiliza a figura da Fonte pagadora, com função de levar dinheiro aos cofres públicos, montante extraído da parcela de valor material de outrem, terceira pessoa a quem cabe o direito de perceber valores em decorrência da efetiva realização de labor.

A situação, a dúvida, se concretiza, com a decisão judicial. Nas palavras de Lourival Vilanova²⁴⁰ “a lei como esquema objetivado, prefixando genericamente; a apuração da situação de fato, processualmente comprovada, ou seja, o fato individual confirmando o abstrato do esquema; e a sentença como exata aplicação do direito”.

No processo gerador de sentido, extraímos a máxima razão de interpretações possíveis, trazendo exatidão à determinada noção, objetivando o sentido único e necessário capaz de realizar a situação permitida ao caso complexo. Assim, com as possibilidades existentes, temos a exata impressão possível para a análise realizada, o que deixa a folga para a assertiva de não haver a possibilidade de construção específica de regra-matriz e haver a relação jurídica tributária no caso de retenção na fonte do tributo.

²⁴⁰ O poder de julgar e a norma. In *Escritos Jurídicos e Filosóficos*. São Paulo: Axis Mundi/IBET. 2003, p. 357.

5.6 ITCMD e ITBI – sujeição passiva

Nos tributos em apreço, faz-se necessária a transferência, tal como prevista no Código Civil, dizendo respeito a bens móveis e imóveis. Consecutivamente, traz a Lei n. 10.406/02²⁴¹ a informação de que é inerente ao negócio jurídico em apreço a ocorrência de tradição, ou seja, a entrega da coisa ao adquirente, com a intenção de lhe transferir a sua propriedade ou a posse, com a consequência lógica, pelo mesmo arcabouço legal, de que o ato se conclui com o registro do título no Registro de Imóveis.

Duas são as situações cabidas, para que, em termos legais, se conclua pela presença do fato jurídico tributário:

- entrega da coisa ao adquirente
- efetivo registro do título no Registro de Imóveis

²⁴¹ “Art. 1.267. A propriedade das coisas não se transfere pelos negócios jurídicos antes da tradição. Parágrafo único. Subentende-se a tradição quando o transmitente continua a possuir pelo constituto possessório; quando cede ao adquirente o direito à restituição da coisa, que se encontra em poder de terceiro; ou quando o adquirente já está na posse da coisa, por ocasião do negócio jurídico.”

“Art. 1.245. Transfere-se entre vivos a propriedade mediante o registro do título translativo no Registro de Imóveis.

§ 1o Enquanto não se registrar o título translativo, o alienante continua a ser havido como dono do imóvel.

§ 2o Enquanto não se promover, por meio de ação própria, a decretação de invalidade do registro, e o respectivo cancelamento, o adquirente continua a ser havido como dono do imóvel.”

Qual a percepção senão o adjacente deslocamento da propriedade, aqui verificada em sintonia com a realização de determinado negócio jurídico, concretizado, pois, pelas situações anteriores.

Inexiste a pretensão de cuidar dos tributos em suas minúcias, porém, com os enunciados procedimentais percebidos, devemos, necessariamente, cuidar das noções exatas que permitem a construção das respectivas regras-matrizes, tão cara ao estudo lógico-semântico.

Se o Texto Constitucional prevê, em seu artigo art. 155, inciso I, a competência aos Estados e ao Distrito Federal de instituir imposto sobre “transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos”, oferece a legislação esparsa os complementos necessários para dar forma à seguinte construção:

Antecedente

Critério Material: transmitir *causa mortis* e doar, quaisquer bens e direitos

Critério Espacial: Território Estado/Distrito Federal

Critério Temporal: momento da transmissão ou doação

Consequente

Sujeito Ativo: Estado/Distrito Federal

Critério Pessoal:

Sujeito Passivo: contribuinte na transmissão "causa mortis": herdeiro legatário; no fideicomisso: o fiduciário; na doação: o donatário; na cessão de herança ou de

bem ou direito a título não oneroso: o cessionário.
/responsável

Base de cálculo: valor da transmissão ou doação

Critério Quantitativo:

Alíquota²⁴²: 4%

Analisemos a Constituição da República Federativa do Brasil onde deixa estabelecido, em seu artigo art. 156, inciso II, a competência aos Municípios e ao Distrito Federal de instituir imposto sobre a "transmissão "inter vivos", a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição", oferece a legislação esparsa os complementos necessários para dar forma à seguinte construção:

Antecedente

Critério Material: transmitir *inter vivos*, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição

Critério Espacial: Território Municípios/Distrito Federal

Critério Temporal: momento da transmissão ou cessão

²⁴² Utilizamos aqui a alíquota paulista, estabelecida pela L. n. 10.992/01, artigo 16, lembrando, ainda, que a Res. n. 9/1992 do Senado Federal, determinou que a alíquota não possa ser superior a 8% (art. 1º).

Consequente

Sujeito Ativo: Município/Distrito Federal

Critério Pessoal:

Sujeito Passivo: contribuinte/responsável

Base de cálculo: valor da transmissão ou cessão

Critério Quantitativo:

Alíquota²⁴³: 3%

As situações trazem, na própria tipologia contida no Código Tributário Nacional, determinando o artigo 134, inciso VI que será ainda chamado ao dever “os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício, pelos tributos devidos sobre os atos praticados por eles, ou perante eles, em razão do seu ofício”.

Ora, se anteriormente imbuímos a necessidade de que a situação de responsabilidade deve levar em conta uma situação de equivalência para com o indivíduo vinculado ao fato jurídico tributário, aqui o que se percebe é a presença do terceiro que tem a ver com o contexto em que a norma se insere, mas de maneira alguma está intrinsecamente ligado ao tributo instituído.

Se, na Teoria Geral do Direito faz-se necessário o vínculo, pela imputação em que está inserida a regra jurídica, em que uma pessoa detém direito subjetivo de exigir de outra, o cumprimento do vínculo prestacional. Na afirmação de Paulo de Barros Carvalho²⁴⁴ “o direito cria suas próprias realidades, não estando

²⁴³ Tendo por base o ordenamento jurídico paulistano, com a Lei nº 16.098. de 29 de dezembro de 2014.

²⁴⁴ Curso de Direito Tributário. 22ª ed. Saraiva. São Paulo. P. 350

condicionado a atender, com foros de obrigatoriedade, à natureza das relações contidas no plano sobre o qual incide”.

Ilustra-se a figura do responsável com a Ementa proferida pelo E. Superior Tribunal de Justiça a seguir transcrita:

“CRIMINAL. HC. ESTELIONATO. FRAUDE NO PAGAMENTO POR MEIO DE CHEQUE. TRANCAMENTO DA AÇÃO PENAL. CRIME MATERIAL. RESULTADO. VANTAGEM ILÍCITA EM PREJUÍZO ALHEIO. LESÃO PATRIMONIAL PREEXISTENTE À EMISSÃO DO CHEQUE. FATO ATÍPICO. AUSÊNCIA DE JUSTA CAUSA EVIDENCIADA. ORDEM CONCEDIDA.

Hipótese em que a paciente, na condição de tabeliã substituta de serventia notarial, lavrou escrituras públicas sem o prévio recolhimento do Imposto de Transmissão de Bens Imóveis, e, posteriormente, emitiu cheque para o pagamento da referida exação, o qual foi devolvido por falta de provisão de fundos.

Oferecimento de denúncia pelo Ministério Público imputando à paciente a suposta prática do crime de estelionato, na modalidade de fraude no pagamento por meio de cheque.

Por se tratar, o delito previsto no art. 171, § 2º, inciso VI, do

Código Penal, de crime material, exige-se, para a sua configuração, a produção de um resultado, qual seja, a obtenção de vantagem ilícita pelo agente que emite o cheque e, por outro lado, a caracterização de prejuízo patrimonial à vítima. Precedentes.

O prejuízo aos cofres públicos restou configurado desde o momento da lavratura das escrituras públicas de compra e venda sem o prévio recolhimento do tributo devido, sendo preexistente à emissão do cheque pela ré. Conduta da paciente que não configura crime de estelionato. Precedente do STF. Deve ser trancada a ação penal instaurada em desfavor da paciente pela suposta prática do crime de fraude no

pagamento por meio de cheque. Ordem concedida, nos termos do voto do Relator. (HC 31046/RJ, 5ª T., Rel Min Gilson Dipp, j. 17/06/2004)

A lesão aos cofres públicos – desvio de valores recebidos e não entrega do objeto prestacional, pagamento do tributo, é uma percepção existente antes do registro do imóvel²⁴⁵. Aqui o dever de estabelecer o lapso temporal necessário à construção da regra-matriz de incidência.

Interessante ressaltar, então, situação em que deixa caracterizada a relação jurídica tributária, com a qual teríamos a lavratura da escritura pública após o devido pagamento do tributo para só então proceder o registro.

Cuidando, objetivamente, o direito de regradar a conduta dos homens em sociedade, serve a relação jurídica tributária como propulsora das questões internas ao ordenamento, como motivador para as necessidades que vão sendo colocadas ao longo de um limite histórico considerado. Sem que isso signifique a necessidade constante de mudanças no sistema jurídico, ao contrário: se construído sobre fortes pilares, o sistema jurídico amolda questões inovadoras, objetivando e administrando inventividades.

Devemos buscar destacar as situações caras ao direito, da forma vista por Dominique Manguineau²⁴⁶:

“A enunciação aforizante obedece a uma economia diferente da do texto. Enquanto o texto resiste à apropriação por uma

²⁴⁵ Não caba aqui uma análise da situação penal existente no acórdão, irrelevante para nosso estudo. Cabe, sim, cuidar da relação jurídica tributária aqui presente.

²⁴⁶ Frases sem Texto. São Paulo: Parábola Editorial. 2014, p. 28.

memória, a enunciação aforizante se dá imediatamente como memorável e memorizável. Não é a articulação de pensamentos de um ou de vários locutores por meio de diversos modos de organização textual, mas a expressão de uma convicção, posta absolutamente: nem resposta, nem argumentação, nem narração..., mas pensamento, tese proposição, afirmação, sentença...”

Nas aforizações extrai-se o núcleo daquilo que se exprime, não querendo, com isso, dizer-se sem contexto. Busca sentido nas condições em que são colocadas, buscando aqui satisfazer o que se propôs quando pinçadas.

Importante esclarecer, como faz Robson Maia Lins²⁴⁷, as diferenças entre as figuras de contribuinte, derivando da realização do ato descrito no fato jurídico tributário e o responsável em situação diversa da anteriormente descrita:

- a. A regra de incidência, que tem como sujeito passivo o contribuinte, pode ser descrita sucintamente em termos de juízo hipotético-condicional: se praticado o fato gerador, então deve ser o pagamento, pelo contribuinte, do tributo Y.
- b. A regra de responsabilidade, por sua vez, teria a seguinte estrutura: se praticada a conduta Z, então deve ser a obrigação de o responsável pagar Y subsidiária ou solidariamente ao contribuinte.

²⁴⁷ Uma importante distinção: responsável tributário em função de grupo econômico e polo passivo de execução fiscal. In XII Congresso Nacional de Estudos Tributários. IBET. Noeses. São Paulo. 2015, p. 1120.

Estando, então, diante de premissas distintas, a decorrência lógica virá no mesmo sentido, de que as condutas, expectativas, provas, tudo o que rodear cada um dos sujeitos quando chamados a integrar uma regra-matriz de incidência será absolutamente diverso em um e no outro caso. Cada situação trará as vestimentas adequadas para comportar o necessário ao correspondente titular do direito.

A análise da decisão do Superior Tribunal de Justiça, em questão análoga, servirá de base para as conclusões que se extraem do trabalho, aqui verificada a concessão de serviço público, senão vejamos:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. ADMINISTRATIVO. SERVIÇO DE TELEFONIA. DEMANDA ENTRE CONCESSIONÁRIA E USUÁRIO. PIS E COFINS. Repercussão jurídica do ônus financeiro aos usuários. FATURAS TELEFÔNICAS. LEGALIDADE. DISPOSIÇÃO NA LEI 8.987/95. POLÍTICA TARIFÁRIA. LEI 9.472/97. TARIFAS DOS SERVIÇOS DE TELECOMUNICAÇÕES. AUSÊNCIA DE OFENSA A NORMAS E PRINCÍPIOS DO CÓDIGO DE DEFESA DO CONSUMIDOR. DIVERGÊNCIA INDEMONSTRADA. AUSÊNCIA DE SIMILITUDE FÁTICA DOS ACÓRDÃOS CONFRONTADOS. VIOLAÇÃO AO ART. 535 DO CPC. INOCORRÊNCIA.

1. A Concessão de serviço público é o instituto através do qual o Estado atribui o exercício de um serviço público a alguém que aceita prestá-lo em nome próprio, por sua conta e risco, nas condições fixadas e alteráveis unilateralmente pelo Poder Público, mas sob garantia contratual de um equilíbrio econômico-financeiro, remunerando-se pela própria exploração do serviço, e geral e basicamente mediante tarifas cobradas diretamente dos usuários do serviço.

2. O concessionário trava duas espécies de relações jurídicas a saber: (a) uma com o Poder concedente, titular, dentre outros, do ius imperii no atendimento do interesse público,

ressalvadas eventuais indenizações legais; (b) outra com os usuários, de natureza consumerista reguladas, ambas, pelo contrato e supervisionadas pela Agência Reguladora correspondente.

3. A relação jurídica tributária é travada entre as pessoas jurídicas de Direito público (União, Estados; e Municípios) e o contribuinte, a qual, no regime da concessão de serviços públicos, é protagonizada pelo Poder Concedente e pela Concessionária, cujo vínculo jurídico sofre o influxo da supremacia das regras do direito tributário.

4. A relação jurídica existente entre a Concessionária e o usuário não possui natureza tributária, porquanto o concessionário, por força da Constituição federal e da legislação aplicável à espécie, não ostenta o poder de impor exações, por isso que o preço que cobra, como longa manu do Estado, categoriza-se como tarifa.

5. A tarifa, como instrumento de remuneração do concessionário de serviço público, é exigida diretamente dos usuários e, consoante cediço, não ostenta natureza tributária. Precedentes do STJ: REsp 979.500/BA, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, DJ 05/10/2007; AgRg no Ag 819.677/RJ, Rel. Ministra DENISE ARRUDA, PRIMEIRA TURMA, DJ 14/06/2007; REsp 804.444/RS, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, DJ 29/10/2007; e REsp 555.081/MG, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA TURMA, DJ 28/09/2006.

6. O regime aplicável às concessionárias na composição da tarifa, instrumento bifronte de viabilização da prestação do serviço público concedido e da manutenção da equação econômico-financeira, é dúplice, por isso que na relação estabelecida entre o Poder Concedente e a Concessionária vige a normatização administrativa e na relação entre a Concessionária e o usuário o direito consumerista. Precedentes do STJ: REsp 1062975/RS, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 23/09/2008, DJ de 29/10/2008.

7. O repasse de tributos para o valor da tarifa, conseqüentemente, não obedece ao regime tributário da responsabilidade tributária, por transferência, sucessão ou substituição, senão ao edital, ao contrato de concessão, aos atos de regulação do setor; e ao Código de Defesa do Consumidor (CDC).

8. A legalidade do repasse de tributos há de ser, primariamente, perquirida na lei que ensejou a oferta pública da concessão do serviço público e o respectivo contrato, sendo certo que, em sede de Recurso Especial, o vínculo travado entre as partes revela-se insindicável, em razão do óbice erigido pelo teor da Súmula 05/STJ.

(...)

11. A legalidade da tarifa acrescida do PIS e da COFINS assenta-se no art. 9º, § 3º da Lei 8987/85 e no art. 108, § 4º da Lei 9.472/97, por isso que da dicção dos mencionados dispositivos legais dessume-se que é juridicamente possível o repasse de encargos, que pressupõe alteração da tarifa em função da criação ou extinção de tributos, consoante se infere da legislação in foco.

12. Dessarte, a normação das concessões e das telecomunicações são *lex specialis* em relação ao CDC e ao mesmo se sobrepuja.

13. A legalidade da tarifa e do repasse econômico do custo tributário encartado na mesma, exclui a antijuridicidade da transferência do ônus relativo ao PIS e à COFINS, tanto mais que, consoante reiterada jurisprudência desta Corte, a abusividade do Código de Defesa do Consumidor pressupõe cobrança ilícita, excessiva, que possibilita vantagem desproporcional e incompatível com os princípios da boa-fé e da equidade, incorrentes no caso sub judice. Precedentes do STJ: REsp 994144/RS, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 12/02/2008, DJ de 03/04/2008; REsp 1036589/MG, Rel. Ministro JOSÉ DELGADO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 06/05/2008, DJ de 05/06/2008.

14. A legalidade no campo tributário é pro contribuinte, porquanto a invasão de sua propriedade, mediante estratégia estatal de exação, exige normatização prévia, obstando, a fortiori, a surpresa fiscal, consectário da segurança jurídica garantida constitucionalmente.

(...)

25. Deveras, é forçoso concluir que o direito à informação tem como desígnio promover completo esclarecimento quanto à escolha plenamente consciente do consumidor, de maneira a equilibrar a relação de vulnerabilidade do consumidor, colocando-o em posição de segurança na negociação de consumo, acerca dos dados relevantes para que a compra do produto ou serviço ofertado seja feita de maneira consciente.

(...)

(REsp n. 976836/RG, Rel. Min. Luiz Fux, 1ª Seção, j. 24/11/2010)

Aqui novamente ressalta-se a possibilidade de construções semânticas, relativas à Relação Jurídica, com a utilização da linguagem, entrando “de maneira decisiva em cada aspecto da vida, do pensamento e da interação humanos”²⁴⁸.

Conclui-se, pois, pela impossibilidade de inclusão, na figura de sujeição passiva, de terceira pessoa que não possa efetivamente restar vinculada ao correto saneamento da obrigação tributária. O molde trazido pela Constituição Federal deve ser, além de observado, preservado.

Temos precisamente a necessidade de inferir – em termos lógicos – quais os integrantes da relação jurídica tributária. Não cabe, pois, figura

²⁴⁸ CHOMSKY, Noam. Novos horizontes no estudo da linguagem e da mente. Unesp. São Paulo. 2005, p. 30

de terceiros que comprometam o arcabouço constitucional estabelecendo as competências tributárias.

5.7 Sistema SIMPLES

Temos, dentro do denominado *Simples Nacional*, um regime compartilhado de arrecadação, cobrança e fiscalização de tributos aplicável às Microempresas e Empresas de Pequeno Porte, previsto primordialmente na Lei Complementar n. 123, de 14 de dezembro de 2006, com alterações posteriores até finalmente a Lei Complementar n. 155, de 27 de outubro de 2016.

Abrange a participação de todos os entes federados (União, Estados-membros, Distrito Federal e Municípios), buscando, então, a preservação do pacto federativo.

Para que alcance seus objetivos possui, como administrador, um comitê gestor composto por oito integrantes, a saber quatro da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), dois dos Estados-membros e do Distrito Federal e dois dos Municípios.

Para o ingresso no Simples Nacional é necessário o cumprimento das seguintes condições:

➤ enquadrar-se na definição de microempresa ou de empresa de pequeno porte²⁴⁹;

²⁴⁹ Dispõe a LC 123/06, com a alteração pela LC n. 155/16: "Art. 3º Para os efeitos desta Lei Complementar, consideram-se microempresas ou empresas de pequeno porte, a sociedade

- cumprir os requisitos previstos na legislação; e
- formalizar a opção pelo Simples Nacional.

São características fulcrais do que restou denominado Regime do Simples Nacional:

- facultatividade;
- irretratabilidade para todo o ano-calendário;
-

Sua abrangência leva em conta os seguintes tributos, a saber IRPJ, CSLL, PIS/Pasep, COFINS, IPI, ICMS, ISS e a Contribuição para a Seguridade Social destinada à Previdência Social a cargo da pessoa jurídica (CPP), em forma única, recolhido por intermédio de documento único de arrecadação – DAS, havendo, ainda, apresentação de declaração única e simplificada de informações socioeconômicas e fiscais;

Em relação à sujeição ativa, algumas peculiaridades são observadas, havendo, pois, possibilidade de os Estados-membros adotarem sublimites para EPP em função da respectiva participação no PIB. Os estabelecimentos localizados nesses Estados cuja receita bruta total extrapolar o

empresária, a sociedade simples, a empresa individual de responsabilidade limitada e o empresário a que se refere o art. 966 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil), devidamente registrados no Registro de Empresas Mercantis ou no Registro Civil de Pessoas Jurídicas, conforme o caso, desde que:

- I - no caso da microempresa, aufera, em cada ano-calendário, receita bruta igual ou inferior a R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais); e
- II - no caso de empresa de pequeno porte, aufera, em cada ano-calendário, receita bruta superior a R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais) e igual ou inferior a R\$ 4.800.000,00 (quatro milhões e oitocentos mil reais).” (Redação dada pela Lei Complementar nº 155, de 2016)

respectivo sublimite deverão recolher o ICMS e o ISS diretamente ao Estado ou ao Município.

Aqui a indagação sobre o sustentáculo do regime: seria um novo tributo a cargo da União, trazendo regra-matriz própria e conseqüentemente nova e apartada relação jurídica tributária ou simplesmente regime de arrecadação, facilitador para o sistema tributário como um todo?

O assunto é tema de repercussão geral no Supremo Tribunal Federal, montando a análise nos seguintes termos:

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO E DE TRANSPORTE INTERMUNICIPAL E INTERESTADUAL. APLICAÇÃO DE METODOLOGIA DE CÁLCULO CONHECIDA COMO DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA À EMPRESA OPTANTE PELO SIMPLES NACIONAL. ALEGADAS USURPAÇÃO DA COMPETÊNCIA DA UNIÃO PARA ESTABELECE O TRATAMENTO FAVORECIDO DAS MICRO E DAS PEQUENAS EMPRESAS (ART. 146-A DA CONSTITUIÇÃO) E DA REGRA DA NÃO-CUMULATIVIDADE (ART. 155, § 2º DA CONSTITUIÇÃO). ENCAMINHAMENTO DE PROPOSTA PELA EXISTÊNCIA DE REPERCUSSÃO GERAL. Tem repercussão geral a discussão sobre a cobrança do ICMS de empresa optante pelo SIMPLES NACIONAL, na modalidade de cálculo conhecida como diferencial de alíquota. (RE 632783/RO, Pleno, Rel. Min. Joaquim Barbosa, j. 02/02/2012)

Dizer sobre a eventual relação jurídica aqui existente deve levar em conta, primordialmente, a repartição de competências estabelecida na Constituição Federal. Como tivemos oportunidade de dizer, aquilo que se extrai de uma competência tributária impositiva cria, ato contínuo, relação jurídica tributária.

A questão debatida leva em conta o arcabouço constitucional existente em matéria tributária. Assim Paulo Ayres Barreto²⁵⁰:

O fundamento ou causa para o surgimento de norma tributária encontra-se constitucionalmente previsto. A avaliação do nexo lógico entre a cause de instituição do tributo e sua estrutura normativa, em função da finalidade a ser atingida, permitirá seja avaliado o atendimento de pressupostos para o exercício da competência impositiva.

Também o Supremo Tribunal Federal vem dispor sobre cobranças de tributos alheios às regras impositivas do SIMPLES, restando, pois, a cobrança tradicional para os casos não englobados na forma simplificada de exigência, nos seguintes termos:

AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO
EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS.
INCIDÊNCIA. IMPORTAÇÃO. EMPRESA OPTANTE
PELO SIMPLES. LEI Nº 9.317/1996. INTERPRETAÇÃO DA
LEGISLAÇÃO DE REGÊNCIA. OFENSA REFLEXA À
CONSTITUIÇÃO. 1. A incidência da Contribuição ao PIS e da
COFINS sobre as importações realizadas por empresas
optantes pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e
Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno
Porte – SIMPLES, previsto na Lei nº 9.317/1996, encerra
discussão de índole infraconstitucional, de forma que eventual
ofensa à Constituição seria meramente reflexa. Precedente: RE
671.754, Rel. Min. Cármen Lúcia, DJe de 13/3/2013. 2. In
casu, o acórdão recorrido extraordinariamente assentou:
"AGRAVO REGIMENTAL. RECURSO
ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. PIS-IMPORTAÇÃO. COFINS-

²⁵⁰ Contribuições. Regime jurídico. Destinação e Controle. São Paulo: Noeses. 2006, p. 205

IMPORTAÇÃO. SIMPLES. INCIDÊNCIA. FALTA DE PREQUESTIONAMENTO. SÚMULA 211 DO STJ. 1. Adesão ao SIMPLES não exclui, por si só, a incidência do PIS-IMPORTAÇÃO e COFINS-IMPORTAÇÃO, pois estes tributos foram criados posteriormente à instituição do benefício. Precedentes. 2. É cediço que a isenção não é extensiva aos tributos instituídos posteriormente sua concessão, segundo dispõe o art. 177 do Código Tributário Nacional. Precedentes. 3. Não houve prequestionamento da matéria de direito veiculada pelos artigos 98 e 110, do CTN, pelas instâncias ordinárias, o que atrai a incidência da Súmula 211 /STJ: "Inadmissível recurso especial quanto à questão que, a despeito da oposição de embargos declaratórios, não foi apreciada pelo Tribunal a quo". 4. Agravo regimental não provido." 3. Agravo regimental DESPROVIDO. (RE 647179/DF, 1ª T., Rel. Min. Luiz Fux, julgado 07/04/2015)

Pois bem. O próprio texto da Lei Complementar n. 123/06 prevê, em seu artigo 22, o dever jurídico atribuído ao comitê gestor de repassar aos entes federativos os valores correspondentes arrecadados.

O procedimento pontual relativo a uma alíquota diferenciada apenas corrobora com o princípio da isonomia, já que fica sustentada uma busca de um tratamento adequado àqueles que se encontram em posição econômica inferior, com respaldo inclusive na previsão contida no artigo 170, IX da Constituição da República de 1988.

Por tal ângulo, faz-se indispensável a percepção da natureza das relações jurídicas em matéria tributária. Analisar as situações impostas deve trazer por premissa a visualização do arquétipo constitucional das competências.

5.8 Guerra Fiscal

Desenvolvendo a clássica pergunta, o que faz uma obra de arte ser considerada arte, vemos que no direito passamos pelo mesmo processo.

O intelecto busca razão para as situações consideradas juridicamente relevantes e num processo ininterrupto avaliamos situações postas pelo legislador como aptas a produzir efeitos.

Tudo no considerado processo gerador de sentido, tão cautelosamente debruçado por Paulo de Barros Carvalho na sua espiral hermenêutica. São os limites da cultura do intérprete, “latu sensu”, capazes de serem notados ao longo do percurso, em relação ao estudo.

Onde digo que há interpretação, há o ser humano elaborando o estudo da forma mais lógica, mesmo que imperceptível. Seja na arte, seja no direito.

Sempre pela semiótica e processo gerador de sentido, fulcrais na obtenção de resultados quando presente a análise e interpretação do direito e possíveis regras de relação jurídica tributária.

Cabe a lembrança, ainda, daquilo que Manuel Atienza²⁵¹ expôs sobre o Direito, no sentido de ser necessário, numa sociedade, como forma de solucionar conflitos, quer individuais, quer sociais, utilizando para tanto os instrumentos jurídicos.

Como uma ação relacionada à linguagem, Manuel Atienza²⁵² expõe ser a argumentação como fator intrínseco buscado pelo indivíduo para com

²⁵¹ El sentido del Derecho. Ariel. Barcelona: 2001, p. 252.

²⁵² El derecho como argumentación. Ariel. Barcelona: 2006, p. 73

isso chegar a uma decisão. Para tanto, faz-se necessária a devida motivação, inerente ao que se pretende com o ato de argumentar.

Necessário ter em mente as palavras de Paulo de Barros Carvalho²⁵³:

A experiência jurídica nos mostra, porém, que vezes sem conta a compostura da legislação de um tributo vem pontilhada de inequívocas providências no sentido de prestigiar certas situações, tidas como social, política ou economicamente valiosas, às quais o legislador dispensa tratamento mais confortável ou menos gravoso.

Cuidando de relações jurídicas tributárias, situações envolvendo as denominadas guerras fiscais são capazes de abranger inúmeros casos em que a verificação de competências se achem presentes. O País certamente vive hoje um momento delicado em que sérias discussões, dentro e fora dos tribunais, estão sendo travadas sobre como impedir este tipo de concorrência que põe em risco a higidez econômica e, claro, o próprio pacto federativo.

Temos claro, pois, o papel em que deve estar envolvida a forma com que o texto constitucional dispôs sobre seus entes, ou seja, qualquer tipo de eventual conflito não pode sequer resvalar na Federação. Assevera J. J. Gomes Canotilho²⁵⁴ ser o Estado “uma forma histórica de organização jurídica do poder dotada de *qualidades* que a distinguem de outros ‘poderes’ e ‘organizações de poder’”.

²⁵³ Guerra Fiscal. Reflexões sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS. Noeses. São Paulo. 2012. 37.

²⁵⁴ CANOTILHO, J. J. Gomes. *Direito constitucional e teoria da constituição*. 6ª Ed. Almedina. Coimbra. 1993, p. 89.

Ainda, Ricardo Guastini ²⁵⁵ sustenta existirem princípios – considerados *supremos* do ordenamento – de acordo com os quais doutrina e jurisprudência concordam não poderem ser modificados, derogados ou subvertidos de maneira alguma. Exatamente onde enquadramos nosso pacto federativo.

Pois bem. Existe, grosso modo, a possibilidade de concessão de benefícios tributários outorgados por pessoas de direito público para incentivar e captar empresas em seus territórios, com a consequência pretendida de aumentar sua arrecadação e alavancar o desenvolvimento industrial. Internacionalmente, esta situação é verificada tanto nos países considerados paraísos fiscais quanto naqueles que oferecem regimes de tributação nociva. No Brasil, contudo, a guerra fiscal tem consequências nefastas pela batalha travada entre os Estados-membros e o Distrito Federal, na maioria das vezes em torno do ICMS.

Trazendo benefícios fiscais dos mais variados, como isenções, reduções de alíquota, crédito presumido etc. e, com base nisso, empresas decidem instalar-se em determinado Estado ou até mesmo custear a transposição de uma instalação de um Estado para outro. Mesmo que estratégica e logisticamente não seja o local mais adequado, com maiores custos de transporte, *v.g.*, os benefícios fiscais são somados a mão de obra e preço de terreno comparativamente mais acessível, para citar alguns.

Alertava Geraldo Ataliba²⁵⁶, ao tratar especificamente sobre as isenções em convênios, que as duas temáticas estariam servindo de ocasião para omissões ou agressões “ao que de mais sagrado e fundamental se encerra no texto

²⁵⁵ GUASTINI, Ricardo. *Distinguendo*. Estudios de teoria y metateoría del derecho. Madri: Gedisa, 1999, p. 161.

²⁵⁶ Eficácia dos convênios para isenção do ICM. *In* Revista de Direito Tributário n. 11-12. São Paulo: RT. Janeiro/Junho 1980, p. 99.

constitucional”. Lembrando, ainda, ser o Judiciário omissivo e muitas vezes conivente com as ofensas constitucionais mais graves.

Colocação de grande impacto a pronunciada pelo então Ministro Sepúlveda Pertence, integrante da Corte Máxima, ao asseverar que “*o propósito de retaliar preceito de outro Estado, inquinado da mesma balda, não valida a retaliação: inconstitucionalidades não se compensam*”.²⁵⁷, afastando, assim, a possibilidade de um Estado-membro editar norma que invalide a outra, na constante guerra dos Legislativos.

O direito positivo pátrio, todavia, prevê uma excelente disposição de controle buscando evitar esta guerra nociva: a exigência *constitucional* de que se estabeleça, por meio de lei complementar, “a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados” (art. 155, §2º, XII, *g*, CF/88²⁵⁸).

Ao Supremo Tribunal Federal cabe, como dito anteriormente, a análise e entendimento sobre as questões que envolvam discussão sobre pacto federativo, como inclusive se observa pela decisão proferida no julgamento da ADI 4152/SP, pelo Tribunal Pleno em 1º de junho de 2011, relatada pelo Ministro César Peluso, *in litteris*:

1. INCONSTITUCIONALIDADE. Ação direta. Objeto. Admissibilidade. Impugnação de decreto autônomo, que institui benefícios fiscais. Caráter não meramente regulamentar. Introdução de novidade normativa. Preliminar repelida. Precedentes. Decreto que, não se limitando a

²⁵⁷ ADI 2.377-MG, rel. Min. Sepúlveda Pertence, DJ 7.11.2003.

²⁵⁸ Constituição da República, art. 155, §2º, inciso XII - cabe à lei complementar:

g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.”

regulamentar lei, institua benefício fiscal ou introduza outra novidade normativa, reputa-se autônomo e, como tal, é suscetível de controle concentrado de constitucionalidade. 2. INCONSTITUCIONALIDADE. Ação direta. Decreto nº 52.381/2007, do Estado de São Paulo. Tributo. Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS. Benefícios fiscais. Redução de base de cálculo e concessão de crédito presumido, por Estado-membro, mediante decreto. Inexistência de suporte em convênio celebrado no âmbito do CONFAZ, nos termos da LC 24/75. Expressão da chamada “guerra fiscal”. Inadmissibilidade. Ofensa aos arts. 150, § 6º, 152 e 155, § 2º, inc. XII, letra “g”, da CF. Ação julgada procedente. Precedentes. Não pode o Estado-membro conceder isenção, incentivo ou benefício fiscal, relativos ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS, de modo unilateral, mediante decreto ou outro ato normativo, sem prévia celebração de convênio intergovernamental no âmbito do CONFAZ.

Temos, pois, todos os Estados-membros da federação brasileira e mais o Distrito Federal, com a possibilidade de editar normas relativas a um tributo – ICMS – o que efetivamente ocorre, com a hipótese fática de que paire sobre as premissas colocadas dúvidas em relação à constitucionalidade. Diante disso, a ameaça à segurança jurídica e ao pacto federativo é iminente e constante.

Devemos, ainda, analisando o sistema jurídico brasileiro, cuidar a situação posta pelo art. 8º, inciso I, da Lei Complementar n. 24/75²⁵⁹, em que se pretende a glosa unilateral do crédito pelo Estado destinatário da mercadoria

²⁵⁹ Dispõe sobre os convênios para a concessão de isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias.

“Art. 8º - A inobservância dos dispositivos desta Lei acarretará, cumulativamente:

II - a exigibilidade do imposto não pago ou devolvido e a ineficácia da lei ou ato que conceda remissão do débito correspondente”.

incentivada na origem, já adiantando não ter sido tal situação recepcionada pela Constituição Federal de 1988, como é, inclusive, o entendimento de André Mendes Moreira²⁶⁰.

Acerca das relações jurídicas presentes, a Lei Complementar n. 24/75 estabelece, como dito, prescrições sobre a forma como os Estados-membros e o Distrito Federal devem deliberar sobre isenções, incentivos e benefícios fiscais.

Pontualmente dois são os dispositivos nos interessam: o artigo 1º e o artigo 8º. Enquanto aquele determina que os benefícios fiscais²⁶¹ do ICMS apenas serão concedidos ou revogados nos termos dos convênios celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal – o CONFAZ –, este estabelece as sanções que devem ser aplicadas quando violada tal disposição.

Pois bem. Vale ressaltar que a lei complementar n. 24/75 foi editada durante a Constituição Federal de 1967 e, conforme inclusive sustenta Paulo de Barros Carvalho²⁶², apresenta inconstitucionalidade em sua origem:

O primeiro argumento que torna duvidosa a constitucionalidade da Lei Complementar 24/1975 decorre do fato de que a Constituição de 1967 determinava, no art. 23, §6º, que as isenções do então ICM seriam concedidas ou revogadas nos termos fixados em convênios, celebrados e ratificados pelos Estados, segundo o disposto em lei complementar. O legislador complementar, entretanto,

²⁶⁰ A não-cumulatividade dos impostos. 2ª ed. Noeses. São Paulo. P. 421

²⁶¹ Como benefícios fiscais entenda-se isenção, redução da base de cálculo, devolução total ou parcial do tributo, *concessão de créditos presumidos*, quaisquer outros incentivos ou favores fiscais ou financeiros fiscais e às prorrogações e às extensões das isenções vigentes na data da publicação da LC n. 24/75, conforme dicção dos incisos I a V do art. 1º.

²⁶² Guerra fiscal e o princípio da não-cumulatividade no ICMS. Revista de Direito Tributário, v. 95, p. 7-23, 2006. p. 18.

extrapolou a competência que lhe foi outorgada pelo constituinte, disciplinando não apenas a concessão e revogação de isenções, mas de toda e qualquer espécie de benefícios relacionados ao imposto estadual, estando, por via de consequência, maculada em sua origem.

Ocorre que, não obstante esteja certa a doutrina colacionada anteriormente quanto a existência de inconstitucionalidade na origem da lei complementar n. 24/75, o Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição Federal de 1988, em seu art. 34, § 8º, estabelece que “se, no prazo de sessenta dias contados da promulgação da Constituição, não for editada a lei complementar necessária à instituição do imposto de que trata o art. 155, I, ‘b’, os Estados e o Distrito Federal, mediante convênio celebrado nos termos da Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975, fixarão normas para regular provisoriamente a matéria”.

Levemos em conta que, sem o exercício da competência para a elaboração da lei complementar, de caráter nacional, pela União, outra não pode ser a solução senão a aplicação da lei complementar n. 24/75 com fundamento de validade no ADCT, ato com força de norma constitucional a autorizar a repristinação²⁶³. Não se trata, para sermos rigorosos, de *repristinação* em si, visto que como afirmava Hans Kelsen se o enunciado normativo existe, deve ser considerada válida e a repristinação exige o reconhecimento da norma novamente no sistema, isto é, a sequência: norma válida, revogada e novamente válida. Por outro lado, a lei complementar em comento jamais foi declarada inconstitucional e, conseqüentemente, ainda fazia parte do ordenamento quando da atual Constituição

²⁶³ Nesse sentido: “Não se admite a repristinação, em nome do princípio da segurança das relações, o que não impede, no entanto, que a nova Constituição **expressamente** revigore aquela legislação.” (negrito no original). MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de Direito Constitucional*. 4ª ed. rev. atual. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 241.

da República. Ademais, o constituinte originário possui poderes amplos. Passível de ser declarada inconstitucional ou não, é válida após o período de sessenta dias contados da promulgação da Constituição de 1988.

Afastando-se, pois, a inconstitucionalidade pura e simples da lei complementar sob apreço, por outro lado, deve restar a atenção à interpretação daquilo que está contido no artigo 8º, sob pena de cair em inconstitucionalidade por não estar *conforme a constituição*: é problema na interpretação.

Pelo artigo 8º da Lei Complementar n. 24/75 estabelecem-se sanções à violação, pelos Estados-membros e pelo Distrito Federal, às disposições desta lei, ou seja, à criação de benefícios fiscais sem autorização pelo CONFAZ, dispondo sobre nulidade do ato e a ineficiência do crédito fiscal atribuído ao estabelecimento receptor da mercadoria e, ainda, exigibilidade do imposto não pago ou devolvido e a ineficácia da lei ou ato que conceda remissão do débito correspondente.

Presentes, por conta da situação trazida na redação do artigo, as seguintes possibilidades inerentes à relação jurídica tributária, percebidas de forma simultânea:

- declaração de nulidade do ato
- afastamento do crédito fiscal concedido ao receptor da mercadoria
- exigibilidade do imposto não pago
- a ineficácia da lei ou do ato que concedeu a remissão do débito correspondente

Agora bem. Dúvida pertinente recai sobre a competência para dispor, de forma sistemática, sobre eventual inobservância do artigo 1º, bem como em relação à aplicação das penalidades previstas no art. 8º, ambos da Lei Complementar n. 24/75.

Tratar do reconhecimento da violação ao referido artigo 1º, todavia, exige a declaração de inconstitucionalidade da norma estadual ou distrital. E como é de conhecimento, a competência para a declaração de inconstitucionalidade no ordenamento pátrio é exclusiva do Poder Judiciário, por determinação no sistema tributário.

Ressalte-se, novamente, que o Supremo Tribunal Federal²⁶⁴ tem se pronunciado repetidamente sobre o tema, conhecendo, concedendo cautelares e julgando procedente as relações jurídicas tributárias contidas nas ações chamado a analisar:

INCONSTITUCIONALIDADE. Ação direta. Lei nº 11.393/2000, do Estado de Santa Catarina. Tributo. Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS. Benefícios fiscais. Cancelamento de notificações fiscais e devolução dos correspondentes valores recolhidos ao erário. Concessão. Inexistência de suporte em convênio celebrado no âmbito do CONFAZ, nos termos da LC 24/75. Expressão da chamada "guerra fiscal". Inadmissibilidade. Ofensa aos arts. 150, § 6º, 152 e 155, § 2º, inc. XII, letra "g", da CF. Ação julgada procedente. Precedentes. Não pode o Estado-membro conceder isenção, incentivo ou benefício fiscal, relativos ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS, de modo unilateral, mediante decreto ou outro ato normativo,

²⁶⁴ No mesmo sentido: ADI 3794-PR, Rel. Min. Joaquim Barbosa, DJ 01.08.2011; AC 2611-MG, rel. Min. Ellen Gracie, DJ 28.06.2010; ADI 3936-MC-PR, Min. Gilmar Mendes, DJ 09.11.2007; ADI n 2548-PR, Rel. Min. Gilmar Mendes, DJ 15.06.2007; ADI 1308-RS, Rel. Min. Ellen Gracie, DJ 04.06.2004; ADI 2458-AL, Rel. Min. Ilmar Galvão, DJ 16.05.2003.

sem prévia celebração de convênio intergovernamental no âmbito do CONFAZ.” (ADI 2345-SC, Rel. Min. Cezar Peluso, DJ 05/08/2011)

Também o julgamento que segue serve para corroborar o que se examina:

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE – TRATAMENTO TRIBUTÁRIO PREFERENCIAL – AUSÊNCIA DE CONSENSO DAS UNIDADES DA FEDERAÇÃO – ADEQUAÇÃO. Mostra-se adequada a ação direta de inconstitucionalidade quando há tratamento tributário diferenciado em lei da unidade da Federação, sem remissão a consenso entre os demais Estados. TRIBUTO – PRINCÍPIO DA LEGALIDADE – DELEGAÇÃO AO PODER EXECUTIVO – ALÍQUOTA – IMPROPRIEDADE. Surge discrepante da Constituição Federal lei por meio da qual se delega ao Poder Executivo fixação de alíquota de Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS, pouco importando a previsão, na norma, de teto relativo à redução. PROCESSO OBJETIVO – AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE – ATUAÇÃO DO ADVOGADO-GERAL DA UNIÃO. Consoante dispõe a norma imperativa do § 3º do artigo 103 da Constituição Federal, incumbe ao Advogado-Geral da União a defesa do ato ou texto impugnado na ação direta de inconstitucionalidade, não lhe cabendo emissão de simples parecer, a ponto de vir a concluir pela pecha de inconstitucionalidade. TRIBUTO – ‘GUERRA FISCAL’. Consubstancia ‘guerra fiscal’ o fato de a unidade da Federação

reduzir a alíquota do ICMS sem a existência de consenso, mediante convênio, entre os demais Estados.” (ADI 3674-RJ, Rel. Min. Marco Aurélio, d. j. 29/06/11)

O afastamento da aplicação de uma lei, requer, primeiramente, ocorrer a declaração de inconstitucionalidade pelo STF, único legitimado para se pronunciar sobre o tema. Antes desta pronúncia, a norma de um Estado-membro concesso do benefício fiscal é válida a partir de sua existência, com a tomada de consciência em relação ao texto e vigente, impondo sua obrigatoriedade a todos, principalmente ao Estado de origem e aos contribuintes do tributo ICMS.

Qualquer deslize dos entes federados será sempre alvo dos demais, desestruturando a segurança jurídica com a imediata necessidade de pronunciamento do Supremo Tribunal Federal²⁶⁵.

Agora vejamos, pontualmente, o art. 36 da Lei do Estado de São Paulo n. 6.374/89²⁶⁶ que prescreve não ser considerado imposto cobrado o montante da vantagem econômica decorrente de benefício fiscal, inclusive o crédito

²⁶⁵ Nesse sentido a conclusão do estudo de caso apresentado por Marcelo de A. Granato, (*in* GRANATO, Marcelo de Azevedo. ICMS, guerra fiscal e glosa de crédito concedido sem base em convênio. Revista Dialética de Direito Tributário n. 156. Set. 2008, p. 80 e s.).

²⁶⁶ “Art. 36 - O Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação é não-cumulativo, compensando-se o imposto que seja devido em cada operação ou prestação com o anteriormente cobrado, por este, outro Estado ou pelo Distrito Federal, relativamente à mercadoria entrada ou à prestação de serviço recebida, acompanhada de documento fiscal hábil, emitido por contribuinte em situação regular perante o Fisco. § 3º - **Não se considera cobrado, ainda que destacado em documento fiscal, o montante do imposto que corresponder a vantagem econômica decorrente da concessão de qualquer subsídio, redução da base de cálculo, crédito presumido ou outro incentivo ou benefício fiscal em desacordo com o disposto no artigo 155, § 2º, inciso XII, alínea "g", da Constituição Federal.**”

presumido, quando concedido em desacordo com o artigo 155, § 2º, inciso XII, alínea "g", já objeto de análise.

Temos, então, a disposição contida no que o indigitado dispositivo estadual determinando que não se reconhecerá benefício fiscal concedido por outro Estado-membro ou Distrito Federal em desacordo com o que o suposto sujeito ativo reconheça que determina o artigo 155, § 2º, inciso XII, alínea "g". Pois a ação perquirida, no caso, seria o mesmo que determinar a inconstitucionalidade de ato editado por outro membro federativo, fazendo-o de forma incidental.

De tal maneira, para se consiga o reconhecimento se o benefício fiscal foi concedido em consonância com o artigo 155, § 2º, inciso XII, alínea "g", dependeria o Estado de São Paulo de uma determinação judicial, sob pena de usurpar a competência constitucionalmente concedida ao Judiciário pelo constituinte, ferindo frontalmente o princípio da tripartição dos poderes.

Necessário se faz que a ação – mussen – surja a partir de decisão vinculativa concedida pelo Supremo Tribunal Federal, seja em razão do art. 102 da Constituição da República de 1988²⁶⁷, seja pelo art. 28 da Lei Paulista n. 13.457/09, não tem o tribunal administrativo competência para afastar a aplicação das leis de outros membros federativos.

É assim que deve ser entendido o art. 36 da Lei Paulista n. 6.374/89, cumulando-o com a dicção do art. 28 da Lei Paulista n. 13.457/09²⁶⁸, para

²⁶⁷ Constituição Federal, art. 102: "Compete ao Supremo Tribunal Federal, precipuamente, a guarda da Constituição".

²⁶⁸ "Artigo 28 - No julgamento é vedado afastar a aplicação de lei sob alegação de inconstitucionalidade, ressalvadas as hipóteses em que a inconstitucionalidade tenha sido proclamada:

I - em ação direta de inconstitucionalidade;

II - por decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal, em via incidental, desde que o Senado Federal tenha suspenso a execução do ato normativo."

limitar sua interpretação aos casos em que há decisão do Supremo Tribunal Federal com efeito vinculante.

Agora bem. Tomando a situação contida na Lei do Estado do Paraná n. 13.212/2001, concessora de benefícios fiscais, verifica-se a existência de declaração de inconstitucionalidade, proferida pelo agente competente para tanto, o Supremo Tribunal Federal:

EMENTA: Ação direta de inconstitucionalidade. 2. Leis nº 13.212/2001 e 13.214/2001, do Estado do Paraná, que concederam benefícios fiscais de ICMS de várias espécies (isenção, redução de base de cálculo, créditos presumidos e dispensa de pagamento), sem a observância de lei complementar federal e sem a existência de convênio entre os Estados e o Distrito Federal. 3. Violação ao art. 155, § 2º, XII, g, da Constituição Federal. Inconstitucionalidade. Precedentes. 4. Ação direta julgada procedente.

(ADI 2548/PR, rel. Min. Gilmar Mendes, DJ 15.06.2007).

Devemos, pois, em obediência ao art. 28, parágrafo único, da Lei 9.868/99²⁶⁹, reconhecer a inconstitucionalidade de tal legislação e proceder com a retirada de seus efeitos do ordenamento.

Atente-se para o fato de que relações jurídicas estão sendo arquitetadas ao arbítrio do sujeito ativo, sem que o sujeito passivo consiga efetivamente ser indagado sobre as situações postas. As situações não se sustentam

²⁶⁹ Parágrafo único. A declaração de constitucionalidade ou de inconstitucionalidade, inclusive a interpretação conforme a Constituição e a declaração parcial de inconstitucionalidade sem redução de texto, têm eficácia contra todos e efeito vinculante em relação aos órgãos do Poder Judiciário e à Administração Pública federal, estadual e municipal.

perante o sistema jurídico como um todo, mas por conterem a presunção de validade, são aptas a produzir efeitos, como de fato pontualmente ocorre.

Não obstante a declaração de inconstitucionalidade com o afastamento da aplicação da norma concessora de benefício fiscal pelo Estado de origem, ainda assim não há como se considerar possível a glosa do crédito pelo Estado de São Paulo.

Tendo ocorrido a retirada do sistema jurídico pátrio da norma que concede benefício fiscal, a consequência é obrigação do Estado concessor de iniciar a cobrança destes valores aos sujeitos passivos indevidamente beneficiados. Verifica-se, juridicamente, portanto, um crédito de ICMS não pago pelos sujeitos passivos, com a necessária observância do prazo decadencial previsto no já citado art. 150, § 4º, do CTN para a desconstituição dos atos concessores e decorrente cobrança, inscrição em dívida ativa e eventualmente cobrança por intermédio de execução fiscal.

Por outro lado, caso o Estado concessor entenda por bem desconhecer uma decisão do Supremo Tribunal Federal, a previsão do ordenamento ainda assim impede o Estado destino de exigir o tributo como se tivesse a legitimidade ativa para tanto. Ao contrário, deve ser determinada a intervenção da União no Estado concessor para prover a execução de lei ou da decisão judicial (art. 34, VI, da Constituição Federal de 1988²⁷⁰), mesmo que mediante representação do Ministério Público (art. 129, IV, CF²⁷¹).

²⁷⁰ "Art. 34. A União não intervirá nos Estados nem no Distrito Federal, exceto para:

VI - prover a execução de lei federal, ordem ou decisão judicial"

²⁷¹ "Art. 129. São funções institucionais do Ministério Público:

IV - promover a ação de inconstitucionalidade ou representação para fins de intervenção da União e dos Estados, nos casos previstos nesta Constituição"

Ora, pelo enunciado principiológico da não-cumulatividade, compensa-se o que for *devido* em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal (art. 155, §2º, I, CF). Não se exige, pois, o pagamento efetivo, mas a mera incidência da norma tributária do ICMS, cujo valor calculado deverá ser repassado na cadeia econômica para o próximo sujeito passivo do ICMS. Este, por sua vez, abaterá o valor relativo às operações anteriores nas seguintes.

O creditamento do ICMS, para efetivar o enunciado principiológico da não-cumulatividade, não está condicionado ao *pagamento efetivo* do imposto na operação anterior e sim *que ele seja devido*. É esta a lição de Roque Antônio Carrazza²⁷²:

O direito à compensação permanece íntegro ainda que um dos contribuintes deixe de recolher o tributo ou a Fazenda Pública de lançá-lo (salvo, é claro, por motivo de isenção ou não incidência). Basta que as leis do ICMS tenham incidido sobre as operações ou prestações anteriores para que o abatimento seja devido.²⁷³

Percebe-se, assim, que cobrança integral do imposto pelo Estado de destino, consequentemente, implicaria a inobservância do enunciado principiológico da não-cumulatividade, previsto no art. 155, §2º, I, da Constituição Federal de 1988²⁷⁴. A razão é simples: estaria o sujeito passivo obrigado a pagar o

²⁷² CARRAZA. Roque Antônio. *ICMS*. 15ª ed. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 385.

²⁷³ No mesmo sentido: CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, Linguagem e Método*. 3ª ed. São Paulo: Noeses, 2009. p. 732/733.

²⁷⁴ Art. 155, "§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

tributo pela alíquota interestadual ao Estado de origem acrescida a diferença, ao Estado de destino, entre esta e a alíquota interna somada ao valor do crédito presumido, o que resultaria, além da cumulatividade vedada, na bitributação do imposto. Relações jurídicas tributárias construídas sem qualquer respaldo com o previsto no sistema jurídico como um todo, especialmente a Constituição Federal de 1988.

Pela qualidade de sujeito passivo não existe a previsão de dever – *mussen* – para fazer o controle de constitucionalidade dos benefícios fiscais editados pelos Estados-membros ou pelo Distrito Federal, seja quando firmam os acordos que concedem os créditos presumidos, seja quando adquirem mercadorias de outros estabelecimentos, como inclusive aduz Paulo de Barros Carvalho²⁷⁵:

A circunstância de o vendedor das mercadorias abrir mão de seus créditos reais, optando por compensar-se de valores calculador por estimativa, não interfere no *quantum* do crédito a que tem direito o adquirente de tais bens. Além de serem irrelevantes, a formalização e o pagamento dos impostos pelo vendedor das mercadorias, bem como o montante do abatimento por ele efetuado, termo de acordo de Regime Especial, não tem o condão de anular, restringir ou alterar direito a crédito constitucionalmente assegurado, principalmente quando o contribuinte não é signatário do ajuste firmado.

I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal”.

²⁷⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, Linguagem e Método*. 3ª ed. São Paulo: Noeses, 2009. p. 733.

A determinação sobre a relação jurídica tributária deve partir do Poder Judiciário em seu órgão máximo, com a declaração de que a norma jurídica está em descompasso com o texto da Constituição Federal de 1988.

Não se admite, pois, uma pretensão de que deva o sujeito passivo receber a obrigação de examinar e conferir a legislação produzida pelos Poderes Legislativos ou os convênios firmados com os Poderes Executivos dos entes federados. A análise da constitucionalidade ou legalidade não pode ser retirada do Estado-juiz e entregue ao particular, que, sem dúvida, é o mais prejudicado nesta guerra federativa.

Ainda, na decisão da mais alta Corte do País, no julgamento da ADI n. 4481, o Plenário entendeu, à unanimidade, pela inconstitucionalidade da lei paranaense que ofertava benefícios fiscais e, por maioria, que deve haver a modulação dos efeitos da decisão, situação absolutamente inédita.

Vale ressaltar que o Relator, Min. Luis Roberto Barroso, pondera, ao decidir pela modulação dos efeitos da decisão – que passará a valer a partir da data do julgamento da ADI – que a lei vigorou por oito anos, e desfazer retroativamente seus efeitos teria um impacto imprevisível e injusto com relação às partes privadas, que cumpriram a lei tal qual ela foi posta: “precisamos fazer uma ponderação entre a regra da Constituição Federal que foi violada, e a segurança jurídica, a boa-fé e a estabilidade das relações que já se constituíram.” Vejam os:

“Decisão: O Tribunal, por unanimidade e nos termos do voto do Relator, julgou parcialmente procedente o pedido para declarar a inconstitucionalidade do art. 1º, inciso II, e dos artigos 2º, 3º, 4º, 6º, 7º, 8º e 11 da Lei nº 14.985, de 06 de janeiro de 2006, do Estado do Paraná, e, por maioria, modulou a declaração de inconstitucionalidade para que tenha eficácia a partir desta sessão, vencido o Ministro Marco Aurélio, que não modulava os efeitos da decisão. Ausente, neste julgamento, o Ministro Gilmar Mendes. Falou, pela requerente

Confederação Nacional da Indústria, o Dr. Gustavo Amaral, OB/RJ 72.167. Presidiu o julgamento o Ministro Ricardo Lewandowski. Plenário, 11.03.2015.”

Tomemos como exemplo uma situação hipotética: a declaração de inconstitucionalidade da Lei Paranaense n. 13.212/01 nos autos da ADI n. 2.548, torna inútil a discussão sobre a possibilidade, ou não, do Estado de São Paulo (Estado de destino) declarar unilateralmente a invalidade da norma concessora do benefício fiscal, pois o agente competente, o Judiciário, assim já se pronunciou.

Ora, se a legislação vem a ser considerada inconstitucional e o convênio deu-se firmado sob o fundamento de validade na lei inconstitucional, a decorrência lógica é a extirpação de todos os efeitos de ambas as normas.

Neste norte, reitere-se, ao se desconsiderar um crédito presumido, deve-se, por consequência, reconhecer que o crédito renunciado quando do firmamento do convênio também não teria como condizer com os enunciados procedimentais que evocam a ação necessária ao caso concreto. Novamente, sob pena de não ser algo harmônico com o enunciado principiológico da não-cumulatividade.

Percebe-se a exigência de que o enunciado principiológico da não-cumulatividade, de acordo com os dizeres da Constituição da República de 1988, em operações futuras, pelo abatimento do valor pago do imposto em operações passadas. Desconsiderada existência de convênio, despreza-se com a ação a renúncia ao crédito e a operação passa a ser realizada sem o benefício fiscal.

Para justificar a hipótese absurda o raciocínio elaborado por Sacha Calmon Navarro Coelho, segundo o qual “o crédito pelas entradas, sendo

direito do contribuinte, seria renunciável. Se *ex absurdo*, todos os contribuintes renunciassem ao direito, o ICMS não-cumulativo tornar-se-ia *cumulativo* (pela vontade do particular, contra a Constituição...) ”²⁷⁶.

Inexiste, pois, renúncia ao crédito, sem contrapartida presente (crédito presumido), a relação jurídica tributária aqui estaria efetivamente trazendo a cumulatividade do ICMS pela mera vontade do sujeito, confrontando diretamente a disposição constitucional.

Reiterando, ocorre sim, pelas construções normativas existentes o comprometimento do pacto federativo e, ainda, do enunciado principiológico da segurança jurídica na medida em que inúmeros são os entes da federação editando ao mesmo tempo normas que julgam necessárias e importantes para seu adequado andamento.

Temos, com isso, já a pronúncia do Supremo Tribunal Federal, em inúmeros casos, para atestar que todo benefício deve se resguardar em convênio expedido pelo CONFAZ, sob pena de ser considerado incompatível com o ordenamento jurídico como um todo.

Por conta do disposto na Lei Complementar n. 24/75, esmiuçada, é que benefícios são necessariamente concedidos mediante os retrocitados convênios. Caso não se observe tal mandamento, quatro serão as consequências jurídicas *simultâneas*: i) a declaração de nulidade do ato; ii) o afastamento do crédito fiscal concedido ao recebedor da mercadoria; iii) a exigibilidade do imposto não pago; e, iv) a ineficácia da lei ou do ato que concedeu a remissão do débito correspondente.

²⁷⁶ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 10 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009. p. 509.

Não obstante a existência de declaração de inconstitucionalidade com o afastamento da aplicação da norma concessora de benefício fiscal pelo Estado de origem, ainda assim não há como se pretender possível a glosa do crédito pelo Estado de São Paulo.

Trazida pontualmente a decisão do Supremo Tribunal Federal, no julgamento da ADI n. 4481, o Plenário entendeu, à unanimidade, pela inconstitucionalidade da lei paranaense que ofertava benefícios fiscais e, por maioria, que deve haver a modulação dos efeitos da decisão, situação absolutamente inédita, com as ponderações do Relator, Min. Luis Roberto Barroso.

O que ocorre é que o sujeito passivo, por seu turno, não tem o dever – nem capacidade hipotética – para fazer o controle de constitucionalidade dos benefícios fiscais editados por todo e qualquer ente da federação, seja quando firmam os acordos que concedem os créditos presumidos, seja quando adquirem mercadorias de outros estabelecimentos.

Assim, repita-se, a Constituição Federal é rígida e conta com o enunciado principiológico da não-cumulatividade, que exige, em operações futuras, o abatimento do valor pago do imposto em operações passadas. Não se trata de mera técnica ou norma deixada ao arbítrio dos sujeitos da relação jurídica: não se admite renúncia sem contrapartida (crédito presumido), porquanto levaria fatalmente à cumulatividade do ICMS.

As razões para que seja a relação jurídica tributária observada, cuidada, verificada caso a caso traz a capacidade de percepção de todos os termos necessários e, não só, também um adequado ingresso no sistema jurídico, sob o crivo incessante da observância e adequação da linguagem utilizada em situações presentes, como forma de adequação ao mundo jurídico percebido.

CONCLUSÕES

1. A hermenêutica da relação jurídica tributária objeto de estudo leva em conta a linguagem trazida na Arte. Os mundos, colocados de forma paralela e estudados para dizer que possuem divergências e sincronias, especialmente por conta da análise semiótica das linguagens do Direito e da Arte, com obtenção das situações empiricamente verificáveis.
2. Tanto no Direito como na Arte, temos a imposição de nova postura, sendo indispensável a busca contínua e a abordagem questionadora de seu papel na atualidade, por meio de novos posicionamentos que compreendam a linguagem e as formas contemporâneas de expressão artística.
3. As práticas culturais não se desvinculam das incontestáveis posições às pesquisas formais e aos vários agentes sociais que circundam a sua concepção, elaboração e posterior execução.
4. O termo relação é repetido em mais de uma centena de ocasiões apenas se considerada a Constituição Federal, o que torna incessante o labor de verificação de acepção semântica, com, ao final, o enfoque pragmático da norma jurídica.
5. Nosso ponto de partida será o estudo semântico conjugado com a Teoria Geral do Direito e a Filosofia do Direito, entendidas aqui na acepção mais ampla, para só então, estabelecidas as premissas, alcançarmos o Direito Tributário.
6. Buscamos, com a hermenêutica jurídica, não apenas um ponto final para os enunciados jurídicos, mas também as possibilidades de acepções relevantes

para o tema, lembrando sempre que o estudo jurídico já pressupõe um corte metodológico.

7. Aqui o direito processual, em decisões de tribunais trará, pois, sustentáculo para um ou outro posicionamento. Não o objeto do estudo propriamente dito.
8. As formulações práticas relativas a relações jurídicas não trarão situações de conflitos de competência entre tributos ou análise de situações envolvendo eventual bitributação. Para questões cotidianas do direito tributário buscaremos o enfoque no fato ser ou não possível falar em relação jurídica tributárias concretamente apresentadas.
9. A percepção pretende levar em conta construções de sentido, considerando situações existentes pertinentes ou não às situações de relação jurídica tributária apresentadas.
10. Nosso intelecto vive acostumado com as opções agradáveis àquilo que desperta interesse e, no processo de interpretação das normas jurídicas, nos deparamos com os limites, necessariamente os da cultura de cada um, temos em conta exatamente as situações com capacidade de, continuamente, alterar realidades diante das possibilidades e adequações necessárias ao contexto, por si itinerantes.
11. Na Arte a linguagem é permissiva, no sentido de conceder possibilidades, deixar abertos caminhos capazes de rasgar o compromisso com o possível, com intuítos opostos ao tangível, imaginável, previsível. São situações complexas colocadas no processo comunicacional, que não deixa, em seus termos de estar presente.

12. Enunciação do sentido pretendido na linguagem da arte, a capacidade para que concretamente fosse obtido qualquer resultado advém não apenas daquilo que já existia como parte do processo de interpretação, dentro dos limites culturais existentes no intelecto, como também do processo criativo capaz de atingir a finalidade perseguida.
13. Cor é linguagem. Tudo pode ser externado no mundo utilizando linguagem. É a forma máxima de exposição, de exteriorização daquilo que encontramos ao nosso redor.
14. Necessário à interação de discursos – e linguagens – o constante aprimoramento das enunciações objeto da busca do conhecimento, serão constantemente postos à prova na medida em as situações do mundo estão em constante mudança.
15. Pertinente, pois, uma percepção diferente dos pontos colocados a prova, sendo a comunicação capaz de perceber, interagir utilizando-se de todas as formas possíveis de apreensão dos sentidos, tanto numa análise do direito tributário como numa obra de arte.
16. A percepção da impossibilidade de subsunção do fato à norma sem a presença da linguagem é uma constante. O direito é interpretado e para que isso ocorra é necessária uma significação, sendo o objeto da interpretação e o texto em sentido estrito que trará, como resultado de sua interpretação, a norma.
17. Dando suporte ao convívio em sociedade temos os regramentos impositivos e necessários que tal realidade demanda. Se assim o fosse, restaria a desordem, cada qual com o que lhe parecesse adequado e oportuno dentro do contexto social em que estão inseridos.

18. Mas não há na inserção social um dissipar de conflitos. Ao contrário. As ideias opostas mantêm-se presentes, porém devem atender a um mínimo de disciplina que o direito lhes impõe, como agente capaz de estudar, regular condutas e estabelecer o convívio na maneira de adequação àquilo que disciplina e eventualmente restou entendido.
19. Para a linguagem, o suporte físico é um dado material, que não pode jamais ser ignorado. As percepções necessárias, já que os conceitos, pode-se dizer, são incapazes de existir isoladamente.
20. O ser humano é quem expede todas as normas individuais e concretas, em todas as situações, inclusive de espaço e de tempo. A decadência, desse modo, deve ser formalmente vertida em linguagem competente. E a homologação tácita, pergunta-se. Como fato jurídico, deve assumir a forma expressa.
21. Nosso subsistema constitucional tributário é tão rico em estipulações, normatizando sobremaneira aquilo que entende como necessário, nada mais lógico que dali server tudo o que for possível para emitir um determinado juízo, ainda que sequer seja necessário trazer de outros campos normativos suportes que porventura possam aparecer.
22. A construção da espiral hermenêutica, somos capazes de perceber o direito positivo tal como possível com as suas subdivisões, com uma inovação, o desmembramento do sistema S2, com a demarcação de enunciados, nomeando-os para assim trabalharmos com as noções pertinentes. Nossa proposta para a construção da espiral hermenêutica vem dividida dois grandes grupos: enunciados prescritivos e enunciados principiológicos.

- 23.Registramos o momento de nascimento da relação jurídica tributária: se exercida a competência, instauram-se os termos necessários para que o fato seja observado. A consequência imediata para a percepção de o ente federativo expediu norma jurídica necessária à existência do tributo é de que deu azo à relação entre dois ou mais sujeitos, por meio de condutas, vinculados que são a uma obrigação de natureza patrimonial.
- 24.O termo jurídico relação jurídica surge com a teoria pandectística, de origem alemã buscando criar uma suposta realidade jurídica abarcando, para tanto, as situações que o direito busca em fatos do passado e no presente levando em conta modelos que tragam de maneira rigorosa, extensa generalidade e de abstração, para assim oferecer respostas prévias àquilo que ainda está por vir.
- 25.Os elementos da relação jurídica um objeto, a) coisas, b) bens imateriais ou c) promessa de prestação, comissiva ou omissiva. Não tendo objeto, a relação jurídica pode ser considerada entidade lógica, meramente, vez que aquele é que lhe dá sentido e realidade.
- 26.O sujeito passivo é determinado em virtude de relações construídas de modo que o campo tributário seja preenchido com aquilo que a Constituição Federal determina, situando os meios necessários de abrangência do tributo.
- 27.A prestação é, pois, o objeto da relação, que requer um estudo de caráter patrimonial. Assim, dentro do direito tributário, se o objeto é susceptível de avaliação econômica, o que temos são relações jurídicas de cunho obrigacional. Caso inexista o caráter de economicidade, tratar-se-ia de um dever.

28. Inexiste consentimento para que haja uma ruptura, seja ela de qualquer tipo. Analisado o núcleo da situação – relação – percebe-se a existência de núcleos mínimos de diferenças, podendo, inclusive, perceber diferenças entre elementos iniciais e finais da sequência, quando afastada da observância. Não significa, pois, uma coisa única, de mesma identidade, mas algo lógico e coerentemente interligado, que se prolonga no tempo.
29. Numa relação jurídica, a norma aponta para um fazer, um não-fazer ou um ato de vontade, presentes nos modais O, P e V. Como já tivemos a oportunidade de dizer, a base da relação jurídica é a norma. A norma não se limita a identificar uma relação social. Cria a relação que, por advir da norma, é uma relação jurídica.
30. O direito tem por função reconhecer os fatos sociais relevantes, os coloca em normas fazendo nascer, para determinados sujeitos-de-direito, a relação jurídica.
31. Esses sujeitos-de-direito são assim chamados por conta da necessidade intrínseca à posição que ocupam de serem suscetíveis a direitos e deveres, as chamadas sujeições – ativa ou passiva.
32. Fato jurídico, necessariamente, atinge a multiplicidade de acontecimentos previstos pelo direito. Para o direito, aliás, tudo é fato, existindo seu comprometimento em comprová-los, mesmo que para isso precise passar por outros fatos, como ocorre com as provas – também fatos.
33. Relação jurídica tributária muitas vezes foge à razão; cuidando do objeto de significação e análise em termos lógicos, concretamente deveria conter tautologia, de modo que sua verdade formal fosse mantida em todos os

exemplos que com sua estrutura sejam percebidos, por interpretação de variáveis.

34. O âmago da norma tributária está onde encontramos os papéis determinados pelo Estado, capaz de ter a objetividade que é a arrecadação de tributos para a concretude das complexidades, como sujeição ativa.
35. A relação jurídica tributária é uma relação em que o objeto consiste numa prestação em dinheiro. Trata-se, pois de obrigação de dar (dinheiro ou algo que nele se possa exprimir), com estrutura jurídica de vínculo entre sujeitos equivalente às relações jurídicas de direito privado.
36. Inexiste consentimento para que haja uma ruptura, seja ela de qualquer tipo. Analisado o núcleo da situação – relação – percebe-se a existência de núcleos mínimos de diferenças, podendo, inclusive, perceber diferenças entre elementos iniciais e finais da sequência, quando afastada da observância. Não significa, pois, uma coisa única, de mesma identidade, mas algo lógica e coerentemente interligado, que se prolonga no tempo.
37. Se no negócio jurídico o ato é voluntário, na relação jurídica – especialmente tributária o núcleo da situação se completa com uma obrigação, não havendo discricionariedade e sim *müssen* de cumprir o dever tributário.
38. Prestamo-nos ao processo de interpretação e aferição das situações possíveis ao Direito na atribuição de relações jurídicas em ordem à tributação.
39. No caso de sujeição passiva de ITBI e ITCMD, conclui-se, pois, pela impossibilidade de inclusão, na figura de sujeição passiva, de terceira pessoa que não possa efetivamente restar vinculada ao correto saneamento da

obrigação tributária. O molde trazido pela Constituição Federal deve ser, além de observado, preservado.

40. Temos precisamente a necessidade de inferir – em termos lógicos – quais os integrantes da relação jurídica tributária. Não cabe, pois, figura de terceiros que comprometam o arcabouço constitucional estabelecendo as competências tributárias.
41. Acreditamos, tendo em conta a análise da construção da competência tributária e, partindo daí a relação jurídica tributária, deve ser a situação necessária ao interesse do sujeito ativo. Tão só. Cabe, pois, ao Fisco, nos casos em que existe o repasse econômico do valor cobrado a título de tributo, promover uma requisição ao terceiro daquilo que foi extirpado do ordenamento.
42. O Estado age para que o ato de cobrar indevidamente tributo seja obstado. Mas, acima disso, também não se pode admitir que fique com o que indevidamente arrecadou: é preciso agir para reverter a situação que ficou primeiramente colocada, depois reconhecida. Deve ocorrer, pelo menos na medida do possível, o *status quo* em que o contribuinte se via inserido.
43. Não cabe ao sujeito passivo, por conta de uma disposição contida no Código Tributário Nacional – artigo 166 – deixar de poder perceber o que lhe foi erroneamente exigido. A relação jurídica tributária construída sofre máculas e deve ser respeitado o enunciado principiológico da segurança jurídica como forma de fazer valer, ainda que superficialmente, o *status quo* em relação à percepção de tributos.
44. Claro que nas enunciações relativas à retenção na fonte temos as figuras não-tributáveis – NT, até por conta da apuração da competência constitucional e

construção do binômio base de cálculo/critério material da Regra-Matriz de Incidência.

45. A figura de isenções, prevista especialmente no Regulamento do Imposto sobre a Renda – RIR/99, bem como em disposições legais pertinentes ao tema, sobremaneira discriminadas como forma de pretender cuidar de todas as situações nominalmente passíveis de tributação – o que concretamente não acontece – pela absoluta impossibilidade de tudo se prever.
46. Da mesma forma há que se respeitar, de igual maneira, as decisões administrativas e judiciais concernentes ao tributo, especialmente o que se entender de forma contrária às disposições legais.
47. Quando diante da figura da Fonte pagadora, não negamos estarmos diante de uma relação. Porque a norma assim determinou e sigamos em frente levando em conta um sujeito a quem, por economia administrativa, foi chamado a tratar com o sujeito ativo, fazendo às vezes de arrecadador.
48. Percebemos existir um facilitador das situações jurídicas, daqui para frente muito presente nas situações postas pelo legislador: assumindo o papel de outrem, dá assistência ao agente tributário e eventualmente responde por atitudes não cumpridas. *In casu*, a Fonte pagadora.
49. No processo gerador de sentido, extraímos a máxima razão de interpretações possíveis, trazendo exatidão à determinada noção, objetivando o sentido único e necessário capaz de realizar a situação permitida ao caso complexo. Assim, com as possibilidades existentes, temos a exata impressão possível para a análise realizada, o que deixa a folga para a assertiva de não haver a possibilidade de construção específica de regra-matriz e haver a relação jurídica tributária no caso de retenção na fonte do tributo.

50. Cuidando de relações jurídicas tributárias, situações envolvendo as denominadas guerras fiscais são capazes de abranger inúmeros casos em que a verificação de competências se achem presentes. O País certamente vive hoje um momento delicado em que sérias discussões, dentro e fora dos tribunais, estão sendo travadas sobre como impedir este tipo de concorrência que põe em risco a higidez econômica e, claro, o próprio pacto federativo.
51. Temos, pois, todos os Estados-membros da federação brasileira e mais o Distrito Federal, com a possibilidade de editar normas relativas a um tributo – ICMS – o que efetivamente ocorre, com a hipótese fática de que paire sobre as premissas colocadas dúvidas em relação à constitucionalidade. Diante disso, a ameaça à segurança jurídica e ao pacto federativo é iminente e constante.
52. Inexiste, pois, renúncia ao crédito, sem contrapartida presente (crédito presumido), a relação jurídica tributária aqui estaria efetivamente trazendo a cumulatividade do ICMS pela mera vontade do sujeito, confrontando diretamente a disposição constitucional.
53. Ocorre sim, pelas construções normativas existentes o comprometimento do pacto federativo e, ainda, do enunciado principiológico da segurança jurídica na medida em que inúmeros são os entes da federação editando ao mesmo tempo normas que julgam necessárias e importantes para seu adequado andamento.
54. Temos já a pronúncia do Supremo Tribunal Federal, em inúmeros casos, para atestar que todo benefício deve se resguardar em convênio expedido pelo CONFAZ, sob pena de ser considerado incompatível com o ordenamento jurídico como um todo.

55. Por conta do disposto na Lei Complementar n. 24/75, esmiuçada, é que benefícios são necessariamente concedidos mediante os retrocitados convênios. Caso não se observe tal mandamento, quatro serão as consequências jurídicas *simultâneas*: i) a declaração de nulidade do ato; ii) o afastamento do crédito fiscal concedido ao recebedor da mercadoria; iii) a exigibilidade do imposto não pago; e, iv) a ineficácia da lei ou do ato que concedeu a remissão do débito correspondente.
56. Não obstante a existência de declaração de inconstitucionalidade com o afastamento da aplicação da norma concessora de benefício fiscal pelo Estado de origem, ainda assim não há como se pretender possível a glosa do crédito pelo Estado de São Paulo.
57. Trazida pontualmente a decisão do Supremo Tribunal Federal, no julgamento da ADI n. 4481, o Plenário entendeu, à unanimidade, pela inconstitucionalidade da lei paranaense que ofertava benefícios fiscais e, por maioria, que deve haver a modulação dos efeitos da decisão, situação absolutamente inédita, com as ponderações do Relator, Min. Luis Roberto Barroso.
58. O que ocorre é que o sujeito passivo, por seu turno, não tem o dever – nem capacidade hipotética – para fazer o controle de constitucionalidade dos benefícios fiscais editados por todo e qualquer ente da federação, seja quando firmam os acordos que concedem os créditos presumidos, seja quando adquirem mercadorias de outros estabelecimentos.
59. A Constituição Federal é rígida e conta com o enunciado principiológico da não-cumulatividade, que exige, em operações futuras, o abatimento do valor pago do imposto em operações passadas. Não se trata de mera técnica ou norma deixada ao arbítrio dos sujeitos da relação jurídica: não se admite

renúncia sem contrapartida (crédito presumido), porquanto levaria fatalmente à cumulatividade do ICMS.

60. As razões para que seja a relação jurídica tributária observada, cuidada, verificada caso a caso traz a capacidade de percepção de todos os termos necessários e, não só, também um adequado ingresso no sistema jurídico, sob o crivo incessante da observância e adequação da linguagem utilizada em situações presentes, como forma de adequação ao mundo jurídico percebido.

BIBLIOGRAFIA

ABBAGNO, Niccola. Dicionário de Filosofia. São Paulo: Martins Fontes. 2000.

ADEODATO, João Maurício. Uma teoria retórica da norma jurídica e do direito subjetivo. Noeses: São Paulo, 2011.

ALCHOURRÓN, Carlos e BULYGIN, Eugenio. Introducción a la metodología de las ciencias jurídicas y sociales. 4ª ed. Buenos Aires: Astrea. 2002.

ALEXY, Robert. O conceito e a natureza do direito. São Paulo: Marcial Pons. 2014.

ALLEN, Layman E. "Some Examples of Using Legal Relations Language in the Legal Domain: Applied Deontic Logic." Notre Dame L. Rev. 73, n. 3. 1998.

AMARO. Luciano da Silva. Direito Tributário Brasileiro. 12ª ed. São Paulo: Saraiva. 2006.

AMED, Fernando José e NEGREIROS, Plínio José Labriola de Campos. História dos Tributos no Brasil. São Paulo: Sinafresp. 2000.

ANDRADE, Manuel A. Domingues de. Teoria Geral da Relação Jurídica. vol. I e II. Coimbra: Almedina. 2003.

ARNHEIM, Rudolf. Arte & Percepção Visual. Uma psicologia da visão criadora. 13ª ed. São Paulo: Pioneira. 1993.

ATALIBA, Geraldo. Eficácia dos convênios para isenção do ICM. In Revista de Direito Tributário n. 11-12. São Paulo: RT. Janeiro/Junho 1980.

- ___ IPTU - Progressividade. Revista de Direito Tributário, n. 56, jun. 1991, p. 75.
- ___ Hipótese de Incidência Tributária. 5ª ed. São Paulo: Malheiros. 1994.
- ___ República e Constituição. São Paulo: Malheiros. 1998.

ATALIBA, Geraldo e BARRETO, Aires Fernandino. ISS – Conflitos de competência e tributação de serviços. Revista de Direito Tributário, n. 6. São Paulo: RT. Outubro/Dezembro de 1978. p. 56.

- ATIENZA, Manuel. El derecho como argumentación. Barcelona: Ariel. 2006.
- ___ El sentido del Derecho. Barcelona: Ariel. 2001.
- ___ Las razones del derecho. Sobre la justificación de las decisiones judiciales . In Isonomia: Revista de Teoría y Filosofía del Derecho. Núm. 1, octubre 1994.

- AUSTIN, John Langshaw. How to do Things with Words. 2^o ed., 18ª reimpressão, Cambridge: Harvard University Press. 2001.
- ___ The Province of Jurisprudence Determined. Nova Iorque: Prometheus Books, 2000.

- BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. 11ª ed. Rio de Janeiro: Forense. 1999
- ___ Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar. Rio de Janeiro: Forense. 1998.

- BARRETO, Paulo Ayres. Conceitos constitucionais e competência tributária. In Temas de Direito Tributário – estudos em homenagem a Eduardo Bottallo. São Paulo: Saraiva. 2013.
- ___ Contribuições. Regime jurídico. Destinação e Controle. São Paulo: Noeses. 2006.

BASTOS, Celso Ribeiro e Martins, Ives Gandra. Comentários à Constituição do Brasil. 6º vol. Tomo II. São Paulo: Saraiva, 1991.

BEDAQUE, José Roberto dos Santos. Direito e Processo – Influência do direito material sobre o processo. 2ª ed. São Paulo: Malheiros. 2011.

BORGES, José Souto Maior. Lançamento Tributário. Malheiros. São Paulo, 1999
____ Obrigação Tributária. 2ª ed. São Paulo: Malheiros. 1999.

BOTALO, Eduardo Domingos. Repetição do Indébito Tributário e o art. 166 do Código Tributário Nacional,
www.revistas.usp.br/rfdusp/article/download/67441/70051

CALAMANDREI, Piero. Instituciones de Derecho Procesal Civil, volumen I. Buenos Aires: Ediciones jurídicas Europa-america.

CANOTILHO, J. J. Gomes. Direito constitucional e teoria da constituição. 6ª ed. Coimbra: Almedina. 1993.

CARRAZA. Roque Antônio. Curso Direito Constitucional Tributário. 30ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

____ ICMS. 15ª ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

____ Reflexões sobre a Obrigação Tributária. Noeses: São Paulo, 2010

CARRIÓ, Genaro. Notas sobre Derecho y Lenguage. 4ª ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot. 1994

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 27ª edição. São Paulo: Saraiva, 2016.

____ Derivação e Positivção no Direito Tributário, vol. 1. 2ª ed. São Paulo: Noeses. 2014.

- ___ Derivação e Positivação no Direito Tributário, vol. 2. São Paulo: Noeses. 2013.
- ___ Derivação e Positivação no Direito Tributário, vol. 3. São Paulo: Noeses. 2016.
- ___ Direito Tributário. Fundamentos Jurídicos da Incidência. 10ª edição. São Paulo: Saraiva. 2015.
- ___ Direito Tributário, Linguagem e Método. 5ª ed. São Paulo: Noeses. 2013.
- ___ Extinção da Obrigação Tributária, nos Casos de lançamento por homologação, in Direito Tributário – Estudos em homenagem a Geraldo Ataliba. Celso Antônio Bandeira de Mello (org.). São Paulo: Malheiros. 1997.
- ___ Guerra Fiscal. Reflexões sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS. São Paulo: Noeses. 2012.
- ___ Guerra fiscal e o princípio da não-cumulatividade no ICMS. Revista de Direito Tributário, v. 95. São Paulo: RT.
- ___ O Absurdo da interpretação econômica do “fato gerador” – Direito e sua autonomia – o paradoxo da interdisciplinaridade. In Revisitando Teoria do Fato Jurídico – Homenagem a Marcos Bernardes de Mello. Fredie Didier Jr. e Marcos Ehrhardt Jr. São Paulo: Saraiva. 2012.
- ___ Relação Jurídica Tributária e as impropriamente chamadas “obrigações acessórias”; Revista de Direito Público n. 17 (jul.-set. 1971). São Paulo: RT. 1971
- ___ Sobre os princípios constitucionais tributários. Revista de Direito Tributário n. 55. São Paulo: Malheiros. 1991, p. 143.
- ___ Teoria da Norma Tributária. 5ª edição. São Paulo: Quartier Latin. 2009.

CHOMSKY, Noam. Novos horizontes no estudo da linguagem e da mente. Unesp. São Paulo. 2005.

CINTRA, Antônio Carlos de Araújo, GRINOVER, Ada Pelegrini e DINAMARCO, Cândido Rangel. Teoria Geral do Processo. 19 ed. Malheiros: São Paulo.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário Brasileiro. 10ª ed. Rev. Atual. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

COPY, Irving M. Introdução à Lógica. 2ª ed. São Paulo: Mestre Jou. 1978.

COSSIO, Carlos. La teoria egologica del derecho y el concepto jurídico de libertad. 2ª ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1964.

DARZÉ, Andrea Medrado. Restituição do Indébito Tributário. São Paulo: Noeses. 2015.

DERZI, Misabel Abreu Machado. Notas de atualização in Direito Tributário Brasileiro, BALEEIRO, Aliomar. 11ª ed. Forense. Rio de Janeiro. 1999.

_____. Modificações na jurisprudência do direito tributário, Noeses. São Paulo 2009.

DICIONÁRIO CONTEMPORÂNEO DA LÍNGUA PORTUGUESA – CALDAS AULETE. IV Volume. 5ª edição. Delta. Rio de Janeiro. 1964.

DICIONÁRIO DA LÍNGUA PORTUGUESA CONTEMPORÂNEA DA ACADEMIA DAS CIÊNCIAS DE LISBOA. Academia das Ciências de Lisboa; Fundação Calouste Gulbenkian. II Volume G-Z. Lisboa: 1999.

DICIONÁRIO ELETRÔNICO HOUAISS DA LÍNGUA PORTUGUESA. Instituto Antônio Houaiss. Rio de Janeiro: Objetiva. 2001.

DICIONÁRIO HOUAISS DE SINÔNIMOS E ANTÔNIMOS. Instituto Antônio Houaiss. Rio de Janeiro: Objetiva. 2003.

DICIONÁRIO ILUSTRADO DA LÍNGUA PORTUGUESA. Porto Editora. Porto. 2001

DINIZ, Maria Helena. Curso de Direito Civil Brasileiro. Vol. 2. 24ª ed. Saraiva. São Paulo. 2009

___ As lacunas no Direito. Saraiva, 7ª ed., 2002

DOOLEY, Robert. A. Análise do Discurso: conceitos básicos em linguística, 3ª ed., Petrópolis, Rio de Janeiro: Vozes, 2007.

DORIA, Antonio de Sampaio. Curso de Direito Constitucional. Vol 2. 2ª ed. Companhia Editora Nacional. São Paulo. 1946.

FARIA. Renato Vilela. Natureza Jurídica da Retenção na Fonte do Imposto sobre a Renda. Dissertação de Mestrado apresentada na USP. 2012

FERRAZ JR., Tércio Sampaio. A Ciência do Direito. 2ª edição. Atlas. São Paulo. 1980

___ Direito, Retórica e Comunicação. 2ª ed. Saraiva. São Paulo: 1997

___ Introdução ao Estudo do Direito – Técnica, Decisão, Dominação. 2ª edição. Atlas. São Paulo. 1994

___ O direito, entre o futuro e o passado. São Paulo: Noeses. 2014.

___ Obrigação tributária acessória e limites de imposição: razoabilidade e neutralidade concorrencial do Estado. In Teoria Geral da Obrigação Tributária – Estudos em Homenagem a José Souto Maior Borges. Heleno Taveira Torres (coord.) Malheiros. São Paulo. 2005.

___ Teoria da Norma Jurídica. 4ª edição. Rio de Janeiro: Forense. 2006.

FIORIN, José Luiz. A linguagem humana: do mito à ciência. In Linguística? Que é isso? São Paulo: Contexto. 2013

FLUSSER. Vilém. Língua e Realidade. 2ª ed. Annablume. São Paulo. 2005

HERNÁNDEZ, Héctor H. Valor y Derecho. Introducción Axiológica a La Filosofía Jurídica. Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1998

GADAMER, Hans- Georg. Verdade e método – traços fundamentais de hermenêutica filosófica. 3ª ed. Petrópolis: Vozes. 1999.

GAMA, Tácio. Competência Tributária. Fundamentos para uma Teoria da Nulidade. Noeses. São Paulo, 2009.

GER, enciclopédia. <http://www.canalsocial.net/GER/imprimir.asp?id=5093>, acessado em 22/3/2007

GUIBOURG, Ricardo. Edición digital a partir de Doxa : Cuadernos de Filosofía del Derecho, núm. 24 (2001), pp. 603-612

____ Derecho, Sistema y Realidad. Astrea. Buenos Aires. 1986

GOMBRICH, E. H. A história da Arte. 16ª ed. Lisboa: LTC. 1999

GONÇALVES, JOSÉ ARTHUR LIMA. Imposto sobre a Renda. Pressupostos Constitucionais. Malheiros. São Paulo. 1997

GONÇALVES, JOSÉ ARTHUR LIMA e MARQUES, Márcio Severo. O direito à restituição do indébito tributário. In Repetição do Indébito e Compensação no Direito Tributário, coordenado por Hugo de Brito Machado. Dialética. São Paulo. 2009

GUASTINI, Ricardo. Distinguendo. Estudios de teoria y metateoría del derecho. Madri: Gedisa, 1999

GRANATO, Marcelo de Azevedo. ICMS, guerra fiscal e glosa de crédito concedido sem base em convênio. Revista Dialética de Direito Tributário n. 156. Set. 2008

GRUPENMACHER, Betina Treiger. A inaplicabilidade do disposto no art. 166 do CTN à repetição de indébito do ISS. Direito Tributário em homenagem a Alcides Jorge Costa, coordenado por Luis Eduardo Schoueri. Quartier Latin. São Paulo. 2003.

HIGUCHI, HIROMI. Imposto de Renda das Empresas 2016. 41ª edição. IR publicações

HUBERMAN, Leo. História da Riqueza do Homem. 21º ed. Rio de Janeiro: Guanabara. 1986.

JAKOBSON, Roman. Lingüística e Comunicação. 20ª ed. Cultrix. São Paulo. 2005
____ Relação entre a Ciência da Linguagem e outras Ciências. Martins Fontes. São Paulo. 1974

JARACH, Dino. Curso Superior de Derecho Tributário. Buenos Aires. Licco Cima, 1969

KELSEN, Hans. Teoria Geral do Direito e do Estado. São Paulo: Martins Fontes. 2000.
____ Teoria geral das normas. Porto Alegre: Sergio Antônio Fabris. 1986
____ Teoria Pura do Direito. 6ª ed. Armênio Amado: Coimbra. 1984.

KELSEN, Hans. KLUG Ulrich Normas jurídicas y analisis logico. Madri: Benzal. 1988

LAPATZA, José Juan Ferreiro. Direito Tributário – Teoria Geral do Tributo. Manole; Marcial Pons. 2007.

LINS, Robson Maia. Uma importante distinção: responsável tributário em função de grupo econômico e pólo passivo de execução fiscal. In XII Congresso Nacional de Estudos Tributários. IBET. Noeses. São Paulo. 2015.

MANGUINEAU, Dominique. Frases sem Texto. São Paulo: Parábola Editorial. 2014.

MCNAUGHTON, Charles William. Hierarquia e Sistema Tributário. São Paulo: Quartier Latin. 2011.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Curso de Direito Administrativo – 15. ed. – São Paulo: Malheiros, 2016.

_____. Procedimento Tributário. In Revista de Direito Tributário n. 7-8. RT. Janeiro/Junho 1979.

MELLO, Marcos Bernardes. Teoria do Fato Jurídico. Plano da Eficácia 1ª Parte. 3ª ed. Saraiva: São Paulo, 2077.

_____. Teoria do Fato Jurídico. Plano da Existência. 13ª ed. Saraiva: São Paulo, 2007.
Teoria do Fato Jurídico. Plano da Validade 14ª ed. Saraiva: São Paulo, 2015.

MENDES, FRANA ELIZABETH Imposto sobre a Renda – Súmula 584. Quartier Latin. São Paulo. 2005.

MIRABETE, Júlio Fabrini. Manual de Direito Penal, vol. 1. 7ª ed. São Paulo: Atlas. São Paulo. 1993.

MONREAL, Eduardo Novoa. O Direito como Obstáculo à Transformação Social, Sérgio Fabris editor. Porto Alegre. 1987.

MONTEIRO, Washington de Barros. Curso de Direito Civil – Obrigações. 1ª Parte. 4ª ed. São Paulo: Saraiva. 2010.

MOREIRA, André Mendes. A não-cumulatividade dos impostos. 2ª ed. Noeses. São Paulo.

MOUSSALLEM, Tárek Moysés. Fontes do Direito Tributário. São Paulo: Max Limonad. 2001.

MUKAROVSKY, Jan. Escritos sobre estética e semiótica da arte. Estampa. Lisboa. 1997.

NEDER, Marcos Vinícius. Responsabilidade Tributária – Solidariedade e Subsidiariedade. In Direito Tributário Contemporâneo, Malheiros. São Paulo. 2011.

NOGUEIRA, Júlia de Menezes. Imposto sobre a Renda na Fonte. Quartier Latin, São Paulo. 2002.

OLIVEIRA, Jô e GARCEZ Lucília. Explicando a Arte. 4ª ed. Ediouro, 2002.

PACHECO, Ângela Motta. O destinatário legal tributário da obrigação tributária substancial. In Teoria Geral da Obrigação Tributária - Estudos em Homenagem a José Souto Maior Borges. Heleno Taveira Torres (coord.) Malheiros. São Paulo. 2005.

QUEIROZ, Luiz Cesar Souza de. Sujeição passiva tributária. Rio de Janeiro: Forense. 1999.

REALE, Miguel. Lições Preliminares de Direito. 3ª ed. São Paulo: Saraiva. 1976.

____ O direito como experiência. 2ª edição. Saraiva. São Paulo. 1999.

____ Paradigmas da Cultura Contemporânea. Saraiva. 1999.

Release da Galeria Fortes Vilaça,
<http://www.fortesvilaca.com.br/exposicoes/2014/402-polvo>, acesso em 17 de maio de 2014.

ROBLES, Gregorio. Las reglas del derecho y las reglas de los juegos, Mexico, Universidad Nacional Autonoma de Mexico, 1988.

____ Os direitos fundamentais e a ética na sociedade atual. Manole. Barueri. São Paulo. 2005.

____ Teoria del Derecho. Fundamentos de Teoria Comunicacional del Derecho. Volumen I. Madrid: Civitas. 1998.

____ Teoria del Derecho. Fundamentos de Teoria Comunicacional del Derecho. Volumen II. Madrid: Civitas. 2015.

RUSSELL, Bertrand. Significado e Verdade. Tradução de Alberto Oliva. Zahar Editores, Rio de Janeiro, 1978.

SAUSURRE, Ferdinand de. Curso de Linguística Geral, Cultrix, 1998.

STEWART, Ian. Será que Deus joga dados? A matemática do caos. Rio de Janeiro: Jorge Zahar, 1991.

PONTES DE MIRANDA, . Tratado de Direito Privado, tomo I. Borsoi, Rio de Janeiro, 1954.

PONTES, Helenilson da Cunha. Relação Jurídica Tributária, Inconstitucionalidade e Coisa Julgada em Matéria Tributária. Tese de Livre-docência USP: São Paulo, 2004, p. 32.

TAVARES, André Ramos. Curso de Direito Constitucional. 10ª ed. Rev. E atual. – São Paulo: Saraiva, 2012, p. 837.

TOMÉ, Fabiana del Padre. A prova no Direito Tributário. Noeses. São Paulo. 2005.

VAREJÃO, Adriana e SCHWARCZ, Lilia. Pérola Imperfeita: A história e as histórias na obra de Adriana Varejão. Companhia das Letras. Rio de Janeiro. 2014.

VENANCIO FILHO, Paulo. Duchamp. Brasiliense. São Paulo. 1986.

VERNENGO, Roberto José. Curso de Teoria General del Derecho. 2ª ed. 4ª reimpressão. Buenos Aires: Depalma. 1995.

VILANOVA, Lourival. As estruturas lógicas e o sistema de Direito Positivo. Max Limonad. São Paulo. 1997.

____ Causalidade e Relação no Direito. 4ª ed. São Paulo: RT. 2000.

____ O poder de julgar e a norma. In Escritos Jurídicos e Filosóficos. Axis Mundi/IBET. São Paulo. 2003.

VIRGA , Pietro. Diritto Costituzionale. 9ª ed. Milano: Giuffre, 1979.

XAVIER, Alberto Pinheiro. Manual de Direito Fiscal, vol. I. Almedina, Lisboa. 1981.

WARAT. Luis Alberto. O discurso e sua linguagem. 2ª ed. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris. 1995.