

**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO
PAULO - PUC/SP**

Robson Maia Lins

A mora no direito tributário

**Tese de Doutorado em Direito
(Direito Tributário)**

São Paulo

2008

**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO
PAULO - PUC/SP**

Robson Maia Lins

A Mora no Direito Tributário

**Tese de Doutorado em Direito
(Direito Tributário)**

**Tese de Doutorado
apresentada à Banca
Examinadora do Programa da
Pós-Graduação em Direito da
Pontifícia Universidade Católica
de São Paulo, como exigência
parcial para obtenção do título
de Doutor em Direito, sob
orientação do Professor Doutor
Paulo de Barros Carvalho.**

São Paulo

2008

Folha de Notas

Banca Examinadora

São Paulo, ____/____: 2008

Siglas e abreviaturas

ADC: Ação Declaratória de Constitucionalidade
Adin: Ação Direta de Inconstitucionalidade
CCB: Código Civil Brasileiro
CF: Constituição Federal
CND: Certidão Negativa de Débitos
COFINS: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
CP: Código Penal
CPC: Código de Processo Civil
CPP: Código de Processo Penal
CSRF: Conselho Superior de Recursos Fiscais
CTN: Código Tributário Nacional
DARF: Documento de Arrecadação de Receitas Federais
DCTF: Declaração de Créditos e Débitos Tributários Federais
DECOMP: Declaração de Compensação
DIPJ: Declaração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica
DJU: Diário da Justiça da União
DOU: Diário Oficial da União
DRJ: Delegacia Regional de Julgamento
LEF: Lei de Execução Fiscal
GIA: Guia de Arrecadação do ICMS
ICMS: Imposto sobre a Circulação de Mercadoria e Prestação de Serviços
IN: Instrução Normativa
IPI: Imposto sobre Produtos Industrializados
ISSQN: Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza
MP: Medida Provisória
PIS: Contribuição para o Programa de Integração Social
RE: Recurso Extraordinário
RESP: Recurso Especial

RMIT: Regra-matriz de Incidência Tributária
RMIMM: Regra-matriz de Incidência da Multa Moratória
RMIMO: Regra-matriz de Incidência da Multa de Ofício
RMIJM: Regra-matriz de Incidência dos Juros Moratórios
RMIDI: Regra-matriz de incidência de deveres instrumentais
RMRIT: Regra-matriz de repetição do indébito tributário
RFB: Receita Federal do Brasil
SRF: Secretaria da Receita Federal
STF: Supremo Tribunal Federal
STJ: Superior Tribunal de Justiça
TRF: Tribunal Regional Federal
TJ: Tribunal de Justiça

“Vivendo no tempo, tenho um saber íntimo daquilo que ele é;
quando busco conhecê-lo expressamente, ele me escapa.”

Santo Agostinho, em Confissões.

LINS, Robson Maia. *A Mora no Direito Tributário*. São Paulo: PUC SP. 2008, 387p. Tese de Doutorado em Direito pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo.

A tese doutoramento que apresentamos à Banca Examinadora do Programa de Pós-Graduação em Direito Tributário tem por objeto a análise do fato jurídico tributário denominado “mora”. Para cumprirmos esse desiderato com pretensões de cientificidade entendemos necessário percorrer o trajeto da incidência da Regra-matriz de incidência tributária, em combinação com as demais normas do sistema tributário, que entram em cálculo normativo com a RMIT. A todo instante o intérprete verá que retrovertemos também nossos cuidados para outras normas jurídicas que não a da incidência tributária. Há várias inserções em searas dominadas pelas normas que fixam deveres instrumentais, que estabelecem sanções, que mutilam a Regra-matriz de incidência tributária, como ocorre com as isenções tributárias. Há, portanto, cálculos normativos que nem sempre é ordenada numa seqüência cronológica em relação ao tempo do nascimento, suspensão da exigibilidade e extinção da obrigação tributária. É assim mesmo! O objeto é amplo e dinâmico, e, não raro, foge à seqüência da incidência que seria “normal” segundo os escaninhos do Código Tributário Nacional. Portanto, compõe nosso objeto de estudo a análise não somente a Regra-matriz de incidência tributária. Todas as normas que, direto ou indiretamente, tomam a inércia do sujeito passivo ou do sujeito ativo, tanto na obrigação tributária em sentido estrito, quanto na obrigação de restituição do indébito tributário, como suporte *fáctico*, serão objeto de especulações. Percorreremos do nascimento à extinção da obrigação tributária, passando pela suspensão da exigibilidade do crédito tributário; do nascimento à extinção da obrigação de repetição, compensação ou ressarcimento do indébito tributário, sempre analisando a estrutura, a função e o sentido da mora. Ingressaremos naquelas hipóteses de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, bem assim das cautelares em controle abstrato de constitucionalidade, para estudarmos a eventual configuração dos fatos jurídicos moratórios, pressupostos da incidência das normas sancionatórias. As expressões “multa de mora”, “multa de ofício”, “multa penal”, “multa sancionatória”, bem assim “juros de mora” serão analisadas nos seus níveis sintático, semântico e pragmático, procurando sempre explicar na legislação tributária aquelas expressões sinônimas, bem assim as expressões iguais, com conteúdos e funções distintas. Utilizaremos o método analítico, na parte estrutural, e o hermenêutico, ao tratarmos dos campos semântico e pragmático, procurando deixar o trabalho situado na linha doutrinária denominada *constructivismo jurídico*, precisamente o *constructivismo lógico-semântico*.

Palavras chave: mora; multa; juros e sanções tributárias.

Abstract

The aim of the present doctoral dissertation, presented to the Examining Board of the Post-graduate Program in Tax Law, was to analyze the tax juridical concept referred to as “*mora*” (delinquency). In order to achieve this objective using a scientific approach to the Law, we explored the levying procedures established by the tax norm known as “*Regra-matriz*” tax levy (by Brazilian Professor Paulo de Bastos) in conjunction with other norms of the tax system, comprising the normative calculation together with the Regra Matriz Tax Levy (*Regra Matriz de Incidência Tributária – RMIT*). The reader will also note constant cross references to other juridical norms, beyond the scope of tax levy. There are many inclusions in fields governed by these norms which establish tax ancillary obligations and penalties that distort the “*Regra-Matriz*” tax levy model, as is the case concerning tax exemptions. Accordingly, there are normative calculations that do not always follow a chronological order in terms of the rise, suspension and extinction of the tax liability. This is indeed the case! The subject is broad and dynamic and often strays from the levy sequence deemed “normal” according to the precepts of the Brazilian Tax Code. Therefore, the subject matter of our study not only comprised the “*Regra-matriz*” of tax levy but all the norms that directly or indirectly consider the inertia of the creditor or the debtor as a fact support, whether in *strictus sensus* tax liability or in liability to rebate tax *indebitum*. We investigated the course of the rise and extinction of tax liability, including the liability suspension of tax credit; from the rise to the extinction of repetition, offset or rebate of tax *indebitum*, while analyzing the structure, function and objective of the *mora* (delinquency). We addressed the events of tax credit liability suspension as well as the provisional remedies of abstract control (*controle abstrato*) of the Constitution in order to study the possible configuration of the delinquent juridical facts, pre-requisites for the levying of sanctioning norms. The expressions “*multa de mora*” (delinquency fine), “*multa de ofício*” (fine determined by judge), “*multa penal*” (criminal penalty), “*multa sancionatória*” (penalty sanction), as well as “delinquent interest” shall be analyzed at a syntactic, semantic and pragmatic level while seeking to explain synonymous expressions within the context of tax legislation, and identical expressions with different content and function. We have employed the analytical method for structural areas, and the hermeneutic approach for semantic and pragmatic fields, such that this study adopted the doctrine line referred to as *legal constructivism*, or more precisely *logic and semantic-structured constructivism*.

Key words: *mora* and fine and interest and tax penalties.

Sumário

Siglas e Abreviaturas	3
Resumo	6
Abstract	7
Introdução	21

PRIMEIRA PARTE

Capítulo I

Rede conceitual básica

1. Rede conceitual básica para o estudo da mora no direito tributário	27
2. Direito positivo, normas jurídicas e a causalidade jurídica: anotações sobre a juridicização dos fatos sociais na Teoria Geral do Direito de Lourival Vilanova	29
2.1. O direito positivo: plano normativo (dever ser) e plano factual (ser). A mora como norma jurídica, fato jurídico e relação jurídica	31
2.2. Direito positivo e as normas jurídicas: as normas moratórias e a juridicização do tempo	38
2.2.1. A irretroatividade como limite-objetivo às normas moratórias	40
2.2.2. Tempo no fato e tempo do fato: entre um e outro há o processo moratório	50
3. O Tempo no Direito: causalidade jurídica e a juridicização dos fatos sociais	52
3.1. O silêncio jurídico e mora	53
3.1.1. A mora na prestação de informação e o direito ao silêncio em matéria tributária	53
4. Os níveis sintático, semântico e pragmático da linguagem das normas moratórias no direito tributário.	68
4.1. Os atos de fala no direito positivo e a determinação da mora no direito tributário	69
4.2. A imutabilidade das estruturas lógicas das normas não é atípica à idéia mutabilidade do direito	73

5. Os conceitos do direito civil no direito tributário	74
5.1. Algumas palavras sobre os termos “obrigação” e “mora” mencionados neste trabalho	78
5.1.1. Primeira aproximação: investigação semântica sobre a mora	81
5.1.2. As normas moratórias e a forma de linguagem no direito tributário brasileiro	83
6. Acerto semântico: compensação, indenização, remuneração e sanção	85
6.1. Indenização decorrente do fato jurídico moratório	88
7. A eficácia técnico-sintática das normas jurídicas moratórias	93
8. As normas jurídicas moratórias e os respectivos instrumentos introdutórios	93
8.1. Nível geral e abstrato das normas moratórias	94
8.2. Nível individual e concreto das normas moratórias	98
9. A incidência das normas jurídicas moratórias	99
10. Mora automática e a interpelação no direito tributário	104
11. Proporcionalidade em sentido estrito e intranormativa: requisito para análise do confisco nas relações jurídicas moratórias	106
11.1. O princípio da razoabilidade e o princípio da proporcionalidade e mora no direito tributário	106
11.1.1. Distinção entre proporcionalidade e razoabilidade	107
11.1.2. Princípio da proporcionalidade e a mora no direito tributário	110
11.1.3. Princípio da razoabilidade e a mora no direito tributário	114
12. A carência de normas de organização as dificuldades para se construir os fatos jurídicos moratórios	116

Capítulo II

A estrutura das normas jurídicas moratórias em geral

1. Estrutura das normas jurídicas: primeira aproximação	119
1.1. Ainda a Estrutura das Normas Jurídicas: segunda aproximação	120
2. A mora, a Regra-matriz de incidência tributária, a incidência, a obrigação tributária e o crédito tributário	122
2.1. O critério temporal no conseqüente das normas que instituem tributo (RMIT) e deveres instrumentais (Regra-matriz dos deveres instrumentais)	123
2.2. Norma de comportamento e mora comportamental: enfoque sobre as regras-matrizes moratórias	127

Capítulo III

Classificações adequadas das normas jurídicas moratórias no direito tributário brasileiro

1. Classificações das normas jurídicas moratórias que utilizam os critérios estrutural, semântico e pragmático	129
1.1. Critério estrutural ou lógico	129
1.2. Semântico	130
1.3. Pragmático	130
2. Critério da produção normativa	131
2.1. Mora estrutural	131
2.2. Mora comportamental	132
3. Quanto à espécie normativa	133
3.1. Utilidade e adequação da classificação das normas jurídicas em primárias, dispositivas e sancionatórias, e secundárias	133
3.2. Mora primária	134
3.3. Mora secundária (processual)	134
4. A classificação das normas jurídicas segundo Gregório Robles	135
5. A norma jurídica tributária primária dispositiva e a sancionatória	137
5.1. A distinção entre normas sancionatória e norma com função sancionatória (punitiva)	138

Capítulo IV

A mora e as multas tributárias no direito tributário brasileiro

1. Acertamento semântico e as expressões “multa de mora”, “multa punitiva”, “multa de ofício”, “multa penal”, “multa sancionatória” e “multa fiscal”.	140
2. A multa de mora no direito tributário	141
2.1. Regra-matriz de incidência da multa de mora (RMIMM)	143
2.1.1 A inclusão de outras sanções e juros de mora na base de cálculo da multa de mora	144
3. A multa punitiva ou fiscal	145
3.1. A Regra-Matriz de Incidência da Multa de Ofício (RMIMO)	147
3.2. A culpabilidade na multa punitiva e gradação de alíquotas	148
3.3. A multa de ofício também tem como pressuposto a mora	151
3.4. A multa de ofício e a substituição da multa de mora	151
4. A Regra-matriz de incidência da multa isolada	152
4.1. Ainda sobre a base de cálculo da multa isolada	153
5. A multa compensatória: elas são válidas no direito tributário?	156

Capítulo V

A mora e os Juros no direito Tributário brasileiro

1. Noções gerais sobre juros	157
2. O conceito de juros na Teoria Geral do Direito	158
3. A estrutura normativa das normas que prescrevem os juros de mora	159
3.1. Sobre as três naturezas jurídicas das prestações compulsórias	160
	162

3.1.1. Sobre a taxa de juros SELIC	
4. O antecedente das normas jurídicas moratórias que prescrevem os juros de mora no direito tributário	163
4.1. O critério material dos juros de mora: ausência de pagamento de multa de ofício e a incidência dos juros de mora	165
4.2. O critério temporal no antecedente das normas dos juros moratórios	168
5. O conseqüente das normas jurídicas moratórias	170
5.1. A base de cálculo dos juros moratórios no direito tributário e multa de ofício	171
6. Sobre a sujeição passiva na relação jurídica moratória e o sujeito passivo do tributo, naquelas hipóteses em que relação jurídica moratória é decorre do fato jurídico “não pagar tributo”	173
7. Os juros compensatórios no direito tributário	173

Capítulo VI

Categorias jurídico-tributárias relacionadas ao fato jurídico moratório no direito tributário

1. Mora e sanção	175
2. Mora e causa da mora: análise intranormativa	176
3. A mora e suas relações com crime, ilicitude, antijuridicidade e culpabilidade	178
3.1 A culpabilidade e mora	179
3.2 Mora e crimes contra a ordem tributária	183
4. Mora e coação	184

SEGUNDA PARTE

Capítulo VII

A mora estrutural e o crédito tributário

1. A mora procedimental (espécie de mora estrutural) e a constituição do crédito tributário	185
1.1. A decadência do direito do Fisco lançar como hipótese moratória	186
1.1.1. Uma distinção prévia: direito subjetivo e	186

direito potestativo	
1.2. A mora nos tributos sujeitos ao lançamento tributário	194
1.2.1. A mora nos tributos constituídos por ato do sujeito passivo	194
1.2.2. Anulação do lançamento por erro formal e a mora	197
2. Mora e revisão de critério jurídico adotado pela Fazenda Pública	199
3. Identidade de fatos jurídicos tributários e pluralidade de relações jurídicas sancionatórias: análise do non bis in idem nas sanções tributárias	200
4. Concurso real de fatos jurídicos moratórios e de relações jurídicas moratórias: a consunção em matéria tributária	202
5. Conflito de normas real e aparente de normas moratórias	203
6. A mora processual e a prescrição do direito do Fisco cobrar o crédito tributário	205
6.1 As causas suspensivas e interruptivas dos prazos de prescrição e mora processual	208
6.1.1 Interrupção da prescrição	208
6.1.2 Suspensão da prescrição	209
6.1.2.1. Ato inequívoco do devedor como causa suspensiva da mora processual	
7 A mora como fato jurídico conversor de deveres instrumentais em obrigação principal	216
7.1 A regra-matriz dos deveres instrumentais tributários	217
7.2 Obrigação tributária principal e os deveres instrumentais: a questão da acessoriedade	218
7.3 Quando a mora no cumprimento do dever instrumental não implica diminuição de tributo: uma intersecção entre sanção por descumprimento de dever instrumental e ausência de tributo devido	219
7.3.1 A questão da interposição fraudulenta na importação e o dano ao erário: conversão	

	de pena de perdimento em multa	220
7.4	Quando a mora no cumprimento do dever instrumental implica diminuição de tributo	221
7.4.1	Mais uma intersecção entre sanção por descumprimento de dever instrumental e sanção por inadimplemento no pagamento de tributo	222
7.5	A mora, deveres instrumentais relacionados às imunidades, isenções, remissões e anistias tributárias	226
7.5.1.	Imunidades tributárias e o fato moratório descumpridor de deveres instrumentais	226
7.5.2.	Isenções tributárias e mora no cumprimento dos deveres instrumentais	229 232
7.5.3.	Remissão tributária em mora	233
7.5.4.	Anistia tributária em mora	
8.	A mora e a denúncia espontânea: hipótese de purgação da mora no direito tributário	234
8.1	Possibilidade ou não de denúncia espontânea nos chamados tributos sujeitos ao lançamento por homologação	236
8.1.1	A Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF) nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação não constitui, necessariamente, o crédito tributário	242
8.2	Possibilidade ou não de a denúncia elidir, além das multas chamadas de “punitivas”, também as “multas de mora”	244
8.3	Possibilidade ou não de existir denúncia espontânea nas hipóteses de parcelamento ou compensação.	246
8.3.1	O parcelamento tributário e mora	247
8.3.2	A compensação tributária e mora	248
8.4	Possibilidade ou não de a denúncia espontânea elidir a responsabilidade não só pelo descumprimento da obrigação principal, mas também pelo descumprimento de deveres instrumentais (ou obrigações acessórias)	252
8.5	A mora como fato jurídico que implica	257

reaquisição da possibilidade de denúncia espontânea	
8.6 A repercussão da consulta fiscal em relação à mora	258
8.7 O caso fortuito e a força maior e a mora no direito tributário	259
8.8. A mora e a responsabilidade tributária	260
8.8.1.1. Hipóteses de responsabilidade tributária decorrentes da mora	263
8.8.1.1.1. Substituição tributária e a mora do substituto tributário	263
8.8.1.1.2. Responsabilidade por sucessão decorrente da mora do sucedido	264
9. O antecedente das normas jurídicas moratórias	265
10. O conseqüente das normas jurídicas moratórias	266
10.1. A base de cálculo das multas moratórias	266
10.1.1. A função da base de cálculo na regra-matriz de incidência tributária e na regra-matriz das multas moratórias	267
11. A distinção entre a natureza compensatória (indenizatória) e punitiva (sancionatória) na estrutura das normas tributárias instituidoras de juros e multas	274
11.1. Quando a natureza da prestação é punitiva	275
11.2. Quando a natureza da prestação é indenizatória	275
12. A existência no direito tributário brasileiro de juros compensatórios e multas compensatórias (em desenvolvimento)	276
13. A correção monetária no direito tributário	277

Capítulo VIII

Mora estrutural e o indébito tributário

1. Decadência do direito do sujeito passivo requerer o indébito tributário administrativamente	282
2. Prescrição do direito do sujeito passivo repetir o	284

indébito judicialmente	
2.1 A relação jurídica do indébito tributário e seu aspecto temporal	285

Capítulo IX

A mora nas causas de suspensão da exigibilidade do crédito tributário

1. Entrelaçamento normativo entre mora e suspensão de exigibilidade do crédito tributário	287
2. A moratória e a mora	287
2.1 Parcelamento tributário e mora	290
2.1.1 As exclusões do Refis, juros e multa de mora	291
3. O depósito do montante integral do tributo	297
4. As reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo	298
5. A concessão de medida liminar em mandado de segurança ou a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada em outras espécies de ação judicial (CTN, Art. 151, incisos IV e V)	298
5.1. Decisão liminar concedida antes de escoado o prazo para constituição do crédito tributário	298
5.2 Decisão liminar concedida antes do vencimento do tributo	301
5.3 Decisão liminar concedida após o vencimento do tributo	302

Capítulo X

A mora como fato jurídico tributário extintivo da obrigação tributária

1. Correlação entre mora e extinção do crédito tributário	304
2. Causas de extinção do crédito tributário	304
2.1. Pagamento	304
2.1.1. O vencimento abstrato e o vencimento concreto da obrigação tributária	305

2.1.2.	A forma da prova da quitação nas obrigações tributárias	308
2.2.	Compensação Tributária: explicação geral	310
2.2.1.	A mora na compensação não declarada e não homologada	313
2.2.2.	A homologação da compensação e mora	318
2.3.	A mora e a prescrição e a decadência como forma de extinção do crédito tributário	318
2.3.1.	A decadência e a mora no direito tributário	319
2.3.2.	A prescrição como fato jurídico moratório extinto do crédito tributário	319
2.4	A conversão de depósito em renda	323
2.5	O pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no artigo 150 e seus §§ 1º e 4º	324
2.5.1.	A homologação tácita e a mora decorrente do silêncio jurídico	324
2.6	A consignação em pagamento, nos termos do disposto no § 2º do artigo 164	325
2.7	A decisão judicial passada em julgado.	326
2.8	Caso fortuito, força maior e a impossibilidade da prestação no direito tributário.	326
3.	A mora e os deveres instrumentais	327
3.1.	A suspensão da exigibilidade do crédito tributário e a mora nos deveres instrumentais	327

Capítulo XI

A mora comportamental da Fazenda Pública no direito tributário

1.	A mora na repetição do indébito tributário	328
1.1.	Regra-Matriz de Repetição do Indébito	328
1.1.1.	Definição e estrutura lógica	329
1.1.2.	Critérios do antecedente	329
1.1.2.1	O limite temporal à constituição do fato pagamento indevido na declaração de	330

inconstitucionalidade	
1.1.3 Critérios do conseqüente	330
2. A mora e o princípio constitucional da não-cumulatividade	331
2.1. Mora e crédito tributário	332
2.2. Mora e débito tributário	333
2.3. Mora e compensação entre débito e crédito	334
3. A mora e os créditos extemporâneos de ICMS	334
4. Interseção entre obrigação tributária e os deveres instrumentais	336
4.1. O termo inicial da mora da Fazenda Pública na devolução do indébito tributário	337
4.1.1. Juros na repetição do indébito tributário	338
4.1.1.1 Ausência de multas de mora na repetição do indébito tributário: outra reflexão sobre a assimetria nas relações jurídicas tributárias	340

Capítulo XII

A mora e as decisões dos Tribunais em controle de constitucionalidade

1. O controle de constitucionalidade das normas tributárias no Brasil e a possibilidade de contraditoriedades entre decisões em controle abstrato e em controle concreto	341
2. A questão da mora e as decisões do Judiciário em controle abstrato	343
2.1. Decisão cautelar de inconstitucionalidade e mora	343
2.1.1. A concessão da cautelar: créditos tributários constituídos e os não constituídos	345
2.1.2. Decisão de mérito dando pela constitucionalidade e a mora	347
2.1.2.1. Possibilidade de regulação dos efeitos jurídicos decorrentes da mora	347

3. Decisão cautelar de constitucionalidade e mora da Fazenda Pública na devolução do indébito tributário	347
3.1. O ICMS na base de cálculo do PIS e da Cofins: o RE 240.785 e a ADC nº 18-5/DF: questões relacionadas à mora	348
3.2. Decisão de mérito dando pela constitucionalidade do tributo e a mora do sujeito passivo durante a vigência da decisão cautelar de inconstitucionalidade	350
3.2.1. Possibilidade de regulação dos efeitos jurídicos decorrentes da mora: efeitos prospectivos e mora no direito tributário	351
3.2.2. O efeito repristinatório decorrente da concessão de medida cautelar de inconstitucionalidade e a mora	360
3.2.2.1. A repristinação na Teoria Geral do Direito	362
4. A mora e as decisões do Judiciário em controle concreto de constitucionalidade	365
4.1. Decisão isolada em controle incidental com efeitos entre as partes	366
4.2. A Resolução de Senado Federal, a suspensão de eficácia e a mora no direito tributário	367
4.3. A Revogação de Súmula Vinculante em matéria tributária e a mora	367
5. A mora e as decisões judiciais que relativizam a coisa julgada em matéria tributária	368
5.1. Normas passíveis de impugnação por ação rescisória	368
Conclusões	374
Referências Bibliográficas	386

Introdução

Já no processo de busca do conhecimento há um *quantum* de conhecimento. Ainda que em nível de intuição, o sujeito que se predispõe ao exame de determinado objeto carrega, de modo precário, certo nível de questionamento, ainda não sistematizado, ou mesmo sequer postos em termos intersubjetivos.

Ao recortar o imenso e heterogêneo tecido normativo que é o sistema de direito positivo, fazendo de um “descontínuo heterogêneo” um “contínuo homogêneo”, usando as expressões de LOURIVAL VILANOVA¹, o intérprete nutre certas expectativas, que, ao final, podem ser confirmadas ou infirmadas, ou, ainda, simplesmente se descobre que do esforço não se consegue nem confirmar nem infirmar àquelas expectativas.

O *quantum* desse conhecimento que nos guiou para o tema da mora no direito tributário foi certa dúvida sobre a linearidade do fluxo de posituação do direito tributário, precisamente em relação à constituição da obrigação tributária, a suspensão da exigibilidade e sua extinção. Para equacionar esses problemas o trabalho não podia ser focado na estrutura sintática do tema, e sim no aspecto dinâmico.

A esse *quantum* de conhecimento aliaram-se duas provocações feitas pelo Professor JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES², trazendo para este trabalho um misto de tranquilidade e de desafio. Diz o eminente jurista pernambucano, ao tratar das construções do direito civil no tema obrigações, que: “O tratamento das obrigações, sobretudo no campo do Direito Civil, atingiu um nível de sofisticação teórica de

¹ Cf. *As estruturas lógicas e o sistema de direito positivo*, 1997, passim.

² *Obrigação tributária*, 1999, p. 46.

duvidosa utilidade.” E arremata: “Não há praticamente uma senda teórica que não tenha sido explorada no direito das obrigações. Dificilmente poder-se-á conceber uma tomada de posição doutrinária que já não tenha sido adotada pela doutrina civilista das obrigações”.³

De fato, tomando a obrigação na sua perspectiva estática, muito, quase tudo, foi construído nos domínios do direito civil. Entretanto, quando a óptica de observação surpreende o objeto no seu lado dinâmico, aí muito há ainda que ser dito, principalmente em relação à obrigação tributária, que tantos influxos normativos absorve dos outros institutos, quando não do direito constitucional, civil e administrativo, do próprio direito tributário⁴.

Essas duas observações do Professor JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES encontram reflete posições doutrinárias de há muito ditas no Direito Civil, todos eles registrando que o direito positivo não encontrou outro mecanismo para conferir juridicidade a comportamentos humanos que não seja a relação jurídica, particularmente a relação jurídica obrigacional⁵.

A obrigação tributária, surpreendida estaticamente na sua compostura interna de sujeito ativo, sujeito passivo, objeto da obrigação, direito subjetivo e dever jurídico, percorre trajeto nem sempre, em termos cronológicos, linear, retilineamente uniformes, desde

³ *Ibidem*.

⁴ É assim, por exemplo, com os institutos da denúncia espontânea, da consulta fiscal, da mora no cumprimento das obrigações, da decadência, da prescrição, da revisão do lançamento, da irretroatividade na mudança de critério jurídico. Todos eles, apenas para citarmos algum, podem mexer com o fluxo retilíneo da obrigação tributária, criando, numa perspectiva dinâmica, hipercomplexidade no sistema de direito positivo e hiperperplexidades nos agentes competentes.

⁵ Nesse sentido conferir MANOEL INÁCIO CARVALHO DE MENDOÇA, 1956, p. 73-74, ao dizer que “É, pois, o domínio eminentemente racional do direito civil, sua parte filosófica por essência. Daí vem que, por toda a parte, ao menos no ocidente, vai-se operando uma verdadeira uniformidade nos seus postulados. A razão é que os efeitos da vontade humana são análogos e as necessidades sociais suscitam formas idênticas para passarem à eficácia da ação prática.” Cf. também PAULO DE BARROS CARVALHO. *Curso de direito tributário*, 2008, p. 15.

sua previsão geral e abstrata, passando pelo nascimento, suspensão de exigibilidade da referida obrigação. De fato, entre seu nascimento e sua extinção o sistema normativo, quer no nível geral e abstrato, quer no individual e concreto, a obrigação tributária é suscetível à inúmeras vicissitudes, nem sempre possíveis de previsão normativa. Não se sabe, por exemplo, ao se instituir um tributo se até o seu vencimento haverá declaração de inconstitucionalidade; não se pode garantir que o sujeito passivo não protocolará consulta tributária; não se pode afirmar que não haverá nenhuma causa suspensiva de exigibilidade do crédito tributário; enfim, há multiplicidade de possibilidades normativas são tantas que podemos falar apenas de expectativas⁶.

Essas diversas possibilidades advêm da intertextualidade⁷ ínsita ao direito positivo. Constituído pela linguagem com função prescritiva, o direito positivo habilita vários órgãos para emitir atos de fala com a finalidade de mexer naquela suposta “linearidade” da vigência das obrigações tributárias.

Entre um passo e outro na incidência das normas jurídicas há sempre o tempo⁸, que, para ser jurídico, tem seus termos iniciais e finais objetivamente marcados pela linguagem normativa, podendo, como é o caso do direito tributário, ser entrecortado com as chamadas “causas” suspensivas e interruptivas dos prazos jurídicos.

Talvez, ao menos nos domínios do Direito Tributário, a elaboração de uma teoria da mora⁹ alicerçada nos os planos sintático,

⁶ Para maior aprofundamento sobre o tema conferir VILÉM FLUSSER, *Língua e Realidade*, 2004, e GUSTAVO BERNARDO, *O pensamento como dúvida*, In: Vilém Flusser – Uma introdução, 2008, p. 107 e ss.

⁷ JOSÉ LUIS FIORIN. *Introdução ao pensamento* Pensamento de BAKHTIN, 2006, p. 20

⁸ MARTIN HEIDEGGER, *Ser e Tempo*, 1979, p. 258, faz importante afirmação sobre o tempo. Diz o Filósofo: “*Ser e tempo determinam-se mutuamente; de tal maneira, contudo, que aquele – o ser – não pode ser abordado como temporal, nem este – o tempo – como entitativo.*”

⁹ JOSÉ XAVIER CARVALHO DE MENDONÇA, 1957, p. 142, diz que “*não é simples, como parece, a determinação exata do conceito de mora; e esta dificuldade mais se acentua quando se considera que ela,*

semântico e pragmático, ainda seja uma das poucas sendas inexploradas pela Ciência do Direito Tributário. Esse dado, com certo nível de certeza, pode ser creditado à duas circunstâncias tão difundidas quanto equivocadas: (i) ser o tema “obrigações” eminentemente teórico¹⁰ e (ii) a mescla que se faz entre a cronologia natural e a cronologia jurídica, sendo esta circunstância muito ligada à antiga e repisada distinção entre causalidade natural e causalidade jurídica.

Ser o temário ligado às “obrigações” eminente teórico dois argumentos põem em solo estéril essa afirmativa: primeiro, é que o atual estágio da Epistemologia Jurídica não mais faz a distinção entre teoria e prática,

As normas jurídicas que tomam o curso do tempo¹¹ como suposto normativo, fixando-o no lugar sintático de fato jurídico moratório e imputando-lhe conseqüências jurídicas relacionadas à constituição, suspensão e extinção de direitos subjetivos e deveres jurídicos, em sentido amplo e estrito¹², juntamente com as regras-matrizes de incidência tributária e dos deveres instrumentais, constituem o eixo temático da existência dos tributos e das sanções, pois tratam do seu nascimento, passando pela suspensão da exigibilidade, indo até a extinção das obrigações tributárias.

Pois bem, a análise da mora no direito tributário que será esboçada, à semelhança da teoria das relações jurídicas, em dois

conquanto regulada por normas positivas, é, na sua realização jurídica, influenciada em grande parte pela equidade; e, ordinariamente, é mais um questão de fato que de direito.”

¹⁰ MANOEL INÁCIO CARVALHO DE MENDONÇA, *Doutrina e prática Prática das obrigações, Obrigações*, 1956. Tomo I, p. 73.

¹¹ Cabe advertir que o “curso do tempo” não é aqui tomado na sua acepção de causalidade natural. É “curso do tempo” tomado em sua acepção jurídica. O tempo jurídico é construído pelo direito, com seus termos inicial e final, causas de suspensão e de interrupção. Sobre a relação tempoTempo e direito, Direito, consultar FRANÇOIS OST, *O tempoTempo do direito, Direito*, 2005.

¹² Dever jurídico e direito subjetivo também é possível noutras categorias normativas que não as normas deônticas, conforme será visto quando tratarmos da classificação das normas segundo GREGÓRIO ROBLES.

planos: fato jurídico moratório em sentido amplo e fato jurídico moratório em sentido estrito.

O fato jurídico moratório em sentido amplo guarda certa correlação com os conceitos de norma jurídica e de obrigação em sentido amplo, ao passo que fato jurídico moratório em sentido estrito diz de perto com os conceitos de norma jurídica e de obrigação em sentido estrito.

Fato jurídico moratório, tomado na sua acepção ampla, procurar conotar os comportamentos omissivos por determinado período de tempo em que os agentes competentes, Fazenda Pública ou o sujeito passivo tributário, deixaram de aplicar as normas de competência, e, portanto, deixaram de constituir o crédito tributário decorrente da RMIT; ou, inversamente, deixaram de constituir o crédito decorrente da incidência da Regra-matriz de repetição do indébito (RMRIT).

Vê-se que a mora em sentido amplo decorre sempre da falta de aplicação de norma estrutural. Daí chamarmos de mora estrutural.

De outra parte, a mora comportamental ou o fato jurídico moratório comportamental será sempre aquele cujos critérios estão previstos no antecedente de norma de comportamento, precisamente a regra-matriz de incidência tributária e a regra-matriz de repetição do indébito.

É com este cenário de dificuldades normativas que pretendemos equacionar importantes questões relacionadas à mora no direito tributário, sempre tendo como norte aquela advertência que feita

por JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES: o fato de um problema ser difícil só constitui mais um motivo para que seja de imediato enfrentado.

PRIMEIRA PARTE

Capítulo I

Rede conceitual básica

1. Rede conceitual básica para o estudo da mora no direito tributário

O estudo da mora no direito tributário, como qualquer empreitada que se pretende científica, deve, antes de ingressar na estrutura, função e alcance dos institutos jurídicos, definir os conceitos necessários com os quais o intérprete pretende caminhar rumo ao objeto a ser explorado. Ao conjunto desses conceitos chamaremos de rede conceitual básica, tomando a expressão de empréstimo ao jusfilósofo espanhol GREGORIO ROBLES¹³.

Daí tomarmos logo no início deste trabalho o cuidado de definir alguns conceitos desta rede conceitual, dentre os quais o direito positivo, as normas jurídicas, relações jurídicas fato jurídico, todas elas imprescindíveis ao exame do tema objeto das nossas preocupações: a mora, suas implicações no direito tributário. Afinal, na linha dos ensinamentos do Prof. PAULO DE BARROS CARVALHO¹⁴ “Já foi o tempo em que se nominava, acriticamente, de científica a singela coleção de proposições afirmativas sobre um direito positivo historicamente situado, passível de dissolver-se sob o impacto dos primeiros questionamentos.”

¹³ *O direito como texto*, 2005, p. 39.

¹⁴ *Direito tributário, linguagem e método*, 2008, p. 07.

Tem-se por inquestionável a fixação dos conceitos da Teoria Geral do Direito.

Mas não é só.

Também é necessária a inserção do intérprete num determinado paradigma filosófico, de forma que aquele que se aproxima de qualquer objeto a ser conhecido – aqui, o direito positivo - possa usar a rede conceitual básica na compostura de suas formulações feitas pela Ciência do Direito. É também nesse momento de tomada de posição filosófica que o cientista deve fixar o caminho do conhecimento que pretende produzir. Assim procedendo estará fixando o método de estudo adequado.

Quem assim procede faz Filosofia no Direito e não Filosofia do Direito¹⁵, ambiente propício ao emprego do método analítico-hermenêutico.

Estamos entre aqueles que utilizam a filosofia da linguagem como cenário maior das especulações inerentes ao direito positivo. E o objeto da filosofia da linguagem e a relação entre as palavras e o mundo, na feliz expressão de MANFREDO ARAÚJO DE OLIVEIRA¹⁶. Em todos os instantes é notável a nossa incessante procura por essa relação entre os atos de fala (palavras) proferidos pelos agentes competentes (v.g: Juízes, funcionários das Fazendas Públicas, sujeitos passivos de tributos) todos eles influenciando nessa relação entre os atos de fala normativos e o direito positivo.

¹⁵ As expressões foram utilizadas de forma comparativa pelo Prof. TÉRCIO SAMPAIO FERRAZ JR., na defesa de qualificação de tese de doutoramento na Faculdade de Direito da USP, em 17 de junho de 2008. Segundo TÉRCIO SAMPAIO FERRAZ JR, tanto ele quanto o Prof. PAULO DE BARROS CARVALHO, também membro da Banca Examinadora, faziam Filosofia no Direito e não Filosofia do Direito.

¹⁶ *Reviravolta lingüístico-pragmático na filosofia contemporânea*, 1996, p. 171.

2. Direito positivo, normas jurídicas e a causalidade jurídica: anotações sobre a juridicização dos fatos sociais na Teoria Geral do Direito de Lourival Vilanova¹⁷

LOURIVAL VILANOVA observa que a obtenção da causalidade, como um gênero de determinação que articula o domínio do fáctico, faz-se mediante a abstração generalizadora. Nessa linha, a causalidade física, em quaisquer de suas modalidades, são irreduzíveis entre si, como espécies, mas confluem como subtipos de uma lei universal de determinação.

No nosso mundo interior, constatamos meras relações de sucessividade e de simultaneidade e relações causais. Na experiência imediata com os objetos do mundo exterior, não percebemos a relação causa/efeito como percebemos as propriedades dos objetos. Caracterizar minimamente *A* como causa e *B* como efeito, importa em subsumir *A* na classe dos fatos ou objetos que são causa. Por isso, o simples enunciado individual "este *A* é causa deste *B*" importa num ato classificatório prévio. Se *A* fosse o *único* membro da classe, e também *B*, teríamos um enunciado formalmente geral. Ao dizermos *todos* os membros da classe *X*, à qual pertence o único membro *A*, emitiríamos um enunciado universal, válido para o universo lógico da classe *X*. Mas suponhamos que a classe *X* tenha elementos em número finito mas indeterminável, o subsumir *A* individual na extensão de *X* importaria numa generalização, i. e., no isolar em *A* o seu núcleo genérico de notas, as notas comuns a todos os membros de *X*.

Em análise sumária, o simples enunciado que protocolariza o fato, "este *A* é causa de *B*", envolve operações que

¹⁷ *Causalidade e relação no direito*, 2000.

ultrapassam o limite da experiência, os *dados imediatos* da percepção do mundo exterior. O conhecimento causal parte da experiência, a ela regressa, mas nele co-participam o empírico e o conceptual, os fatos e as operações lógicas.

Pela via meramente lógica, não podemos decidir se as relações empíricas de causa/efeitos são individuais ou universais. A lógica só decide se há relação, se a relação é simétrica ou assimétrica (A é causa de B, mas B não é causa de A), se há transitividade (quando B assume a posição de causa de C), se A tem relação consigo mesmo - reflexividade (A causa de A, ou $A R A$). Se há transitividade, o sistema causal tem continuidade e fechamento.

Mas onde há sistema fechado, não o decide a lógica. É um problema empírico e gnosiológico, os cortes abstratos no todo causalmente estruturado, isolam-se as causas e os efeitos relevantes, alcançando-se o limite da relação causal uma-a-uma (à causa A corresponde um e somente um efeito B). Bem se vê que essa generalização não se alcança pela via indutiva. Pela via indutiva obteremos a formulação de enunciados existenciais (um A, alguns A, ou existe um A que é causa de B).¹⁸

Os fatos psicológicos de pensar, raciocinar, calcular, estes, sim, como atos, em sentido fenomenológico, ocorrem em seqüências temporais, tecidas causalmente.

Distingamos a causalidade no direito e a causalidade do direito. Num caso, a causalidade é interna: ocorre no interior do sistema jurídico, como sistema de normas cujos referentes são fatos. A

¹⁸ Sobre distinção entre causalidade natureza e causalidade jurídica ou imputação TOBIAS BARRETO (ob. cit, p. 31) mostra certo ceticismo, ao fazer a seguinte observação: "*A natureza não é santa que se supõe; pelo contrário, ela come, bebe e peca.*"

causalidade interna, portanto, não é internormativa, ou interfactual: é entre duas classes de objetos, as normas e os fatos. O que, no final, exprime a dualidade do fato sociocultural.

No outro caso, trata-se de pôr em relação de causalidade o sistema social e o sistema normativo. O sistema social é um sistema totalizador. Dentro dele, vários subsistemas, em intercorrência causal. O isolamento de um subsistema, (o econômico, o político, o religioso, o jurídico, para somente indicar os principais) é temático. Resulta de uma abstração simplificadora, com fins metodológicos e gnosiológicos.

2.1. O direito positivo: plano normativo (dever ser) e plano factual (ser). A mora como norma jurídica, fato jurídico e relação jurídica

Em nível de Teoria Geral do Direito é comum a assertiva de que no sistema de direito positivo a norma jurídica, projetada para incidir sobre fatos sociais linguisticamente articulador, pertence ao mundo do ser; já o fato jurídico e a relação jurídica, frutos da incidência das normas jurídicas gerais e abstratas, conquanto alojados na estrutura das normas jurídicas individuais e concretas, pertencem ao mundo do ser.

Esta divisão entre o plano do dever-ser, de um lado, e do ser, de outro, é muito bem elucidada por PAULO DE BARROS CARVALHO¹⁹, ao lecionar que:

A decadência, como, de resto, todas as entidades do hemisfério jurídico, pode ser analisada numa instância normativa, enquanto regra que compõe o sistema do direito positivo, ou no plano factual, como acontecimento do mundo, descrito em linguagem. Fala-

¹⁹ *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*, 2008, p. 236.

se, portanto, numa ‘norma decadencial’ e em ‘fato decadencial’. Na condição de norma, desfrutando de comum estrutura de todas as normas do ordenamento, integra-se de um antecedente ou hipótese e de um conseqüente ou tese. A hipótese descreve as notas predicativas de um acontecimento de possível ocorrência: ‘dado de certo trato de tempo, sem que o titular do direito o exercite’, e a tese prescreve a desconstituição do direito subjetivo de que o sujeito ativo esteve investido: ‘deve ser a extinção do direito.

Ora, assim é com a decadência, a prescrição, a mora, o lançamento, e assim por diante. Há sempre o plano normativo – do dever-ser -, e há o plano do factual – do ser.

Apenas acrescentamos que a relação jurídica pertence ao plano do dever-ser. Plano normativo, portanto. Porém, é na relação jurídica que o direito positivo – plano do dever-ser – chega mais perto da realidade social, visto que é lá que há a maior nível de individualização dos sujeitos envolvidos, dos direitos subjetivos, deveres jurídicos e objeto da relação.

Não que a norma jurídica não tenha o plano do ser; nem o fato jurídico o do dever ser. O ser da norma jurídica é sua relação com o sistema jurídico; é sua validade. O fato jurídico é, mas há também nele um quantum de dever-ser, que lhe é dado pela implicação do fato jurídico (antecedente), que faz surgir à relação jurídica (conseqüente).

Em sùmula: ser e dever ser são posições relacionais dentro do mecanismo de incidência das normas jurídicas.

Considerando a estrutura normativa na sua bimembridade constitutiva, temos que o dever ser da norma jurídica lhe é dado pela causalidade jurídica ou implicação, que faz o antecedente

“A” implicar o conseqüente “C”. O ser da norma jurídica, de outra parte, está no ato de vontade do agente competente que a põe no sistema, sendo, pois, identificado na enunciação-enunciada. Então, o dever ser da norma aloja-se no enunciado-enunciado.

Já o fato jurídico, assim também a relação jurídica, pertencem ao mundo do ser. Colhidos pelos antecedentes das normas jurídicas, os fatos jurídicos implica às relações jurídicas, num nível individual e concreto.

Toda essa digressão tem uma razão específica: a mora no direito tributário tem um plano normativo (dever ser), que está nas normas jurídicas moratórias; e ostenta também um plano factual, correspondente ao fato jurídico moratório e à relação jurídica moratória.

Tentemos, então, contextualizar as assertivas acima com a Teoria Geral do Direito.

Na teoria kelseniana²⁰, o sistema de normas válidas tem-se, uma série de fatos, causalmente vinculados, e outra classe de objetos, as normas, cujas inter-relações são lógico-formais e jurídico-materiais, propriedades que confluem no conceito de validade.

Essa correspondência entre o sistema de fatos sociais e o sistema de normas não é causal. Um enunciado de dever-ser válido não é causa nem efeito de um fato. O indivíduo não se relaciona consigo mesmo, mas com o outro. A intersubjetividade é, pelo menos, binária, quer dizer, dois, pelo menos, indivíduos em recíproca causação. Nunca um sujeito é só agente, outro só paciente (causa/efeito). Quem emite

²⁰ *Apud* Vilanova, 2000, p. 95.

uma ordem altera o comportamento de outrem: se a ordem é cumprida ou descumprida, alterada também é a conduta do emitente da ordem.

Um sistema de significados (religiosos, éticos, científicos, estéticos, políticos, jurídicos), como significados, encontram-se articulados por leis não-causais. Cada um, do sistema relativamente fechado em sua específica modalidade de consistir, é autônomo. Mas não existem por si mesmos.

Chama-se causalidade interna os vínculos que o sistema de normas estabelece entre os fatos (fatos-eventos e fatos-conduta).

O sistema do direito, como um sistema de enunciados normativos, com referentes empíricos, não é um sistema homogeneamente lógico²¹.

A norma jurídica em sentido estrito compõe-se de uma hipótese e de uma conseqüência. A hipótese descreve um fato de possível ocorrência (fato natural ou conduta). Depois, liga uma conseqüência que ordinariamente tem como referente a conduta humana. A conseqüência é prescritiva: proíbe, permite, obriga, faculta o que só é possível sobre a conduta. Nem a hipótese prescreve, nem a conseqüência descreve fatos.

Se a hipótese prescrevesse, só teria como suportes fáticos de condutas. É um sem-sentido modalizar deonticamente fatos articulados por relações de causalidade natural.

²¹ RAFAELLE DI GIORGI, 2006, p. 174, sob os fundamentos da teoria dos sistemas, faz arguta observação sobre o mundo do dever ser (direito) e o mundo do ser (natureza), correlacionando-os com o conceito de verdade. Diz o autor: “*O que se conhece quando se conhece o direito? O que se compreende quando se compreende o direito? O que se vê quando se está à frente da porta da Lei? Certamente, não é a ordem do mundo, nem mesmo a verdade. O direito moderno se emancipou da verdade e não mais reproduz a necessidade da ordem. A natureza não dita mais as finalidades da ação e as suas regularidades não mais indicam a regularidade da ação.*” (grifo nosso).

A interferência no domínio dos fatos puramente naturais só é possível valendo-nos das leis causais, como o demonstra a tecnologia cientificamente sustentada. Altera-se o mundo físico usando-se as leis causais naturais²², não as leis éticas, morais, jurídicas, religiosas, não com o uso das normas sociais, em sentido genérico. Com normas fazemos o uso permitido ou proibido ou facultativo: regramos o uso, *i. e.*, a conduta que se vale das leis causais.

A causalidade está nas relações, não na estabilidade dos termos dessas relações. Os termos são variáveis histórico-sociais, não são séries interminas de causas e efeitos, mas relações determinadas pelo todo.

LOURIVAL VILANOVA²³ põe de lado as relações recíprocas entre o sistema do direito positivo e os outros sistemas socioculturais. Há relações não-causais e há relações causais.

Uma coisa é a lei de causalidade de acordo com a qual o sistema sociojurídico emerge, desenvolve-se, interage com os demais sistemas sociais, e outra é o sistema de relações que o direito implanta nos fatos de conduta inter-humana. As leis de causalidade social são descritivas. São leis explicativas da origem do direito, de sua composição e de sua função no sistema social de controle da conduta. Enunciados prescritivos sobre o direito positivo são os formulados pela

²² Interessante observação é feita por TOBIAS BARRETO, *Estudos de direito*, 2000, p. 29, ao dizer que “Na verdade, ainda hoje há quem apele para a natureza como uma autoridade suprema. O argumento da naturalidade de uma coisa ou de um fato tem honras de irrefutável.” E conclui na mesma página: “Nada, porém, mais desponderado. Ser natural não livra de ser ilógico, falso ou inconveniente. As coisas que são naturalmente regulares, isto é, que estão de acordo com as leis da natureza, tornam-se pela maior parte outras tantas irregularidade sociais; e como o processo geral da cultura, inclusive o processo do direito, consiste na eliminação destas últimas, daí o antagonismo entre a seleção artística da sociedade e as leis da seleção natural.”

²³ *Causalidade e relação no direito*, 2000, p. 28.

política do direito e pela filosofia do direito, com axiologia e deontologia.

Os enunciados de leis causais descritivas são verdadeiros ou falsos. Os enunciados prescritivos, que se colocam sobre o direito positivo, pautando como ele deve ser para ser justo, são válidos ou não válidos. O critério de sua validade depende do quadro axiológico de referência.

Por causalidade física entendemos a causalidade não-normativa, seja a causalidade natural, seja causalidade sociológica. Esta compreendendo as relações que efetivamente se dão na realidade social, não as relações que se devem dar. A causalidade natural pode ser componente do suporte fáctico.

Sobre a mesma causalidade fáctica, juridicamente qualificada, há várias alterações efectuais. Várias relações tecidas ou constituídas normativamente pelo sistema.

Existem diferenças entre a causalidade jurídica e a causalidade natural. A primeira como já dito liga o pressuposto e a consequência em um nexu lógico de implicação, projetando-se no mundo social dos fatos, estabelecendo uma relação de causalidade jurídica, ou seja, o fato se torna fato jurídico. Enquanto na causalidade natural, há a ligação de fatos naturais a outros fatos naturais, sem consequências jurídicas, é fato natural juridicamente irrelevante, quer dizer, não há nenhuma relação com as condutas humanas, e por isto, nenhuma consequência jurídica²⁴.

²⁴ *Idem*, p. 45 ss.

O professor LOURIVAL VILANOVA²⁵ traz um exemplo claro da diferença entre causalidade jurídica e causalidade natural. Uma tormenta em alto mar, que não atinja coisa (um navio) ou pessoa, é fato natural juridicamente irrelevante sem nenhuma consequência jurídica. Mas se esta tormenta atinge um navio de carga e pessoas, e o fato foi tido, em contrato de seguro, como sinistro, como evento futuro e incerto, a mesma tormenta reveste-se da qualidade de fato jurídico, trazendo consequências, como a indenização de vidas e cargas pelo segurado. Não fosse a previsão normativa, inexistiria o contrato de seguro para elevar o sinistro ao nível de fato jurídico, permaneceria um fato natural.

Tanto a causalidade natural como a causalidade jurídica, tem uma relação de implicação, porém, o nexó causal natural é, “se A então é B”; enquanto o nexó normativo, “se A então *deve ser* B”. Apenas para elucidar, podemos, então, tomar o tempo tanto no suposto da causalidade natural, numa relação de causa e efeito (p. ex.: se o pato ficar vinte dias sem se alimentar então ele morrerá) quanto no antecedente de uma norma jurídica (dado o fato de decorrer o prazo de cinco anos da realização do fato jurídico tributário deve ser a impossibilidade de a Fazenda Pública realizar o lançamento do tributo). Eis aí o tempo tomado como causa (lei natural) e como causa na norma jurídica.

Assim, a diferença entre a causalidade natural e jurídica é enorme, pois, no mundo “ser” pertence à causalidade natural, enquanto a causalidade jurídica o mundo é do “dever ser”. Nestes casos, é necessário que o homem a construa, enlaçando um fato a uma relação jurídica mediante o conectivo implicacional deôntico.

²⁵ *Idem*, p. 83.

Em suma, o mundo do “ser” é disciplinado pela causalidade natural, em que há relações de implicação exprimindo um nexu formalmente necessário entre os fatos naturais e seus efeitos. Já no universo jurídico, inexistente necessidade lógica ou factualmente fundada de a hipótese implicar a consequência, sendo a própria norma quem estatui o vínculo implicacional, por meio do “dever ser”.

Toda essa digressão sobre a causalidade natural e causalidade jurídica tem por objetivo mostrar as diferenças mais fortes, bem como antecipar uma conclusão intermediária deste trabalho: as dificuldades para se determinar o momento em que ocorre a mora no direito tributário estão ligadas às confusões que fazemos entre aquelas duas causalidades.

2.2. Direito positivo e as normas jurídicas: as normas moratórias e a juridicização do tempo

A definição de direito positivo que melhor convém aos objetivos deste trabalho nos é dada pelo jurisconsulto LOURIVAL VILANOVA²⁶, que, reconhecendo a parcialidade da definição, assim se expressa: “Define-se o direito como um sistema de normas diretivas de conduta humana, cuja inobservância é sancionada e ainda, dotadas essas normas de uma organização no emprego da coação...”

Este ângulo de consideração sobre o direito, entre tantos outros possíveis, impõe ao intérprete avançar em direção à sua unidade compositiva: a norma jurídica.

Não há outro caminho. Temos que passar composição da norma jurídica, com seus critérios insertos no antecedente e no

²⁶ *Idem*, p. 38-9.

conseqüente, focando, respectivamente, o fato jurídico moratório (no antecedente) e a relação jurídica moratória (no conseqüente).

NORBERTO BOBBIO²⁷, numa passagem em que deixa expressa sua opção pela análise normativa do direito, diz que: “Nossa vida desenvolve-se em um mundo de normas. Acreditamos ser livres, mas na verdade estamos envoltos numa densa rede de regras de condutas, que desde o nascimento até a morte dirigem nossas ações nesta ou naquela direção”. Nesta mesma linha também faz importante e incisiva observação KARL ENGISCH²⁸:

Há na verdade pessoas que podem viver e vivem sem uma ligação íntima com a poesia, com a arte, com a música(...). Mas não há ninguém que não viva sob o Direito e que não seja por ele constantemente afectado e dirigido.

Acrescentamos que, sendo o direito um objeto cultural dentro do qual estamos necessariamente imersos, ele nos guia pelos seus elementos constitutivos: a norma jurídica.

Mas o direito, as normas, os fatos jurídicos, as relações jurídicas, enfim, toda a rede conceitual básica necessária ao funcionamento do sistema jurídico é composta pela linguagem, tomada aqui na acepção que lhe empresta a filosofia da linguagem.

Este estágio evolutivo da Filosofia, que conseguiu reunir os métodos analítico e hermenêutico, permitiu ao intérprete usar os poderosos instrumentos de análise do discurso fornecidos pela Semiótica. Esta coexistência cronológica, na visão abalizada de PAULO DE BARROS CARVALHO²⁹, longe de significar adoção de sincretismo metodológico, abriu espaço para o desenvolvimento do *Constructivismo*

²⁷ *Teoria geral do direito*, 2007, p. 4.

²⁸ *Introdução ao pensamento jurídico*, 2008, p. 12.

²⁹ *Direito tributário, linguagem e método*, 2008, p. 03.

Lógico-Semântico, que a postura analítica (fruto do emprego do método analítico) faz concessões à corrente hermenêutica, abrindo espaço a uma visão cultural do fenômeno jurídico.

2.2.1. A irretroatividade como limite-objetivo às normas moratórias

Imersos no paradigma da filosofia da linguagem, como já deixamos expresso no início deste trabalho, não temos nenhuma dificuldade em afirmar que o direito positivo, cria, mantém e extingue suas realidades.

Essa força que possibilita ao direito criar suas realidades permite aos agentes credenciados pelo sistema de direito positivo “mexer” com o tempo, que, em termos naturais, não pode ser domado pelo homem.

Mas o tempo unidirecional é tempo natural, regido pelo princípio da causalidade natural. Não o tempo jurídico³⁰. Este é regido pela causalidade jurídica; é construído pelo direito positivo, não havendo qualquer empecilho ontológico à sua multidirecionalidade. Pode, em tese, retroagir, como ocorre com as normas que passam a considerar lícitos comportamentos que antes eram ilícitos; pode ser suspenso, como ocorre naquelas hipóteses de suspensão dos prazos prescricionais do art. 174, CTN; as causas suspensivas da exigibilidade do crédito tributário (art. 151, CTN); enfim, pode até ser movimentado mais rapidamente, como, por exemplo, quando substituição tributária para frente (art. 150, § 7º, CF).

³⁰ Daí nossa discordância em relação aos ensinamentos de GUSTAVO J. NAVEIRA DE CASANOVA, *Aplicación de las normas tributarias em el tiempo*, in: Tratado de tributación, t. 1, v. 1, p. 627, ao dizer que “Uno de los principales componentes del problema mentado, el factor tiempo, tiene como característica que su fluir es unidireccional, porque su trnascurrir deviene del pasado hacia el presente y de aquí hacia el futuro, sin posibilidad fáctica – al menos hasta hoy – de detenerlo ni de volverlo hacia atrás.”

O homem é senhor da causalidade jurídica e do tempo jurídico. A menos que o próprio sistema jurídico resolva limitar as infinitas possibilidades.

Daí porque a necessidade se opor obstáculos jurídicos nesse processo de criação das realidades jurídicas, sendo o mais expressivo deles o princípio da irretroatividade das normas jurídicas³¹.

Com efeito, o justificado receio de que o homem mexa em realidades jurídicas passadas, como que se quisesse mexer com o passado natural, comprometendo aquele mínimo de estabilidade fundamental ao reconhecimento de sistema jurídico, foi que se fez necessário instituir o princípio da irretroatividade, bem assim a coisa julgada, o ato jurídico perfeito e o direito adquirido.

O princípio da irretroatividade da lei tributária defluiu da necessidade de assegurar-se às pessoas segurança e certeza quanto a seus atos pretéritos em face da lei. Assim, toda vez que a lei pretender agravar, ou criar encargos, ônus, dever ou obrigação, só poderá atingir situações futuras.

Neste sentido preceitua o ilustre professor PAULO DE BARROS CARVALHO³², esse “princípio vem impregnado de grande força, podemos sentir com luminosa clareza seu vetor imediato, qual seja a realização do primado da segurança jurídica”.

³¹ OSWALDO ARANHA BANDEIRA DE MELLO, *Princípios Gerais de Direito Administrativo*, 2007, p. 323, leciona que “Então, fica coartada a vontade do legislador ordinário, mesmo nas leis de ordem pública ou de caráter interpretativo. Isso porque princípio de ordem pública superior, por ser constitucional, é o da irretroatividade das leis e, de outro lado, porque ao Judiciário, neste regime, é que cabe dar interpretação última aos textos legais, sendo intoleráveis leis interpretativas com o alcance pretendido.”

³² *Curso de direito tributário*, 2008, p. 168.

E completa o HUGO DE BRITO MACHADO:³³ “como expressão do princípio da segurança jurídica a irretroatividade é preceito universal. Faz parte da própria idéia do Direito. Ocorre que o legislador poderia, por razões políticas, elaborar leis com cláusulas expressas determinando sua aplicação retroativa. Então, para tornar indubitosa a desvalia de tais retroativas e para dar segurança jurídica, erigiu-se este princípio em norma da Lei Maior, segundo a qual é vedada a cobrança de tributos “em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado”.

Neste diapasão, preceitua o artigo 150, III, “a”, da Constituição Federal de 1988, respeitando assim o princípio de que, “a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito a coisa julgada”.

Examinando a matéria no campo tributário, o eminente ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA³⁴ lembra que, o Estado de Direito traz consigo a segurança jurídica e a proibição de qualquer arbitrariedade e que nele impera a lei, e mais do que isto, a certeza de que, da conduta das pessoas não derivarão outras conseqüências jurídicas além das previstas, em cada caso e momento, pela lei vigente. Sendo assim, quando o Poder Legislativo edita leis retroativas, altera as condições básicas do Estado de Direito, quebrando, irremediavelmente, a confiança que as pessoas devem ter no Poder Público. Com efeito, elas já não têm segurança, pois ficam à mercê, não só do direito vigente (o que é normal), mas também, de futuras e imprevisíveis decisões políticas, que se podem traduzir em regras retroativas.

³³ *Curso de direito tributário*, 2005, p. 108.

³⁴ *Curso de direito constitucional tributário*, 2006, p. 341.

O princípio da legalidade tributária, um dos mais importantes princípios constitucionais limitadores da tributação, perderia sentido, se fosse possível fazer retroagir a lei para apanhar fatos a ela anteriores.

Nos termos do artigo 106 do CTN apenas a lei mais benéfica é que pode retroagir. A regra da "*lex mitior*", é própria do Direito Penal, mas tem aplicação na seara tributária. Deste modo, a lei tributária aplica-se a ato ou fato pretérito, quando o ato não está definitivamente julgado nos seguintes casos, a) quando deixe de defini-lo como infração; b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado falta de pagamento de tributo; c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo de sua prática (CTN, art. 106, II, "a", "b", "c").

Estabelece ainda, em seu inciso II, que a irretroatividade benigna tem como pressuposto que o ato não esteja definitivamente julgado. Cumpre indagar se esse julgamento é o administrativo ou o judicial. Segundo a lição de ALIOMAR BALEEIRO³⁵:

O inciso II do art. 106 do CTN, estabelece três casos de retroatividade da lei mais benigna aos contribuintes e responsáveis, desde que se trate de ato ainda não definitivamente julgado. A disposição não o diz, mas pela própria natureza dela, há de entender-se como compreensiva do julgamento tanto administrativo quanto judicial.

³⁵ *Direito tributário brasileiro, Tributário Brasileiro*, 2000, p. 480.

CÂNDIDO RANGEL DINAMARCO³⁶ questiona se será sempre legítima a imposição imediata da jurisprudência nova, quando notoriamente a lei nova é constitucionalmente impedida de atingir situações já consolidadas (direito adquirido, atos jurídicos perfeitos e coisa julgada – art. 5º, inciso XXXVI da CF). E responde que

não pode a lei de direito privado, nem a lei de direito público transgredir situações já consumadas, a dano do titular – art. 5º, inciso XXXVI da CF. Isto afasta a retroatividade da lei, que seria a imposição desta, a fatos pretéritos ou a situações consumadas antes da vigência; elas chegam a repelir também a sua aplicação imediata, consistente em impô-la a fatos e situações pendentes quando entra em vigor, sempre que esta imposição seja incompatível com a preservação de alguma daquelas situações já consumadas.

Utilizando-se analogicamente o veto constitucional à retroatividade das leis, à jurisprudência nova não deverá atingir situações pretéritas já consumadas sob a égide da antiga. Aquela disposição constitucional propaga-se legitimamente ao campo da eficácia da jurisprudência no tempo, porque os efeitos perversos da retroatividade da jurisprudência são os mesmos da retroatividade das leis.

A Corte constitucional do Brasil já se manifestou sobre a irretroatividade e o direito adquirido, por muitas vezes. Em decisão de grande alcance, pontificou que "o disposto no artigo 5º, XXXVI, da Constituição Federal, se aplica a toda e qualquer lei infraconstitucional, sem qualquer distinção entre direito público e direito privado, ou entre lei de ordem pública e lei dispositiva"³⁷.

³⁶ *Mutações jurisprudenciais e expectativas dos jurisdicionados. A garantia constitucional de acesso à justiça e a irrelevância da inexistência de instrumentos processuais específicos*, in: Crédito-Prêmio de IPI: Estudos e pareceres III, p. 86.

³⁷ Ação Direta de Inconstitucionalidade 493 – DF, Pleno, Relator Ministro Moreira Alves, in Revista Trimestral de Jurisprudência volume 143, p. 724 e segs. Por maioria de votos, o Tribunal conheceu ação, integralmente, vencido em parte o Ministro Carlos Mário Velloso, que dela conhecia apenas no ponto que impugna os artigos 23 e parágrafos, 24 e parágrafos, da Lei 8177, de 1º de março de 1991, não assim quanto aos artigos 18, *caput*, §§ 1º e 4º, 20, 21 e parágrafo único. No mérito, por maioria de votos, o Pretório Excelso julgou a ação

Neste julgamento JOSÉ CARLOS DE MATOS PEIXOTO anota que as leis dispõem para o futuro, daí porque os atos anteriores à vigência da lei nova regem-se pela lei do tempo em que foram praticados, isto é, *tempus regit actum*. Não obstante, prossegue, algumas leis, excepcionalmente, retrocedem no tempo, chamando a isto retroatividade.

A doutrina faz nítida distinção entre os vários graus da retroatividade. A retroatividade máxima atinge a coisa julgada ou os fatos jurídicos consumados. A média abrange os direitos exigíveis, porém não realizados antes da sua vigência da lei. Na hipótese da mínima, a lei nova atinge tão somente os efeitos dos fatos anteriores, verificados após a data em que ela entra em vigor.

Este acórdão contém intervenção importante do Ministro CELSO DE MELLO, citando torrencial jurisprudência do Supremo, conclui citando as luminosas lições do Min. CARLOS MÁRIO DA SILVA VELOSO:

onde quer que exista um direito subjetivo, de ordem pública ou privada, oriundo de um fato idôneo a produzi-lo segundo os preceitos da lei vigente ao tempo em que ocorreu, e incorporado ao patrimônio individual, a lei nova não o pode ofender.

Outros julgados e precedentes corroboram o mesmo entendimento³⁸.

precedente, *in totum*, declarando a inconstitucionalidade dos artigos 18, *caput*, 21 e parágrafo único, 23 e §§. 24 e §§, da Lei 8177, vencidos em parte os Ministros Ilmar Galvão e Marco Aurélio, que a julgavam precedente também, em parte, para declarar a inconstitucionalidade, apenas, do § 3º do artigo 24; e, ainda, o Ministro Carlos Mário Velloso que a julgava parcialmente precedente para julgar inconstitucional somente os artigos 23 e seus §§, 24 e seus §§. Presidiu a sessão o Ministro Sydney Sanches.

³⁸ Respectivamente comentários à Constituição de 1967, com a Emenda 1/69, V, 1974, p. 99; *Princípios Gerais de Direito Administrativo*, 1980, p. 333 e ss., e *Atos Administrativos*, 1981, p. 105 a 119.

Já a Corte Maior de Contas, em decisão sobre a aposentadoria e contagem de tempo, chancelou o entendimento de que a norma dispõe para o futuro e não retroativamente, pois as regras em vigor nos mais variados sistemas jurídicos do mundo moderno se fundamentam na irretroatividade das leis.³⁹

Não há na lei processual uma disposição ligada à irretroatividade de uma possível mudança jurisprudencial ou destinada a disciplinar os modos com poderá o STF ou o STJ, em um controle difuso, fixar uma nova linha de interpretação da lei ou da Constituição sem atingir situações consumadas em tempo pretérito.

No plano sistemático este obstáculo formal é facilmente superado utilizando-se a garantia constitucional de acesso a justiça.

Para CÂNDIDO DINAMARCO⁴⁰ este modo de ver sistematicamente a ordem processual é o que de modo mais completo se propõe a dar efetividade à promessa constitucional de acesso à ordem jurídica justa, porque seria decepcionante se, existindo uma solução justa possível e desejável, ficassem os juízes impedidos de adotá-la por falta de um específico instrumento processual.

O STF⁴¹ já vem dando significativas aberturas para a modulação dos efeitos de suas decisões em controle difuso de constitucionalidade, possibilitando a adoção da prospectividade também nessa sede, sem restringi-la aos casos de controle concentrado.

³⁹ ADin 2112, Relator Ministro Sepúlveda Pertence, RJ, DJ 18.5.01, Pleno; RE 226894 – PR, Rel. Ministro Moreira Alves, Pleno, DJ 7.4.00.

⁴⁰ Mutações jurisprudenciais e expectativas dos jurisdicionados. A garantia constitucional de acesso à justiça e a irrelevância da inexistência de instrumentos processuais específicos, in: *Crédito-Prêmio de IPI: Estudos e pareceres III*, 2005, p. 111.

⁴¹ RE nº 147.776, DJU 19.08.1998; RE nº 197.917 DJU 07.05.2004.

O STJ também vem se manifestando nessa linha⁴².

Conclui-se que, na ordem jurídica brasileira, a irretroatividade da lei não opera em termos absolutos. Conforme ensina RUBENS RODRIGUES NOGUEIRA⁴³, o que a norma fundamental do sistema jurídico brasileiro proíbe é a retroatividade malfazeja, a retroatividade que atinge a coisa julgada, o ato jurídico perfeito e as situações, jurídicas definitivamente constituídas, sem, contudo, impedir que a lei nova retroaja para beneficiar.

As normas tributárias e penais que, respectivamente, criam tributos e crimes, estabelecem limites objetivos à retroação das referidas normas. Vale dizer, eventos e fatos sociais ocorridos no mundo fenomênico antes da vigência das referidas normas não podem ser tomados como hábeis a gerar relações jurídicas. Não têm eficácia legal porque as normas não têm vigência.

Até aí não vai nenhuma novidade. As normas que moratória podem tomar eventos e fatos sociais anteriores a sua vigência como hábeis a desencadear a incidência tributária.

Há outro ponto que merece nossa atenção e que, apenas por se relacionar diretamente a este item do trabalho, será mencionado aqui, porém detalhado no último capítulo.

Trata-se da questão da retroação ou não das decisões dos Tribunais Superiores quando revêem posicionamento anterior tomado ou quando, no caso do STF, declara a inconstitucionalidade de norma que era tida até então como constitucional.

⁴² REsp nº 511.478, DJU 19.12.03.

⁴³ *Curso de introdução ao estudo do direito*, 2007, p. 229 e ss.

O Código Tributário Nacional, em diversas passagens, não admite a retroatividade de normas gerais e abstratas ou individuais e abstratas, postos pelo Judiciário ou pela Administração.

Eis algumas normas que, expressamente, estabelecem a impossibilidade de retroatividade de norma tributária que implique criação ou majoração de tributo, bem assim de normas que passem a considerar ilícita determinada conduta, além de estabelecer a retroatividade de normas que diminua a sanção ou deixe de considerar ilícita determinada conduta já realizada.

É lapidar a leitura do art. 106, do Código Tributário Nacional, já citada por ALIOMAR BALEEIRO linhas atrás. Eis a literalidade do dispositivo:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

- I. em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;
- II. tratando-se de ato não definitivamente julgado:
 - a) quando deixe de defini-lo como infração;
 - b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;
 - c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

O art. 146 do CTN, atento aos efeitos jurídicos que decisão administrativa ou judicial possa mexer na composição da obrigação tributária, cuidou logo de estabelecer a irretroatividade de tais efeitos, de forma que somente para fatos jurídicos ocorridos posteriormente à implementação das mudanças nos critérios jurídicos, é que terá vigência a decisão. Portanto, em relação a fatos jurídicos tributários, que estão conotados no antecedente da regra-matriz de incidência tributária, e também em relação aos fatos jurídicos

moratórios, cujos critérios estão desenhados nos antecedentes das normas jurídicas moratórias, não há possibilidade de colher esses fatos pretéritos e lhes emprestar eficácia legal.

Para melhor tratarmos da questão transcrevemos a literalidade do dispositivo:

Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

Deste dispositivo do CTN conseguimos, sem muita dificuldade, enxergar manifestação precisa do princípio da segurança jurídica, no nível individual e concreto. Essa manifestação ocorre nos níveis objetivo e subjetivo.

O primeiro, de natureza objetiva, manifesta-se em quatro passagens: (i) procedimento; (ii) sujeitos do procedimento de revisão do critério jurídico; (iii) tempo do ato jurídico resultado do procedimento de revisão do critério jurídico, e (iv) causa da modificação do critério jurídico.

O segundo, de natureza subjetiva, está ligado aos agentes envolvidos na norma introdutora que deu causa da revisão do critério jurídico e no próprio ato de revisão do critério jurídico.

Os agentes envolvidos na decisão que motivou a modificação de critério jurídico podem ostentar tanto a competência administrativa, naquelas hipóteses em que os agentes da própria Administração Pública passam a adotar entendimento diverso do

anteriormente adotado, quanto competência jurisdicional, quando a referida decisão for proferida pelo Poder Judiciário.

Vale aqui a advertência de que a modificação de critério jurídico, mesmo quando a causa for uma decisão judicial, será implementada, em termos materiais, pela Administração Tributária, dentro dos parâmetros prescritos pela decisão judicial.

2.2.2. Tempo no fato e tempo do fato: entre um e outro há o processo moratório

A distinção entre evento e fato, precisamente em seu aspecto temporal, que permite uma segunda distinção entre tempo no fato e tempo do fato, fornece linhas importantes para o estudo da mora no direito tributário. A referida distinção feita por HABERMAS⁴⁴, ao estabelecer a distinção entre fatos e objetos da experiência, e operacionalizada no direito tributário brasileiro por PAULO DE BARROS CARVALHO⁴⁵ pode ser sintetizada da seguinte forma: os acontecimentos do mundo fenomênico (eventos), que ocorrem em determinados espaço físico e de tempo (tempo no fato), precisam ser vertidos em linguagem para poder habitar no homem. É a produção da linguagem que faz surgir o fato. E quando essa linguagem é constituída, constituindo-se o fato, eis o tempo do fato.

Agora, o tempo no fato é aquele mencionado como sendo o marco temporal em que o evento ocorreu (passado).

⁴⁴ *Teoría de la acción comunicativa*, 1994, p. 117.

⁴⁵ *Direito Tributário – fundamentos jurídicos da incidência*, 2008, p. 101.

Neste ponto, devemos fazer uma observação: somente com o fato – aquela realidade linguística - é que o intérprete tem condições de realizar a distinção entre evento e fato, entre tempo no fato e tempo do fato. É pelo produto (fato) que se constrói o processo (evento).

Pois bem, trazendo a distinção entre tempo no fato e tempo do fato, entre evento e fato, entrevemos que o fato jurídico moratório ocorre exatamente quando o aplicador do direito produz a linguagem, reconhecendo que houve um decurso de prazo entre o evento supostamente ocorrido e a ausência do fato jurídico, que deveria ter sido constituído pelo agente competente e não o foi.

É exatamente isso que ocorre na mora estrutural, precisamente com os fatos jurídicos decadenciais e prescricionais.

O direito positivo fixa limites objetivos para que o agente competente realize a incidências das normas gerais e abstratas, produzindo os fatos jurídicos a partir de relato em linguagem de algumas notas do evento, fazendo o único instrumento que vocacionado ao disciplinamento de condutas: a relação jurídica.

E esses limites objetivos a que nos referidos toma sempre por termo inicial o evento, ou, se preferirmos, o tempo no fato; e termo final o tempo do fato. Entre um e outro o agente competente deve tomar as providências que lhe são dadas pelas normas de competência. Não o fazendo, sobrevém fato jurídico moratório, extintivo de direito e deveres, por um lado, e implicador de outros direitos e deveres, por outra perspectiva.

3. O Tempo no Direito: causalidade jurídica e a juridicização dos fatos sociais

Ensina LOURIVAL VILANOVA⁴⁶ que é por meio de um ato de valoração que a causalidade natural ingressa no mundo jurídico. Ao ser juridicizado pelo direito, o tempo, que não mais é tempo natural, mas tempo jurídico, é inventado a todo o momento, abrindo espaços as chamadas “descontinuidades múltiplas”, “suspensões temporais”. Por isso é que FRAÇOIS OST⁴⁷, trazendo ao seu estudo a idéia da Filosofia Grega, principalmente de Aristóteles, sobre *Kairós*⁴⁸, sustenta que o tempo é uma diagonal, fruto da combinação de um tempo horizontal (tempo cronológico) com o tempo vertical (tempo do instante) criador – que é carregado de pesos e sentidos distintos.

Essa idéia será fortemente incorporada neste trabalho, e justificarão muitos dos posicionamentos sobre a inexistência de mora durante a vigência das causas suspensivas de exigibilidades do crédito tributário, bem como durante a vigência de liminares em controle abstrato de constitucionalidade, ou a Resolução do Senado e a Súmula Vinculante, em controle concreto de constitucionalidade.

Assim, ocorre com o fluxo temporal, que, sendo um fato natural, quando posto no lugar sintático de antecedente normativo de norma jurídica, faz nascer relações jurídicas as mais distintas, dentre elas a relação jurídica moratória.

Mora, tomada na acepção de fato jurídico, ingressa no lugar sintático de antecedente normativo por um ato de vontade do

⁴⁶ *Causalidade e relação no direito*, 2000, p. 09.

⁴⁷ *O tempo no direito*, 2005, pp. 30-1.

⁴⁸ Em tradução livre significa instante propício que transtorna a continuidade cronológica.

legislador, que, toma a ausência de conduta devida num determinado tempo/espaço para lhe imputar conseqüências jurídicas.

3.1. O silêncio jurídico e mora

3.1.1. A mora na prestação de informações e o direito ao silêncio em matéria tributária

A parte da Teoria Geral do Direito que, de alguma forma, enfrentou a questão do silêncio jurídico, o fez ou no altiplano do direito constitucional, precisamente em relação ao direito ao silêncio; ou no direito civil, relacionado às normas de decadência e de prescrição.

Partindo da premissa que o direito se manifesta por meio de normas jurídicas e estas se objetivam pela linguagem. E que a comunicação se opera tanto pela linguagem escrita como falada, podendo esta acontecer por intermédio da linguagem corporal, gestual, e do próprio silêncio. Podemos afirmar que o simples calar constitui-se um ato comunicacional e tem relevância tanto para lingüística como para o Direito, de modo que, o legislador se preocupou, em algumas hipóteses, em regulá-lo, atribuindo efeitos positivos ou negativos ante sua ocorrência.

O professor PAULO DE BARROS CARVALHO⁴⁹ ressalta que o direito se manifesta pela linguagem, “não toda e qualquer linguagem, mas a verbal-escrita, em que se estabilizam as condutas intersubjetivas, ganhando objetividade no universo do discurso”, ou seja, caso haja o silêncio, este deve ser transcrito pela linguagem competente, do contrário se perderá no tempo e no espaço.

⁴⁹ *Direito tributário, linguagem e método*, 2008, p. 164.

O silêncio pode ser definido com a inércia, a inação de um determinado sujeito de direito, caracterizada pela total ausência de qualquer atividade em todos os aspectos materiais. É a representação da ausência de exteriorização da vontade firmadora de um meio de expressão.

O silêncio deve ser interpretado segundo os termos definidos pelo ordenamento jurídico. É a lei que atribui seu significado. Em si o silêncio nada representa. E, se a lei nada dispuser a seu respeito deve o interessado recorrer ao Poder Judiciário, solicitando, ante o caso concreto, a produção do ato.

A Magna Carta, ao consagrar o direito ao silêncio no artigo 5º, inciso LXIII, utilizou-se do vocábulo *preso* para nortear o destinatário da garantia: "o preso será informado de seus direitos, entre os quais o de permanecer calado, sendo-lhe assegurada a assistência da família e do advogado".

A expressão "preso", segundo nos ensina ALEXANDRE DE MORAES⁵⁰, não foi utilizada pelo texto constitucional em seu sentido técnico, pois o presente direito tem como titulares todos os acusados ou futuros acusados, que possam eventualmente ser processados ou punidos em virtude de suas próprias declarações.

Isto porque o silêncio é consequência do direito contra a auto-incriminação que, antes de tutelar o direito de calar, protege toda pessoa de ter de depor contra si, produzir provas contra si ou praticar atos lesivos à sua defesa.

⁵⁰ *Direitos humanos fundamentais: teoria geral, comentários aos arts. 1º a 5º da Constituição da República Federativa do Brasil, doutrina e jurisprudência*, 2003, p. 288.

A Convenção Americana sobre Direitos Humanos, em seu artigo 8º, parágrafo 2º, g, já garante a toda pessoa acusada de delito não ser obrigada a depor contra si mesma, nem a de declarar-se culpada. O direito de permanecer calado é verdadeiro complemento dos princípios do devido processo legal e da ampla defesa, garantindo-se não apenas o direito de calar-se, mas também o de prestar declarações falsas, sem que por isso seja responsabilizado ou lhe acarrete algum prejuízo.

O direito ao silêncio, neste sentido, é assegurado a todos aqueles que estejam numa situação jurídica passível de ser considerada uma ilicitude penal, sendo exercido perante quaisquer órgãos do Poder Legislativo, Executivo ou Judiciário. Neste sentido vem entendendo a nossa Suprema Corte:

O privilégio contra a auto-incriminação- que é plenamente invocável perante as Comissões Parlamentares de Inquérito - traduz direito público subjetivo assegurado a qualquer pessoa, que, na condição de testemunha, de indiciado ou de réu, deva prestar depoimento perante órgãos do Poder Legislativo, do Poder Executivo ou do Poder Judiciário. O exercício do direito de permanecer em silêncio não autoriza os órgãos estatais a dispensarem qualquer tratamento que implique restrição à esfera jurídica daquele que regularmente invocou essa prerrogativa fundamental. Precedentes. O direito ao silêncio - enquanto poder jurídico reconhecido a qualquer pessoa relativamente a perguntas cujas respostas possam incriminá-la (*nemo tenetur se detegere*) - impede, quando concretamente exercido, que aquele que o invocou venha, por tal específica razão, ser preso ou ameaçado de prisão, pelos agentes ou pelas autoridades do Estado. Ninguém pode ser tratado como culpado, qualquer que seja a natureza do ilícito penal cuja prática lhe tenha sido atribuída, sem que exista, a esse respeito, decisão judicial condenatória transitada em julgado. O princípio constitucional da não-culpabilidade, em nosso sistema jurídico, consagra uma regra de tratamento que impede o Poder Público de agir e de se comportar, em relação ao suspeito, ao indiciado, ao denunciado ou ao réu, como se estes já houvessem sido condenados definitivamente por sentença do Poder Judiciário. Precedentes.” Grifo nosso.

(STF - HC nº 79.812-8/SP - Rel. Min. Celso de Mello - DJ, 16 fev. 2001).

O Código Civil também, expressamente atribui relevância ao silêncio, quando as partes não expressam sua vontade, como se verifica nos artigos 326: “Se o pagamento se houver de fazer por medida, ou por peso, entender-se-á no silêncio das partes, que aceitaram os do lugar da execução”; art. 648: “O depósito a que se refere o inciso I do artigo antecedente, reger-se-á pela disposição da respectiva lei, e, no silêncio ou deficiência dela, pelas concernentes ao depósito voluntário”.

Outro efeito do silêncio reflete na relação processual. Compromete o contraditório e a ampla defesa e frustra os meios recursais, pois quem silencia nada declara, logo, como recorrer se o ato é um pressuposto recursal. Nesta hipótese, invoca-se os efeitos legais. Os recursos interpostos decisões administrativas devem ter as mesmas garantias conferidas aos processos judiciais, o que não acontece diante das omissões do Poder Público.

Já no direito administrativo o silêncio não passa de fatos praticados pelos agentes públicos caracterizados pela ausência de um ato administrativo ou material produtor de efeitos materiais, e não jurídicos, previstos ou não em lei, representando um descumprimento dos deveres administrativos, sujeitando o cidadão a longas esperas por uma manifestação que não chega, e em certas hipóteses, onerando os cofres públicos com o pagamento de indenizações pelos prejuízos que no particular não está obrigado a suportar.

Ou seja, se o poder público se relacionar com o particular por meio de uma linguagem não verbal, temos que esta manifestação não pode ser admitida como um verdadeiro ato jurídico, e

muito menos administrativo, por lhe faltarem os pressupostos e requisitos constitutivos. Então o silêncio só pode ser encarado como um fato administrativo, mas não proveniente do exercício da função administrativa.

CELSON ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO⁵¹ nos ensina que o silêncio administrativo “não em si um ato e sim fato jurídico. Quem se absteve de declarar, pois, silenciou, não declarou nada e por isto não praticou ato administrativo algum. Tal omissão é um fato jurídico, e *in causa* um fato jurídico administrativo”.

THEMÍSTOCLES BRANDÃO CAVALCANTI⁵² distingue dois comportamentos diferentes na Administração Pública: “A inércia, na defesa dos direitos seus ou da coletividade, e o silêncio na decisão, provocada por terceiros”. A primeira hipótese conduz a decadência e a segunda não implica necessariamente tácito de um direito.

Portanto, o poder público só pode se relacionar com o particular por meio de uma linguagem verbal, observando os requisitos e pressupostos estabelecidos. Deste modo o silêncio não pode ser tido com um ato administrativo. Todavia, há caso em que o nosso ordenamento jurídico prescreve alguns efeitos em razão da ocorrência fenomênica do silêncio administrativo. Em certas hipóteses temos a previsão de efeitos positivos (deferimento) e em outras negativas (indeferimento). E noutras, no entanto, nem sequer são contempladas pelo legislador.

⁵¹ *Curso de direito administrativo*, 2006, p. 385.

⁵² *Teoria dos atos administrativos*, 1973, p. 53.

Um dos efeitos decorrentes do silêncio administrativo é refletido diretamente no exercício do direito de petição (art. 5º, XXXIV, “a” da CF). Deve a Administração se manifestar ante as postulações dos administrados, emitindo uma resposta, quer positiva, quer negativa. Se a todo direito corresponde um correlato dever, o Poder Público deve responder, expressar-se, sobre as petições apresentadas.

Neste sentido JOSÉ AFONSO DA SILVA⁵³ preceitua que:

a Constituição não prevê sanção a falta de resposta e pronunciamento da autoridade, parece certo que ela pode ser constrangida a isso por via de mandado de segurança, quer quando se negue expressamente a pronunciar-se quer quando se omite.

A administração deve sempre se pronunciar diante de um pedido do administrado, e, se assim não fizer, compete ao judiciário, quando provocado, determinar que o poder público assim o faça.

LÚCIA VALLE FIGUEIREDO⁵⁴ esclarece que o silêncio administrativo compromete sobremaneira a eficácia do direito de petição. Bem como cabe responsabilidade civil, administrativa e penal, nos termos da lei nº 4898/65, se a petição objetivar a correção de abusos dos agentes públicos.

Outras vezes a lei prescreve os efeitos do silêncio administrativo, quando estipula efeito positivo não implicar segurança a imutabilidade do pedido, pois o agente competente pode apreciar o requerimento ou recurso e, averiguar se o destinatário preenche as condições exigidas pelo texto legal. Se o efeito previsto for negativo o

⁵³ *Curso de direito constitucional positivo*, 1998, p. 446.

⁵⁴ *Curso de direito administrativo*, 2005, p. 25-26.

administrativo deve esperar o esgotamento do prazo para, *a posterior*, apresentar recurso.

E por fim quando a lei não prescreve efeitos, positivos ou negativos, ao silêncio, o interessado deve verificar as hipóteses de manifestação administrativa vinculada ou discricionária. Se o poder público não tiver um prazo legal para se manifestar e o destinatário preencher as condições legais para a emanção do ato vinculado, deverá recorrer ao judiciário pleiteando de imediato sua pretensão, mas se de ato discricionário se tratar, poderá requerer ao judiciário a estipulação de um prazo razoável para a manifestação administrativa.

Portanto, se a administração pública tinha o dever de se pronunciar e silenciou há a violação da legalidade, pois ela tinha a obrigação de responder e simplesmente ignorou o rogo do particular. Se a lei não atribui nenhum efeito ao silêncio compete ao particular, sentindo-se prejudicado, pleitear judicialmente um pronunciamento motivado do órgão competente ante sua postulação.

No direito tributário, o direito ao silêncio é uma das garantias fundamentais do contribuinte, em matéria tributária, campo tendente à restrição da propriedade e da liberdade dos indivíduos, assim como no direito penal, vige o Princípio da Legalidade, também denominado de Princípio da Tipicidade Fechada, Tipicidade Regrada, Princípio da Reserva Legal ou Princípio da Estrita Legalidade, segundo o qual não há tributo sem lei anterior e prévia que o defina.

Se a atividade administrativa do Estado no exercício da sua competência tributante rege-se pelo Princípio da Legalidade, a ele cabe o dever de através dos seus agentes fiscais demonstrar a efetiva

realização do fato típico tributário pelo contribuinte, tudo com observância aos direitos e garantias fundamentais do indivíduo.

Tal imposição está contida na regra do artigo 142 do Código Tributário Nacional, que dispõe ser o lançamento tributário o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, identificar o seu sujeito passivo, determinar a matéria tributável e calcular o montante do tributo devido, aplicando, se for o caso, a penalidade cabível.

Deve-se frisar, ainda, que é a atividade administrativa de lançamento vinculada e obrigatória sob pena de responsabilidade funcional (artigos 3º e 142, § único, do CTN).

Se por um lado, incumbe ao Estado provar a ocorrência do fato típico tributário, por outro, o artigo 195 do Código Tributário Nacional, impõe ao contribuinte o dever de colaboração para com as autoridades tributárias na busca da verdade material quanto à ocorrência do fato gerador da obrigação tributária.

Assim é que, prescreve o referido comando legal que para os efeitos da legislação tributária, não se aplicam quaisquer dispositivos legais que limitem ou excluam o direito de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais dos comerciantes, industriais ou produtores, ou a obrigação destes de exibí-los.

E mais: a Lei 8.137/1990 prevê os seguintes tipos penais:

Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:

I – omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;

(...)

V – negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa à venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação.

Pena – reclusão, de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa.

Parágrafo único. A falta de atendimento da exigência da autoridade, no prazo de 10 (dez) dias, que poderá ser convertido em horas em razão da maior ou menor complexidade da matéria ou da dificuldade quanto ao atendimento da exigência, caracteriza a infração prevista no inciso V.

Art. 2º Constitui crime da mesma natureza:

I – fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo;

Pena – detenção de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos, e multa.

A Lei 8.137/90 prevê as hipóteses em que o descumprimento de uma obrigação tributária principal, juntamente com outras circunstâncias específicas, poderá implicar conseqüências na esfera penal.

Podem ser sujeito passivo destes delitos a pessoa física, bem como o diretor, o administrador, o gerente ou os funcionários que tenham participado dolosamente dos atos descritos no tipo penal ou que tenham contribuído para sua consumação. Segundo entendimento do Superior Tribunal de Justiça, o contador e o procurador também podem ser sujeito passivo dos crimes previstos pela Lei 8.137/90.

Dentre as situações de ilicitude previstas pela referida lei está à omissão de informações e a prestação de informações falsas às autoridades fiscais, ocasionando ou não a supressão ou a

redução de tributo (hipóteses do artigo 1º são de crimes de resultado, ao passo que os crimes do artigo 2º são formais); bem como a falta de atendimento às exigências das autoridades fiscais.

Vale ressaltar que o artigo 83 da Lei 9.430/96 estabelece que a autoridade fiscal deve (obrigação) encaminhar o processo administrativo-fiscal ao Ministério Público, após proferida decisão sobre a exigência fiscal do crédito tributário correspondente. O Ministério Público, por sua vez, poderá oferecer denúncia contra o contribuinte, embasando-se tão-somente em tal procedimento administrativo, independentemente de inquérito policial.

Apesar da existência de enunciados prescritivos explícitos, obrigando o contribuinte a prestar informações às autoridades fiscais, tais dispositivos legais exigem uma interpretação à luz das normas constitucionais, precipuamente aquelas que estabelecem limitações ao poder de tributar do Estado.

Desta forma, compreendidas à luz da Constituição (art. 5º, LXIII, da CF), os dispositivos legais supramencionados terão retiradas do seu âmbito de eficácia as hipóteses em que o atendimento às solicitações da autoridade fiscal puder gerar conseqüências na esfera penal para o sujeito passivo da obrigação tributária ou ainda para aquele indivíduo a quem é dirigida a intimação.

Comentando o artigo 195 do CTN, PAULO DE BARROS CARVALHO⁵⁵ afirma:

o comando não encerra conteúdo de autorização: é uma imposição inafastável do "dever" que a lei atribui aos agentes da administração tributária, e se reflete num

⁵⁵ *Curso de direito tributário*, 2008, p. 569.

desdobramento do princípio da supremacia do interesse público ao do particular. Não pode, portanto, sofrer embargos ou enfrentar obstáculos que não os próprios limites crivados na Constituição, no catálogo dos direitos e garantias individuais. Deve a fiscalização, por outro lado, ficar adstrita aos elementos de interesse, não podendo extravasar a sua competência administrativa.

O artigo 145, parágrafo 1º, da Constituição Federal, outrossim, estabelece critérios que visam dar maior segurança ao contribuinte, delimitando o poder de fiscalização da administração tributária, fortalecendo os direitos e garantias individuais e impedindo grosseiros atentados à ordem jurídica nacional. Vejamos:

Art. 145 (...) § 1º: Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à 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 do contribuinte.

Desta forma, tendo em vista que a prerrogativa contra a auto-incriminação traduz direito público subjetivo assegurado a qualquer pessoa, que deva prestar esclarecimentos ou informações perante quaisquer órgãos do Poder Legislativo, do Poder Executivo ou do Poder Judiciário, não pode prevalecer o dever de colaboração do contribuinte para com o fisco (artigo 195 do CTN) nas hipóteses em que tal dever lhe puder gerar conseqüências na esfera penal⁵⁶.

Qualquer ação por parte do Estado, objetivando apurar ter o lançamento sido efetuado com base em informações falsas, deverá observar aos princípios e regras pertinentes aos acusados de crimes em geral, pois tal procedimento poderá resultar na responsabilização penal do sujeito passivo da obrigação tributária ou do

⁵⁶ STF - Pleno - HC nº 79.812-8/SP - Rel. Min. Celso de Mello - *Diário da Justiça*, Seção 1, 16 fev. 2001, p. 91.

seu responsável. Nesta hipótese, o dever de colaboração do contribuinte (art. 195, do CTN) cede ao seu direito fundamental de não produzir provas contra si mesmo (art. 5º, inciso LXIII, da CF).

Neste momento, o contribuinte que se nega a prestar informações, presta declarações falsas ou nega-se a atender as exigências das autoridades fiscais não estará cometendo o ilícito penal da Lei 8.137/90, porque o que pretende o Estado é apurar a existência de responsabilidade criminal do sujeito passivo.

Lembremos que o exercício do direito de permanecer em silêncio não autoriza os órgãos estatais a dispensarem qualquer tratamento que implique restrição à esfera jurídica daquele que regularmente invocou essa prerrogativa fundamental. O direito ao silêncio (*nemo tenetur se detegere*) impede, quando concretamente exercido, que aquele que o invocou venha, por tal específica razão, ser preso ou ameaçado de prisão, pelos agentes ou pelas autoridades do Estado⁵⁷.

Ademais, cumpre ressaltar que as provas produzidas em qualquer procedimento fiscal em desobediência ao princípio da não auto-incriminação, direito fundamental do contribuinte (art. 5º, LXIII, da CF), será prova ilegal (prova ilícita), não servindo a produzir seus normais efeitos. O procedimento administrativo-fiscal assume relevância, na medida em que embasará a denúncia a ser oferecida pelo Ministério Público (art. 83, da Lei 9.430/96).

Conforme já decidiu o Plenário do Supremo Tribunal Federal

⁵⁷ *Ibidem*.

é indubitável que a prova ilícita, entre nós, não se reveste da necessária idoneidade jurídica como meio de formação de convencimento do julgador, razão pela qual deve ser desprezada, ainda que em prejuízo da apuração da verdade, no prol do ideal maior de um processo justo, condizente com o respeito devido a direitos e garantias fundamentais da pessoa humana, valor que se sobreleva, em muito, ao que é representado pelo interesse que tem a sociedade em uma eficaz repressão aos delitos. É um pequeno preço que se paga por viver-se em estado de direito democrático. A justiça penal não se realiza a qualquer preço. Existem, na busca da verdade, limitações impostas por valores mais altos que não podem ser violados, ensina Heleno Fragoso, em trecho de sua obra *Jurisprudência criminal*, transcrita pela defesa. A Constituição brasileira, no art. 5º, inc. LVI, com efeito, dispõe, a todas as letras, que são inadmissíveis, no processo, as provas obtidas por meios ilícitos. (STF, Ação Penal 307-3-DF, Plenário, rel. Min. Ilmar Galvão, DJU, 13 out. 1995).

Desta maneira, haja vista o descumprimento de uma obrigação tributária ter o condão de desencadear conseqüências na esfera penal, onde o bem juridicamente tutelado é a liberdade, concluimos ser indispensável à relação jurídico-tributária todos os direitos e garantias fundamentais assegurados aos acusados de crimes em geral, dentre eles o direito ao silêncio.

Ao Judiciário, na condição de guardião da nossa ordem jurídica constitucional e, por conseguinte, dos direitos e garantias fundamentais que integram o denominado bloco de constitucionalidade, caberá a tarefa de coibir todas aquelas condutas que atentem contra tais direitos e garantias.

E mais: ainda que esgotados sem êxito os recursos judiciais internos que dispõe o contribuinte para fazer valer seu direito fundamental de não produzir prova contra si mesmo, princípio também consagrado pela Convenção Americana sobre Direitos Humanos (artigo 8º, parágrafo 2º, "g", Pacto de São José da Costa Rica), ao indivíduo é

garantida a denúncia de tal ofensa à Comissão Interamericana de Direitos Humanos, para que a Corte Interamericana lhe garanta a possibilidade de efetivamente poder exercer seu direito fundamental ao silêncio em face do Estado brasileiro.

Não se cogita em negar, principalmente para estas hipóteses, a personalidade internacional do indivíduo. Admiti-la, aliás

é se enquadrar em uma das mais modernas tendências do Direito Internacional Público, a democratização. É o homem pessoa internacional, como é o estado, apenas a sua capacidade de agir é bem mais limitada que a do estado.⁵⁸

ALFREDO AUGUSTO BECKER⁵⁹ preceitua que

a linguagem intervém necessariamente para transmitir o conhecimento das regras de conduta – regras jurídicas – na vida social, porque em última análise, as referidas regras de conduta só poderão ser transmitidas através de palavras e frases.

A regência forte a que está submetida à Administração Pública por força normativa do princípio constitucional da legalidade estrita, quer no agir quer no omitir, de um lado; e, de outro, a imprescindível necessidade de preservação dos direitos e garantias fundamentais do contribuinte⁶⁰, o silêncio administrativo assume contornos importantíssimos no percurso da incidência das normas tributárias, passando, horizontalmente, pela constituição, suspensão da exigibilidade e extinção do crédito tributário.

Reafirmemos nossas premissas: o silêncio jurídico, para ser jurídico, é imprescindível que conformado em linguagem

⁵⁸ CELSO DE ALBUQUERQUE MELLO. *Curso de direito internacional público, Direito Internacional Público*, 1979. p. 235.

⁵⁹ Teoria geral do direito, Direito, 2007, p. 124.

⁶⁰ A palavra “contribuintes” é aqui usada na acepção semântica do discurso do direito constitucional, que lhe empresta o significado amplo de pessoa física ou jurídica que contribui para a formação da receita pública.

jurídica adequada. Não há silencia juridicamente relevante sem o seu reconhecimento em linguagem competente, convertendo-o em fato jurídico.

Mas esse fato jurídico faz referência à conduta que deveria ter sido realizada no passado e não o foi. É a exteriorização da distinção entre evento e fato, entre tempo no fato (tempo do evento) e tempo do fato (tempo do fato jurídico) a que nos referimos no item 2.2.2 deste trabalho.

O fato jurídico denominado “silêncio jurídico”, para a finalidade deste trabalho, pode tanto ser praticado pela Administração Pública, quanto pelo sujeito passivo do tributo. Na primeira hipótese, chamaremos de silêncio administrativo; na segunda, de silêncio do contribuinte.

Importante abordagem sobre o silêncio administrativo nos traz CESÁR GARCÍA NOVOA⁶¹, ao lembrar que

El silencio debe ser la consecuencia natural de la inactividad de la Administración en los procedimientos iniciados a la solicitud del interesado, además de en aquellos procedimientos iniciados de oficio, de los que pueda derivarse el reconocimiento o la constitución de derecho o situaciones jurídicas del interesado... (grifos nossos).

O silêncio, para ser jurídico, requer a produção em linguagem pelo agente competente. A ausência de comportamento prescrito pelo direito tributário, seja da Administração, seja do sujeito passivo, deve ser convertido em linguagem jurídica, ficando alojado num antecedente de norma que lhe impute alguma consequência jurídica.

⁶¹ *El silencio administrativo em derecho tributario*, 2000, p. 94.

4. Os níveis sintático, semântico e pragmático da linguagem das normas moratórias no direito tributário

Este item do trabalho tem a finalidade de deixar marcada com “tintas fortes” que o estudo da mora, nas suas acepções de norma, fato jurídico e relação jurídica, requer análise dos três níveis de linguagem, quais sejam, o sintático, o semântico e o pragmático.

O plano sintático traça as regras de arrumação da seqüência frástica dos signos, de forma que seja possível estabelecer-se relação comunicativa. Assim, o plano sintático é um *prius* em relação aos semântico e pragmático⁶².

O plano semântico tem a ver com a significação dos signos empregados. Neste nível a investigação gira em torno das possíveis significações das palavras, frases e orações. No discurso jurídico, é comum o estudo desse plano para construir os sentidos possíveis dos enunciados normativos. Para registrar a importância no discurso jurídico, basta mencionar que, quando perquiríamos, no início deste trabalho, acerca das definições de direito positivo e de norma jurídica, estávamos laborando no campo semântico.

A perspectiva pragmática de análise da linguagem toma a relação dos atores do discurso com os signos componentes. É nas palavras de JOSÉ LUIZ FIORIN⁶³, analisando a obra de MIKHAIL BAKHTIN, um conceito dialógico, o funcionamento da linguagem real, onde todos os enunciados constituem-se a partir de outros.

⁶² Cf. PAULO DE BARROS CARVALHO, *Direito tributário, linguagem e método*, 2008, pp. 612-13, faz interessante observação sobre o princípio da homogeneidade sintática das normas jurídicas. Diz o Prof. Titular de Direito Tributário da PUC-SP e USP: “*Diante do princípio da homogeneidade sintática das regras do direito positivo, não pode ser outra a conclusão senão aquela segundo a qual as normas jurídicas tributárias ostentam a mesma estrutura formal de todas as entidades do conjunto, diferenciando-se apenas nas instâncias semântica e pragmática.*”

⁶³ *Introdução ao pensamento* Pensamento de BAKHTIN, 2006, p. 30.

Na comunicação, mesmo a científica, o plano pragmático tem grande importância na determinação das significações construídas (princípio da predominância do plano pragmático), sendo, pois, decisivo para precisar o plano semântico.

É preciso ter em conta que os planos da linguagem nunca estão isolados, porquanto um interfere decisivamente no outro, principalmente o pragmático no semântico e vice-versa, tendo os dois como condições necessárias o plano sintático⁶⁴.

Contudo, cabe fazer a advertência lembrada por GREGÓRIO ROBLES⁶⁵, para quem o princípio da prioridade pragmática atribui à Dogmática Jurídica a tarefa não só de descrever o direito, mas o de construí-lo, sistematizando-o.

Segundo este jusfilósofo espanhol, aos três planos da linguagem correspondem aos três níveis de análise. A sintática seria estudada pela teoria formal do direito; a semântica estaria ligada à teoria da Dogmática Jurídica; e, por último, a pragmática seria estudada por uma teoria da decisão jurídica.

4.1. Os atos de fala no direito positivo e a determinação da mora no direito tributário

A linguagem com função prescritiva que compõe o direito positivo é produzida por atos de fala dos agentes competentes. Assim o Juiz que expede decisões judiciais, assim como o Agente Administrativo da Fazenda Pública, que lavra auto de infração, e os

⁶⁴ PAULO DE BARROS CARVALHO, *Direito tributário, linguagem e método*, 2008, pp. 37-53.

⁶⁵ *O direito como texto*, 2005, p. 18.

Agentes do Poder Legislativo, que, no exercício de sua competência constitucional típica, expedem normas jurídicas originárias, também o particular, quando assim prescrevam as normas jurídicas de competência, expedem normas jurídicas.

Em comum, todos esses agentes normativos produzem normas jurídicas, e, portanto, direito positivo por meio de atos de falas. É falando dentro do sistema de direito positivo que se realiza a incidência de normas jurídicas; é falando que se produz atos de infração; é falando que normas jurídicas são revogadas. Até o silêncio, dentro do direito positivo, só se constitui falando. É por isso que a homologação tácita a que se refere o art. 150, § 4º, do CTN, somente passar a existir em nível individual e concreto quando for vertida em linguagem competente. Aí não mais será “tácita”. Será expressa.

Na doutrina dos atos de fala exposta por JOHN AUSTIN⁶⁶, na sua perspicácia de considerar decisivas as condições concretas da comunicação, há três importantes dimensões das expressões lingüísticas: locucionária, ilocucionária e perlocucionária. Essa pluridimensionalidade dos atos de fala

A dimensão locucionária corresponde à totalidade procedimental dos atos de fala, de modo que seja possível a compreensão pelos agentes competentes da comunicação jurídica. Afinal, trazendo essas lições para o direito positivo “fazer coisas com palavras”, isto é, realizar a incidência de normas jurídicas requer

⁶⁶ Neste ponto da sua teoria AUSTIN faz a importante distinção entre atos fonéticos, fáticos e réticos. O primeiro – fonético – diz respeito à execução de sons, sem maiores preocupações com a existência de alguma mensagem; o segundo – fático – já ingressa nas estruturas sintáticas de determinado sistema lingüístico; e o terceiro- o rético – o nível da linguagem já permite construir sentidos aceitos por determinada comunidade lingüística. Sobre o tema conferir MANFREDO ARAÚJO DE OLIVEIRA, *Reviravolta lingüístico-pragmática*, 1996, p. 158.

observância de normas e procedimentos previamente fixadas. É o direito dizendo quando, como, quem e onde suas realidades podem ou devem ser criadas.

A dimensão ilocucionária quer significar a aptidão, em abstrato⁶⁷, de cumprir alguma função. Quando estamos imersos nos domínios do direito, a função que lhe convém é a de prescrever condutas intersubjetivas. Essas condutas, modalizadas em obrigatórias, permitidas e proibidas, estão prescritas nos conseqüentes das normas jurídicas. Portanto, a dimensão ilocucionária, embora diga de perto com produção de feitos, é-o apenas no nível geral e abstrato. Trata-se apenas de aptidão para produzir efeitos. Por isso, se diz que, uma vez compreendida a mensagem, independente do resultado, já há a prática do ato ilocucionário.

Já a terceira dimensão – a perlocucionária – significa o efeito individual e concreto provocado nos sentimentos, pensamentos e ações de outras pessoas. Mais uma vez, no campo do direito positivo o efeito perlocucionário seria a prática da conduta conforme do direito, isto é, a não realização de condutas proibidas, a realização ou não de condutas permitidas e realização de condutas obrigatórias.

AUSTIN⁶⁸ faz importante observação quanto à dimensão ilocucionária do fato de fala, ao dizer que a razão da indeterminação dessa dimensão, visto que nem sempre ou quase sempre ela aparece de forma explícita. Somente a análise contextual, e, portanto, que leve em conta todo o sistema normativo é que pode determinar a existência dessa dimensão ilocucionária. Assim, nos domínios do direito tributário, ocorre com a mora. Ele – o fato jurídico

⁶⁷ Usamos a expressão “em abstrato” para diferenciar dos efeitos individuais e concretos, quando, então, passamos a cogitar da força perlocucionária do ato de fala.

⁶⁸ *Quando dizer é fazer: palavras e ação*, 2004, p. 120.

moratório – quase nunca pode ser construído a partir de um, dois ou três enunciados.

Colhidos no direito tributário brasileiro dois exemplos deixam claras as dificuldades de se perceber a força ilocucionária dos atos de fala.

Quando há liminar impeditiva da exigibilidade do crédito tributário, nos termos do art.151, do CTN, antes de a Fazenda Pública lavrar auto de infração, dispõe a Lei nº 9.430/96 que o crédito tributário deve ser constituído para prevenir a decadência (fato jurídico decadencial), porém com suspensão de exigibilidade. Ora, nesse caso, nem precisaria ser com suspensão de exigibilidade, visto que a própria liminar já suspende a exigibilidade do crédito. Mas, para que a força ilocucionária, ato da liminar que suspendeu a exigibilidade do crédito, quanto do auto de infração que constitui o crédito tributário, a lei n. 9.430/96 prescreve que no documento normativo auto de infração haja expressa menção da suspensão da exigibilidade do crédito tributário. Esta providência diminui o contexto normativo, por meio da repetição da norma que suspende a exigibilidade do crédito tributário. Eis um caso explícito da força ilocucionária do ato de fala.

Mas nem sempre é assim.

As cautelares deferidas pelo STF contra a constitucionalidade de normas, por prescrição da Lei nº 9.868/99, têm efeito vinculante e eficácia *erga omnes*, de forma que a RMIT terá sua eficácia suspensa até que venha a decisão de mérito.

No entretanto que vai da data da concessão da cautelar até a decisão de mérito que dê pela improcedência da Adin ou

pela procedência da ADC não há possibilidade de aplicar a RMIT, sob pena de assim procedendo haver frontal descumprimento das decisões do STF.

Pois, nesse entretempo não há um ato específico que suspenda a exigibilidade do crédito tributário já constituído ou que impeça a constituição dos que ainda não foram constituídos. Apenas no contexto normativo é que a força ilocucionária e perlocucionária, numa certa medida, será aferida.

4.2. A imutabilidade das estruturas lógicas das normas não é atípica à idéia mutabilidade do direito.

Este item tem por finalidade demonstrar a razão da nossa opção por um enfoque sintático, estrutural, da mora no direito tributário. É que, sendo o direito positivo composto de normas jurídicas e estas compostas pela estrutura lógica já exposta, tomamos como paradigma seguro à imutabilidade daquelas estruturas lógicas.

Sabemos, em termos históricos, que a prevalência do positivismo em desfavor do direito natural, ocorrida no Século XX institucionalizou⁶⁹ a possibilidade de contingenciamento do direito. Mas esse contingenciamento é-o em termos semânticos e pragmáticos. No nível lógico, sintático, não houve alteração de paradigma. Dessa forma, o direito positivo, assim o direito natural, se apropriou da lei da causalidade física, constituindo assim o mecanismo de imputação entre o antecedente e o conseqüente normativo. Agora, o conteúdo semântico tomado nos critérios do antecedente normativo, bem como o que

⁶⁹ TERCIO SAMPAIO FERRAZ JR, *Introdução ao estudo do direito*, 1988, p. 168-9.

compõe a relação jurídica prevista no conseqüente normativo têm grande flexibilidade⁷⁰.

É essa flexibilidade que permite o direito interagir com a realidade social: o faz por meio do antecedente, ao delimitar que características do fato social importam para o direito; e também por meio do conseqüente, ao prescrever que comportamento de permitido, obrigado ou proibido.

Daí a nossa inclinação, em primeiro momento, pela análise do plano sintático da mora no direito tributário brasileiro. Mas, logo em seguida, há sempre o regresso aos planos da semântica e da pragmática, percorrendo aquele movimento incessante próprio.

5. Os conceitos do direito civil e do direito penal no direito tributário

O estudo da mora no direito tributário requer algumas tomadas de posição em relação ao uso de institutos concebidos e trabalhados no direito civil, e, em termos cronológicos, usados pelo direito tributário. Assim, como obrigação, sujeito de direito, dever jurídico, direito subjetivo, o conceito de mora no cumprimento das obrigações e as conseqüências daí decorrentes foram trabalhados no âmbito do direito civil.

É verdade que a obrigação tributária, antes de tributária, é obrigação; o crédito tributário, antes de tributário, é

⁷⁰ Essa flexibilidade do direito positivo nos planos semântico e pragmático, sobre não comprometer o timbre de cientificidade da linguagem de sobrenível (Dogmática Jurídica ou Ciência do Direito *Stricto Sensu*), é essencial para tal cumprir tal mister. Foi por isso que TOBIAS BARRETO, *Introdução ao estudo do direito, Direito*, 2001, p. 63, advertiu: “Platão dissera que não há ciência do que passa; veio o espírito moderno e redargüiu convicto: - só há ciência do que é passageiro, - pois tudo que pode ser objeto científico, - o homem, a natureza, o universo em geral, não é um estado perene, mas o fenômeno de uma transição permanente, de uma contínua passagem de um estado para outro estado.”

crédito; a norma tributária, antes de tributária, é norma, de modo que esses conceitos que pertencem ao domínio da Teoria Geral do Direito devem ser explicitados em preliminares do texto objeto da investigação do Cientista.

Então, a parte investigação semântica que será feita o item seguinte tem muito de direito privado (investigação semântica); assim como a estrutura das normas moratórias são construídas a partir de conceitos da Teoria Geral do Direito, precisamente, na parte que se dedicou à Teoria Geral das Normas.

Essas contingência, às vezes lógica, às vezes cronológica, de importar para o direito tributário conceitos burilados noutros ramos do direito, estão longe de significar completo fechamento para as normas tributárias que prescrevem a constituição, estrutura, função, e efeitos da mora no direito tributário.

Por outro, a circunstância de o direito tributário utilizar, até mais que outras searas do direito, conceitos do direito privado, pode parecer ao intérprete mais apressado que sua autonomia didática teria menor expressão que noutras “ramos” do direito.

Com mestria de sempre ALCIDES JORGE COSTA⁷¹, fazendo importantes reparos à concepção adotada por A. D. MICHELLI, defende a impossibilidade de modificação de conceitos de institutos do direito privado utilizado na definição de competência tributário. Eis a textualidade do seu posicionamento:

Nossa Constituição contém um sistema rígido de partilha de fontes de receita tributária entre a União, os Estados e os

⁷¹ *Direito privado e direito tributário*, in: *Direito tributário – estudos em homenagem ao prof. Ruy Barbosa Nogueira*, 1984, p. 224.

Municípios. Na formulação desta partilha, emprega conceitos estabelecidos pelo próprio direito privado e que à luz deste devem ser entendidos, sob pena de se tornarem destituídos de sentido. (grifo nosso).

Então, se o conceito houver sido, direta ou indiretamente, utilizado pela Constituição para definir competência tributária, além do óbice instituído pelo art. 110, do CTN, não haveria possibilidade de modificação de sentido desse conceito de direito privado, sob pena de se ferir a Constituição. Entretanto, se não houvesse uso constitucional do conceito de direito privado, seria constitucional e legal a modificação de sentido do instituto, determinando-se outra acepção no direito tributário⁷².

Mais recentemente, o Prof. EURICO DE SANTI⁷³, conquanto defenda a possibilidade de direito tributário “conceituar” o que deverá ser entendido como tributo, o faz com muito cuidado, respeitando os conceitos de outros “ramos” do direito. Diz o Prof. EURICO DE SANTI que:

Afiançar que o direito tributário é autônomo para fins didáticos não quer dizer que sua demarcação não apresente efeitos jurídicos. A definição de ‘direito tributário’ é jurídica e tem – assim como a determinação do que é ‘bem imóvel’, “direito penal’, ‘ato administrativo’, ‘contrato de trabalho’ – importância capital não só em termos teóricos, mas também como reflexos diretos na vida dos cidadãos e na prática do jurista e do profissional do direito.

E se os conceitos não forem utilizados pela Constituição para definir competência tributária?

⁷² Nesse sentido ALCIDES JORGE COSTA, *Direito privado e direito tributário*, in: *Direito tributário – estudos em homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira*, 1984, p. 226. Diz o eminente Professor: “Por fim, se há conceitos, institutos e formas de direito privado não utilizados pela Constituição nem pela lei complementar, parece-me que podem ser alterados explicitamente pela lei ordinária, desde que a alteração não constitua maneira oblíqua de ofender a discriminação constitucional das fontes de receitas.”. Devemos, entretanto, considerar que este trecho escrito pelo Professor ALCIDES JORGE COSTA exprime seu posicionamento em 1984, antes, portanto, da Constituição de 1988 e da Lei Complementar nº 95/98.

⁷³ *Lançamento tributário*, 1996, p. 202.

Pensamos que a resposta continua sendo a mesma: não há possibilidade de modificação dos conceitos, se ele tiver acepção de base já firmada no direito privado.

Essa concepção objetivada na Lei Complementar nº 95/98⁷⁴, onde está prescrito que a utilização de institutos jurídicos cuja acepção de base fora forjada em determinado segmento do direito, o legislador deverá utilizar essa importar essa acepção de base.

Assim, o item seguinte, que tratará da investigação semântica sobre a mora, contém acepções usadas pelo direito privado, aproveitadas até onde o direito tributário pode fazer.

Tudo que foi referido em relação aos institutos do direito civil devemos dizer em relação aos institutos cuja teoria geral foi trabalhada no direito penal. Com efeitos, conceitos de culpabilidade, ilícito, sanção, mesmo quando utilizados pelo direito tributário, devem levar em linha de conta a acepção semântica cunhada na sua área de origem. Com o art. 11, I, “a”, da Lei Complementar nº 95/98, se havia alguma possibilidade de se aplicar aqueles conceitos ao direito tributário, agora não mais existe. Agora, numa demonstração de que o direito é uno e indecomponível, as importações de conceitos pertencentes aos outros segmentos do conhecimento científico deverá seguir a (s) acepção (ões) dominantes naquela esfera de conhecimento, sob pena de criarmos domínios próprios, estanques, em que o Legislador e o intérprete do produto legislador terão que construir microsistemas normativos apartados.

⁷⁴ Art. 11. As disposições normativas serão redigidas com clareza, precisão e ordem lógica, observadas, para esse propósito, as seguintes normas:

I - para a obtenção de clareza:

a) usar as palavras e as expressões em seu sentido comum, salvo quando a norma versar sobre assunto técnico, hipótese em que se empregará a nomenclatura própria da área em que se esteja legislando.

5.1. Algumas palavras sobre os termos “obrigação” e “mora” mencionados neste trabalho

Precisamente sobre o termo obrigação, seus usos normativos e não-normativos, RICCARDO GUASTINI⁷⁵ traz importante advertência, que serve de parâmetro para o início do processo de elucidação. Diz o ilustre Professor que *“Toda expresión lingüística (y no solo el término `obligación`) es susceptible de dos usos que deben ser cuidadosamente distinguidos.”*

Mesmo depois de se determinar se o uso é normativo ou não-normativo, ainda o processo de elucidação está apenas começando. Daí a atualidade das palavras de RICARDO GUIBOURG⁷⁶, ao dizer que “todas as palavras são vagas e potencialmente ambíguas”, e de GENARO CARRIO⁷⁷, quando lembra que a denominada “zona de penumbra” importa fraqueza designativa das palavras, chamaram a nossa atenção para necessidade de dar algumas notas sobre os termos “obrigação” e “mora” mencionados neste trabalho, que nem sempre guardam a mesma acepção.

LEONIDAS HEGENBERG⁷⁸ faz importante observação sobre a função da definição nos textos em geral, relatando a dicotomia entre definições conotativas e denotativas, deixando expresso que aquelas espécies de definições primam pela extensão em detrimento da compreensão; enquanto que estas privilegiam a compreensão, diminuindo seu campo extensional. Diz o autor que “nas sucessivas dicotomias, diminui-se a extensão da classe considerada e aumenta a

⁷⁵ *Distinguendo - estudios de teoria y metateoría del derecho*, 1999, p. 121. Nesta obra, RICCARDO GUASTINI faz importante e basilar distinção entre uso e menção, tão bem posta por HANS Kelsen.

⁷⁶ *Introducción al conocimiento científico*, 1985, p. 51.

⁷⁷ *Notas sobre el derecho y lenguaje*, 1990, p. 34.

⁷⁸ *Saber de e saber que*, 2001, p. 133.

compreensão. As definições prosseguirão até que a classe tenha elemento ‘melhor caracterizado’ em função de objetivos propostos.”

Duas acepções do termo obrigação serão mencionados neste trabalho: um, obrigação em sentido amplo; outro, obrigação em sentido estrito. Assim também ocorre com o termo mora. Ora será mencionada em sentido amplo, que corresponderá ao fato jurídico moratório que realiza o antecedente da norma jurídica moratória em sentido amplo; ora será em sentido estrito, correspondendo ao fato jurídico moratório previsto em norma jurídica tributária moratória, que fará surgir à relação jurídica moratória.

Na obrigação em sentido amplo o conteúdo da prestação não é somente uma quantia em dinheiro⁷⁹. É, às vezes, um “fazer” que, tomado como suposto numa norma jurídica introdutora, seja fato jurídico produtor de outras normas jurídicas. É nesse sentido que também utiliza o Prof. GOFFREDO TELLES JÚNIOR⁸⁰.

ROBERTO VERNENGO⁸¹ bem lembra a pouca utilização da relação jurídica em sentido amplo. Diz o ilustre Professor que “*En otras ramas del derecho, el concepto es poco utilizado: no se dice corrientemente que entre el autor de un delito y la victima, por ejemplo, exista una relación jurídica.*”

⁷⁹ CLÓVIS BEVILAQUA, *Direito das obrigações*, 1936, p. 14, dá-nos importante conceito de obrigação, que abrange o que nós chamamos de obrigação em sentido amplo e em sentido estrito. Diz o eminente autor do Anteprojeto do Código Civil de 1916 que “*Obrigação: - é relação transitória de direito, que nos constrange a dar, fazer ou não fazer alguma coisa, em regra economicamente apreciável, em proveito de alguém que, por acto nosso alguém conosco juricamente relacionado, ou em virtude lei, adquiriu o direito de exigir de nós essa acção ou omissão.*” (grifo acrescido para ressaltar a possibilidade de uso do termo obrigação para vínculos cujo conteúdo da prestação não seja economicamente apreciável).

⁸⁰ *Iniciação na ciência do direito*, 2001, p. 255, ao prelecionar que “*Os Direitos Subjetivos se definem: PERMISSÕES DADAS POR MEIO DE NORMAS JURÍDICAS.*”

⁸¹ *Curso de teoría general del derecho*, 1995, p. 242.

Assim, embora apenas trabalhe com o termo “obrigação em sentido estrito”, OROSIMBO NONATO⁸² anota bem a distinção, ao citar HECTOR LAFAILLE nos seguintes termos:

El termino `obligación em su sentido general y corriente designa los deberes que tiene un individuo respecto de sus semejantes. Y aun respecto de si mesmo; pero em derecho al palabra `obligación` tiene un sentido técnico y próprio, pues designa el vínculo que existe de persona a persona, com respecto a una portación determinada, que uma de ellas deve facilitar a la outra.

Então, o sentido amplo do termo “obrigações” que utilizaremos neste trabalho não chega ao ponto mencionado por OROSIMBO NONATO, visto que não somente os deveres que se tem perante os demais, mas o dever⁸³, por exemplo, de a Fazenda Pública realizar o lançamento tributário, desde que ocorrido o evento jurídico com as características do antecedente da Regra-matriz de incidência, sob pena de responsabilidade funcional do agente público. Da mesma forma, a ausência desse fato jurídico constituinte da relação jurídicas tributária por parte do sujeito passivo, naquelas hipóteses em que as normas tributárias lhe atribui tal competência, também configura mora, vez que descumprira um dever de realizar a incidência de determinada norma.

Nessas duas hipóteses a conseqüência que lhe é imputada pelo direito tributário é a relação jurídica extintiva da competência para constituir o tributo.

⁸² *Curso de obrigações*, 1959, p. 60.

⁸³ É exatamente esse dever de realizar a incidência da Regra-matriz de incidência tributária que faz do ato administrativo de lançamento pertencer à classe dos vinculados, conforme prescreve o art. 141 do Código Tributário Nacional.

Eis a relação jurídica denominada “decadência”, nos termos dos arts. 173 e 150, CTN, que impede a incidência das normas de competência tributária para constituir aquele tributo.

5.1.1. Primeira aproximação: investigação semântica sobre a mora

O foco temática que envolve a mora, quer no direito privado, quer no direito público, é sobretudo analisado nos planos semântico e pragmático.

No direito civil, AGOSTINHO ALVIM⁸⁴ escreve que “haverá mora no caso em que a obrigação não tenha sido cumprida no lugar, no tempo, ou na forma convencionados, subsistindo, em todo caso, a possibilidade de cumprimento.”

A grande maioria dos estudos fica restrita ou a circunscrição das hipóteses em que há mora (plano semântico) ou a função da mora na teoria das obrigações (plano pragmático), deixando de lado a parte estrutura das normas jurídicas e das obrigações tributárias (plano sintático).

PONTES DE MIRANDA⁸⁵ faz importante observação semântico-pragmática sobre a mora:

O que não se adimpliu ou o que recusou se põe em retardo, se atrasa, e esse escorrer de tempo, essa demora, em que se pode prestar e não se presta, ou em que se pode receber e não se recebe, é o tempo da mora; por abreviação, mora.

⁸⁴ *Da inexecução das obrigações e suas conseqüências*, 1972, p. 07.

⁸⁵ *Tratado de direito privado*, tomo XXIII, p. 117. Nesta mesma obra, porém na edição de 1954, v. 4, p. 14, o autor leciona: “*Defeito não é falta. O que falta não foi feito. O que foi feito, mas tem defeito, existe. O que não foi feito não existe, e, pois, não pode ter defeito. O que foi feito, para que falte, há, primeiro, de ser desfeito. Toda afirmação de falta contém enunciado existencial negativo: não há, não é, não existe; ou afirmação de ser falso o enunciado existente positivo: é falso que haja, ou que seja, ou que exista. Faltar é derivado de fallere, como falso; ao passo que defeito vem de defitio (facio) e sugere estar mal feito.*”

Vê-se logo dois elementos que integram o conceito-base de mora: (i) conduta exigível e (ii) decurso de tempo. Esses elementos serão objeto de nossa análise mais adiante.

Mas há um terceiro elemento sobre o qual a doutrina civilista é vacilante. Trata-se da culpa em relação às da mora.

JOÃO MANUEL CARVALHO SANTOS⁸⁶ afirma que

mora é o injusto retardamento na execução da obrigação, quer por parte do devedor, quando não satisfaz a tempo a obrigação, quer por parte do credor, quando não quer receber a prestação oferecida no tempo, lugar e forma convencionados, ou por qualquer modo a embaraça ou impede.

Aos dois elementos acima citados – conduta exigível e decurso de tempo – acresce-se o “injusto”, que somente pode ser aferido na relação de necessariedade entre o inadimplemento da obrigação e o motivo de fato ou de direito que tenha obstado o referido cumprimento.

É bem verdade que no direito tributário há expressa previsão de que a responsabilidade por infrações tributárias independem da intenção do agente ou do responsável, bem assim da efetividade, natureza e extensão do dano. Mas, aproveitando-se do início do art. 136, CTN, que prevê a possibilidade de a lei dispor em sentido contrário, muitas infrações tributárias utilizam não só culpabilidade como requisito da sanção tributária, mas também a natureza e extensão do dano, o que nos permite afirmar a existência de um movimento tendente à subjetivação das infrações jurídico-tributárias.

⁸⁶ *Código Civil brasileiro interpretado*, 1963, vol. XII, p. 309.

5.1.2. As normas moratórias e a forma de linguagem no direito tributário brasileiro

A função das normas jurídicas é sempre prescritiva de condutas intersubjetivas, independentemente da forma que se apresenta. Nem sempre, na linguagem técnica do legislador, a função guarda correspondência com a forma da linguagem⁸⁷.

A função prescritiva que convém às normas jurídicas, por depender não só da forma expressional, ajuntando-se a ele o contexto extralingüístico, faz as normas moratórias aparecerem muitas vezes sob a forma declarativa. Por isso, é tão atual a lição de RICCARDO GUASTINI⁸⁸, ao se referir o termo “obrigação” e seus usos não normativos, dizendo que:

Por outra parte, si bien que El término `obligación` tine su uso típico em la formulación de normas, conviene subrayar que no hay una correspondencia biunívoca entre lãs normas y los enunciados em términos de `obligación`.

Da mesma forma que o direito tributário também é no direito penal, que, nas palavras de JOSÉ FREDERICO MARQUES⁸⁹ fica bem explicada: Diz o Professor:

A peculiaridade dessa técnica legislativa, onde só por via indireta se constrói a regra proibitiva, deriva principalmente da imprescindibilidade de descrição prévia das condutas puníveis, como consequência do *nullum crimen sine lege*. É que o ilícito punível não se estende num espaço contínuo e sem fronteiras, mas é cunhado em figuras típicas especiais.

⁸⁷ PAULO DE BARROS CARVALHO. *Direito tributário – linguagem e método*, 2008, p. 54, expressa que “A matéria dessa maneira exposta predis põe nossa mente a imaginar correspondência entre as formas de frases e as diversas funções que cumprem na comunicação humana. Tão correspondência, contudo, não acontece necessariamente.”

⁸⁸ *Distinguiendo estudios de teoria y metateoría del derecho*, p. 111.

⁸⁹ *Tratado de direito penal*, v.1, 1964, p. 111-112.

No direito tributário em geral, e em relação às normas moratórias, em particular, a técnica legislativa nem sempre segue, no campo dos enunciados, a forma direta, isto é, aquela onde a forma corresponde à função. Não é comum dizer-se, por exemplo, considera-se em mora o devedor que deixar de pagar o tributo no dia 03 de outubro de 2008. Os enunciados que dizem respeito a mora em relação ao débito tributário do sujeito passivo geralmente utiliza a palavra “vencimento em 03 de abril de 1999”, “o tributo é considerado devido a partir do quinto dia útil ao mês de apuração” e assim por diante.

Agora, a norma moratória, aquela que liga ao inadimplemento as relações jurídicas denominadas “juros de mora” e “multa de mora”.

Tudo isso ocorre no nível geral e abstrato.

Interessante notar que no nível individual e concreto a forma da linguagem sofre ligeira modificação. Aqui, a norma moratória individual e concreta, ostenta característica importante: é que, no seu antecedente, o verbo figurando tempo passado, apontando a ausência de comportamento do sujeito obrigado. São expressões como “deixou de realizar o lançamento tributário”, “deixou de informar o débito tributário em DCTF”, “deixou de pagar o tributo até o dia...” que pontificam a existência do fato jurídico moratório.

6. Outro acerto semântico: compensação, indenização, recomposição, ressarcimento, remuneração e sanção

Compensar, indenizar, remunerar, recompor e sancionar são relações jurídicas, alojadas nos conseqüentes de normas jurídicas.

Até aí nada de novo. As divergências começam a surgir quando um só fato jurídico ilícito é tomado no lugar sintático de várias normas jurídicas, fazendo surgir nos conseqüentes relações jurídicas distintas e, muitas delas, concomitantes. Nesses casos, são comuns as ingentes buscas pela “natureza jurídica” da relação jurídica, se compensatória, indenizatória, remuneratória ou sancionatória, quando, em verdade, embora estejamos trabalhando com o mesmo fato jurídico ilícito, as relações jurídicas dele decorrentes são as mais variadas possíveis.

Essas divergências, muitas delas fomentadas pela busca de critérios para se distinguir “sanções penais” de “sanções civis”, puseram em segundo plano o plano sintático da linguagem, onde é possível verificar melhor os critérios que compõem as normas jurídicas as normas jurídicas sancionatórias.

Entre “sanção penal” e sanção civil tinha-se que a primeira exercia a função de (critério pragmático) de instituir a retribuição pelo ilícito praticado e a prevenção contra ilícitos futuros. De outro lado, a “sanção civil” teria na reparação sua função primordial, sendo a prevenção característica secundária. Essa distinção entre “sanção civil” e “sanção penal” teve em HANS KELSEN⁹⁰ seu mais expressivo doutrinador. A síntese de seu pensamento está

⁹⁰ *Teoría general del derecho*, 1995, pp. 164-165.

registrado na seguinte passagem: “...*la sanción civil, por su parte, tiene una función reparadora, esto es, busca poner término al estado provocado por la conducta ilícita restableciéndose una estado conforme a Derecho.*” (grifo nosso).

Sublinhamos a expressão “função reparadora”, pois entendemos que a ela pode ser atribuída boa parte dos desencontros semânticos existentes em matéria de sanções.

Temos por premissa o equívoco semântico na expressão “sanção civil”, no sentido de caracterizá-la como uma reparação ou indenização decorrente de ato ilícito. Nesse caso de uso da palavra sanção a única justificativa plausível é que, embora se refira ao conseqüente da norma jurídica que determinar a restrição ao bem jurídico do devedor – sanção no lugar sintático de relação jurídica que determinar a reparação –, verte seu olhar apenas para o antecedente da norma. Depois, o dano, decorrente ou não de conduta ilícita, deve ser reparado. E os nomes mais adequados para designar esta reparação, até por já possuem certo nível de estabilidade na acepção de base, seria “indenização” ou “compensação”.

Em passagem bastante expressiva e feliz em que GERALDO ATALIBA⁹¹ diz que:

Toda vez que se depare o jurista com uma situação em que alguém esteja colocado na contingência de ter o comportamento específico de dar dinheiro ao estado (ou a entidade delegada por lei), deverá inicialmente verificar se se trata de:

- a) multa;
- b) obrigação convencional;
- c) indenização por dano;
- d) tributo.

Nestes quatro casos pode alguém se devedor de dinheiro ao estado (ou, excepcionalmente, a outra pessoa – em geral

⁹¹ *Hipótese de incidência tributária*, 1999, p. 34.

pública – designada pela lei e por esta colocada na situação de sujeito ativo da prestação).

Nada mais acertado. Retiramos apenas do nosso objeto de estudo as obrigações convencionais, visto sua voluntariedade, e o tributo, que, apesar de ser prestação compulsória, não decorre de ato ilícito, conforme prescreve o art. 3º do Código Tributário Nacional.

De prestações compulsórias ficam as multas e as indenizações.

Adicionaríamos às quatro essas duas espécies de prestações uma terceira categoria: a remuneração delas próprias daquelas prestações, que correm por intermédio dos juros. Dessa forma, juros seriam a remuneração do conteúdo de quaisquer daquelas prestações; multas cumpririam a única e exclusiva função sancionatória e, por último, a indenização exerceria o papel de recompor, indenizar, ressarcir o dano sofrido

Com efeito, as multa⁹², as obrigações convencionais, as indenizações e o tributo⁹³ podem ser remunerados por outra prestação denominada juros. São os juros, remunerando a prestação, que, embora não recomponha danos, porque isso é função da indenização, pode evitar, mas não necessariamente evita, que a demora na restituição da moeda gere dano ao credor.

⁹² Há discussão importante no direito tributário para se definir se o inadimplemento das sanções tributárias pecuniárias faz parte do antecedente das normas que instituem os juros de mora no sistema tributário nacional. Esse tema será retomado quando analisarmos a composição do antecedente das normas jurídicas que instituem os juros no direito tributário.

⁹³ Incluímos aqui o tributo e as obrigações convencionais para sermos fiel ao posicionamento do Prof. GERALDO ATALIBA.

6.1. Indenização decorrente do fato jurídico moratório

O fato jurídico moratório é um ilícito. Contraria o conseqüente da regra-matriz de incidência tributária, precisamente seu critério temporal (tempo do pagamento), realizando, na linguagem kelseniana, vários antecedentes de outras normas jurídicas, as normas que prescrevem juros de mora e multa de mora.

No altiplano do sistema jurídico a Constituição Federal de 1988⁹⁴, de lado, e a legislação infraconstitucional⁹⁵, de outro, estipulam que aquele que causar dano a alguém é obrigado a indenizá-lo pelo dano causado. Ou seja, somente em ocorrendo dano, há que se impor a alguém uma obrigação de indenizar. Assim, podemos afirmar que na indenização não há voluntariedade, e sim dever jurídico daquele incumbido de promovê-la e direito subjetivo daquele que irá recebê-la.

O verbo indenizar se origina do latim *indeminis* e significa tornar indene, ou seja, igual, de forma que a indenização deve ser entendida como forma de recomposição patrimonial: tornar o patrimônio no estado em que se encontrava antes do dano.

O termo indenização se revela ambíguo em razão de sua polissemia, podendo ser usada para indicar: a relação jurídica estabelecida no conseqüente normativo de uma norma sancionadora; a prestação objeto dessa relação; o direito subjetivo de quem deve ser indenizado; o dever jurídico de quem tem de indenizar; o próprio objeto da prestação; dentre outras acepções.

⁹⁴ Artigo 5º, V, trata da indenização por dano material, moral ou à imagem; X, trata da indenização por desapropriação; XXV, da indenização em razão de dano causado pelo poder público em propriedade privada por ele utilizada em situação de perigo; artigo 7º, I, da indenização por despedida sem justa causa ou arbitrária, e XXVII, da indenização por acidente de trabalho; e o artigo 182, §§ 3º e 4º, III, da indenização por desapropriação de imóvel urbano.

⁹⁵ Código civil e legislações específicas.

A obrigação de indenizar o dano, pode ter as seguintes causas: o ato ilícito; o inadimplemento da obrigação contratual; o dever contratual de responder pelo risco; o dever legal de responder sem culpa⁹⁶.

PONTES DE MIRANDA⁹⁷ leciona que a indenização se dá quando se presta o equivalente, devendo ser indenizado:

toda diminuição ou eliminação das vantagens que o credor teria tirado da prestação se a dívida se houvesse solvido em tempo oportuno; as despesas que o credor fez para receber a prestação, inutilmente, devido à mora; o que teve de pagar a terceiro, por infração de contrato com esse, ou pela pena convencional, se deixou, com a mora do devedor, de prestar o que prometera ao terceiro; a depreciação do objeto da prestação, prejuízo que teria sido evitado se o devedor houvesse prestado em tempo devido; a diferença entre o valor do objeto, entre a data em que deveria ter sido prestado e o preço máximo alcançado após aquela data e a da entrega ou oblação.

Nota-se que a indenização terá lugar sempre que houver descumprimento de um dever jurídico e que, em razão disso, um terceiro sofre prejuízo, de forma que a indenização serve para reparar prejuízos causados.

ORLANDO GOMES⁹⁸ ao falar sobre indenização define-a como o objeto da obrigação, ou seja, “a obrigação de reparar danos tem como objeto prestação especial, que consiste no ressarcimento dos prejuízos causados a uma pessoa por outra ao descumprir obrigação contratual ou praticar ato ilícito”. O objeto dessa prestação é a indenização.

⁹⁶ ORLANDO GOMES, *Obrigações*, 2007, p. 61.

⁹⁷ *Tratado de direito privado*. Parte especial, tomo XXIII: Direito das obrigações: auto-regulamento da vontade e lei. Alteração das relações jurídicas obrigacionais. Transferência da posição subjetiva nos negócios jurídicos. Rio de Janeiro: Editor Borsoi, 1958, p. 236.

⁹⁸ *Obrigações*, 2007, p. 61.

Seguindo este entendimento, a obrigação descumprida, absoluta ou relativa, nasce para o credor a faculdade de obter o cumprimento coativo (por via judicial), em virtude de que o devedor seja compelido à execução específica, entregando a coisa ou realizando o fato, ou desfazendo o de que se deveria abster. Mas não sendo isto possível, deverá reparar o dano com uma indenização⁹⁹.

Mais uma vez PONTES DE MIRANDA¹⁰⁰ destaca ainda que

indenizar o prejuízo, nem é o mesmo que restaurar o objeto da prestação originária, nem implica necessariamente na conversão dele no seu equivalente pecuniário. As vezes sim. Outras vezes, uma não exclui a outra, o que se dá sempre que o credor pode perseguir a *res debita* e mais perdas e danos.

E completa que as perdas e danos compreendem a recomposição do prejuízo correspondente ao que o credor efetivamente perdeu, chamado de dano emergente. Mas para serem completas deverão abranger também o que ele tinha fundada esperanças de auferir, e que razoavelmente deixou de lucrar, parcela designada com lucro cessante.

Neste sentido pode-se concluir que a indenização para que seja completa, compreende o pagamento do dano emergente e lucro cessante. Sendo estes subdivisões do dano patrimonial (ou dano material) que é aquele que atinge os bens integrantes do patrimônio da vítima, entendendo-se como tal o conjunto de relações jurídicas de uma pessoa apreciáveis em dinheiro.

O dano emergente é o equivalente à perda efetivamente sofrida. É o prejuízo material ou moral, efetivo, concreto e

⁹⁹ CAIO MÁRIO DA SILVA PEREIRA. *Instituições de direito civil*, 1996, p. 235-36.

¹⁰⁰ *Tratado de direito privado*. Parte especial, Tomo XXII: Direito das obrigações e suas espécies. Fontes e espécies de obrigações, Rio de Janeiro: Editor Borsó, 1958, p. 181.

provado, causado a alguém. Em outras palavras é o efeito danoso, direto e imediato, de um ato considerado ilícito que enseja reparação pelo autor nos termos do artigo 186 do Código Civil Brasileiro, "Aquele que, por ação ou omissão voluntária, negligência ou imprudência, violar direito e causar dano a outrem, ainda que exclusivamente moral, comete ato ilícito".

O dano emergente (ou positivo) é aquele que de forma imediata, em razão do ato ilícito, atinge o patrimônio presente da vítima. É tudo que foi perdido.

Não confundir este tipo de dano com "lucros cessantes" ou "danos negativos", que correspondem à estimativa dos prejuízos genericamente denominados "perdas e danos".

O lucro cessante caracteriza-se pelos reflexos futuros que sobrevirão por causa do ato ilícito cometido; consiste na elisão de uma expectativa em lucrar, na diminuição potencial do patrimônio da vítima.

No caso dos danos emergentes, maiores dificuldades não devem existir para o operador do direito, posto que a simples verificação da diminuição patrimonial seja suficiente para conceder a indenização, sendo que a prova também é de maior facilidade.

O mesmo não ocorre no que se refere aos lucros cessantes, pela própria impossibilidade de previsão quanto a fatos futuros, que independem da vontade das partes. Como forma de se conceder a mais ampla indenizabilidade, passou-se a aceitar, em casos que tais, a prova de perda de acréscimo patrimonial, baseada nas regras

gerais da experiência comum, ou seja, em critérios flutuantes, cuja principal característica é a previsibilidade.

Portanto, quando o prejuízo a ser ressarcido referir-se a lucros cessantes, deve-se considerar a previsibilidade de ganho que a vítima deixou de auferir, ou como diz o artigo 402 do Código de 1916 (sem alterações pelo novo diploma), o que "efetivamente deixou de ganhar e o que razoavelmente deixou de lucrar".

PONTES DE MIRANDA¹⁰¹ ressalta que o fato de o devedor efetuar o pagamento tardiamente ao credor, mantém-se o direito do credor exigir a indenização pela mora. Assim, se “B de x a A e, ao invés de pagar-lhe no primeiro dia do mês, como deveria, só lhe faz no décimo dia do mês, ou meses ou anos após, pode A receber e exigir, desde logo, as indenizações pela mora, ou depois.”

Dessa forma, até mesmo no direito tributário, apesar de o art. 136, CTN, prevê que as sanções independem da efetividade, extensão e natureza do dano, não são poucas as sanções no direito tributário brasileiro aproveitam a exceção aberta no início do dispositivo – “Salvo disposição de lei em contrário” – para criar “sanções tributárias” cujo antecedente normativo utiliza como critério o dano sofrido pelo Erário. Assim, apesar de o nome utilizado ser “sanção tributária”, sua natureza jurídica é de indenização. Então, como será visto, a base de cálculo dessa “indenização” incoerentemente chamada de sanção tributária terá que medir a efetividade e a extensão desse dano.

¹⁰¹ *Tratado de direito privado*. Parte especial, tomo XXIII: Direito das obrigações: auto-regulamento da vontade e lei. Alteração das relações jurídicas obrigacionais. Transferência da posição subjetiva nos negócios jurídicos. Rio de Janeiro: Editor Borsói, 1958, p. 188.

7. A eficácia técnico-sintática das normas jurídicas moratórias

O exame da eficácia técnico-sintática das normas jurídicas moratórias tem importância fundamental para o desenvolvimento do presente trabalho. É que há fatos jurídicos que, sobre suspenderem a eficácia técnico-sintática das regras-matrizes de incidência tributária, tal qual ocorre naquelas hipóteses do art. 151, CTN¹⁰², podem também suspender a eficácia das normas jurídicas moratórias, complicando ainda mais as tarefas de ler, interpretar e compreender o entrelaçamento normativo do curso do nascimento, suspensão de exigibilidade e extinção do crédito tributário.

Assim, a eficácia técnica é atributo da norma jurídica, seja ela sintática ou semântica. Diz-se que a norma tem eficácia técnico-sintática quando, para incidir sobre evento, não depende de outra norma ou, caso dependa, que a referida norma já tenha sido produzida e esteja vigente. Já a eficácia técnico-semântica diz respeito à possibilidade material da norma incidir sobre os eventos.¹⁰³

8. As normas jurídicas moratórias e os respectivos instrumentos introdutórios

Todas as normas jurídicas precisam passar do nível geral e abstrato ao individual e concreto por meio da incidência. Embora parece um processo simples, não o é, visto que entre um ponto e outro da cadeia normativa medeia a atividade do ser humano, com seus valores, seus critérios de livre convencimento motivado, seus

¹⁰² Art. 151. Suspende-se a exigibilidade do crédito tributária: I – moratória. II – o depósito do seu montante integral; III - as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributária administrativo; IV – a concessão de medida liminar em mandado de segurança; V – a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial; VI – o parcelamento.

¹⁰³ Cf. PAULO DE BARROS CARVALHO, *Curso de direito tributário*, 2008, p. 81-84.

equivocos, de forma que o “individual e concreto” nem sempre é uma derivação perfeita do geral e abstrato.

Por isso, fizemos a distinção exposta abaixo entre os instrumentos introdutórios das normas moratórias em níveis geral e abstrato, de um lado, e individual e concreto, de outro.

8.1. Nível geral e abstrato das normas moratórias

O exame acurado acerca das normas moratórias perpassa o exame da atual Constituição Federal, art. 146, onde está prescrito ser a Lei Complementar como instrumento normativo hábil a introduzir no subsistema constitucional tributário, normas de decadência e de prescrição em direito tributário. A literalidade é a seguinte:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

(...)

III – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

(...)

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

Ora, o conteúdo das prestações decorrentes dos fatos jurídicos moratórios também é obrigação, assim também como é crédito o direito subjetivo de que é titular o sujeito ativo dos juros e multa de mora ou de ofício.

Assim, ao menos em termos de normas gerais de direito tributário a Lei Complementar deverá estabelecer os contornos tanto dos fatos jurídicos moratórios, quando dos seus efeitos mais comuns: juros de mora, multa de mora e multa de ofício.

Façamos, então, breve restrospectoretrospecto da função das normas gerais em direito tributário.

Na vigência Constituição do Brasil de 1967 duas correntes polarizaram os argumentos sobre a função das normas gerais, em matéria tributária, previstas no art. 18, §1º. A corrente tradicional, também chamada de tricotômica¹⁰⁴, sustentava que a Lei Complementar poderia tratar das normas gerais em direito tributário, regular as limitações constitucionais ao poder de tributar e dispor sobre conflito de competência entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, funções estas que correspondem às prescritas nos três incisos do art. 146 da Constituição atual. Ou seja, a União teria competência para criar normas gerais de direito tributário com o fito de (i) dispor sobre conflito de competência; (ii) regular limitações ao poder de tributar; (iii) e as matérias constantes do inciso III do art. 146, mesmo não sendo para disciplinar conflito de competência (i) ou limitações ao poder de tributar (ii).

Dessa forma, a corrente dicotômica¹⁰⁵ sustenta que as funções da Lei Complementar, ao inserir normas gerais no Sistema Tributário, dispôs sobre (i) conflito de competência entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, e (ii) regular limitações constitucionais ao poder de tributar. Para tanto – sustentam os defensores da corrente dicotômica, em relação à redação atual do art. 146 da CF/88 – pode o legislador complementar exercer as

¹⁰⁴ Essa linha foi capitaneada por ALIOMAR BALEEIRO (*Limitações constitucionais ao poder de tributar*, 1998, p. 106); FÁBIO FANUCCHI (*Curso de direito tributário brasileiro*, 1975, v. 1, p. 40). Atualmente caminham no mesmo sentido SACHA CALMON NAVARRO COÊLHO (*Curso de direito tributário brasileiro*, 1999, p. 103); EURICO DE SANTI (*Decadência e prescrição no direito tributário*, 2004, p. 90); AIRES FERNANDINO BARRETO e PAULO AYRES BARRETO (*Imunidades Tributárias: limitações constitucionais ao poder de tributar*, 2001, p. 23).

¹⁰⁵ Nessa trilha, com fundamento nos Princípios federativos e autonomia dos Municípios, estão GERALDO ATALIBA (*Sistema constitucional tributário*, 1968, p. 89), ROQUE ANTONIO CARRAZZA (*Curso de direito constitucional tributário*, 2008, p. 755) PAULO DE BARROS CARVALHO (*Curso de direito tributário*, 2008, p. 199).

competências previstas nas alíneas do inciso III, quais sejam, definir tributos e suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados na Constituição, definir fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes; e, obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários.

Mas, que seriam normas gerais e abstratas e normas individuais e concretas?.

De antemão, já advertimos que nem sempre a distinção entre geral e abstrato e o individual e concreto vêm logo no primeiro súbito de vista.

TÉRCIO SAMPAIO FERRAZ JR¹⁰⁶, após enumerar uma série de exemplos em que os conceitos de generalidade e individualidade, de um lado, abstração e concretude, de outro, trazem distorções ao discurso jurídico, acaba por trazer importante contribuição ao debate. Diz o ilustre Professor que:

Esses exemplos mostram que a atribuição da generalidade envolve o caráter de abstração e nem sempre o distingue com clareza. Se quiséssemos separar generalidade de abstração, como notas distintas, teríamos de vincular a primeira à generalidade pelos destinatários (generalidade em oposição à individualidade) e a segunda, à generalidade pelo conteúdo (abstrato em oposição ao concreto).

Volviendo nossa atenção sobre os efeitos imediatos de qualquer posição, temos que a adoção de uma ou outra corrente influencia decisivamente na compostura normativa da decadência e da prescrição no Sistema Constitucional Tributário.

¹⁰⁶ *Introdução ao estudo do direito*, 2008, p. 95.

Nesta linha, encaminhamo-nos em direção à corrente tricotômica, mesmo consciente de que tal posicionamento implica reduzir (em relação à Constituição de 1967) o alcance dos princípios federativos, da autonomia e da isonomia das pessoas políticas de direito constitucional.

Ocupa nossa atenção o processo de produção das normas jurídicas moratórias no direito tributário brasileiro.

Os termos “obrigação”, “lançamento” e “crédito” empregados no art. 146, III, “*b*” merecem atilado exame, para se perscrutar se no seu conteúdo semântico estaria também à mora.

Mais uma vez é imprescindível distinguir os momentos de (i) constituição do crédito tributário, (ii) suspensão da exigibilidade do crédito tributário, e (iii) a extinção do crédito tributário.

Com esses argumentos temos a inclinação de que os critérios das normas moratórias que dizem respeito à constituição do crédito tributário somente podem ser previstos em Lei Complementar.

Recentemente, em 19/09/2007, o STF consolidou jurisprudência que já se prenunciava, decidindo que os prazos de decadência e de prescrição das contribuições sociais são matérias de competência exclusiva de Lei Complementar. Julgaram-se inconstitucionais os arts. 45 e 46 da lei 8.212, deixando sedimentado o entendimento de que os arts. 173 e 174, CTN, que tratam de decadência e de prescrição, respectivamente, são os dispositivos que regem o assunto.

8.2. Nível individual e concreto das normas moratórias

Do geral e abstrato ao individual e concreto medeia à atividade do ser humano competente para realizar a incidências das normas jurídicas. O sucesso do processo de incidência das normas tributárias gerais e abstratas é a produção de outras normas gerais e abstratas, gerais e concretas, individuais e abstratas, e, sobretudo, individuais e concretas. Com efeito, são nas normas individuais e concretas que estão alojados os comandos normativos mais próximos das condutas humanas intersubjetivamente regradas, por força do instrumento “relação jurídica”.

Nos escaninhos do direito tributário, se o tributo, no nível individual e concreto, é constituído pelo lançamento tributário (CTN, art. 142) ou por ato do sujeito passivo (art. 150, CTN), a mora, quer em relação ao descumprimento do pagamento de tributo, quanto de multa, ou mesmo de descumprimento de dever instrumental tem por instrumento introdutor o auto de infração e imposição de multa.

PAULO DE BARROS CARVALHO¹⁰⁷ faz logo instigante observação, ao dizer que “tomando-se o ato administrativo na sua intimidade estrutural, a distinção entre lançamento e auto de infração transparece logo no primeiro instante.” E mais adiante arremata o ilustre Professor ainda na mesma página: “Trata-se igualmente de uma norma individual e concreta em que o antecedente constitui o fato de uma infração, pelo relato do evento em que certa conduta, exigida pelo sujeito pretensor, não foi satisfeita segundo as expectativas normativas.”

¹⁰⁷ *Curso de direito tributário*, 2008, p. 429.

Portanto, o fator de *descrímen* aparece logo plano sintático: no antecedente normativo do lançamento está um fato lícito que, por ação da imputação normativa, faz surgir no conseqüente uma relação jurídica chamada tributo; já no antecedente da norma individual e concreta posta pelo auto de infração está um fato ilícito, que, igualmente por força da imputação normativa, dá causa à relação sancionatória denominada multa.

Mais a distinção também aparece no plano pragmático. Enquanto o tributo é instituído pelo Poder Público com a finalidade, em tese, de fazer frente às despesas públicas, as sanções tributárias têm por objeto reprimir a conduta ilícita do sujeito passivo (função repressiva), além de, preventivamente, induzir os administrados a não praticarem determinadas condutas que, a juízo do legislador infraconstitucional - mas desde que dentro da moldura constitucional tributária - sejam negativas para a convivência em sociedade.

9. A incidência das normas jurídicas moratórias

O mecanismo de incidência das normas jurídicas moratórias não difere da incidência das demais normas jurídicas. O agente competente, que pode ser o Agente da Fazenda Pública, o Juiz ou mesmo o sujeito passivo do tributo, pode realizar a incidência das regras-matrizes de incidência, quer a que institui o tributo ou deveres instrumentais, quer a prescritora da repetição do indébito tributário.

Para realizar a incidência o agente competente deve, por meio da interpretação, construir a norma jurídica que incidirá e construir também o fato. É com a incidência que o fato se torna “jurídico”, e a norma geral e abstrata passa para nível máximo de concreção e individualidade.

Entre o geral e abstrato e o individual e concreto, medeia o complexo e necessário processo de incidência das normas jurídicas tributárias. Pode parecer simples, mesmo que a individualidade e a concreto fruto da incidência esteja previstos na generalidade e abstração das normas jurídicas, há certo nível de imprevisibilidade sobre as significações que o agente competente irá construir. Como diz HANS-GEORG GADAMER¹⁰⁸:

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 da contemplação da coisa.

EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI¹⁰⁹, baseado na doutrina de PONTES DE MIRANDA¹¹⁰, define incidência como o “fenômeno da norma jurídica que transforma em fato jurídico o suporte fáctico, que o direito considerou relevante para ingressar no mundo jurídico”.

É verdade que trabalhando com as premissas do constructivismo lógico-semântico, onde o direito – quer em nível geral e abstrato, quer individual e concreto – manifesta-se em camadas de linguagem.

O “ser competente” do agente é que o credencia a realizar a incidência das normas jurídicas.

¹⁰⁸ *Verdade e método – traços fundamentais de uma hermenêutica filosófica*, 1999, p. 623.

¹⁰⁹ *Lançamento tributário*, 1996, p. 62.

¹¹⁰ *Tratado de direito privado*, 1959, p. 4-17.

Para TÁREK¹¹¹ o “fenômeno de a linguagem da norma jurídica assentar-se sobre a linguagem da realidade social dando por resultado a linguagem da facticidade jurídica, chamamos de incidência”.

Incidência, portanto, é uma operação lógica entre dois conceitos conotativos (da norma geral e abstrata) e denotativos (da norma individual e concreta), é a relação entre o conceito da hipótese e o conceito do fato de uma dada pessoa cumprir no tempo histórico e no espaço de convívio social o que estava descrito da hipótese. Utiliza-se também a palavra subsunção para fazer referência a esse processo do quadramento do fato na amplitude da norma. Para que ocorra a incidência é necessário que aja, uma norma jurídica válida (sinônimo de existência), vigente, e a realização do evento juridicamente vertido em linguagem que o sistema indique como própria e adequada¹¹².

A professora FABIANA DEL PADRE TOMÉ¹¹³ ressalta que

é por meio das provas que se certifica a ocorrência do fato e seu perfeito quadramento aos traços tipificadores veiculados pela norma geral e abstrata, permitindo falar em subsunção do fato à norma e em implicação entre antecedente e conseqüente, operações lógicas que caracterizam o fenômeno da incidência normativa.

Deste modo, sendo a incidência, a subsunção do fato a norma com a aplicação do direito ao fato ocorrido.

Isto porque, é impossível diferenciar incidência de aplicação do direito, visto que, a incidência é a junção da subsunção com a implicação do preceito normativo (aplicação do texto legal que

¹¹¹ *Fontes do direito tributário*, 2006, p. 97.

¹¹² PAULO DE BARROS CARVALHO. *Isenção tributárias do IPI, em face do princípio da não cumulatividade*, RDT 33, p. 145.

¹¹³ *A prova no direito tributário*, 2005, p. 31.

depende do agente). Sem que um sujeito realize a subsunção e promova a implicação, expedindo novos comandos normativos, não há que falar em incidência jurídica.

A incidência só existirá se o “homem” conseguir passar a linguagem (fato) para linguagem competente (fato jurídico tributário), portanto vê-se que antes da incidência não há fato jurídico tributário.

Neste sentido, o professor PAULO DE BARROS CARVALHO¹¹⁴ explica que:

a aplicação do direito é justamente seu aspecto dinâmico, onde as normas sucedem, gradativamente, tendo sempre o homem, como expressão da comunidade social, seu elemento intercalar, sua fonte de energia, o responsável pela movimentação das estruturas.

Norma alguma no sistema do direito positivo tem o condão de irradiar seus efeitos sem que seja aplicada. TÁREK MOUSSALÉM¹¹⁵ explica que a norma jurídica não incide se não for aplicada. Não há possibilidade de incidência da norma sobre mero acontecimento social sem enunciação por agente credenciado.

No mesmo sentido GABRIEL IVO¹¹⁶ reafirma que a incidência transforma os fatos naturais ou socioculturais em fato jurídicos. O efeito da norma jurídica é a incidência, que por sua vez tem o efeito de juridicizar o fato, tornando-o jurídico, destacando-o do mundo enquanto mundo, e inserindo-o no mundo jurídico.

¹¹⁴ *Curso de direito tributário*, 2008, p. 88

¹¹⁵ *Revogação em matéria tributária*, 2005, p. 151.

¹¹⁶ *Norma jurídica produção e controle*, 2007, p. 43.

Concluimos que a aplicação do direito se equipara à incidência, ou seja, aplicar uma norma significa fazê-la incidir na situação por ela juridicizada. Norma alguma tem o poder de irradiar efeitos sem que seja aplicada, ou seja, não há possibilidade de incidência (juridicização de fatos) da norma sobre o mero acontecimento social sem enunciação por agente credenciado.

Deste modo, haverá incidência tributária com a produção de linguagem competente através de uma conduta humana que faça que o fato subsuma-se à hipótese normativa implicando nos efeitos prescritos pelo conseqüente normativo, efeitos estes consistentes no surgimento de uma relação jurídica entre dois ou mais sujeitos.

Se houver a subsunção, ou seja, quando o fato jurídico tributário constituído pela linguagem prescrita pelo direito positivo, guardar absoluta identidade com a descrição da hipótese, haverá a incidência jurídica tributária.

ALFREDO AUGUSTO BECKER¹¹⁷ preceitua de modo diverso, que realizada a hipótese de incidência, incide a regra jurídica, neste sentido, as normas jurídicas irradiam seus efeitos assim que houver a ocorrência do evento, de forma automática e infalível, nascendo à obrigação tributária. Para ele a incidência está no campo efectual, enquanto para o professor Paulo de Barros Carvalho a incidência pertence aos quadrantes da linguagem.

Por fim, cumpre ressaltar que não há incidência ou positividade automáticas e infalíveis. Sobre esse tema temos como

¹¹⁷ *Teoria geral do direito tributário*, 2007, p. 325-26.

lapidar o ensinamento de CLARICE VON OERTZEN¹¹⁸, ao preceitua que:

os fenômenos da subsunção e da positivação normativa, refletindo o próprio direito, são fenômenos de comunicação, que requerem a presença da linguagem, quer na dimensão de linguagem social, normativa ou factividade jurídica para ultimarem-se. A linguagem é produto da presença humana. Não há linguagem onde não houver o homem se comunicando.

Para finalizar, diríamos com forte convicção que nem a implicação entre o antecedente e conseqüente é automático e infalível. Com efeito, relato o evento em linguagem competente, constituindo-se o fato jurídico moratório, ainda sim é preciso que linguagem constitua o conseqüente normativo, com todos os seus elementos: sujeito ativo, sujeito passivo, base de cálculo, alíquota e tempo do pagamento¹¹⁹.

10. Mora automática e interpelação no direito tributário

A distinção entre mora *ex re*, que ocorre de forma automática, sem interpelação do devedor pelo credor, e mora por interpelação, que requer para sua configuração a interpelação do devedor pelo credor, parece não chamar muito a atenção da doutrina e da jurisprudência que versam sobre o direito tributário.

Talvez esse silêncio tenha a mesma origem na denominada hermenêutica inercial, tão bem exposta por ALFREDO

¹¹⁸ *Semiótica do direito*, 2005, p. 138.

¹¹⁹ Justificamos a inclusão do tempo do pagamento no conseqüente das normas jurídicas tributárias, principalmente das normas que toma a mora como fato jurídico tributário, porque inadimplemento, substrato do fato jurídico moratório, tem no tempo do pagamento ou no tempo do cumprimento do dever instrumental seu aspecto central.

AUGUSTO BECKER¹²⁰, que sedimentou entendimento no sentido de que a mora no direito tributário independe da interpelação do credor.

Pensamos, entretanto, que o dispositivo da Lei nº 9.430/96, art. 47¹²¹, que prevê a possibilidade de o sujeito passivo, no prazo máximo de 20 (vinte) dias após o início de procedimento tributário tendente à verificação da ausência de tributo, juros ou multas devidos, realizar o pagamento do valor que entende em mora, sem o acréscimo da multa de ofício. Estende-se ao período de até 20 (vinte) dias após o início do procedimento fiscal a disciplina normativa que rege a denúncia espontânea no direito tributário.

Entrevemos nesta intimação função interpelativa em relação à mora, configurando de mora pela interpelação no direito tributário. Iniciado o procedimento administrativo tributário devidamente notificado ao sujeito passivo, ele poderá optar entre realizar o pagamento do valor de devido, sem os acréscimos decorrentes da mora.

A conclusão é que mora somente haverá no primeiro dia seguinte ao decurso de 20 (vinte) dias após o início do procedimento fiscalizatório. Enquanto não sobrevier o vigésimo primeiro dia não haverá exigibilidade do *quantum* referente à mora.

¹²⁰ *Teoria geral do direito tributário*, 2007, p. 126.

¹²¹ “Art. 47. A pessoa física ou jurídica submetida à ação fiscal por parte da Secretaria da Receita Federal poderá pagar, até o vigésimo dia subsequente à data de recebimento do termo de início de fiscalização, os tributos e contribuições já declarados, de que for sujeito passivo como contribuinte ou responsável, com os acréscimos legais aplicáveis nos casos de procedimento espontâneo.”

11. Proporcionalidade em sentido estrito e intranormativa: requisito para análise do confisco nas relações jurídicas moratórias

É nosso deliberado propósito demonstrar aqui que a proporcionalidade em sentido estrito intranormativa é de há muito aplicado no direito tributário brasileiro.

Todas as discussões que envolve (i) os sujeitos passivos tributários possíveis (conseqüente normativo), atrelando-os ao grau de relacionalidade desses sujeitos com o fato jurídico tributário (conseqüente); e (ii) as bases de cálculo possíveis dos tributos, estabelecendo-se a correlação entre elas e os fatos jurídicos tributários, ambiente propício à sedimentação daquelas três funções da base de cálculo, bem demonstram essa proporcionalidade em sentido estrito intranormativa muito serviu e serve ao mecanismo de incidência das normas jurídicas tributárias.

Mas não é só. A razoabilidade em direito tributário cuja aplicação rende bons na aferição internormativa também muito contribuiu se identificar e evitar descompassos entre as normas que outorgam competências e as que são fruto da incidência dessas normas de competência.

11.1. O Princípio da Razoabilidade e o Princípio da Proporcionalidade e mora no direito tributário

O princípio da razoabilidade e o da proporcionalidade não podem ser construídos a partir de enunciados constitucionais expressos. São construções feitas a partir de enunciados expressos, tais como a estruturação do Estado Social Democrático de Direito (art. 1º e 6º da CF). Em nível infraconstitucional, tanto a

razoabilidade quanto a proporcionalidade foram positivados pelo art. 2º da lei 9.784/99¹²².

11.1.1. Distinção entre Proporcionalidade e Razoabilidade

Tanto na doutrina como na jurisprudência não há um entendimento pacífico se realmente existe distinção entre a proporcionalidade e a razoabilidade, ao passo que encontramos manifestações que ora os identificam como sinônimos ora referem a eles como fenômenos distintos.

LÚCIA VALLE FIGUEIREDO¹²³ entende serem fenômenos distintos e dispõe que

a razoabilidade vai se atrelar à congruência lógica entre situações postas e as decisões administrativas. Vai se atrelar às necessidades da coletividade, à legitimidade, à economicidade, à eficiência. Ao lado da razoabilidade traz-se à colação, também como princípio importantíssimo, o da proporcionalidade. Com efeito, resume-se o princípio da proporcionalidade na direta adequação das medidas tomadas pela administração às necessidades administrativas. Vale dizer: só se sacrificam interesses individuais em função de interesses coletivos, de interesses primários, na medida da estrita necessidade, não se desbordando do que seja realmente indispensável para a implementação da necessidade pública. Por isso mesmo, resolvemos, nessa edição, destacar expressamente o princípio da proporcionalidade, por entendê-lo efetivamente como um plus relativamente ao princípio da razoabilidade. Com efeito, têm dissertado os autores sobre a proporcionalidade destacando o sentido estrito do conceito. Assim, o princípio seria decomposto em adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito. Entendemos que é o sentido estrito o diferenciador da razoabilidade. Na verdade, os princípios se imbricam de tal sorte que se poderia

¹²² “Art. 2º A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência”.

¹²³ *Curso de direito administrativo*, 2005, p. 50-51.

confundi-los. Todavia, não parece impossível fazer a diferença.

Já CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO¹²⁴ entende que os dois princípios têm a mesma matriz constitucional, a legalidade, não sendo a proporcionalidade outra coisa senão um aspecto da própria razoabilidade:

Em rigor, o princípio da proporcionalidade não é senão faceta do princípio da razoabilidade. Merece destaque próprio, uma referência especial, para ter-se maior visibilidade da fisionomia específica de um vício que pode surgir e entremostra-se sob essa feição de desproporcionalidade do ato, salientando-se, destarte, a possibilidade de correição judicial arrimada neste fundamento. Posto que se trata de aspecto específico do princípio da razoabilidade, compreende-se que sua matriz constitucional seja a mesma. Isto é, assiste nos próprios dispositivos que consagram a submissão da Administração ao cânone da legalidade. O conteúdo substancial desta, como visto, não predica a mera coincidência de conduta administrativa com a letra da lei, mas reclama adesão ao espírito dela, à finalidade que a anima.

Na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, também é possível encontrar em votos e ementas posicionamentos que tanto identificam como diferenciam os dois princípios.

No julgamento da Adin 958-3/RJ, GILMAR MENDES observou em seu voto que,

ainda que o legislador pudesse estabelecer restrições ao direito dos partidos políticos de participar do processo eleitoral, a adoção de critérios relacionado com fatos passados para limitar a atuação futura desses partidos pareceria manifestamente inadequada e, por conseguinte, desarrazoada. Essa decisão consolida o desenvolvimento do princípio da proporcionalidade ou da razoabilidade como postulado constitucional autônomo que tem sua sede material na disposição constitucional que disciplina o devido processo legal (art. 5º, inciso, LIV).

¹²⁴ *Curso de direito administrativo*, 2005, p. 101-102.

O mesmo entendimento é seguido pelo Ministro CELSO DE MELLO:

(...) considerações doutrinárias em torno da questão pertinente as lacunas preenchíveis. Todos os atos emanados do poder público estão necessariamente sujeitos, para efeito de sua validade material, à indeclinável observância de padrões mínimos de razoabilidade. As normas legais devem observar, no processo de sua formulação, critérios de razoabilidade que guardem estrita consonância com os padrões fundados no princípio da proporcionalidade, pois todos os atos emanados do poder público devem ajustar-se as cláusulas que consagra, em sua dimensão material, o princípio do substantive *due process of Law* (...).

Por outro lado, o Supremo Tribunal Federal também já reconheceu que os dois princípios têm dimensão normativa distinta quando os invoca conjuntamente para fundamentar suas decisões¹²⁵.

A proporcionalidade e a razoabilidade parecem em, um primeiro momento, serem sinônimas, todavia, entendemos que há a distinção entre elas, tanto que para o exame da proporcionalidade, a doutrina estabelece uma linha de raciocínio que se faz de forma objetiva por meio da verificação, no ato do poder público, do implemento dos requisitos da adequação, da necessidade e da proporcionalidade em sentido estrito.

Diferentemente é o exame da razoabilidade, influenciado pela sua aplicação no sistema do *Common Law*, no qual a idéia do razoável é feita quase que intuitivamente pelo juiz que, na apreciação do caso concreto, leva em conta apenas as circunstâncias que

¹²⁵ RMS 24901/DF, rel. ministro Carlos Britto, 26/10/2004, informativo 367.

o individualizam, sem que exista uma aparente preocupação com a fundamentação teórica do posicionamento adotado.

11.1.2. Princípio da proporcionalidade e a mora no direito tributário

A tradução do conteúdo do princípio da proporcionalidade nem sempre se encontra explicitado sob esta epígrafe, motivo pelo qual procederemos a uma breve explanação acerca de outras denominações porventura utilizadas para transmitir esta mesma noção e a uma análise de seu real conteúdo.

A doutrina alemã, a título de ilustração, utiliza indistintamente as nomenclaturas proporcionalidade e proibição de excesso. Os americanos são mais caros ao uso do termo razoabilidade, o qual, nada obstante, é também usado em certas ocasiões com conteúdo diverso ao da proporcionalidade, embora se completem, como teremos oportunidade de observar.

No Brasil a doutrina adotou a denominação clássica princípio da proporcionalidade, e como consequência dos avanços doutrinários nesta área identificaram três subprincípios ou elementos a este princípio, quais sejam: a adequação, a necessidade e a proporcionalidade em sentido estrito.

O primeiro traduz uma exigência de compatibilidade entre o fim pretendido pela norma e os meios por ela enunciados para sua consecução. Trata-se do exame de uma relação de causalidade e uma lei somente deve ser afastada por inidônea quando absolutamente incapaz de produzir o resultado perseguido.

A necessidade diz respeito ao fato de ser a medida restritiva de direitos indispensável à preservação do próprio direito por ela restringido ou a outro em igual ou superior patamar de importância, isto é, na procura do meio menos nocivo capaz de produzir o fim propugnado pela norma em questão.

Por último, o subprincípio da proporcionalidade em sentido estrito diz respeito a um sistema de valoração, na medida em que ao se garantir um direito muitas vezes é preciso restringir outro, situação juridicamente aceitável somente após um estudo teleológico, no qual se conclua que o direito juridicamente protegido por determinada norma apresenta conteúdo valorativamente superior ao restringido¹²⁶. O juízo de proporcionalidade permite um perfeito equilíbrio entre o fim almejado e o meio empregado, ou seja, o resultado obtido com a intervenção na esfera de direitos do particular deve ser proporcional à carga coativa da mesma¹²⁷. Dessa forma, trazendo a aplicação desse princípio para as multas moratórias, elas não podem ser mínimas, a ponto de não provocar qualquer função preventiva em relação aos demais contribuintes e repressiva em relação ao contribuinte infrator; nem também pode ser extremamente onerosa, a ponto de forçar o direito a prescrever condutas materialmente impossíveis.

Obter esse equilíbrio na criação e aplicação das normas jurídicas sancionatórias faz parte da concepção de sistema jurídico ideal, nem sempre possível de alcance real.

¹²⁶ Assim, “O juízo de ponderação entre os pesos dos direitos e bens contrapostos deve ter uma medida que permita alcançar a melhor proporção entre os meios e os fins. (...) Decorre da natureza dos princípios válidos a otimização das possibilidades fáticas e jurídicas de uma determinada situação.” RAQUEL DENISE STUMM. *Princípio da proporcionalidade Proporcionalidade no direito constitucional brasileiro, Direito Constitucional Brasileiro*, 1995, p.81.

¹²⁷ J. J. GOMES CANOTILHO, Ob. Cit., p. 263.

Caminhemos no sistema jurídico real. Nesse sistema, as lições de INOCÊNCIO MÁRTIRES COELHO¹²⁸ são valiosas:

Por isso é que, diante das antinomias de princípios, quando em tese mais de uma pauta lhe parece aplicável à mesma situação de fato, ao invés de se sentir obrigado a escolher este ou aquele princípio, com exclusão de outro que, *prima facie*, repete igualmente utilizáveis como norma de decisão, o interprete fará uma ponderação entre os Standards concorrentes (obviamente se todos forem princípios válidos, pois só assim podem entrar em rota de colisão) optando, afinal, por aquele que, nas circunstâncias, lhe pareça mais adequado em termos de otimização de justiça. Em outras palavras Alexy, resolve-se esse conflito estabelecendo, entre os princípios concorrentes, uma relação de precedência condicionada, na qual se diz, sempre diante das peculiaridades do caso, em que condições um princípio prevalece sobre o outro, sendo certo que, noutras circunstâncias, a questão da precedência poderá resolver-se de maneira inversa.

HUMBERTO ÁVILA¹²⁹ fala que o exame de proporcionalidade em sentido estrito, o meio utilizado deve proporcionar vantagens superiores às desvantagens decorrentes de sua utilização, pois o Estado “tendo obrigação de realizar todos os princípios constitucionais, não pode adotar um meio que termine por restringir-los mais do que promovê-los em seu conjunto”.

Comentando os três elementos conformadores do princípio da proporcionalidade, GILMAR MENDES¹³⁰ explica que o exame da adequação e da necessidade tem de ser feito atendendo-se as diferenças de peso que apresentam em um juízo de ponderação:

O subprincípio da adequação (*Geeignetheit*) exige que as medidas interventivas adotadas mostrem-se aptas a atingir os objetivos pretendidos. O subprincípio da necessidade

¹²⁸ Apud FERNANDO MARCELO MENDES. *Discricionariedade administrativa e os princípios da proporcionalidade, da razoabilidade e da motivação no controle jurisdicional do silêncio administrativo*, dissertação de mestrado da PUC de São Paulo, 2005, p. 58.

¹²⁹ *Conteúdo, limites e intensidade dos controles de razoabilidade, de proporcionalidade e de excessividade das Leis*. RDA nº 236, 2004, p. 369/384.

¹³⁰ *O princípio da proporcionalidade na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal: novas leituras*. Revista diálogo jurídico, vol. I, nº 5, 2001.

(*Notwendigkeit oder Erforderlichkeit*) significa que nenhum meio menos gravoso para o indivíduo revelar-se-ia igualmente eficaz na consecução dos objetivos pretendidos. Em outros termos, o meio não será necessário se o objetivo almejado puder ser alcançado com a adoção de medida que se revele, a um só tempo, adequada e menos onerosa. Ressalte-se que, na prática, adequação e necessidade não tem o mesmo peso ou relevância no juízo de ponderação. Assim, apenas o que é adequado pode ser necessário, mas o que é necessário não pode ser inadequado. Pieroth e Schlink ressaltam que a prova da necessidade tem maior relevância do que o teste da adequação. Positivo o teste da necessidade, não há de ser negativo o teste da adequação. Por outro lado, se o teste quanto à necessidade revelar-se negativo, o resultado positivo do teste de adequação não mais poderá afetar o resultado definitivo ou final.¹³¹

Estes três elementos que compõe o princípio da proporcionalidade são instrumentos limitadores da atuação dos poderes constituídos e, porque não dizer, à própria liberdade de o Judiciário, no julgamento de uma medida normativa ou de um comportamento administrativo qualquer, pretender simplesmente substituir à sua vontade do legislador ou do administrador, ao passo que estabelece parâmetros objetivos para que o exame da proporcionalidade seja manifestado na apreciação de um determinado comportamento do poder público¹³².

Portanto, o princípio da proporcionalidade funciona como controle dos atos estatais, com a inclusão e manutenção desses atos dentro do limite da lei e adequado a seus fins. Seu verdadeiro sentido é de que, a proporcionalidade deverá pautar a extensão e intensidade dos atos praticados levando em conta o fim a ser atingido. Não visa o emprego da letra fria da lei, e sim sua proporcionalidade com os fatos concretos, devendo o aplicador da norma, usá-la de modo sensato, com vistas à situação específica de cada contribuinte.

¹³¹ O próprio ministro Gilmar Mendes aplicando esta teoria na prática, no julgamento da Reclamação nº 2126, no informativo do STF nº 288, aplicou os três elementos do princípio da proporcionalidade.

¹³² FERNANDO MARCELO MENDES. *Discrecionalidade administrativa e os princípios da proporcionalidade, da razoabilidade e da motivação no controle jurisdicional do silêncio administrativo*, dissertação de mestrado da PUC de São Paulo, 2005, p. 61.

Não havendo a tal proporcionalidade entre os meios utilizados e o fim almejado, o ato esteja eivado de vício, e será considerado ilegítimo, podendo sofrer a correção pelo Poder Judiciário.

Sua aplicação é pertinente no que tange as sanções tributárias.

11.1.3. Princípio da Razoabilidade e a mora em direito tributário

RECASÉNS SICHES¹³³ desenvolveu a lógica do razoável demonstrando que a produção de normas jurídicas deve ser informada pela noção do razoável que se aperfeiçoa a partir de elementos objetivos e também das circunstâncias que envolvem o homem e os seus valores.

No Brasil a razoabilidade, como limite ao exercício da atividade legislativa, foi analisada por CARLOS ROBERTO DE SIQUEIRA CASTRO¹³⁴, da seguinte forma:

A moderna teoria constitucional tende a exigir que as diferenciações normativas sejam razoáveis e racionais. Isto quer dizer que a norma classificatória não deve ser arbitrária, implausível ou caprichosa, devendo, ao revés, operar como meio idôneo, hábil e necessário ao atingimento de finalidades constitucionalmente válidas. Para tanto, há de existir uma dispensável relação de congruência entre a classificação em si e o fim a que ela se destina. Se tal relação de identidade entre meio e fim, “*means-end relationship*”, segundo a nomenclatura norte-americana – da norma classificatória não se fizer presente, de modo que a distinção jurídica resulte leviana e injustificada, padecerá ela do vício da arbitrariedade, consistente na falta de “razoabilidade” e de “racionalidade”, vez que nem mesmo ao legislador legítimo, como mandatário da soberania popular, é

¹³³ *Apud*, MARIA ROSYNETE OLIVEIRA LIMA. *Devido processo legal*, 1999, p. 280-281.

¹³⁴ *O devido processo legal e a razoabilidade das leis nova Constituição do Brasil*, 1989.

dato discriminar injustificadamente entre pessoas, bens e interesses na sociedade política.

A razoabilidade construída a partir da sintética cláusula do *due process of law* pela jurisprudência da Suprema Corte Americana, nada mais é, no direito brasileiro, do que a consequência natural e lógica da aplicação dos princípios constitucionais da legalidade, da impessoalidade, da moralidade, da publicidade, da ampla defesa, do contraditório e de outros que foram positivados no texto constitucional brasileiro, na solução dos casos concretos postos a exame em processo administrativo ou judicial, pois não se imagina que qualquer norma geral ou individual que seja editada em observância a todos esses vetores que lhe são informadores, ao mesmo tempo, possa ser considerada irrazoável.

Ao lado da razoabilidade ou proporcionalidade extranormativa, aquela em que se avalia a necessidade e adequação de determinada prescrição em relação à outra norma, de igual ou superior hierarquia.

No entanto, reafirmando aqui nossas premissas, que consideram a norma jurídica na sua estrutura proposicional, onde o antecedente implica o consequente ($H \rightarrow C$), é possível se estabelecer a relação de necessidade e adequação entre os critérios do antecedente das normas moratórias com os critérios do consequente das referidas normas.

Aliás, quando se diz que o sujeito passivo do tributo deve guardar alguma relação com o fato jurídico tributário; quando se afirma que a função da base de cálculo dos tributos, que está no consequente da RMIT, é confirmar, afirmar ou infirmar o critério material, que está no antecedente normativo, nada mais se faz do que

averiguar a proporcionalidade em sentido estrito ou razoabilidade intranormativa.

É o que pretendemos fazer em relação aos critérios das regras matrizes da mora no direito tributário.

12. A carência de normas de organização as dificuldades para se construir os fatos jurídicos moratórios

O estudo das normas jurídicas moratórias, dos fatos jurídicos moratórios e das relações jurídicas moratórias no direito tributário enfrenta sérias dificuldades em função a *anomia* no que *pertine* às normas de organização do sistema.

Aqui, devemos bem recordar as lições de PAULO DE BARROS CARVALHO¹³⁵, ao estabelecer as distinções e relações entre os subsistemas “S1”, “S2”, “S3” e “S4” no percurso gerador de sentido.

O “S1” corresponde ao plano da literalidade normativa, onde agente competente deixa as marcas do ato de enunciação – a enunciação-enunciada – e também põe o texto normativo responsável pela construção das normas jurídicas introduzidas.

O sistema “S2” diz respeito ao plano dos enunciados, tomados aqui na acepção semântica de suporte físico acrescido de um mínimo de significação.

O sistema “S3” corresponde ao plano da significação com sentido deôntico completo. Aqui, o intérprete constrói as normas jurídicas em sentido estrito, onde as coordenadas de tempo, espaço,

¹³⁵ *Curso de direito tributário*, 2008, pp. 109 e seguintes.

pessoa, comportamento e quantificação do objeto da prestação são postas como condição de modalização das condutas. No direito tributário, é no “S3” onde se constrói a regra-matriz de incidência tributária, com todos os seus critérios necessários à modalização das condutas em obrigadas, proibidas e permitidas. Assim, para que se chegue a esse nível normativo é imprescindível que o intérprete, utilizando-se do método de interpretação sistemático, perpassasse pelos planos sintático, semântico e pragmático, chegando ao fim desta jornada com a conduta modalizada em obrigado, permitido ou proibido¹³⁶.

Por último, o “S4” é responsável pelo plano da organização das normas jurídicas, nas suas relações de coordenação e de subordinação. Esse plano normativo é responsável por aquele *minimum* organizacional necessário ao *status* de sistema ao conjunto de normas jurídicas. Aqui, organizam-se as competências para produção de normas, os procedimentos adequados à inserção de normas, os fatos que, se e quando praticados, serão considerados fontes do direito. Enfim, arma-se o tabuleiro normativo em que os agentes competentes, por meio de procedimentos adequados, ingressam no sistema, produzem normas cumprindo normas.

Pois bem, já dissemos que, se no plano geral e abstrato, as dificuldades para se construir as normas gerais e abstratas que arrumam o sistema jurídico, traçando-lhe as relações de coordenação e de subordinação, no plano individual e concreto, após as incidências de várias normas jurídicas tributárias, as dificuldades se agigantam.

¹³⁶ FRIEDRICH MÜLLER, *Teoria estruturante Estruturante do direito, Direito*, p. 192, leciona, no contexto da sua metódica estruturante, que “A ainda predominante compreensão da norma como um comando pronto, juntamente com seu contexto positivista, corre igualmente o risco de confundir norma e texto normativo; ou então de partir do princípio de que o teor de validade da disposição legal seria fundamentalmente adequado e estaria suficientemente presente no texto literal, ou seja, seria ‘dado’ ‘dado’ com a forma lingüística da disposição”.

Essas dificuldades advêm das seguintes circunstâncias: (i) a diversidade de Agentes competentes credenciados para emitir normas jurídicas; (ii) diversidade de procedimentos para introdução de normas jurídicas no sistema jurídico.

A estrutura das normas jurídicas moratórias em geral

1. Estrutura das normas jurídicas: primeira aproximação

O título deste item, ao mencionar: Estrutura das normas jurídicas revela bem a opção lingüística que fizemos para a elaboração deste texto: o plano sintático. Mas é apenas o ponto de partida. Em seguida, virão os planos pragmático e semântico, preenchendo o conteúdo das estruturas normativas propostas.

As normas jurídicas moratórias, antes de moratórias, são jurídicas, e como tal tem a mesma estrutura que as demais normas do sistema jurídico. Essa estrutura, obtida por intermédio de uma análise sintática da linguagem normativa, compõe-se de uma hipótese e de um conseqüente, ligados entre si pela imputação ou causalidade jurídica¹³⁷. Em termos formais, teríamos a seguinte representação:

H → C

Onde,

H = hipótese;

→ = dever-ser interproposicional; e

C = conseqüente.

¹³⁷ Devemos anotar a preocupação de GREGORIO ROBLES, *O direito como texto*, 2005, p. 14, ao justificar as necessárias incursões pela teoria da norma jurídica ao se examinar qualquer tema de direito positivo. Diz o autor que “Toda teoria jurídica envolve a proposta de uma teoria das normas, de um modelo das mesmas. Não se pode determinar, aprioristicamente, qual deles é o modelo mais conveniente. Não existe uma regra fixa para se decidir da idoneidade de um modelo e falta de idoneidade de outro ou outros. Além disso, todo modelo é operacional quando permite ordenar a matéria jurídica. Qual modelo vai fazê-lo melhor é uma questão pragmática que deverá ser formulada em relação a cada um deles.”

Essa estrutura minimal será objeto de maior análise, para o desvendamento dos critérios que o direito positivo impõe na configuração das normas jurídicas moratórias.

Este primeiro exame da estrutura das normas moratória mostra apenas seu plano geral. Mais adiante, cada membro da estrutura normativo será examinado, na busca incessante pelos critérios exigidos pelo direito positivo.

1.1. Ainda a Estrutura das Normas Jurídicas: segunda aproximação

Esta segunda aproximação tem por objetivo detalhar cada membro da norma jurídica moratória. Entretanto, uma advertência deve ser feita: a estrutura normativa apresentará apenas os critérios comuns a todas as normas jurídicas moratórias. Certamente, cada uma dessas normas, surpreendida em dado momento da dinâmica do sistema normativo, terá seus critérios bem mais enriquecidos. Mas essa análise somente é possível se tomarmos uma específica norma moratória.

Fiquemos, por enquanto, com a estrutura geral dessas normas.

No antecedente das normas jurídicas moratórias em geral haverá necessariamente os seguintes critérios:

Material: conduta contrária ao prescrito na norma primária dispositiva ou sancionatória.

Espacial: lugar da realização da conduta contrária ao conseqüente da norma primária.

Temporal: instante em que a conduta moratória fora praticada.

No conseqüente dessas normas estão os seguintes critérios: pessoal, quantitativo e temporal.

O critério pessoal é representado pelo sujeito ativo da relação jurídica moratória, isto é, aquele que detém a capacidade ativa para exigir do sujeito passivo o conteúdo da prestação. Já o sujeito passivo será aquele obrigado ao cumprimento da conduta objeto da prestação. Geralmente a sujeição passiva, quando, aliado ao fato jurídico moratório, houver no antecedente normativo notas sobre a culpabilidade em sentido amplo, deverá ser aquele agente que praticou o fato jurídico moratório. Isso, como será visto, em função da pessoalidade das sanções tributárias que utilizam a culpa como critério para fazer surgir à sanção tributária.

O critério quantitativo é composto, via de regra¹³⁸, pela base de cálculo e alíquota. Quando o fato jurídico moratório que componente do antecedente normativo aliar-se ao dano a base de cálculo terá que, impreterivelmente, mensurar esse dano. Aí, na parte em que houver apenas ressarcimento do dano, a relação jurídica, embora prescrita como “sancionatória” pelas normas tributárias, em verdade terá o timbre de indenização. Recomporá o patrimônio do sujeito ativo, que teve seu patrimônio jurídico diminuído em conseqüência da prática do fato jurídico moratório.

¹³⁸ Há aquelas hipóteses de descumprimento de deveres instrumentais em que, não havendo diminuição ou ausência de tributo, o objeto da relação jurídica sancionatória é um valor fixo.

A alíquota será um percentual fixado em lei. Esse percentual poderá variar de acordo com culpabilidade do agente, quando assim for considerada no antecedente normativo. É exatamente isso que acontece com a multa no lançamento de ofício, prescrita no art. 44, II, § 1º, da Lei nº 9.430/96, em que o evidente intuito de fraude, desenhado no antecedente da referida sanção, faz o percentual da referida multa saltar de 75% (setenta e cinco por cento) para 150% (cento e metade em 50% (cinquenta por cento))¹³⁹.

Há, ainda, por opção metodológica nossa, a inclusão de um aspecto temporal no conseqüente normativo. Refere-se ao tempo do adimplemento do conteúdo da prestação nascida em decorrência do fato jurídico moratório.

Esses critérios, expostos de forma simples e objetiva, compõem o arcabouço mínimo ao nascimento das relações jurídicas tributárias decorrentes dos fatos jurídicos moratórios.

2. A mora, a Regra-Matriz de incidência tributária, a incidência, a obrigação tributária e o crédito tributário.

A regra-matriz de incidência tributária, posta pioneiramente pelo Prof. PAULO DE BARROS CARVALHO, expõe os critérios necessários à instituição do tributo.

A regra-matriz de incidência esboça apenas a estrutura minimal do tributo, isto é, o plano sintático da norma jurídica, que, para cumprir sua função de regular condutas intersubjetivas, (plano

¹³⁹“§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.”

pragmático) requer que as estruturas seja preenchidas com conteúdo de significação (plano semântico).

A regra-matriz, no altiplano geral e abstrato, institui o tributo, porém, para que a conduta intersubjetiva prevista seja juridicizada, é imperioso que o ser humano produza da linguagem individualizadora e concretizadora, o que somente é possível realizado a incidência.

A regra-matriz de incidência, após sofrer a incidência, produz a obrigação tributária e também o crédito tributário. Saímos do mundo geral e abstrato e ingressamos no individual e concreto.

Só há obrigação e crédito tributário após a incidência da regra-matriz.

2.1. O critério temporal no conseqüente das normas que instituem tributo (RMIT) e deveres instrumentais (Regra-Matriz dos deveres instrumentais)

A Teoria Geral do Direito produzida no Brasil, a pretexto de estudar as categorias tributárias, sob a batuta do Professor Titular das Faculdades de Direito da PUC – SP e USP, tem por fundamento a análise estrutural do discurso jurídico, o que culminou com a concepção da Regra-matriz de incidência tributária (RMIT).

Responsável pela instituição do tributo, a RMIT, como toda norma jurídica em sentido estrito, teria um antecedente e um conseqüente, ligados em si por dever-ser interproposicional. Este dever ser ligaria, numa relação de suficiência e necessidade, o fato descrito

no antecedente normativo ao conseqüente, onde estariam às relações jurídicas, com seus sujeitos ativo e passivo, dever jurídico, direito subjetivo e prestação.

Agora, uma advertência deve ser feita: a estrutura proposta pelo Prof. PAULO DE BARROS CARVALHO quando desenhou a Regra-Matriz de incidência tributária é minimal. Aqueles critérios são suficientes para a existência da relação jurídica tributária. Entretanto, muitos outros critérios podem ser aglutinados em torno dos já conhecidos, visto que, conforme o legislador e o Cientista que descreve e sistematiza o produto legislador, muitas outras informações são necessárias para que o tributo nasça, tenha sua exigibilidade suspensa e, finalmente, seja extinto.

Já deixamos expresso no início deste trabalho que nosso foco temático seria a mora no direito tributário, quer em sentido amplo, quer em sentido estrito. Ora, não podemos caminhar sem inserir no conseqüente normativo das normas tributárias, quer as regras-matrizes, quer as que prescrevem deveres instrumentais, um critério temporal, vale dizer, conotação que indiquem o tempo de adimplemento da obrigação. Até porque somente após o descumprimento da obrigação pelo devedor é que haverá mora no direito tributário.

Portanto, por questões metodológicas, bem assim pela nossa definição de norma primária e secundária, exsurge como premissa necessária a inserção de critério temporal no conseqüente da regra-matriz de incidência tributária e a que institui os deveres instrumentais.

Definitivamente, sem a inserção de um critério temporal na Regra-Matriz de incidência tributária e nas Regras-Matrizes

que instituem deveres instrumentais, não haveria como sustentar a necessária conexão entre as normas primária, dispositiva e sancionatória, com as normas secundárias (ou processuais).

Esse posicionamento tem uma implicação imediata: o prazo de pagamento dos tributos é matéria de reserva exclusiva de lei¹⁴⁰.

Assim, a regra-matriz de incidência tributária teria os seguintes critérios:

(i) Antecedente: Critério Material (verbo + complemento), critério espacial e critério temporal.

O critério material estaria desenhado por verbo acrescido de um complemento, representando o comportamento necessário ao nascimento da relação jurídica tributária. O critério espacial seria expresso pelas marcas que determinam o lugar onde deve o fato ocorrer para implicar a relação jurídica tributária. Por último, o critério temporal, que conota as variáveis de tempo em que o fato jurídico tributário ocorre.

(ii) Conseqüente: critério quantitativo (base de cálculo e alíquota), critério pessoal (sujeito ativo e sujeito passivo) e o critério temporal (tempo do pagamento).

Algumas palavras sobre o tempo do pagamento devem ser ditas. Primeiro, é que não é possível a incidência da norma primária sancionatória, nem da secundária (ou processual) sem a fixação do tempo do pagamento. Assim, por opção metodológica e pela funcionalidade na operacionalização da incidência das normas

¹⁴⁰ O STF e o STJ têm decidido que não é matéria de reserva de lei o prazo para pagamento dos tributos.

sancionatórias, inserimos no conseqüente da Regras-Matrizes de incidência, além dos critérios quantitativos e subjetivos, o critério temporal.

Depois, a distinção importantíssima entre tempo do pagamento (prazo de vencimento) e condição suspensiva. Sobre essa distinção adotamos integralmente a lição de ROBERT JOSEPH POTHIER¹⁴¹ para quem “o prazo diverge da condição em que a condição suspende o compromisso que deve forma a convenção; o prazo, ao contrário, não suspende o compromisso, mas apenas adia sua execução.”

Essa distinção é importante, visto que somente há inúmeras hipóteses que podem acontecer no curso do nascimento, suspensão e extinção da obrigação tributária (p. ex.: consulta tributária, as causas suspensivas da exigibilidade do crédito tributário, denúncia espontânea, e assim por diante), que funcionam ora como condição ora como prazo de vencimento da obrigação.

Dessa forma, com bem afirma POTHIER, ainda na mesma página:

Aquele que prometeu sob condição não é devedor até o cumprimento da condição; há apenas uma expectativa de que chegará a sê-lo, do que se deduz que, se por erro pagou antes de a condição se cumprir, pode repetir o que pagou, com coisa não devida, conforme vimos no artigo anterior.

Essa distinção entre expectativa, no caso de condição suspensiva, e de prazo vencimento das obrigações terá conseqüências imediatas na fixação da mora naquelas hipóteses de suspensão de exigibilidade do crédito tributário, quando ele – crédito – ainda não está

¹⁴¹ *Tratado das obrigações*. 2002, pág. 193.

constituído, tal qual ocorre quando a liminar que impende da exigibilidade do crédito tributário é concedida antes de o crédito ser constituído. Ou, quando constituído, a liminar é deferida antes do prazo de vencimento. Na primeira hipótese há inserção de condição suspensiva; na segunda, há dilação do prazo para pagamento do crédito tributário.

2.2. Norma de comportamento e mora comportamental: enfoque sobre as Regras-Matrizes moratórias.

A distinção entre norma de comportamento e de estrutura, que é creditada a NORBERTO BOBBIO¹⁴², tem no efeito imediato da norma introduzida o fator de *describem*. Quando o fim imediato é regular condutas (v.g. Regra-Matriz de Incidência Tributária) temos uma norma de comportamento; quando, de outra parte, o fim imediato é disciplinar a produção de outras normas, temos norma de estrutura.¹⁴³

Esta classificação leva em linha de conta o efeito imediato que advém da realização do comando normativo. É bem de ver que essa distinção traz à tona outra estabelecida por JOHN R. SEARLE¹⁴⁴, ao separar as “regras regulativas” das “regras constitutivas”, utilizando para tanto o critério de existência de convenções sociais prévias àquelas regras.

¹⁴² Várias são as críticas a essa classificação. GUERRA FILHO, Willis Santiago, *Teoria processual da constituição*, 2002, p. 140, ensina que: “dizer que as normas jurídicas são regras de conduta não passa de um truísmo, pois todas as normas, todas as prescrições são destinadas a reger condutas. Cf. também PAULO DE BARROS CARVALHO, *Fundamentos jurídicos da incidência*, 2008, p. 41-43.

¹⁴³ Segundo CLARICE VON OERTZEN DE ARAÚJO, 2005, pág. 91, não é somente o efeito imediato o critério que permite visualizar a distinção entre norma de estrutura e de comportamento. Segundo a Autora “*A própria diáde normas de comportamento/normas de estrutura constitui uma referência aos aspectos material e formal das fontes do Direito: as normas de estrutura determinam fórmulas sintáticas para a produção válida de normas de conduta.*”

¹⁴⁴ MANFREDO ARAÚJO DE OLIVEIRA, *Reviravolta lingüístico-pragmática na filosofia contemporânea*, 1996, p. 180.

Ora, em princípio, assim como todas as regras são de comportamento (em oposição às de estrutura), também todas as regras são constitutivas (em oposição às regulativas), a menos que se estabeleça e deixe claro um critério de distinção.

Classificações adequadas das normas jurídicas moratórias no direito tributário

1. Classificações das normas jurídicas moratórias que utilizam os critérios estrutural, semântico e pragmático.

Esta aproximação que fazemos neste capítulo tenta diminuir a equivocidade da linguagem usada pelo Legislador e pelos aplicadores do direito tributário, precisamente das normas jurídicas moratórias. Exporemos algumas classificações que utilizam critérios já utilizados para a classificação das normas jurídicas tributárias.

1.1. Critério estrutural ou lógico

Seguindo a classificação das normas jurídicas em estruturais e comportamentais, mesmo com todas as ressalvas que podem ser feitas a esta classificação, observamos que as normas jurídicas moratórias podem também ser assim classificadas. E essa classificação é utilíssima, vez que as relações jurídicas decorrentes dos fatos jurídicos em cada classe de normas são absolutamente distintas.

Há normas jurídicas moratórias estruturais; há fatos jurídicos moratórios estruturais e há relações jurídicas moratórias estruturais. Assim, há normas jurídicas moratórias comportamentais; há fatos jurídicos moratórios comportamentais e há também relações jurídicas moratórias comportamentais.

1.2. Semântico

A utilização de critério semântico na classificação da mora no direito tributário, teria a finalidade de explicar os diversos significados da palavra mora no direito tributário. Assim, a mora tanto seria norma, quanto fato e relação jurídica, dependendo do momento surpreendido no mecanismo da incidência tributária. Aliás, essa função metalingüística utilizada para explicar a palavra “mora” é responsável pela boa organização texto, tanto do direito positivo quanto da Ciência do Direito, de forma que as ambigüidades e as vaguezas comumente existentes possam ser amenizadas.

1.3. Pragmático

O critério pragmático utiliza como fator de *descripen* a função da norma jurídica moratória. Poderíamos, então, classificar as normas jurídicas moratórias em (i) sancionatórias, (ii) indenizatórias, (iii) remuneratórias e (iv) atualizadoras do valor do objeto da prestação.

Então, de acordo com os critérios existentes na composição das normas jurídicas moratórias, fazendo a verificabilidade do critério material da hipótese de incidência (antecedente) com a base de cálculo (conseqüente) e, de outra parte, analisando a culpabilidade eventualmente existente no antecedente normativo, podemos determinar com segurança se a referida norma estabelece sanção, indenização, remuneração ou atualização do objeto da prestação.

2. Critério da produção normativa

Aceitamos a classificação das normas jurídicas em estrutural e comportamental. As normas jurídicas moratórias, antes de moratórias, são normas jurídicas, tendo total procedência à classificação das normas jurídicas moratórias em estrutural e comportamental.

2.1. Mora estrutural

Exemplos mais eloqüentes de fatos jurídicos moratórios estruturais no direito tributário são as normas que conferem competências, imputando ao não exercício dessas competências relações jurídicas extintivas dessas competências. São assim as normas decadenciais construídas a partir dos enunciados constantes dos arts. 173 e 150, CTN; bem como aquelas normas prescricionais construídas a partir dos enunciados previstos nos arts. 168, 168 e 174, CTN.

Por outro giro verbal, se a Fazenda Pública deixar de constituir o crédito tributário, nos casos do art. 173, I do CTN, cinco anos após o primeiro dia do exercício seguinte, tem-se configurado o pressuposto objetivo para a constituição do fato jurídico decadencial, bem como da relação jurídica decadencial, extintiva da competência de a Fazenda Pública realizar o lançamento tributário.

Tanto que, caso a Fazenda Pública insista em não cumprir essa relação jurídica, onde ela – Fazenda Pública – fica obrigada a não realizar o lançamento, e o particular tem o direito subjetivo de não ter contra si constituído o crédito tributário, então vem à possibilidade de incidência do art. 156, V do CTN, onde os fatos jurídicos decadenciais e prescrição, uma vez que não conseguiram

impedir a constituição do crédito tributário (decadência) ou sua execução (prescrição), funcionam como causas extintivas do crédito tributário constituído irregularmente, em função da decadência, ou executado irregularmente, na hipótese de prescrição.

Assim, o fato jurídico moratório estrutural faz surgir relação jurídica extintiva da possibilidade de incidência de normas de competência

2.2. Mora comportamental

As normas jurídicas que prevêm em seus antecedentes critérios para constituição do fato jurídico moratório comportamental são as normas moratórias clássicas, estudadas no direito civil. Esses fatos jurídicos moratórios correspondem aos inadimplementos das obrigações em sentido estrito, onde, ao sujeito ativo da obrigação, que tem o direito subjetivo de receber a prestação (quantia em dinheiro), está ligado o sujeito passivo, que tem o dever jurídico de entregar ao sujeito ativo o objeto da prestação.

Então, temos as normas jurídicas moratórias comportamentais, que prevêm nos seus antecedentes critérios para a constituição dos fatos jurídicos moratórios comportamentais, implicando o conseqüente normativo, que onde está prescrita a relação jurídica moratória comportamental.

3. Quanto à espécie normativa

3.1. Utilidade e Adequação da Classificação das Normas Jurídicas em Primárias, Dispositivas e Sancionatórias, e Secundária

A classificação das normas em gerais e tributárias, em particular, em primárias e secundárias, sobre obedecer às regras da teoria das classes, é bastante útil ao estudo da mora no direito tributário. Com efeito, durante todo o percurso da incidência da Regra-Matriz de incidência tributária, bem assim da Regra-Matriz da repetição do indébito tributária, há vários fatos jurídicos moratórios previstos em antecedentes das normas que, conforme seja primária sancionatória ou secundária, terão implicações distintas em relação aos direitos e deveres dos sujeitos passivos e das Fazendas Públicas.

Dessa forma, não ignoramos que a estrutura normativa é preenchida de conteúdo, de significação; até porque, se assim não fosse, de nada serviria aos seus desígnios de modalizar condutas intersubjetivas em: obrigadas, proibidas ou permitidas, conforme se apresentem socialmente desejadas, indesejadas ou indiferentes, respectivamente.

Retenhamos um pouco mais aquela estrutura sintática da norma jurídica e avancemos em direção ao plano semântico. É nesse nível que construiremos, a partir do contato com o suporte físico¹⁴⁵, as significações, que podem, quando presente a estrutura de juízo hipotético-condicional, alcançar o *status* de norma jurídica em sentido estrito.

¹⁴⁵ RICARDO GUASTINI, *Das fontes das normas*, 1998, *passim*, chama de documento normativo e GREGORIO ROBLES, *Direito como texto*, 2005, de ordenamento.

É também no nível semântico – plano das significações – que encontramos critérios para identificar se a norma é primária ou secundária (processual), e entre aquelas, se sancionatória ou dispositiva. Em nível sintático, as estruturas são idênticas.

3.2. Mora primária

A norma jurídica primária apresenta aquela estrutura hipotético-condicional já referida. No antecedente encontramos critérios, para o ser humano competente, na eventualidade de que a sua ocorrência – não necessária – venha a constituir o fato jurídico. No conseqüente estão insertos critérios de constituição da relação jurídica. Entre o antecedente e o conseqüente há a imputação que estabelece entre um e outro a causalidade jurídica.

3.3. Mora secundária (processual)

A norma secundária, sancionatória ou processual, por ser norma, também apresenta aquela estrutura proposicional, com antecedente e conseqüente ligados entre si pelo dever-ser interproposicional.

Quando, saindo da formalização para a desformalização, preenchendo as estruturas com conteúdos de significação, logo percebemos que o antecedente da norma secundária está o descumprimento de conduta prescrita por norma primária dispositiva ou sancionatória.

Há, portanto, uma conduta contrária ao prescrito noutras normas do sistema.

Indo ao conseqüente da norma secundária o sujeito passivo da relação processual é o Estado-Juiz.

PAULO DE BARROS CARVALHO¹⁴⁶, interpretando o posicionamento de LOURIVAL VILANOVA, diz que:

(...) o critério fundamental da distinção entre normas primárias e secundárias repousa na circunstância de estas últimas expressarem, no conseqüente, uma relação de cunho jurisdicional, em que o Estado participa como Juiz para obter, coativamente, a prestação insatisfeita.

4. A classificação das normas jurídicas segundo Gregório Robles

O precursor da teoria comunicacional propõe que as normas jurídicas sejam classificadas, utilizando dois critérios empregados de forma sucessiva, como convém às classificações bem formuladas, segundo as regras da Teoria das Classes.

Por esta linha, ROBLES¹⁴⁷ propôs os seguintes critérios para a classificação das normas jurídicas: (i) a diferenciação funcional e a (ii) estrutura lingüística.

O primeiro critério refere-se às diferentes funções que as normas jurídicas cumprem dentro do ordenamento jurídico, configurando-se, portanto, como um critério pragmático; o segundo critério envolve a composição lingüística da proposição normativa, precisamente para o verbo usado.

¹⁴⁶ *Direito tributário, linguagem e método*, 2008, p. 757.

¹⁴⁷ *Direito como texto*, 2005.

Com este instrumental de Teoria Geral do Direito, ROBLES classifica as normas jurídicas, num primeiro momento, em normas diretas e indiretas de ação. Estas seriam caracterizadas por não contemplarem no seu conseqüente uma ação específica, servindo quase como um *prius* em relação às normas de ação. Fixariam as condições de espaço, tempo, e, em relação aos sujeitos da ação, estabeleceriam a competência e a capacidade, expressando-se sempre pelo verbo *ser*. Seriam o equivalente nominal a normas jurídicas em sentido amplo, na concepção do Constructivismo lógico-hermenêutico¹⁴⁸ construído e operado no Brasil pelo Prof. PAULO DE BARROS CARVALHO.

De outro lado, as normas diretas de ação prescreveriam nos seus conseqüentes comportamentos específicos dos sujeitos, em condições de espaço e tempo fixadas.

As normas diretas de ação podem ser (i) procedimentais, (ii) potestativas e (iii) normas deônticas. As primeiras expressam-se pelo verbo *ter que* e designam o procedimento de realização de uma ação; as segundas expressam geralmente pelo verbo *poder*, determinando as ações líticas que o sujeito realizar; e, por último, as normas deônticas, que são aquelas em que são estabelecidos deveres jurídicos e direitos subjetivos.

¹⁴⁸ O Constructivismo lógico-hermenêutico é explicado de forma minudente pelo Prof. PAULO DE BARROS CARVALHO nas seguintes obras de sua autoria: *Fundamentos jurídicos*, *Jurídicos da incidência*, *Incidência*, *Curso de direito tributário*, *Direito Tributário e Direito tributário, linguagem Tributário, Linguagem e método*, *Método*. Também FABIANA DEL PADRE TOMÉ, EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI e TÁREK MOYSSÉS MOUSSALLÉM operam com as categorias da Teoria Geral do Direito no nível do Constructivismo Jurídico.

As normas deônticas subdividem-se em: (i) normas de ação propriamente ditas; (ii) normas de decisão e (iii) normas de execução. As primeiras seriam as que fixam um dever de maneira direta ao destinatário; as segundas obrigam que os órgãos competentes decidam sobre a imposição de uma ação por violação a uma norma de conduta propriamente dita; e, por último, as normas de execução, em que o órgão específico deve materializar aquela sanção aplicada.

5. A norma jurídica tributária primária dispositiva e a sancionatória

Para cumprir a função do direito positivo, que a de regular condutas intersubjetivas, uma vez obtida estrutura normativa pela análise sintática, o intérprete deve voltar e preencher aquelas estruturas com de conteúdo, onde as condutas serão modalizadas em: obrigadas, proibidas ou permitidas, conforme apresentem-se socialmente desejadas, indesejadas ou indiferentes, respectivamente.

Vamos verter nossa atenção para as normas jurídicas primárias sacionatórias, visto que é lá no seu antecedente onde estão presentes os critérios para constituição do fato jurídico moratório primário, bem assim é no seu conseqüente que devem estar os critérios necessários à constituição das relações jurídicas moratórias primárias.

Aqui, num esforço de demonstração da grande utilidade deste subitem, queremos demonstrar que tanto a decadência do dever de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário quanto à

decadência do direito de o contribuinte repetir o indébito tributário, tomam o fato jurídico moratório como necessário e suficiente ao nascimento da relação jurídica moratória. Esta, sim, extintiva daqueles direitos e deveres.

5.1. A distinção entre normas sancionatória e norma com função sancionatória (punitiva)

A explicação que procedemos no item 1 deste capítulo, realizando as distinções entre os planos sintático, semântico e pragmático da linguagem em geral, e da linguagem prescritiva do direito positivo, em particular, permite-nos estabelecer importante distinção entre norma primária sancionatória e norma com função sancionatória.

Com efeito, quando tratamos de norma primária sancionatória estamos analisando o objeto da relação jurídica cujos critérios estão previstos no seu conseqüente.

Agora, norma com função sancionatória, ou punitiva, ou penal, estamos focando o ângulo pragmático da linguagem prescritiva. Nesse sentido, podemos dizer que as normas que, diante de um fato jurídico moratório, aumenta, em termos quantitativos, o conteúdo da prestação tem função sancionatória.

É comum a assertiva de que a regra-matriz de incidência tributária, ao instituir o tributo, é uma norma primária dispositiva.

Porém, a própria Constituição, ao prescrever algumas competências onde os tributos teriam função extrafiscal, acaba por

atribuir à regra matriz de incidência tributária não o timbre de uma norma sancionatória, mas norma com função sancionatória, onde o critério pragmático é prevalente. Sobre esse assunto.

Já em relação às sanções administrativas temos que elas, embora agravem a situação daqueles que descumprem normas jurídicas primárias dispositivas ou sancionatórias, ou mesmo processual, não chega a atingir o nível de norma sancionatória em sentido estrito. É por isso que PAULO DE BARROS CARVALHO¹⁴⁹ diz que: “É o caso das chamadas ‘sanções administrativas’, projetadas para reforçar a eficácia dos deveres jurídicos previstos em outras normas, também primárias, estabelecendo multas e outras penalidades.”

Somente quando o Poder Judiciário figura como sujeito passivo da relação processual, portanto, no exercício da função jurisdicional é que há movimentação da norma jurídica processual, devendo a solução do litígio ser imposta às partes litigantes, sob pena de o próprio Judiciário substituir o devedor, expropriar seus bens e saldar a dívida com o credor.

¹⁴⁹ *Direito tributário, linguagem e método*, 2008, p. 757.

A mora e as multas tributárias no direito tributário brasileiro

1. Acertamento semântico e as expressões “multa de mora”, “multa punitiva”, “multa de ofício”, “multa penal”, “multa sancionatória” e “multa fiscal”.

Os desacertos semânticos que encontramos na investigação mais atilada das sanções tributárias, precisamente aqueles implicadas pelo fato jurídico moratório, tornam do discurso jurídico quase ininteligível. Há classificações as mais diversas possíveis, todas elas querendo imprimir distinções entre os regimes jurídicos existentes.

Temos, então, que reforçar nossas premissas: juros no direito brasileiro é apenas remuneração pela utilização da moeda, portanto, têm função remuneratória. As multas tributárias, dependendo da composição do antecedente normativo, cumpre função exclusivamente sancionatória. Essas multas podem decorrer a apenas do fato jurídico moratório, como também pode seu antecedente prevê ainda a culpabilidade ou mesmo o dano.

Quando há culpabilidade mencionada no antecedente ela deverá, obrigatoriamente, ser medida no conseqüente.

Agora, quando, mesmo se denominando “multa” ou “sanção” tributária, o exame da norma jurídica dita “sancionatória” estabelece o dano ao Erário como condição necessária ao surgimento da relação jurídica sancionatória, então o conseqüente normativo, precisamente a base de cálculo, terá que, efetivamente, medir o dano. Eis, portanto, uma prestação compulsória que se diz “multa”, que, por outro lado, não é sancionatória. É reparatória, indenizatória ou compensatória, expressões aqui tomadas em sinonímia.

Entretanto, há multas ou também indenizatória e multas podem ter até quatro regimes jurídicos regimes jurídicos absolutamente distintos: indenizatória ou sancionatória. Um ou outro regime jurídico será identificado pelos elementos escolhidos pelos critérios das normas jurídicas que instituírem as multas e juros.

A análise abaixo prima pelo ângulo semântica da linguagem do direito positivo, com a finalidade de classificar em indenizatória ou sancionatória as multas e juros examinados neste trabalho.

2. A multa de mora no direito tributário

Da mesma forma que os juros de mora, a relação jurídica cujos critérios de constituição estão previstos no conseqüente da norma jurídica é denominada multa de mora.

Também, da mesma forma que os juros de mora, a multa de mora o termo “mora” designa o antecedente normativo (fato jurídico moratório) e “multa” o conseqüente normativo (relação jurídica moratória).

O intérprete mais apressado logo dirá: então, juros de mora e multa de mora são institutos juridicamente idênticos? Caso a resposta seja positiva, haveria apenas distinção semântica entre as expressões “juros de mora” e “multa de mora”? Então, tanto a denominada “multa de ofício” quanto à “multa de mora” são espécies de um gênero: multa de mora em sentido amplo?

Sim, a multa de ofício também tem no seu antecedente normativo o fato jurídico moratório, que, conquanto necessário, não é suficiente para fazer surgir à relação jurídica denominada multa de ofício.

É preciso mais alguns requisitos: o processo de incidência da norma que a institui. Deve ser realizada por meio do lançamento de ofício.

Sobre a base de cálculo da multa de mora EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI¹⁵⁰ faz conclusiva observação, seguindo a parte expressiva da doutrina pátria que preleciona em relação às funções da base de cálculo em relação ao surgimento do tributo. Diz o eminentíssimo Professor:

Em geral, a base de cálculo da relação jurídica da multa pelo não-pagamento (RJMNP) é o valor da prestação, objeto da relação jurídica tributária inadimplida, ou seja, é a perspectiva mensurável do fato jurídico do não-pagamento do valor devido a título de tributo.

De fato, quando a relação jurídica sancionatória advier do fato jurídico “não pagamento de tributo” não há outro critério mais adequado ao dimensionamento dessa “ausência de pagamento de tributo” do que o valor do referido tributo inadimplido. Com efeito,

¹⁵⁰ *Lançamento tributário*, 1996, p. 131.

qualquer outra perspectiva mensurável do fato “não pagamento de tributo” conspira contra o que chamamos de proporcionalidade intranormativa.

2.1. Regra-matriz de incidência da multa de mora (RMIMM)

Importante lição sobre a base de cálculo da regra matriz de incidência tributária, mas que é aplicável a total e qualquer norma tributária que utilize o binômio base de cálculo versus alíquota é-nos expostas por AIRES BARRETO¹⁵¹, ao dizer que

(...) se, na lição de Paulo de Barros Carvalho, o critério material ‘(...) será formado, invariavelmente, por um verbo, seguindo de seu complemento’, o critério quantitativo, a confirma ou afirmar a consistência material, será, sempre, o representado pelo adjunto adnominal dessa mesma formação simplificada.

A multa de mora no direito tributário, especificamente em relação aos tributos de competência da União, está desenhada no art. 61, da Lei nº 9.430/96, com o seguinte texto:

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do

¹⁵¹ *Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais*, 1998, p. 51.

primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

Este dispositivo legal nos permite formular a estrutura mínima de imposição da multa de mora no direito tributário. Apenas para reafirmarmos, a estrutura da Regra-matriz de incidência da multa de mora (RMIMM), como toda norma jurídica em sentido estrito, é composta de antecedente e conseqüente, ligados entre si pelo dever-ser interproposicional (dever-ser neutro).

Vejamos como ficaria a estrutura da norma que prescreve a multa moratória:

Critério material: deixar de pagar tributo

Critério temporal: termo final do prazo de pagamento do crédito tributário.

Critério espacial: lugar do pagamento.

Critério subjetivo: sujeito ativo: pessoa jurídica de direito constitucional interno ou pessoa jurídica que, por lei, receba a capacidade tributária ativa para exigir do sujeito passivo o conteúdo da prestação da obrigação tributária. Nessa mesma linha, o sujeito passivo será aquela pessoa física ou jurídica que tem o dever jurídico de realizar o objeto da prestação tributária.

Critério quantitativo:

Base de cálculo: valor do tributo não adimplido.

Alíquota: 0,33% ao dia, até o limite de 20 % por cento do valor da prestação.

Mas uma vez, demonstrando sua importância para o estudo da compostura interna das obrigações tributárias, aparece a base de cálculo das multas de mora no direito tributário e sua correlação necessário com o critério material da hipótese de incidência da referida multa.

Trataremos deste assunto no item seguinte.

2.1.1. A inclusão de outras sanções e juros de mora na base de cálculo da multa de mora

As definições de conceitos utilizadas pelo direito tributário ou por ele expressamente prescrita é uma característica importantíssima ao estudo do direito, tomando-o como uma camada prescritiva de linguagem. Com isso, como bem expõe EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI¹⁵², ao sustentar que o art. 3º, do CTN, ao definir o conceito de tributo, bem ou mal, certo ou errado, cumpre importante função dentro deste corpo de linguagem denominado direito positivo tributário brasileiro.

É objeto de nossa análise o critério material da multa de mora, bem como sua base de cálculo.

3. A multa punitiva ou fiscal

O fundamento legal da multa de ofício na legislação federal está na Lei nº 9.430/96, que, em seu art. 44 prescreve que:

¹⁵² *Lançamento tributário*, 1996, p. 214.

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal;

... § 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

O equacionamento das variáveis que entram em cálculo na resposta a essa questão passa pelos conceitos que o CTN usa de obrigação tributária, obrigação tributária principal e crédito tributário, conforme já expomos neste trabalho.

Advertimos logo que não se trata de mera disputa semântica. Trata-se de definição utilizada pelo direito positivo para estabelecer o regime jurídico da mora em relação ao crédito tributário.

Voltando ao texto do art. 44, vemos que apenas os tributos não pagos compõem o antecedente da norma jurídica da multa de mora. A ausência de pagamento de juros de mora e de multas, seja de mora, seja de ofício, não tem autorização legal para figurar no lugar sintático de antecedente normativo, numa relação de suficiência que faça gerar a sanção denominada multa de mora. Poderão apenas compor o antecedente das normas que prescrevem os juros de mora.

O exame das normas que instituem as “multas punitivas” no direito tributário pátrio merece exame detalhado, a fim de que possamos avançar nas eventuais distinções e semelhanças com as normas que instituem as “multas moratórias.”

A estrutura normativa das “multas punitivas” não discrepa uma da outra. As diferenças, conforme será exposto no item seguinte resumem-se: (i) ao processo de produção normativa; (ii) à alíquota e (iii) aos critérios de gradação de alíquotas.

3.1. Regra-matriz de Incidência da Multa de Ofício (RMIMO)

Na chamada multa punitiva ou de ofício, ao menos em relação aos tributos de competência da União, seu antecedente normativo é composto dos seguintes critérios:

- (i) material: deixar de pagar tributo
- (ii) espacial: lugar em que ocorreu o inadimplemento.
- (iii) temporal: átimo que ocorreu o inadimplemento.
- (iv) procedimental: incidência realizada pela Administração Pública.

De outro lado, o conseqüente da norma jurídica da multa punitiva é assim composto:

- (v) sujeito passivo: sujeito obrigado ao pagamento da multa.
- (vi) sujeito ativo: pessoa jurídica que tem o direito subjetivo de exigir o conteúdo da relação jurídica sancionatória.
- (vii) base de cálculo: valor do tributo inadimplido.
- (viii) alíquota: percentual aplicável sobre a base de cálculo.

Essa estrutura, cumprindo sua função de simplificar objeto de estudo, é sempre, conotativamente, mais pobre que outras formas de conceituar o objeto de análise. Entretanto, exatamente pela

simplificação, permite que o intérprete mergulhe com maior profundidade na sua tecitura interna, revelando as mais recôndidas características.

3.2. A culpabilidade na multa punitiva e gradação de alíquotas

Cuidaremos de examinar neste item a eventual participação da culpabilidade na configuração das infrações tributárias, decorrentes ou não do fato jurídico moratório. Vê-se logo que examinaremos lugar sintático o antecedente das normas sancionatórias.

Em seguida, examinada a configuração da culpabilidade na configuração da infração tributária, seguiremos para o conseqüente das normas jurídicas sancionatórias, e a questão da culpabilidade será examinada não mais para se determinar ou não a existência da infração, mas para determinar a responsabilização do agente.

Em termos de direito positivo, o exame do tema passa pelo art. 136, do Código Tributário Nacional, ao determinar que, se a lei não dispuser em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

Ora, se a culpabilidade¹⁵³ estiver presente no antecedente da norma sancionatória, inevitavelmente a

¹⁵³ FLORENCE HARET, Planejamento tributário e desconsideração do negócio jurídico: Análise do parágrafo único do art. 146 do CTN à luz do direito positivo, In: *Revista de Direito Tributário* n. 99, p. 143, faz importante observação acerca da intencionalidade e sua relação com o código binário lícito e ilícito. Diz a eminente Professora que “A este respeito, tenhamos que no domínio do direito e, em razão do princípio da estrita legalidade, mais latente no sistema tributário, não há como conceber a idéia de intenção como critério delimitador da juridicidade – licitude ou ilicitude – de um ato jurídico posto pelo particular. Seria abalar as estruturas constitucionais, rompendo com a própria noção sistêmica de direito tributário. Nesta atitude, joga-se para o alto a repartição constitucional, os princípios de direitos fundamentais do contribuinte como segurança

responsabilização do sujeito passivo será que ser medida em função desse grau de culpabilidade.

Não como escapar dessa assertiva. Trata-se de imposição da proporcionalidade em sentido estrito intranormativa, onde os critérios do antecedente normativo, quer da regra-matriz de incidência tributária, quer da regra-matriz das sanções tributárias, devem ser necessariamente medidos pelos critérios do conseqüente.

Para que fique registrado em tinta forte nosso posicionamento, Por força da proporcionalidade em sentido estrito intranormativa, o conseqüente da norma sancionatória haverá de contemplar os graus de culpabilidade na quantificação da sanção. E mais: na norma individual e concreta sancionatória haverá os elementos individuais e concretos da culpabilidade haverá de estar expostos no antecedente normativo. Da mesma forma, haverá de estar exposto no conseqüente normativo, agora em nível individual e concreto, o grau de culpabilidade devidamente individualizado.

Em súmula, estamos autorizados a dizer que a responsabilidade nas relações jurídicas moratórias decorrentes do fato jurídico moratório pode ser objetiva e subjetiva, dependendo dos critérios que o legislador utilizar para compor o antecedente da norma jurídica. Será objetiva em relação aos juros de mora, cuja função é a de remunerar o conteúdo da prestação (quantia em dinheiro equivalente ao valor do tributo); poderá ser subjetiva se a lei imputar ao fato jurídico moratório, acrescido da culpabilidade, a sanção. Com isso, não ignoramos as prescrições válidas e vigentes do art. 136, CTN, que,

jurídica, certeza do direito, liberdade, legalidade, bem como outorga à Administração Pública carta branca para qualificar, à sua maneira, a vontade do particular ao produzir determinado negócio jurídico, e, a partir dela, construir a ilicitude como bem entender.”

aparente, teria estabelecido a responsabilidade objetiva absoluta nas relações jurídicas sancionatórias¹⁵⁴.

Pois bem, temos por culpabilidade numa concepção normativista¹⁵⁵

Mas há outro ponto importante em que a configuração ou não da culpabilidade no antecedente normativo terá decisiva influência. Trata-se da possibilidade de transmissão da sujeição passiva das relações jurídicas sancionatórias decorrentes dos fatos jurídicos moratórios.

Com efeito, se a culpabilidade estiver presente no antecedente normativo a parte da sanção que for agravada em função dessa culpabilidade não poderá, em princípio, ser transferida a terceiros. A parte sancionatória decorrente, além do fato jurídico moratório, também da culpabilidade, para ser transferida à terceiros se esse terceiro também praticar alguma conduta culpável.

Por isso, dissemos que não há essa transmissibilidade “em princípio”, porque somente praticando conduta que possa denotar certa culpabilidade será possível a transmissão da sanção.

Onde houver culpabilidade, a incidência da sanção jurídica somente pode ocorrer na medida dessa culpabilidade. Assim, o

¹⁵⁴ CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO, Procedimento tributário. In: *Revista de Direito Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, p. 61-69, diz que: “A primeira conclusão é, portanto, de que o art. 136, ao contrário do que certas posições preconizam, não consagra a responsabilidade objetiva, mas se trata ainda da expressão da responsabilidade subjetiva, embora o legislador tenha declarado a irrelevância do dolo.” Não chegamos ao ponto de afirmar, como o faz o Professor Titular de Direito Administrativo da PUC/SP, que a responsabilidade por infração à legislação tributária nunca, em hipótese alguma, possa ser objetiva, em função da incidência inevitável do “princípio” da individualização da pena e da sua pessoalidade.

¹⁵⁵ Com isso excluímos as teorias que o direito penal denomina de psicológicas e psicológico-normativas.

critério quantitativo, composto pela base de cálculo e pela alíquota, terá que, no nível individual e concreto, refletir aquele grau de culpabilidade.

3.3. A multa de ofício também tem como pressuposto a mora

A multa denominada de ofício também é moratória. Com efeito, ela é prevista na legislação federal, sendo sempre cartularizada num documento chamado auto de infração e imposição de multa.

O “ofício” da multa de ofício faz clara e evidente alusão ao nome do processo de produção no produto. É referência ao nome do procedimento de produção, que o lançamento de ofício.

Na sua composição normativa – precisamente voltando a atenção sobre o antecedente – salta ao plano da imaginação do intérprete a existência de mora como requisito de sua aplicação.

Mas não é só. A multa de ofício também reflete um critério subjetivo e outro objetivo (temporal). O primeiro diz respeito ao processo de constituição do crédito tributário; e o segundo, relaciona-se ao momento em que é a incidência da regra-matriz da multa ocorre.

3.4. A multa de ofício e a substituição da multa de mora

Já dissemos no item anterior que a mora também compõe o antecedente normativo da multa de ofício. Diríamos até que a mora que compõe a estrutura de multa de ofício teria até certo grau de

gravidade em relação à mora que compõe o antecedente da multa de mora.

O entrelaçamento normativo entre a multa de ofício e a multa mora ainda não despertou a atenção da Ciência do Direito Tributário no Brasil. Pretendemos oferecer aqui uma dessas variáveis de entrelaçamento, qual seja, a natureza da multa de ofício na parte em que ela substitui a multa de mora.

A Lei nº 9.430/96, art. 44, estabelece que a multa de ofício, isto é, aquela aplicada por veículo introdutor denominado lançamento tributário de ofício, será de 75% sobre o valor do tributo não pago no vencimento ou pago a menor (inciso I) ou de 150% (cento e cinquenta por cento) quando, além de se caracterizar a mora no pagamento do tributo, houver evidente intuito de fraude.

4. A Regra-matriz de incidência da multa isolada

O exame da compostura interna da base de cálculo possível da multa isolada aplicada na esfera federal requer um quantum de retroversão sobre a estrutura da Regra-matriz de incidência da referida multa. Não outro caminho. Chegaremos à estrutura sintática, que é a regra-matriz, para logo depois, preencheremos de conteúdo de significação aquela estrutura, chegando ao conteúdo do possível daquela sanção.

Seu antecedente está posto da seguinte forma:

Critério material: deixar de pagar juros e/ou multas.

Critério temporal: data em que os juros e/multas não foram pagas.

Critério espacial: lugar do inadimplemento.

O conseqüente pode ser assim esquematizado da seguinte forma:

Sujeito ativo: a pessoa que tem a capacidade ativa para figurar na relação jurídica tributária sancionatória como detentor do direito subjetivo de exigir o objeto da prestação.

Sujeito passivo: aquele que figurar na relação jurídica sancionatória como responsável pelo cumprimento da conduta conteúdo da prestação.

Seguindo o esquema sintático permite revelar, conforme será melhor explicitado no item seguinte, que o critério material da multa isolada é o não-pagamento de multas e/juros no prazo fixado. Não pagar tributo, portanto, não é fato jurídico da multa isolada. Poderá sê-lo da multa de mora ou da multa de ofício.

4.1. Ainda sobre a base de cálculo da multa isolada

As multas e os juros não pagos no vencimento podem ser lançados isoladamente, isto é, sem tributo. Daí, sobre o valor dos juros e das multas haverá incidência de juros de mora, nos termos do art. 43, da Lei 9.430/96¹⁵⁶.

156. “Art. 43. Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente. Parágrafo único. Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora, calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subseqüente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.”

Então, os juros e multas não pagos na data do vencimento compõem o antecedente normativo dos juros de mora.

Instigante questão tem sido levantada a respeito da composição da base de cálculo possível para aplicação da multa isolada, na hipótese de mora em relação ao cumprimento de obrigação tributária principal, composta de tributo e multa moratória.

Uma possível linha de resposta a esta questão passa pelo exame atilado do fato jurídico moratória, precisamente do critério material e a correção com o critério quantitativo alojado no conseqüente da norma tributária que estipula a multa isolada.

Suponhamos a seguinte hipótese: sujeito passivo tributário, após descobrir que deixou de apurar, informar e pagar determinado tributo no tempo e modo corretos. Antes de qualquer procedimento de fiscalização tendente à constituição do referido tributo, resolve, espontaneamente, apurar, informar e pagar o tributo devido, acrescido de juros de mora. Porém, certo de que estaria ao abrigo da denúncia espontânea, nos termos do art. 138, CTN, não recolhe a multa de mora.

Pois bem, nesta hipótese, a Fazenda Pública tem procedido ao lançamento desta multa de mora, acrescida de multa isolada.

Façamos primeiro uma reflexão sobre o “isolado” da multa. Estaria esta multa isolada de quê? Seria do tributo devido e já pago? Seria da multa de mora?

Adiantamos que as várias necessárias ao equacionamento das respostas terão também influência decisiva na composição desta multa isolada.

Pensamos que o “isolado” desta multa refere-se ao tributo devido e pago, ainda que depois de expirado o prazo de pagamento. Fica, então, vigente e eficaz no sistema de direito.

Tenhamos em mente que o fato jurídico moratório que dá causa à relação jurídica sancionatória denominada multa isolada é o “não pagamento da multa de mora”. A esta altura já podemos concluir que a base de cálculo desta multa isolada somente pode ser uma: o valor da multa de mora que deixou de ser adimplida.

Não há como sustentar a inclusão do valor do tributo que, repita-se, fora pago, embora a destempo, na base de cálculo da referida multa isolada. Da mesma forma que ocorrer na relação jurídica tributária decorrente da incidência da RMIT, a base de cálculo utilizada nas normas sancionatórias tem a tríplice função, quais sejam, medir as proporções reais do fato jurídico moratório; confirmar, infirmar ou afirmar do verdadeiro critério material da descrição contida no antecedente da norma sancionatória.

Não há como os fatos jurídicos “deixar de pagar multa de mora” ou “deixar de pagar juros de mora”, que figuram nos antecedentes das normas jurídicas instituidoras das multas isoladas, serem medidos por outra base de cálculo que seja o valor da referida multa ou da multa. Pensar de outra forma, além de subverter a base de cálculo das obrigações tributárias, violar o princípio da razoabilidade ou proporcionalidade em sentido estrito intranormativo.

5. A multa compensatória: elas são válidas no direito tributário?

Temos que admitir: a doação de significado aos objetos do mundo da vida é feito pelo ser humano, que utiliza a linguagem para constituir e classificar esses objetos. Nessa atribuição de significado aos objetos, constituindo-os para o mundo, há considerável nível de discricionariedade.

Quando passamos à linguagem prescritiva do direito positivo, aí os agentes competentes que realizam a incidência, em função de sistema jurídico ser organizado de forma hierárquica, têm menor nível de liberdade na doação de significado.

Pensamos que a construção da expressão “multa compensatória” não atende aos níveis semânticos e pragmáticos da linguagem normativa.

O que se compensa, indeniza-se, recompõe-se é o dano. Multa compensatória é um sem sentido deontico.

Mesmo assim, num esforço hercúleo para salvar a expressão bastante utilizada na jurisprudência administrativa e judicial brasileira, podemos dizer que sob o rótulo de “multa compensatória” estaria, em verdade, contida nela a indenização (recomposição do dano) e também outras relações jurídicas, que imputem ao sujeito passivo uma sanção.

A mistura dessas duas relações jurídicas sob o manto de uma só expressão – “multa compensatória”-, sendo uma de índole indenizatória e outra de natureza sancionatória, explica os desalinhos semânticos e pragmáticos reinantes no discurso jurídico-tributário.

A mora e os juros no direito tributário brasileiro

1. Noções gerais sobre juros

A relação jurídica cujos critérios de constituição estão no conseqüente da norma jurídica é denominada juros de mora.

É como se a mora fosse o antecedente normativo (fato jurídico moratório) e “juros” fossem o conseqüente normativo (relação jurídica moratória).

A natureza jurídica dos juros de mora é remuneratória (compensatória) ou indenizatória (sancionatória).

Na análise do antecedente normativo dos juros de mora no direito tributário, identificamos sua natureza remuneratória, ao contrário de parte expressiva da doutrina¹⁵⁷ nacional. Com efeito, a composição do antecedente normativo dos juros de mora, não revela em a existência do critério culpabilidade. Ao revés, o art. 136, do CTN, estabelece que

salvo determinação de lei em contrário, a responsabilidade por infração da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

¹⁵⁷ EDMAR OLIVEIRA ANDRADE FILHO. *Infrações e Sanções Tributárias*, 2003, p. 135, entende que “Os juros de mora, por sua vez, representam uma penalidade por ato ilícito em face do retardamento culposo do pagamento devido fora dos casos autorizados pelo ordenamento jurídico, isto é, eles são devidos como sanção por ato ilícito que causa dano ao credor.”

Entendemos que a culpabilidade está inserta apenas no antecedente das normas moratórias que prescrevem no seu conseqüente as multas moratórias.

2. Conceito de juros na Teoria Geral do Direito

Os conceitos existentes sobre juros na Teoria Geral do Direito têm em comum seu aspecto remuneratório. A distinção existente entre juros de mora e juros compensatório, ao nosso sentir, apenas revela o motivo porque o devedor dos juros está na posse dos recursos. Assim, tomamos por juros o valor da remuneração que o credor pode exigir do devedor pelo fato de ter prestado ou de não ter recebido o que se lhe devia prestar. Numa e noutra espécie, foi privado de valor, que deu, ou de valor, que teria de receber e não recebeu. Porém, em nenhuma dessas hipóteses sua função ou mesmo sua estrutura revela qualquer possibilidade de que sirva para sancionar o devedor.

Juros apenas remuneram. E ao remunerar, não recompõe dano, não indeniza. Outra coisa bem distinta é que, ao remunerar, os juros podem evitar que surja no patrimônio do credor um dano, que será recomposto apenas por meio de indenização. Não de juros!

Essa discussão será retomada com maior vagar no item 7, abaixo, onde sustentamos a invalidade dos juros compensatórios no direito tributário.

3. A estrutura normativa das normas que prescrevem os juros de mora

Quando o art. 161, CTN, diz que “o crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição de penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta lei ou em lei tributária” (grifos nossos) deixa algumas notas importantes para se determinar o regime jurídico dos chamados “juros de mora” no direito tributário, precisamente na relação jurídica tributária, onde a Fazenda Pública é credora e sujeito passivo devedor.

Dessas notas importantes destacamos: (i) ausência de pagamento no vencimento (fato jurídico moratório); (ii) irrelevância quanto ao motivo da ausência de pagamento; e (iii) a possibilidade de que o fato jurídico moratório, além de juros de mora, implicar também penalidades.

Passemos em revista esses requisitos.

A ausência de pagamento no vencimento do tributo, fato jurídico tributário tomado com suficiência para fazer surgir à relação jurídica moratória denominada “juros de mora”, dá a primeira nota de que os juros ali tratados têm natureza jurídica de juros de mora e não juros compensatórios.

Depois, a segunda nota, que é a irrelevância do motivo determinante da falta, pode determinar trazer duas conseqüências imediatas, quais sejam, (a) a impossibilidade de exclusão da responsabilidade pela mora, quando a ausência de pagamento decorra de caso fortuito ou força maior; e (b) que os juros de mora têm natureza

remuneratória (nem indenizatória nem sancionatória), visto que serão devidos independentemente da existência de dano causado à Fazenda Pública decorrente do fato jurídico moratório. Isto é, o fato jurídico moratório, além de necessário, é suficiente para dar eficácia à relação jurídica “juros de mora”. Não requer, portanto, existência de dano (prejuízo) à Fazenda Pública.

Mas não é só. Outro forte argumento que confirma natureza remuneratória dos juros de mora no direito tributário está no limite máximo fixado pelo art. 161, CTN, que é de 1% (um por cento) ao mês. Ora, conspiraria contra a natureza indenizatória dos juros de mora sua fixação prévia, sem ao menos se dá a possibilidade de prova em contrário, naquelas hipóteses em que os juros de mora não cobrissem os prejuízos sofridos pelo credor.

Com esses argumentos pensamos que a natureza simplesmente remuneratória do valor referente ao crédito tributário retira dos juros de mora natureza sancionatória ou mesmo indenizatória.

De mais a mais, a terceira característica – possibilidade de o fato jurídico moratório implicar penalidades -, sobre reforçar o argumento de que os juros têm natureza jurídica remuneratória (e não sancionatória).

3.1. Sobre as três naturezas jurídicas das prestações compulsórias

Temos em mente que o fato jurídico moratório pode implicar três relações jurídicas moratórias: (i) a remuneratória; (ii) a indenizatória; e a (iii) sancionatória.

Essas três relações jurídicas moratórias são decorrentes da incidência de três normas jurídicas tributárias que tomam o fato jurídico moratório como suposto.

Mas, apenas quando a norma jurídica tiver natureza sancionatória ou remuneratória é que o fato jurídico moratório é suficiente para implicar as relações jurídicas moratórias denominadas, na primeira hipótese, de sanção; e na segunda, de “juros de mora”¹⁵⁸. Quando sua natureza for indenizatória assim a sua identificação será feita pela existência, no antecedente normativo, de um dano. E do *quantum* que esse dano representar não poderá fugir o critério quantitativo do conseqüente, precisamente a base de cálculo.

Outro esclarecimento se faz necessário: não há contraposição entre as naturezas moratórias dos juros de mora e remuneratória. Aquela é gênero; esta espécie. O moratório dos “juros de mora” lhe dado pela seguinte nota: ausência de pagamento até a data do vencimento. Só isso. Desse fato jurídico moratório várias e distintas relações exurgir, devendo ostentar um das seguintes espécies: (i) remuneratória, (ii) indenizatória ou (iii) sancionatória. Não há outra espécie. Qualquer acréscimo ao crédito tributário, fruto do descumprimento do dever de pagar, ou do dever de cumprir dever instrumental terá um dessas características.

¹⁵⁸ Em sentido contrário, entendendo que os juros moratórios têm natureza indenizatória BETINA TREIGER GRUPENMACHER, *Taxa selic e os juros de mora no novo código civil*, 2004, p. 128: “No entanto, o argumento fazendário no sentido de que o limite estabelecido na lei complementar (CTN, art. 161, § 1) não mais subsiste em virtude da revogação da mencionada regra constitucional é em tudo e por tudo impertinente, já que a revogada norma constitucional limitava em 12% (doze por cento) a taxa de juros reais anuais aplicável à concessão de créditos, cuja **natureza é remuneratória**, razão pela qual sua revogação em nada afeta o limite de juros estabelecidos no art. 161, §, cuja **natureza é indenizatória**.”

3.1.1. Sobre a taxa de juros SELIC

De fato, não estamos com aqueles que sustentam a inaplicabilidade de taxa de juros SELIC como índice de juros de mora decorrentes do fato jurídico moratório sob o argumento de que a SELIC teria natureza apenas remuneratória, enquanto que os juros de mora, no direito tributário, teria natureza indenizatória.

Pensamos que tanto os juros previstos no art. 161, §1º do CTN que são os juros de mora no direito tributário, quanto à taxa SELIC, têm natureza remuneratória.

Agora, a inconstitucionalidade e ilegalidade na aplicação da taxa SELIC como juros de mora está em dois pontos: (i) a autoridade competente para fixar seu percentual; e (ii) o instrumento normativo introdutor dos da taxa SELIC.

O instrumento introdutor a que se refere o art. 161, §1, CTN, que determina a remuneração dos créditos tributários não adimplidos até a data do vencimento é a Lei nº 9.250/95, que toma o fato jurídico moratório como suficiente e necessário ao nascimento da relação jurídica moratória, sem qualquer menção a prejuízo ou dano ao Erário.

De outro lado, a circunstância de a taxa SELIC cumprir dupla função, quais sejam: fixar a remuneração dos recursos retidos com o sujeito passivo e que deveriam ter sido repassados à Fazenda Pública até a data do vencimento; e, de outro lado, atualizar monetariamente a moeda, demonstram apenas que, de um mesmo fato jurídico moratório, várias relações jurídicas podem surgir, cada uma com seus critérios. No cotejamento desses critérios do conseqüente com

os critérios do antecedente é que se tornar possível afirmar o conteúdo da prestação têm a natureza de tributo, de sanção, de remuneração, de indenização ou de atualização do valor da moeda.

Mas essa característica do fato jurídico moratório – de ser uni-plurívoco – não o é apenas em relação aos juros de mora. Veremos que as relações jurídicas tributárias

4. O antecedente das normas jurídicas moratórias que prescrevem os juros de mora no direito tributário

Na estrutura sintática já traçada, cabe ao antecedente das normas jurídicas moratórias a indicação de critérios necessários e suficientes para a constituição do fato jurídico moratório. São eles:

Critério pessoal: indicação de critério que permite indicar a pessoa que deixa de cumprir a conduta.

Critério espacial: lugar do descumprimento.

1) critério objetivo:

(i) Material: o curso de determinado lapso temporal;

(ii) Espacial: lugar do descumprimento da conduta;

(iii) temporal: tempo do descumprimento da conduta.

2) critério subjetivo:

(i) sujeito S1 que exerceu a ação ou omissão no curso no curso do lapso temporal;

(ii) sujeito S2 perante o qual o sujeito S1 estava obrigado a praticar ou omitir determinada ação.

Esses critérios, ditos ordinários, estão, embora não sistematizados, dispostos no Código Tributário Nacional e na legislação federal que regulam o assunto.

Agora, para que as normas moratórias tenham eficácia técnico-sintática é preciso que várias outras normas não sejam positivadas, de modo a comprometer a referida eficácia. Essas outras normas são aquelas que prevêm a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, a consulta tributária, a denúncia espontânea, decisão do STF em controle de constitucionalidade, conforme serão expostas ao longo deste trabalho.

No critério pessoal, investigamos qual (ais) a (s) pessoa (as) que o sistema tributário prevê como juridicamente possíveis de praticar o fato jurídico moratório. Que pode ser diferente do critério subjetivo do conseqüente, precisamente ali onde está previsto o critério para identificação do sujeito passivo na relação jurídica tributária moratória.

Devemos recorda que, em relação ao tributo, a capacidade para realizar o fato jurídico tributário alojado no antecedente da RMIT deve ser examinada noutra contexto muitas vezes distinto daquele em que se dá o exame da sujeição passiva do tributo. Uma coisa é a capacidade para praticar o fato jurídico tributário nem sempre é a pessoa, física ou jurídica, que têm capacidade civil para figurar como sujeito passivo na relação jurídica.

E na relação jurídica moratória, será que capacidade para figurar na posição de sujeito passivo independe da capacidade para realizar o fato jurídico moratório?

Pensamos que o sujeito passivo da relação jurídica moratória há de ser pessoa que tenha alguma relação com o fato jurídico moratório.

A pessoalidade da relação jurídica moratória não permite que haja qualquer desconexão entre o sujeito que pratica o fato jurídico moratório e aquele que figura na relação jurídica moratória.

4.1. O critério material dos juros de mora: ausência de pagamento de multa de ofício e a incidência dos juros de mora

Ao lado da natureza jurídica dos juros moratórios no direito tributário, outra questão que atormenta os intérpretes e aplicadores do direito tributário é o critério material do antecedente das normas jurídicas que instituem os juros de mora, bem assim a base de cálculo que servirá para incidência da alíquota dos juros.

Objetivamente, indagaríamos: é juridicamente sustentável a inclusão do não pagamento de multas tributárias como fato jurídico moratório que implique juros de mora?

Advertimos logo que não se trata de mera disputa semântica, sem efeitos práticos. Trata-se de definição utilizada pelo direito positivo para estabelecer o regime jurídico da mora em relação ao crédito tributário.

A Lei n. 9.430/96, art. 61 estabelece que:

Art. 61. Os **débitos tributários** para com a União, **decorrentes de tributos e contribuições** administradas pela Secretaria da Receita Federal, cujos **fatos geradores** ocorrerem a partir de 1 de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica serão acrescidos de

juros de mora, calculados à taxa de 0,33% (trinta e três centésimos por cento) por dia de atraso. (grifo acrescido).

(...)

§ 3º. Sobre **os débitos** a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados a que se refere o § 3 do art. 5º, a partir do 1º (primeiro) dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao pagamento e de 1% (um por cento) no mês de pagamento. (grifo acrescido).

Logo se vê que haveremos de empreender séria investigação semântica sobre a expressão grifada no caput do artigo (“débitos tributários”, “decorrentes de tributos e contribuições” e “fatos geradores”) para se chegar ao entendimento sustentável em relação à composição do fato jurídico moratório, procurando desvendar se a ausência de pagamento de multa implicaria juros de mora.

Examinemos primeiro a expressão “débitos tributários”.

Para tanto, devemos reforçar as diversas utilizações que o direito tributário faz, em geral, e o CTN, em particular, das expressões “obrigação tributária”, “crédito tributário” e “débito tributário”.

Temos por débito tributário o dever jurídico de que titular o sujeito passivo da obrigação tributária. Seria, dentro da estrutura obrigacional, conceito correspectivo ao de crédito tributário, que é o direito subjetivo de que é titular o sujeito ativo da obrigação tributária¹⁵⁹. Até aqui, tanto o tributo quanto a sanção pecuniária não há diferença na estrutura obrigacional em todos os seus elementos, quais sejam: (i) crédito tributário, (ii) débito tributário, (iii) prestação de natureza pecuniária, (iv) sujeito ativo e (v) sujeito passivo.

¹⁵⁹ Cf. PAULO DE BARROS CARVALHO, *Curso de Direito Tributário*, 2008, p. 396.

Agora, quando passamos ao exame das expressões seguintes a exigência de juros de mora em decorrência da ausência de pagamento de sanção tributária. Ora, a expressão “tributos e contribuições”, utilizada no *caput* do art. 61, da Lei n 9.430/96, depois de mencionar a expressão “débitos tributários”, significa que apenas os débitos decorrentes da prática do fato jurídico tributário do qual decorra o nascimento de tributos e contribuições servem para fazer incidir os juros moratórios.

Mas não é só. Em seguida, ainda no *caput*, há referência à expressão “fato gerador”, que o direito tributário vem utilizando como fato jurídico tributário que implica nascimento de relação jurídica denominada tributo. A pragmática da comunicação prescritiva no direito positivo tributário, bem assim na Ciência do Direito Tributário, serve-se da expressão “fato gerador” apenas para se referir ao ato lícito do qual decorra tributo. Quando pretende que de determinado fato decorra um sanção as expressões utilizadas são “ilícito”, “infração”, “fato ilícito”, e assim por diante. O conseqüente desse ilícito é a sanção e não o tributo.

Com essas considerações de ordem semântica e pragmática não há, ao menos na esfera estadual, sustentação jurídica para se caracterizar como fato jurídico moratório a ausência de pagamento de sanção tributária pecuniária.

De outro lado, o art. 161, do CTN, estabelece que:

Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

§1º. Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.

§2º. O disposto neste artigo não se aplica na pendência de consulta formulada pelo devedor dentro do prazo legal para pagamento do crédito.

4.2. O critério temporal no antecedente das normas dos juros moratórios

PONTES DE MIRANDA¹⁶⁰ faz outra observação importante, que vem ao encontro do nosso pensamento. Diz o Autor:

Dois elementos conceituais dos juros são o valor da prestação, feita ou a ser recebida, e o tempo em que permanece a dívida. Daí o cálculo percentual ou outro cálculo adequado sobre o valor da dívida, **para certo trato de tempo.**

Além de deixar consignada a imprescindibilidade do critério temporal, ao que a acrescentamos no lugar sintático de antecedente normativo, Pontes de Miranda estabelece importante vínculo entre este **critério temporal** (antecedente) e o **critério quantitativo**, que alojamos não lugar sintático de conseqüente.

O critério temporal diz respeito ao tempo em que o devedor ficou na posse do capital (no caso, do tributo, se for obrigação tributária, ou da quantia em dinheiro equivalente ao tributo, se a obrigação de restituição decorrer de pagamento indevido). Já o critério quantitativo diz respeito ao valor do objeto da prestação, em razão do qual deve variar o valor dos juros.

Salta aos olhos logo uma observação que, daqui em diante, tomaremos como premissa-decorrente: os juros são unicamente

¹⁶⁰ *Tratado de direito privado*, tomo XXIV, 1959, p. 13.

remuneração do conteúdo da obrigação, que, em direito tributário, terá como objeto necessariamente um prestação cujo conteúdo é um valor em dinheiro.

Juros apenas podem ser remuneratórios. Não há juros punitivos, mesmo que o tempo em que o capital fique com o devedor não decorra da vontade do credor.

Há mais a dizer sobre o critério temporal.

Os tributos de competência federal o termo inicial da mora é, nos termos da lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, o primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do tributo. Veja-se que este vencimento é aquele previsto de forma geral e abstrata da lei instituidora do tributo, e não aquele individual e concreto, que, como vimos, pode ser, por inúmeras circunstâncias normativas, diferente do geral e abstrato fixado na referida norma.

Disso, ressalta outro traço importante e que distingue o suposto da norma que institui os juros de mora daquele que prescreve a multa de mora: o elemento temporal em que ocorre o fato jurídico moratório que dá ensejo ao nascimento da relação “juros de mora” ocorre sempre no tempo previsto nas prescrições em nível geral e abstrato, em função da sua natureza remuneratória. Em contranota, o elemento temporal que marca a ocorrência do fato jurídico moratório, fazendo surgir a relação sancionatória, poderá (e apenas poderá!) ser aquele ser aquele previsto na norma geral e abstrata. Dada sua natureza sancionatória, punitiva, pode ser que aquele marco temporal previsto na norma geral e abstrata construída a partir do veículo introdutor da RMIT sofra, por imposição de outras normas jurídicas (v. g.: consulta tributária, cautelar em controle de constitucionalidade abstrato, súmula

vinculante, mudança de critério jurídico da Administração Pública, etc...) alguma alteração, deslocando-se para outro momento futuro o prazo de vencimento do tributo ou do cumprimento do dever instrumental.

5. O conseqüente das normas jurídicas moratórias

Este trabalho, conforme o próprio título noticia, verte-se com maior cuidado sobre o antecedente das normas jurídicas moratórias.

Mas a análise é normativa. Precisa, então, percorrer a estrutura mínima de sentido capaz de regular minimamente as condutas. Por isso, ingressamos no conseqüente das referidas normas.

O conseqüente das normas jurídicas moratórias, invariavelmente, indicam os critérios para constituição da relação jurídica moratória.

É na relação jurídica onde podemos examinar a sua compostura interna, isto é, deveres jurídicos do sujeito passivo, direito subjetivo do sujeito ativo, sujeito ativo, sujeito passivo, e objeto da obrigação, enfim, todos os critérios necessários à regulação de condutas.

Identificamos no conseqüente de todas as normas jurídicas moratórias: (i) sujeito passivo da relação jurídica moratória, (ii) sujeito ativo; (iii) objeto da obrigação (prestação).

O sujeito passivo na relação jurídica moratória será aquele obrigado ao cumprimento da prestação.

5.1. A base de cálculo dos juros moratórios no direito tributário e multa de ofício

Equacionado, ao menos para os limites deste trabalho, o critério material da hipótese de incidência dos juros de mora no direito tributário é chegado o momento de fixamos a base de cálculo sobre a qual incidirá a alíquota dos juros de mora.

Ora, as três funções a que se presta a base de cálculo, quais sejam, a) medir as proporções reais do fato jurídico; b) compor a específica determinação da dívida e c) confirmar, infirmar ou afirmar o verdadeiro critério material da descrição contida no antecedente da norma, servem não só a base de cálculo na RMIT¹⁶¹.

Com efeito, essas três funções são também possíveis de serem cumpridas pelas bases de cálculo das multas tributárias e dos juros.

Neste momento interessa-nos a primeira função, a fim de que possamos medir as proporções do fato jurídico moratório tributário.

O Código Tributário Nacional, ao estabelecer os fatos jurídicos moratórios possíveis que dão ensejo à relação jurídica juros de mora, estabelece que “O **crédito** não integralmente **pago no vencimento** é acrescido de juros de mora...” significa que deixar de pagar tributo ou contribuição¹⁶², conforme já expomos no item 4.1, *supra*, não há maiores dificuldades para se concluir que a base de cálculo sobre a qual incidirá

¹⁶¹ Cf. PAULO DE BARROS CARVALHO, *Curso de Direito Tributário*, 18 ed., p. 342.

¹⁶² Devemos registrar que as contribuições são espécies tributárias, sendo tautológica a inserção da palavra contribuição.

a alíquota dos juros de mora somente pode ser o valor do tributo ou da contribuição não adimplidos até a data do vencimento.

Assim, a lei ordinária que admitiu e ainda admite a inclusão da multa de ofício na base de cálculo dos juros de mora incorre em ilegalidade, contrariando o art. 161, CTN.

Atualmente, conforme já expomos, rege a matéria o art. 61, da Lei n. 9.430/96, onde está expresso que somente “Os **débitos tributários** para com a União, **decorrentes de tributos e contribuições** administradas pela Secretaria da Receita Federal, cujos **fatos geradores** ocorrerem a partir de 1 de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica serão acrescidos de juros de mora..”. Se deixar de pagar multa de ofício até a data do vencimento não se constitui em fato jurídico moratório capaz de fazer incidir juros de mora, temos por certo que também não possibilidade de que o valor da multa de ofício figure na base de cálculo dos juros de mora.

Isso porque, se utilizarmos duas das três funções da base de cálculo – medição das proporções reais do fato jurídico e confirmação, infirmação ou afirmação do verdadeiro critério material da descrição contida no antecedente da norma – haveremos de concluir que não laboraríamos em evitando equívoco admitir a inclusão do valor correspondente da multa de mora na composição da base de cálculo dos juros moratórios.

É verdade que, considerando que a natureza dos juros de mora é remunerar o conteúdo da prestação, *de lege ferenda* andaria bem o legislador complementar ao estabelecer a possibilidade de incidência dos juros de mora sobre o valor da multa de ofício aplicada pela Fazenda Pública.

6. Sobre a sujeição passiva na relação jurídica moratória e o sujeito passivo do tributo, naquelas hipóteses em que relação jurídica moratória decorre do fato jurídico “não pagar tributo”.

Já dissemos que não pagar tributo até a data do vencimento é fato jurídico ilícito pelo sujeito passivo da relação jurídica.

De outro lado, nem sempre a pessoa que deixou de pagar tributo, praticando assim o fato jurídico ilícito “não pagar tributo” será responsável pelo pagamento da multa decorrente daquele fato jurídico ilícito.

Nem sempre o sujeito passivo na relação jurídica cujo objeto da prestação é o tributo será o mesmo sujeito passivo na relação jurídica cujo objeto da prestação seja multa tributária ou juros de mora.

É corrente na doutrina que o sujeito passivo do tributo será sempre uma pessoa física ou jurídica que tenha relação direta ou indireta com o fato jurídico tributário. Se a relação for direta, o sujeito passivo será contribuinte, se indireta, será responsável.

7. Os juros compensatórios no direito tributário

Semelhante à trilha traçada em relação a multas e suas naturezas jurídicas – sancionatória ou indenizatória – também os juros passaram e passam pelo mesmo dilema, que há muito é tratado pela Teoria Geral do Direito, no campo objetal do direito privado.

No direito público, a participação da Administração Pública na relação jurídica, seja como contratante, seja como expropriante, no direito administrativo, seja como credor ou devedor, na relação jurídica tributária de crédito ou de indébito tributário, respectivamente,

Categorias jurídico-tributárias relacionadas ao fato jurídico moratório no direito tributário

Este capítulo tem por objetivo específico relacionar alguns conceitos que são associados ao fato jurídico moratório na dinâmica do direito tributário. Conceito como sanção, causa da mora, crimes contra a ordem tributária, serão tratados com a finalidade exclusiva de associá-los ao fato jurídico moratório. E nada mais.

1. Mora e sanção

O trabalho que ora apresentamos não é um estudo da sanção¹⁶³, em quaisquer de suas acepções. Pretendemos examinar com maior acuidade da mora no direito tributário, mesmo tendo a convicção inarredável de que várias relações jurídicas sancionatórias tomam o fato jurídico moratório no seu suposto normativo.

Assim, mora toma as seguintes acepções no discurso jurídico-positivo: (i) norma primária sancionatória, (ii) fato jurídico moratório, que está no antecedente da norma primária sancionatória; (iii) relação jurídica sancionatória, que está no conseqüente da norma primária sancionatória; (iv) norma secundária (processual); (v) fato

¹⁶³ EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI, *Lançamento tributário*, 1996, pp. 38-39, trata de forma exemplar a plurivocidade do termo sanção, visto que pode significar “(i) a relação jurídica consistente na conduta substitutiva reparatória, decorrente do descumprimento de pressuposto obrigacional (de fazer, de omitir, de dar – genericamente prestações do sujeito passivo ‘Sp’; (ii) relação jurídica que habilita o sujeito ativo ‘Sa’ a exercitar seu direito subjetivo de ação (processual) para exigir perante o Estado-Juiz ‘Sj’ a efetivação do dever constituído na norma primária e (iii) a relação jurídica, conseqüência processual deste ‘direito de ação’ preceituada na sentença condenatória, decorrente do processo judicial.”

jurídico secundário, que está no antecedente da norma secundária, (vi) relação jurídica secundária, que está no conseqüente da norma jurídica secundária.

Mas “sanção”, tomada na sua acepção de base, assim como “tributo”, é relação jurídica intranormativa, cujo lugar sintático que ocupa é o conseqüente das normas jurídicas primárias sancionatórias ou normas jurídicas secundárias ou processuais. Dessa forma, a mora, assim visto como o fato jurídico compõe precisamente o antecedente daquelas normas jurídicas sancionatórias.

Portanto, entre o fato jurídico moratório e a relação jurídica sancionatória há relação de implicação.

Mas, nem sempre o fato jurídico moratório, isoladamente, é condição suficiente e necessária ao surgimento de relação jurídica sancionatória, quer mora primária, quer secundária (processual).

Outro ponto importante que precisa ser reforçado diz respeito à definição do conceito de tributo inserta no art. 3º, do CTN, precisamente na expressão “... que não constitua sanção de ato ilícito...”

2. Mora e causa da mora: análise intranormativa

Os estudos empreendidos pela Ciência do Direito sobre a noção de “causa” no direito tributário se ocuparam principalmente da obrigação tributária, exatamente porque o estudo do tributo tinha como centro a própria obrigação tributária.

PAULO AYRES BARRETO¹⁶⁴, em percuciente estudo sobre o assunto, anota que as teorias que versaram sobre o assunto tomam “causa” em sete acepções distintas, a saber, (i) vantagem em favor do contribuinte advinda do recebimento de serviços públicos, (ii) a lei, (iii) os pressupostos de fato da obrigação tributária, (iv) os princípios legais e constitucionais, (v) a capacidade contributiva, (vi) conjugação de mais de uma doutrina (mistas), (vii) necessidade de o Estado dispor de instrumentos econômicos para preenchimento dos fins do Estado.

Tomaremos em linha de conta causa da mora como a correção entre o motivo e a finalidade. Em termos sintáticos, poderíamos tomar a causa como a relação de necessariedade e suficiência entre o fato jurídico moratório (antecedente da norma jurídica moratória) e qualquer elemento da relação jurídica moratória (sujeito ativo, sujeito passivo, critério quantitativo, e critério temporal).

Em síntese, tomaremos a “causa da mora” como à relação entre o fato jurídico moratório e a relação jurídica moratória.

A finalidade, diria PAULO DE BARROS CARVALHO, nada mais é do que o valor¹⁶⁵ tomado como razão de ser da conduta. Assim, entre o fato jurídico moratório e relação jurídica moratória há a finalidade.

É importante notar que todos esses conceitos de causas dizem respeito à obrigação tributária dita principal.

¹⁶⁴ *Contribuições: regime jurídico, destinação e controle*, 2007, pp. 43-44.

¹⁶⁵ Não negamos a existência de valor na estrutura normativa da mora. Embora não seja objeto deste trabalho, não hesitaríamos em afirmar que o valor que subjaz às normas moratórias é a segurança jurídica. Se, de um lado, o fato jurídico moratório faz nascer outras relações jurídicas moratórias, de outro, pode, em nome da segurança jurídica, extinguir relações jurídicas tributárias, como sói acontecer em algumas hipóteses do art. 156, CTN, adiante tratadas.

O conceito de causa é importante para compor o conceito de mora no direito tributário e esta importância é por várias vezes expostas no Código Tributário Nacional.

Também em relação às normas moratórias das quais decorram sanções ou indenizações o conceito de causa é de suprema importância, visto que, em relação às sanções que utilizam em seus antecedentes a culpabilidade, a base de cálculo e/ou a alíquota terá que refletir os graus de culpabilidade. Da mesma forma, quando o fato jurídico moratório causar dano (antecedente) o conseqüente, precisamente o critério quantitativo, refletirá a mensuração desses danos.

São imposições desse jaez que torna a noção de causa, tomada na acepção de relação entre o fato jurídico moratório e a relação jurídica moratória, inevitavelmente utilizada na incidência das normas jurídicas tributárias, principalmente das normas jurídicas sancionatórias e indenizatórias.

3. A mora e suas relações com crime, ilicitude, antijuridicidade e culpabilidade

Já dissemos no início deste trabalho que nosso objetivo, muito mais que analisar as possíveis relações jurídicas decorrentes do fato jurídico moratório

Em importante passagem dos clássicos Princípios Básicos de Direito Penal FRANCISCO DE ASSIS TOLEDO¹⁶⁶ diz que:

¹⁶⁶ p. 159.

Ilicitude e antijuridicidade são termos empregados como sinônimos. Nossos penalistas, porém, por influência dos autores de língua espanhola e italiana, utilizam com maior freqüência, ao invés do primeiro, a palavra antijuridicidade, para exprimir um dos elementos fundamentais do conceito jurídico de crime.

BASILEU GARCIA¹⁶⁷ esclarece que o direito penal brasileiro sempre adotou a classificação dicotômica das infrações penais, dividindo-as em crimes ou delitos e contravenções. Seguimos nessa trilha, justificando assim a adoção da classificação das infrações tributárias em (i) infrações tributária delituosas e (ii) infrações penais não delituosa¹⁶⁸. Trazendo a distinção para o tema da mora no direito tributário, temos que o fato jurídico moratório realizaria o antecedente de uma norma infracional tributária não delituosa. É a simples inadimplência.

3.1. A culpabilidade e mora

O Código Penal ao tratar da causa excludente de culpabilidade, emprega expressões tais como: “é isento de pena” (arts.26, *caput*, e 28, § 1º), “só é punível o autor da coação ou da ordem” (art. 22, pelo que se entende que não é punível o autor do fato).

“Se a expressão “é isento de pena” significa “não é culpável”, subentende-se que o Código considera o crime mesmo

¹⁶⁷ *Instituições de Direito Penal*, 2008, v. 1, t. 1, p. 264.

¹⁶⁸ RUY BARBOSA NOGUEIRA, *Curso de Direito Tributário*, 1999, p. 191, faz distinção clara e simples dos ilícitos tributários, classificando-os em três espécies segundo a espécie de norma violada e a competência para julgamento. Diz o eminente Professor: “Tendo em vista a própria legislação vigente, podemos verificar que certos ilícitos tributários estão configurados apenas em leis administrativas fiscais e são em princípio de apreciação dos órgãos administrativos fiscais.

Outros, além de constituírem infração fiscal e quanto a estas estarem sujeitos a julgamento administrativo, incidem também no direito penal (CP, leis penais e Lei das Contravenções Penais) e neste último aspecto submetidos à competência judiciária.

Finalmente, certos ilícitos tributários constituem exclusivamente crimes tributários e como tal serão apreciados e julgados somente pelo órgão judiciário.”

quando não existe a culpabilidade em face do erro de proibição (art. 21, *caput*, 2ª parte).”¹⁶⁹

Percebe-se que o crime existe, mas a pessoa do agente é declarada como não culpável.

O crime existe por si mesmo quanto o fato praticado é típico e antijurídico, mas é necessária a culpabilidade para que o crime seja ligado ao agente. Por essa razão, pode-se dizer que para a existência do crime, é prescindível a culpabilidade.

Entende assim o Código pátrio que havendo fato típico e antijurídico, configurado se encontra o ilícito penal, ou seja, existe crime sem culpabilidade.

A culpabilidade é um dos pressupostos e não requisito ou elemento do crime, não guardando relação com a existência do crime em si, mas sim com a imposição da pena.

Culpabilidade é o gênero no qual se encartam o dolo e a culpa.

Culpa em sentido amplo equivale à idéia de culpabilidade. Neste caso abrange o dolo e a culpa em sentido estrito.

Culpa em sentido estrito = relação psicológica entre alguém e o resultado da sua conduta, em razão da imperícia, da negligência ou da imprudência.

¹⁶⁹ JESUS, Damásio E. de. *Direito Penal, volume I: parte geral*. 29 ed. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 454.

Dolo é a forma mais grave de culpabilidade ou de culpa em sentido amplo. Consiste na vontade de consciente de praticar a ação ou a omissão ilícita. É a vontade dirigida para o resultado ilícito. O crime se diz doloso quando o agente quis o resultado ou assumiu o risco de produzi-lo (art. 18, I, CP).

Na configuração do crime exige-se, em regra, o dolo. Só excepcionalmente, o crime pode configurar-se com a presença da culpa em sentido estrito. Por isto mesmo o Código Penal estabelece que, salvo os casos expressos em lei, ninguém pode ser punido por fato previsto como crime, senão quando o pratica dolosamente.¹⁷⁰

Dessa forma, o crime somente estará configurado se a conduta descrita no tipo ocorrer na forma dolosa. O crime somente será culposos se houver previsão legal expressa nesse sentido.

No caso dos crimes contra a ordem tributária, previstos na Lei nº 8.137/90, não se reporta a nenhuma hipótese de crime culposos, razão pela qual, todos os crimes contra a ordem tributária somente se caracterizam quando se trate de conduta dolosa.

Em outras palavras, crime cometido contra ordem tributária na forma culposos é conduta atípica por ausência de expressa previsão legal.

Vale a pena salientar de que o erro sobre elemento constitutivo do tipo legal (erro de tipo) exclui o dolo e, por conseguinte, a culpabilidade.

¹⁷⁰ HUGO DE BRITO MACHADO. *Crimes contra a ordem tributária*. São Paulo: Atlas, 2008. p. 68. e JÚLIO FRABBRINI MIRABETE. *Código Penal Interpretado*. São Paulo: Atlas, 2000. p. 166-167.

Para tanto, é inegável a relevância da distinção entre erro de tipo e erro de proibição:

O erro de tipo reside na incorreta compreensão de elementos objetivos utilizados na definição do tipo. (exclui o dolo).

As normas definidoras do tipo supressão ou redução de tributo, previstas no art. 1º, da Lei nº 8.137/90, albergam vários elementos, entre os quais está o elemento tributo. Um erro sobre qualquer um desses elementos é um erro de tipo, que impede a configuração do crime de supressão ou redução do tributo.

O erro quanto a elementos objetivos do tipo exclui o dolo. Não se pode dizer que o agente quis suprimir tributo se ele não sabia ser o tributo devido ou não na situação vivenciada.

O erro é uma falsa representação da realidade e a ele se equipara a ignorância, que é o total desconhecimento a respeito dessa realidade. No caso do erro de tipo, desaparece a finalidade típica, ou seja, não há no agente a vontade de realizar o tipo objetivo. Como o dolo é querer a realidade do tipo objetivo, quando o agente não sabe que está realizando um tipo objetivo, porque se enganou a respeito de um dos seus elementos não age dolosamente: há erro de tipo.¹⁷¹

O erro de proibição reside na incorreta compreensão da própria lei penal, na ignorância ou incorreta interpretação da própria norma incriminadora da conduta. (não exclui o dolo).

É o que acontece quando o agente pratica a conduta se suprimir ou reduzir o tributo, consciente de que realmente está suprimindo ou reduzindo um tributo devido, embora na suposição de

¹⁷¹ HUGO DE BRITO MACHADO. *Crimes contra a ordem tributária*. São Paulo: Atlas, 2008. p. 68. *apud* JÚLIO FRABBRINI MIRABETE, *Manual de Direito Penal*. São Paulo: Atlas, 1995. p. 167.

que não está cometendo um crime, tem-se um erro residente na própria questão de saber se existe ou não essa proibição.

Aqui o agente quis realizar o tipo. Por essa razão, não exclui o dolo.

3.2. Mora e crimes contra a ordem tributária

Outro ponto que pode se associar ao tema da mora no direito tributário é a tipificação de alguns crimes contra a ordem tributária, tal que previstos na Lei nº 8.137/90.

Com feito, embora o não-pagamento do tributo em dia componha o antecedente de algumas normas jurídicas instituidora dos crimes tributários, sendo, portanto, necessária da inadimplência para sua configuração, isoladamente, o inadimplemento do tributo não é suficiente para caracterizar o crime tributário.

Os crimes tributários prevêm em seus supostos normativos critérios que se servem para constituir fatos jurídicos relacionais que, isoladamente, a mora não consegue cobrir todas as características.

É por isso que, logo no caput do art. 1º, Lei nº 8.137, está inserto que “suprimir” ou “reduzir tributo”.

Mas “suprimir” ou “reduzir” tributos não significa apenas realizar fato jurídico moratório.

As palavras “suprimir” ou “reduzir” tributos significa que o sujeito passivo, ao realizar a incidência da RMIT, deixou

fora parte do fato jurídico tributário. Essa conduta de realizar a incidência sobre essa parte que ficou de fora, quer dizer, que está contida no nível geral e abstrato e que deveria também figurar no nível individual e concreto.

4. Mora e coação

A palavra “coação”, mesmo após superada a ambigüidade entre os mundos geral abstrato (conceito) e o individual e concreto (elementos), também quando utilizada para definir o direito positivo com conjunto de normas em que há possibilidade de realização das suas prescrição mesmo contra a vontade do sujeito.

O fato jurídico moratório, quer no cumprimento da prestação estabelecida na RMIT, quer em relação aos deveres instrumentais, não autoriza por si só a coação em relação ao sujeito passivo do tributo. É preciso que o Judiciário, no exercício de sua função típica, realize os atos de coação, expropriando os bens do devedor para realizar o pagamento do tributo devido.

É verdade também que os atos de coação – mundo do ser – também têm sua dimensão normativa – mundo do dever-ser –, na medida em que são regidos por normas jurídicas de execução.

SEGUNDA PARTE

Capítulo VII

A mora estrutural e o crédito tributário

1. A mora procedimental (espécie de mora estrutural) e a constituição do crédito tributário

A certeza do direito, tomado aqui na acepção que lhe é atribuída por PAULO DE BARROS CARVALHO¹⁷², e o sobreprincípio da segurança jurídica exigem que as relações jurídicas sejam constituídas em determinado lapso temporal, ao fim do qual o exercício de determinada competência, seja ela fixadora de deveres jurídicos seja de direitos subjetivos, não mais é possível.

É por isso que as normas de decadência e de prescrição no direito tributário são, nessa linha aqui traçada, normas moratórias. Numa certa medida, estaríamos autorizados a dizer que decadência e prescrição são os mais importantes instrumentos de fixação de mora no direito tributário brasileiro.

¹⁷² *Segurança jurídica e modulação dos efeitos*, in *Direito tributário em Questão*, 2008, p. 2008, onde o eminente professor diz que a certeza do direito é um atributo essencial do direito, sem o que não se produz enunciado normativo com sentido deontico completo. De outro lado, a segurança jurídica é uma decorrência de fatores sistêmicos que utilizam a certeza do direito de modo racional e objetivo, dirigido para um valor específico, fazendo surgir nos destinatários das normas jurídicas o sentimento de previsibilidade quanto aos efeitos da regulação dos efeitos jurídicos.

1.1. A decadência do direito do Fisco lançar como hipótese moratória

A competência prescrita para a constituição do crédito tributário pode ser impedida por um fato jurídico moratório estrutural, naquelas hipóteses em que há decadência do direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário, seja quando a competência lhe é atribuída, em primeiro plano, conforme previsão do art. 173, CTN, ou em segundo plano (subsidiário), quando, em primeiro plano, é atribuída ao sujeito passivo e este não constitui o crédito tributário. Neste caso, a mora do sujeito passivo não constituindo o crédito tributário no tempo e forma previstos, transfere essa competência para a Fazenda Pública, que poderá, pelo lançamento, constituir o crédito tributário. Mas se mesmo assim a Fazenda Pública não constituir o crédito tributário no tempo e modo previsto, então dá-se outro fato jurídico moratório, que extingue a competência para constituir o crédito tributário.

Nesse último caso, no antecedente dessa norma que prescreve a relação jurídica decadencial (conseqüente) configuração de mora estrutural no direito tributário.

1.1.1. Uma distinção prévia: Direito Subjetivo e Direito Potestativo

Um esclarecimento é necessário antes de ingressar mais detidamente nas normas que prevêm a decadência do direito de a fazenda Pública constituir o crédito tributário.

Não estamos ainda tratando de mora em sentido estrito, isto é, inadimplemento de obrigação tributária em sentido estrito. Estamos ainda naquela fase antes da constituição da obrigação

tributária pelo lançamento ou por ato do sujeito passivo (“autolançamento”), onde a mora corresponde ao não-exercício da competência para produzir outras normas.

É mora na incidência da regra-matriz de incidência tributária.

É ausência de incidência, que, em função da ingente necessidade de estabilização das relações jurídicas, faz com que a norma de decadência colha esse fato, juridicizando-o, imputando-lhe a consequência de extinguir a competência para constituir aquele crédito.

Creemos que neste nível de análise estamos trabalhando com a categoria jurídica chamada de direito potestativo, muito bem elucidada por LOURIVAL VILANOVA¹⁷³, quando afirma que:

Às vezes, distingue-se o direito subjetivo, em sentido estrito, do denominado direito potestativo. Naquele, ao titular ativo contrapõe-se o titular passivo com dever jurídico (conduta ação-omissão). O titular passivo na relação de direito potestativo não tem dever a prestar, pois fica reduzido à posição de sujeição. Suporta os efeitos jurídicos do exercício de poderes de seu titular, que por ato unilateral, só por si, é capaz de provocar constituição, modificação ou desconstituição de relações jurídicas.

E mais adiante arremata: “De sorte que – ponto que aqui interessa – na relação jurídica não se vê aquela correspectividade direito-deveres, específica dos direitos obrigacionais.”

É como diz SEABRA FAGUNDES¹⁷⁴, ao falar das obrigações públicas, o que, para nós, seria obrigação em sentido amplo:

¹⁷³ *Causalidade e relação no direito*, 2000, p. 231.

¹⁷⁴ *Controle dos atos administrativos pelo poder judiciário*, 2006, p. 255.

(...) A prestação em tais casos reveste, portanto, um duplo efeito: fazer ou não fazer e suportar, ou seja, praticar algum ato ou dele se abster, e ainda aceitar certos ônus que o sujeito ativo da obrigação imponha com sua atividade.

Mas, mesmo em sentido amplo, há relação jurídica.

Pois bem, a constituição do crédito tributário nem sempre está sujeita, originariamente, ao ato administrativo de lançamento tributário. O Código Tributário Nacional destacou, de um lado, os tributos sujeitos ao ato administrativo de lançamento, e de outro, os que devem ser constituídos por ato do sujeito passivo. Aqueles estão previstos nos arts. 147 e 149¹⁷⁵; estes no art. 150 daquele diploma normativo.

Essa proposição é fruto das análises semântica e sintática da expressão “lançamento por homologação”, que é interpretada por muitos juristas¹⁷⁶ como uma das hipóteses de lançamento.

Os que assim procedem partem das premissas de que: (i) todo tributo é constituído por ato administrativo de lançamento e (ii) a homologação, como ato da autoridade administrativa, completaria o ato-norma, efeito do ato-fato praticado pelo administrado, dando-lhe o atributo de lançamento.

Mesmo criticando fortemente a linha de argumentação que considera os atos dos sujeitos passivos como hábeis à

¹⁷⁵ Como visto, incluímos entre as hipóteses em que o CTN impõe, originariamente, o lançamento tributário, tanto nas hipóteses sujeitas ao lançamento por declaração (art. 147) quanto nas por lançamento de ofício (art. 149). Numa certa medida, a distinção entre uma e outra modalidade de lançamento foi posta entre parênteses, porquanto revela classificação baseada no procedimento preparatório, que pode ou não culminar com o ato administrativo de lançamento. Para nós, interessa o lançamento como ato administrativo; daí a pouca importância emprestada à classificação retromencionada.

¹⁷⁶ Nesse sentido HUGO DE BRITO MACHADO, *Curso de direito tributário*, 1998, p. 121; e IVES GANDRA DA SILVA MARTINS, *Lançamento tributário e decadência*, 2002, p. 278-307.

constituição do crédito tributário, ALBERTO XAVIER¹⁷⁷ faz importante retrospecto sobre a origem da distinção. Diz o eminente professor:

Conforme já se referiu, certa orientação da doutrina, que entre nós mereceu o aplauso de Rubens Gomes de Sousa, considera o accertamento como momento necessário e insuprimível de toda a obrigação tributária, construindo um conceito amplo que abrangeria `atos ou operações` realizados pela Administração fiscal e pelos particulares que tivessem em vista a determinação da prestação tributária individual pela concretização da hipótese e do mandamento normativo. Atos e operações do Fisco e dos particulares reentrariam, assim, num mesmo e comum de accertamento ou lançamento, distinguindo-se os realizados pelos contribuintes pelas designações de *altoaccertamento*, *selbstveranlagung*, *self-assessmente*, *autolançamento*.

Nessa mesma linha também caminha MISABEL DERZI¹⁷⁸, ao dizer que “Em conseqüência, a legislação ordinária não pode criar a chamada ‘dívida não contenciosa’, baseada, p. ex., em singelas declarações constantes de guias e documentos de arrecadação (DCTF’s).”

Todos esses argumentos parecem não resistir às ponderações de PAULO DE BARROS CARVALHO, seguido de perto por EURICO M. DINIZ DE SANTI¹⁷⁹, quando fortemente argumentam no sentido de que nem toda obrigação tributária e, por conseguinte, crédito do Fisco, é constituída pelo lançamento, entendido como ato administrativo privativo da Administração Pública. Nos tributos sujeitos ao “lançamento por homologação” (CTN, art. 150), não há lançamento, pelo menos originariamente (dentro daquela perspectiva já firmada de que é imprescindível o exercício de competência administrativa por agente público). Há sim competência para o sujeito passivo constituir a

¹⁷⁷ In: *Homenagem a PAULO DE BARROS CARVALHO*, 2008, p. 567.

¹⁷⁸ Em notas atualizadoras ao livro de ALIOMAR BALEEIRO, *Direito Tributário Brasileiro*, 2000, p. 1011.

¹⁷⁹ Também ALBERTO XAVIER, *Do lançamento no direito tributário brasileiro*, 1972, p. 97; LUCIANO AMARO, *Direito tributário brasileiro*, 1997, p. 351; e ESTEVÃO HORVATH, *Lançamento tributário e “autolançamento”*, 1997, p. 162.

obrigação tributária por ato próprio, sem qualquer participação da administração.

A segunda premissa, referente ao ato administrativo de homologação¹⁸⁰, que, supostamente, preencheria a participação da Administração na constituição do crédito tributário, PAULO DE BARROS CARVALHO¹⁸¹ pondera que enquanto o lançamento é constitutivo do crédito a homologação extingue-o. Só se lança o que não se pode homologar e só se homologa o que não se pode lançar, conclui com brilhantismo.

Paralelo à extinção do direito do Fisco lançar, o ato homologatório, entendido como norma individual e concreta ao fato jurídico que relata em linguagem o evento do decurso do prazo de cinco anos, contados do evento “jurídico tributário”, além de extinguir a obrigação tributária (art. 156, VII, CTN), quando constituída pelo sujeito passivo, também, agora por força do art.150, § 4º, extingue o direito da Fazenda lançar. Estabelecendo-se simetria com as relações jurídicas uniplurívocas, teríamos normas com o mesmo antecedente, mas com os conseqüentes distintos, de forma que H implique C, (extinção da obrigação tributária) e C, (extinção do direito de lançar).

Na primeira hipótese a homologação recai sobre o pagamento¹⁸² (e não sobre a norma individual e concreta), e na segunda,

¹⁸⁰ O ato administrativo de homologação relata em linguagem, no seu antecedente, o decurso do prazo de cinco anos a partir do fato jurídico tributário (CTN, art. 150, § 4º), e prescreve no seu conseqüente a extinção do crédito tributário. Como se nota, em nada e por nada interfere na constituição do crédito tributário, e sim, na sua extinção.

¹⁸¹ Cf. PAULO DE BARROS CARVALHO, *Curso de direito tributário*, 2008, p. 509.

¹⁸² Nesse sentido PAULO DE BARROS CARVALHO, *Estudos em homenagem a Geraldo Ataliba*, coord. CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO, 1997, p. 226. Em sentido contrário, EURICO DE SANTI, *Lançamento tributário*, 1996, p. 220; e JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, *Lançamento tributário*, 1999, p. 440-1. Numa terceira vertente labora MARCELO FORTES DE CERQUEIRA, *Repetição do indébito tributário*, 2000, p. 212, ao afirmar que “deve-se constatar que a denominada homologação expressa ou tácita tem, na verdade, dois objetivos: primeiro, o ato de auto-imposição, a partir do que é constituído definitivamente

sobre o direito do Fisco constituir o crédito tributário não constituído por ato do sujeito passivo nem pelo lançamento suplementar.

Portanto, fica convencionado que, quando houver para o sujeito passivo o dever de, constituindo o crédito tributário instrumental, adiantar ao Fisco a quantia correspondente, o direito subsidiário do Fisco lançar¹⁸³ e o dever do particular constituir o crédito, estão disciplinados no art. 150, CTN. E aqui reside o cerne da questão, qual seja, o termo inicial do prazo de decadência do direito do Fisco lançar seria o fato gerador e, portanto, distinto e não cumulável com aqueles previstos no art.173, I e II, CTN.

Mas, a Administração, mesmo nas hipóteses em que, originariamente, a competência para constituir o crédito e efetuar o pagamento seja do sujeito passivo, permanece com a competência para realizar o lançamento. Esta competência é suplementar em relação à do sujeito passivo, razão porque somente na ausência do ato do sujeito passivo constitutivo do crédito é que a Administração pode exercê-la. Expirado, então, o prazo para o sujeito passivo constituir o crédito e efetuar o pagamento e assim não procedendo é dever da Administração efetuar o lançamento.

Fica, portanto, acertado que a constituição do crédito tributário, que envolve a constituição da relação jurídica tributária no conseqüente da norma jurídica individual e concreta, pode dar-se tanto por ato administrativo da Administração Pública, que é o lançamento (CTN, art.142), quanto por ato do particular (CNT, art. 150). São competências distintas com conseqüências, em função do não exercício,

o crédito tributário; segundo, o pagamento antecipado realizado pelo sujeito passivo da obrigação, a partir do que é extinto o crédito“.

¹⁸³ Queremos com isso dizer que a Administração somente pode exercer a competência de lançamento, praticando o ato administrativo, quando o particular não cumprir seu dever de constituir o crédito, ou, cumprindo-o, não o fizer na forma jurídica prevista.

igualmente distintas. Naquela hipótese, tem-se o Fisco exercendo competência administrativa tendente a constituir o crédito tributário; nessa, temos o particular exercendo competência própria com fins de constituição do crédito tributário. Nesse caso, não há lançamento¹⁸⁴, porque como dissemos, o fator de *descrimen* para que uma norma individual e concreta seja um lançamento, é a qualidade de agente público que exerce a competência para a prática do ato-fato administrativo. E essa competência administrativa está presente naquelas hipóteses previstas no art. 149, CTN.

É importante lembrar que essa afirmação dita no parágrafo anterior não desconsidera o conteúdo semântico do art. 142¹⁸⁵ do CTN, pelo menos na sua acepção-base. Ao contrário, entendemos que este dispositivo também considera como fator de *descrimen*, para tornar determinado fato jurídico um lançamento tributário, não a sua projeção eficaz, que é a relação jurídica, mas a qualidade do agente competente. Sim, porque se aquele primeiro critério fosse o eleito (o da projeção eficaz), nenhum outro critério jurídico distinguiria o ato do particular de auto-imposição do ato da Administração, pois ambos são ponentes de normas jurídicas individuais e concretas no sistema; são, em última análise, fatos jurídicos que, positivando a RMIT, constituem relações jurídicas tributárias em sentido estrito, e, portanto, crédito

¹⁸⁴ Dentre as possibilidades semânticas de uso do termo “lançamento” importa ao presente estudo observá-lo como: (i) ato ou procedimento de constituição do crédito tributário pelo Fisco; ou (ii) norma individual e concreta produto do ato ou procedimento do Fisco tendente a constituir o crédito tributário. Ao dizer que não há lançamento quando o particular detém a competência para constituir o crédito tributário, estamos argumentando no sentido de procedimento (norma de competência). Para outras significações do termo conferir: LÚCIA VALLE FIGUEIREDO, (*Curso de Direito Administrativo*, 2005, pp. 145-6); Cf. também EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI, (*Decadência e prescrição no direito tributário*, 2004, pp. 110-1).

¹⁸⁵ “Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação de penalidade cabível”.

tributário. Como assevera CLAVIJO HERNANDEZ, citado por ESTEVÃO HORVATH:¹⁸⁶

(...) se parte de una premisa equivocada, como es afirmar que existen actos de liquidación de la Administración y actos de liquidación del administrado, cada uno con su propia naturaleza jurídica, que, de modo alguno, se pueden equiparar.

Em síntese, ambos têm a mesma projeção eficaz, mas são, no mais, atos distintos.

Em termos sintáticos, não seria despropositado sustentar que ambas são normas jurídicas de competência cujo conseqüente é o mesmo, porém com antecedentes distintos. À semelhança das relações jurídicas biunívocas, poderíamos representá-la da seguinte forma:

H,

→ C

H,,

Onde,

H, = hipótese linha

H,, = hipótese duas linhas

→ = dever-ser interproposicional

¹⁸⁶ *Lançamento tributário*, 1997, p. 98. Mas, apesar das semelhanças entre o lançamento e o “autolançamento” no que pertine à ponência de normas individuais e concretas, estamos atentos à prudente observação feita por EURICO DE SANTI (*Decadência e prescrição e decadência*, 2001, p. 120) de que “... não se confundem: o pagamento antecipado formalizado pelo contribuinte com o pagamento do crédito formalizado pelo lançamento de ofício, nem a norma individual e concreta produzida pelo contribuinte com o ato-norma de lançamento produzido pelo Fisco, nem o procedimento do particular tendente a formalizar o crédito com o procedimento administrativo do Fisco dirigido à formalização do crédito”.

1.2. A mora nos tributos sujeitos ao lançamento tributário

A decadência do direito do Fisco constituir o crédito tributário, nas hipóteses em que não houver pagamento antecipado (art. 142, CTN), está prevista no enunciado prescritivo do art. 173, CTN. *In verbis*:

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I – do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II- da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Temos, então, que os dois incisos do art. 173, CTN, indicam os respectivos termos iniciais de fluência do prazo decadencial, culminando com o fato jurídico da decadência, após o transcurso do *dies ad quem*. Portanto, em 5 (cinco) anos após o *dies a quo* e desde que o Fisco não efetue o lançamento tributário ocorre o “fato” jurídico decadencial cuja eficácia é a relação jurídica extintiva do direito subjetivo do Fisco lançar o tributo, constituindo-o.

1.2.1 A mora nos tributos constituídos por ato do sujeito passivo

O *dies a quo* do prazo de decadência do direito do Fisco lançar nas hipóteses em que o sujeito passivo tiver que antecipar o pagamento sem prévio exame da Administração está intrinsecamente conectado com as considerações que tecemos acima sobre a divisão dos tributos sujeitos ao lançamento e o próprio conceito de lançamento.

Ora, já dissemos que nas hipóteses em que cabe ao sujeito passivo antecipar o pagamento sem prévia verificação por parte

da Administração, o lançamento somente pode ser efetuado (pela Administração, evidentemente) se o sujeito passivo não adimplir sua obrigação, qual seja, constituir o crédito tributário.¹⁸⁷

Não constituído o crédito pelo sujeito passivo originariamente competente, a celeuma instala-se em torno do início do prazo de decadência do direito da Administração lançar. Seria ele (i) o dia da ocorrência do fato gerador; (ii) o primeiro dia seguinte ao prazo que o sujeito passivo tem para constituir o crédito e antecipar o pagamento; ou (iii) o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, hipótese em que, expirado o prazo previsto no art. 150, § 4º, teria início outro prazo de 5 (cinco) anos previsto no art. 173, I, ambos do CTN?

Adiantamos que as possíveis respostas a essas indagações têm reflexos não só sobre (i) a decadência do direito do Fisco lançar, como também sobre (ii) a prescrição do direito do Fisco cobrar judicialmente o crédito tributário; e (iii) sobre a decadência e prescrição do direito do contribuinte repetir o indébito tributário, nas hipóteses de “lançamento por homologação”, até mesmo nas hipóteses em que há declaração de inconstitucionalidade de RMIT.

¹⁸⁷ Veja que não foi feita, propositadamente, a distinção entre crédito tributário constituído e pago e não pago. Isto porque, se constituído e não pago, cabe à Administração propor a execução do crédito, sendo despiciendo a realização do lançamento. Se não constituído e ainda não operada a decadência do direito de lançar, cabe à Administração realizar o lançamento. Em síntese, presentes todos os elementos da norma individual e concreta constituída pelo sujeito passivo o administrativo de lançamento não deve ser praticado. Neste sentido PAULO DE BARROS CARVALHO, *Curso de direito tributário*, 2008, p. 467; EURICO M. DINIZ DE SANTI, *Lançamento tributário*, 1996, p. 219; ALBERTO XAVIER, *Do lançamento no direito tributário brasileiro*, 1977, p. 93; ESTEVÃO HOVARH, *Lançamento tributário e autolancamento*, 1997, p. 101 e ss. Também assim vem decidindo o STJ (AGRESP nº 443971, Relator Min. JOSÉ DELGADO, j. em 01.10.2002, DJ de 28.10.2002, p. 254) “PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. DCTF. AUTOLANÇAMENTO. PRESCRIÇÃO. DESPACHO CITATÓRIO. ARTS. 2º, § 3º, E 8º, § 2º, DA LEI Nº 6.830/80. ART. 219, § 4º, DO CPC. ART. 174, DO CTN. INTERPRETAÇÃO SISTEMÁTICA. PRECEDENTES. 1 (*omissis*). 2. Nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, a declaração do contribuinte por meio da Declaração de Contribuições e Tributos Federais – DCTF – elide a necessidade da constituição formal do débito pelo Fisco. 3. Caso não ocorra o pagamento no prazo, poderá efetivar-se imediatamente a inscrição em dívida ativa, sendo exigível independente de qualquer procedimento administrativo ou de notificação do contribuinte (...).” Cf. também decisão do TRF da 3ª Região em Apelação Civil nº 210076, Rel. Juiz Mairan Maia, j. em 05.12.2001, DJU de 15.01.2002, p. 844.

Pois, sem atentar para aquelas questões, parte da doutrina e a majoritária jurisprudência do STJ responderam esta indagação com a resposta de número três sugerida acima, firmando-se a chamada “tese dos dez anos”. Esta tese consiste, sinteticamente, na cumulação dos prazos previstos nos artigos. 150, § 4º, e 173, I. Assim, ocorrido o fato jurídico tributário, depois de decorridos 5 (cinco) anos, começa outro prazo de 5 (cinco) anos para a Administração realizar o lançamento.

É de notar-se que, mais uma vez, a questão passa pela análise acurada do “lançamento por homologação”, com enfoque bipartido sobre (i) o ato do particular constitutivo do crédito tributário e (ii) o ato da administrativo de homologação. Com efeito, e isso já deixamos claro anteriormente, expirado o prazo para o sujeito passivo constituir e pagar o débito tributário e assim não procedendo, restará em mora, cabe ao Fisco, de imediato, realizar o ato administrativo de lançamento, constituindo o crédito tributário. O Fisco não deve deixar transcorrer os 5 (cinco) anos a partir do fato gerador para, só então, constituir o crédito tributário, pois, se assim proceder decairá da competência para realizar o lançamento. Como dissemos alhures, após cinco anos do fato jurídico tributário opera-se o fato decadencial, sendo uma das conseqüências imediatas a extinção do direito do Fisco lançar em relação aos eventos tributários não constituídos em linguagem pelo sujeito passivo nem pelo Fisco dentro do prazo legal de 5 (cinco) anos.

Diante desse quadro é que analisaremos os possíveis efeitos sobre o prazo decadencial do direito de lançar de uma cautelar em ADIn e ADC de inconstitucionalidade da RMIT e a posterior de decisão de mérito dando pela constitucionalidade da RMIT.

1.2.2. Anulação do lançamento por erro formal e a mora da Fazenda Pública

Um das hipóteses de anulação do lançamento é denominado erro formal¹⁸⁸, conforme previsão do art. 173, II, CTN. O erro formal, quando usado para anular lançamento anterior efetuado, é termo inicial de contagem de novo prazo decadencial.

Com fica, então, o período que tem início com a notificação do primeiro lançamento e decisão definitiva que reconhece o erro formal do lançamento? E o período entre a decisão definitiva que reconhece o erro formal e a decisão administrativa definitiva que reconhece a legalidade do crédito tributário?

Pensamos que dois conceitos podem nos ajudar a entender melhor a questão. O primeiro é o conceito de causa e o segundo é o conceito de mora. Esses dois conceitos podem contribuir decisivamente para resolver parte dos problemas atinentes à exigência de juros e multa de mora nos intervalos de tempo acima questionados.

De início, o conceito de erro formal, posto como termo inicial de novo prazo de decadência quando o lançamento anterior seja anulado com aquele fundamento, temos examinar quem deu causa ao erro formal no lançamento tributário.

Já dissemos que os tributos tanto podem ser constituídos por ato da Administração Pública, o que se faz pelo lançamento tributário, nos termos do art. 142, CTN, ou por ato do

¹⁸⁸ Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados: (...). II – da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.”

próprio sujeito passivo, naquelas hipóteses do chamado “autolançamento”, nos termos do art. 150, do CTN.

Ora, na hipótese de erro formal mencionada no art. 173, II, está-se tratando de erro formal em relação ao lançamento tributário, ato privativo da Administração Pública. Nesta forma de constituição do crédito tributário, mesmo considerando a possibilidade de o sujeito passivo contribuir com informações – lançamento por declaração – o ato de constituição mesma do crédito é praticado pela Fazenda Pública. Somente ela – Fazenda Pública – pode constituir o tributo pelo lançamento, incorrendo, eventualmente, em erro formal, que, posteriormente, será tomado como antecedente normativo da norma que invalida o referido lançamento e determinar o início de novo prazo decadencial para se constituir o tributo. Nesta senda, somente a Administração Pública pode praticar erro formal.

Com isso, pensamos que a suposta mora do sujeito passivo não é tão evidente quanto se pensa. Entre a constituição do crédito tributário pelo lançamento, que violou alguma norma de procedimento, incorrendo em erro formal, e a data da constituição do novo crédito tributário, o sujeito passivo do tributo não contribui para a ausência da norma individual e concreta. Por isso, as relações jurídicas que poderiam surgir diante da ausência de pagamento do tributo não podem surgir, visto que de mora do sujeito passivo não se trata.

Aqui se abre mais uma discussão: não haveria mora entre o lançamento realizado com erro formal e a decisão definitiva que reconhece o referido erro formal ou até a data da prática do novo lançamento tributário?

Assim, esse período, que vai do lançamento realizado com erro formal e decisão definitiva que o reconhece não há mora. Não há, portanto, fato jurídico moratório. Sem fato jurídico moratório não multa de mora nem juros de mora. Em síntese, não há esses conseqüentes por que o antecedente – fato jurídico moratório – inexistente.

2. Mora e revisão de critério jurídico adotado pela Fazenda Pública

O Código Tributário Nacional, no art. 146, estabelece que:

(...) A modificação introduzida, de ofício ou em conseqüência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação ao mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente a sua introdução.

Estamos aqui diante de dispositivo que, interpretado em correlação com as normas jurídicas moratórias, estabelece que a revisão de critério jurídico que possa implicar mora do sujeito passivo, somente pode ser aplicado para os fatos jurídicos tributários posteriores a modificação do referido critério.

A revisão de critério jurídico pode advir tanto de decisão judicial quanto da própria Administração Pública. Na primeira hipótese, a Administração aplicará ao caso decidido pelo Judiciário a interpretação que foi fixada, além, para os casos futuros, aplicará, de ofício, aquele entendimento.

Quando a modificação de critério for motivada pela própria Administração, sem antes nenhuma norma seja introduzida pelo Judiciário ou mesmo pelo Legislativo, estaremos diante do que a

doutrina tradicional denomina de “interpretação autêntica”¹⁸⁹, que pressupõe identidade institucional do órgão prolator dos enunciados jurídicos.

Será que, por ser autêntica, poderia a referida interpretação retroagir, isto é, alcançar fatos jurídicos ocorridos antes da entrada em vigor da nova interpretação?

Pensamos que não. E nem precisaria da força normativa do art. 146. O limite-objeivo fixado pelo princípio da irretroatividade em geral, e tributária, em especial, tem integral aplicação. E esta aplicação não se restringe apenas às normas que prescrevem as relações jurídicas instituidoras do tributo (RMIT). Espraia-se pelas normas jurídicas sancionatórias, trazendo a certeza e a segurança jurídica para todas as relações jurídicas tributárias.

Portanto, se a nova interpretação não pode alcançar fatos jurídicos tributários passados, então não haverá possibilidade jurídica de o sujeito passivo, em função da nova interpretação, ficar em mora em relação a esses fatos passados.

3. Identidade de fatos jurídicos tributários e pluralidade de relações jurídicas sancionatórias: análise do *non bis in idem* nas sanções tributárias

O direito positivo é uno e indecomponível, a não ser para fins meramente didáticos. As cadeias normativas sancionatórias que se entrecruzam, capitaneadas pelo Direito Penal e secundada pelo

¹⁸⁹ EMÍLIO BETTI, *Interpretação da lei e dos atos jurídicos*, 2007, p. 119, afirma que “Uma característica da interpretação autêntica em todas as suas formas é a identidade do autor: identidade em sentido jurídico, do sujeito ou do órgão, ao qual a declaração ou o preceito é referido pela ordem jurídica (portanto, identidade institucional do órgão, identidade de posição do sujeito: por exemplo, sucessor ou representante).”

Direito Administrativo e disciplinar, num plano pragmático, aumentam muito o risco de duplicidade de sanções pela prática de fato jurídico. Acresça-se a isso as múltiplas possibilidades de procedimentos, autoridades competentes,

O princípio do *non bis in idem* nas sanções tributárias, dispõe que, a cada ofensa a bem jurídico tutelado pela norma penal deve corresponder uma única sanção. Isto porque, se não estivesse este limite, diversas penalidades poderiam ser infligidas para uma só ofensa, o que contraria o devido processo legal.

EDMAR OLIVEIRA ANDRADE FILHO¹⁹⁰ ressalta que no Brasil o princípio do *no bis in idem* não é observado¹⁹¹, quando uma pessoa deixa de cumprir uma obrigação tributária, a legislação prevê penas de diversas naturezas que cumulam e, via de regra, ultrapassam o valor do dano que seria eventualmente causado pela ação ou omissão do infrator. Assim, uma mesma ação ou omissão determina a aplicação de normas penais que implicam cumulações de penalidades que ofendem esse princípio.

Desta forma, se a ação ou omissão que infringe a lei tributária pode ser punível com pena privativa de liberdade, multa pecuniária, juros de mora e sanções políticas. Contudo, a ordem jurídica não pode admitir a aplicação conjuntamente das duas espécies de penas para um mesmo fato em que há uma só lesão de direitos, ou seja, multa pecuniária e privação da liberdade. Se forem aplicadas as duas penas haverá uma exacerbação do poder de punir, violando o princípio do *no*

¹⁹⁰ *Infrações e sanções tributárias*, 2003, p. 106.

¹⁹¹ Acórdão do STJ, no MS 4736, 27.05.2003, e o STF HC 62196- MG, 04.09.1985, entendendo que as instancias são independentes e que a prévia condenação penal não é requisito para punição administrativa. Em outro julgamento mais recente TRF 4ª AI 123023-PR, afirmaram que não caracteriza bis in idem a cumulação de punições em ação criminal e ação civil pública por improbidade administrativa, fundamentada esta tese na independência das instancias.

bis in idem, e o da proporcionalidade da pena em relação à lesão, isto porque, no Brasil, a privação da liberdade é tida como a pena grave de todas.

Todavia não é este o entendimento dos tribunais, que baseados no princípio da independência das instâncias, aplicam cumulativamente as duas penas, ignorando totalmente o princípio do *no bis in idem*.

Não se pode pretender, através da independência entre as instâncias, assegurar imparcialidade e independência às autoridades controladoras, estas, se interligadas, poderiam, teoricamente, atuar de modo mais eficiente, se considerarmos que se suposta independência tem conduzido mais ao isolamento e à irresponsabilidade do que propriamente à unidade estatal.

Portanto, o princípio do *no bis in idem*, é uma norma constitucional que se extrai do conjunto de direitos fundamentais correlatos ao devido processo legal, com múltiplas funcionalidades e fundamentos, que devem ser respeitados.

4. Concurso real de fatos jurídicos moratórios e de relações jurídicas moratórias: a consunção em matéria tributária

De larga aplicação no direito penal o denominado princípio¹⁹² da consunção consiste numa das formas de ineficácia jurídica do fato típico, não fazendo surgir a sanção no conseqüente

¹⁹² O signo “princípio” é utilizado não valor de superior hierarquia no sistema de direito positivo, mas na função de máxima, de axioma utilizado na pragmática do Direito Penal.

Na Ciência do Direito Penal ANÍBAL BRUNO¹⁹³ é quem melhor define a consunção. Diz o ilustre penalista:

O fato definido em uma lei ou disposição de lei ode estar compreendido no fato previsto em outra, de sentido mais amplo. Então, é essa disposição mais larga que aplicar-se à hipótese. É o princípio da consunção.

Ora, quer nos escaninhos do direito penal, onde o fato ilícitos e culpável implica o surgimento de sanção, também no direito tributário o ato ilícito faz surgir também a sanção no conseqüente normativo. Até aí a estrutura é a mesma.

O mesmo também ocorre em relação à consunção.

O fato jurídico moratório, não raro, encaixa-se em hipóteses normativas as mais diversas, quer no direito tributário, o

Ora, em relação aos fatos jurídicos moratórios que, previstos

5. Conflito de normas real e aparente de normas moratórias

Fala-se em concurso aparente de normas quando, para um determinado fato, aparentemente, existem duas ou mais normas que poderão sobre ele incidir.

No direito penal o concurso aparente das leis penais diz respeito a interpretação e aplicação da lei penal, ou seja, verifica-se na situação em que várias leis são aparentemente aplicáveis a um mesmo fato, mas, na realidade, apenas uma tem incidência.

¹⁹³ *Direito Penal. Parte Geral*, 1967, v. 1, p. 262.

São dois os pressupostos da concorrência de normas: (i) unidade de fato; e (ii) pluralidade de normas jurídicas que toma nos seus antecedentes o mesmo fato como delituoso.

JOSÉ FREDERICO MARQUES¹⁹⁴ ressalta que o concurso aparente de normas é caracterizado sempre que uma conduta delituosa pode enquadrar-se em diversas disposições da lei penal. E completa dizendo que esse conflito é meramente aparente, porque se duas ou mais disposições se mostram aplicáveis a um dado caso, só uma dessas normas, na realidade, é que o disciplina.

No mesmo sentido DAMÁSIO DE JESUS¹⁹⁵ destaca que

o conflito aparente de normas, também chamado concurso aparente de normas, concurso aparente de normas existentes, conflito aparente de disposições penais, concurso fictício de leis, concorrência imprópria, concurso ideal impróprio e concurso impróprio de normas, são denominações inadequadas, pois, não há conflitos ou concurso de disposições penais, mas exclusivamente de aplicação de uma norma a um fato, ficando excluída outra em que também se enquadra..

Desta forma, verifica-se que na verdade não há um concurso ou conflito de normas, mas tão somente aparência de concurso, visto que existe transgressão real de apenas uma lei.

Os citados autores¹⁹⁶, dentre outros¹⁹⁷, apresentam quatro critérios ou princípios para solucionar o concurso aparente de normas: (i) critério da especialidade: lei especial derroga lei geral; (ii)

¹⁹⁴ *Apud*, Rogério Greco. *Curso de direito penal: parte geral*, 2005, p. 29.

¹⁹⁵ *Direito penal*, vol. 1, 2006, p. 107-08

¹⁹⁶ DAMÁSIO DE JESUS. *Curso de direito penal*, 2006, p. 109-19; ROGÉRIO GRECO. *Curso de direito penal*, 2005, p. 29-33.

¹⁹⁷ LUIZ REGIS PRADO. *Curso de direito penal brasileiro*. 2000, p. 224-33; FERNANDO CAPEZ. *Curso de direito penal*, 2001, p 30-40.

critério da subsidiariedade: aplica-se um tipo penal quando outro não puder ser aplicado; (iii) critério da consumação: um crime é fase de realização de outro, ou forma regular de transição para este; e (iv) critério da alteratividade: ações anteriores ou supervenientes que a lei toma por necessária, expressa ou tacitamente, ou seja, a norma penal prevê vários fatos alternativamente, como modalidade de um mesmo crime, só é aplicável uma vez, ainda quando os ditos fatos são praticados, pelo mesmo sujeito, sucessivamente.

Transportando para o direito tributário e respeitando o princípio do *no bis in idem*, podemos concluir que não existe conflito aparente ou real de normas moratórias, pois, ocorrido o fato que cabe a aplicação de uma ou mais normas moratórias, aplica-se exclusivamente uma norma, afastando as demais, já que esta é suficiente para esgotar o total conteúdo da conduta descumprida.

6. A mora processual e a prescrição do direito do Fisco cobrar o crédito tributário

A prescrição do direito do Fisco cobrar o crédito tributário ocorre também no prazo de 5 anos, tendo como termo inicial a sua constituição definitiva (CTN, art. 174).

A constituição definitiva do crédito tributário (CTN, art. 174) é fato jurídico que dá início ao curso do prazo prescricional para a Fazenda Pública cobrar o referido crédito. Vê-se quão importante é definir quando é que o crédito tributário está definitivamente constituído, se: (i) com lançamento; (ii) com o lançamento regularmente notificado; (iii) com a fluência total do prazo para o sujeito passivo impugnar administrativamente o lançamento.

Vê-se a importância inestimável que, como primeiro passo, seja convencionado o momento em que o crédito tributário é definitivamente constituído.

Volvendo a atenção para os tributos sujeitos ao ato de lançamento, várias são as correntes que se digladiam em torno do exato momento da constituição definitiva do crédito. Há as que entendem que o crédito só se constitui definitivamente quando da notificação eficaz do débito para pagamento ou impugnação¹⁹⁸; há outros entendimentos no sentido de que, além da notificação, o crédito tributário somente estaria definitivamente constituído quando decorrido o prazo para pagamento ou impugnação administrativa, sem que houvesse a interposição da impugnação¹⁹⁹. Daquela primeira corrente deriva uma outra, sustentando que, sendo o lançamento impugnado dentro do prazo legal, somente ao final do processo administrativo tributário é que estaria constituído definitivamente o crédito tributário.

Mesmo diante dos embates de opiniões divergentes estamos acordes no sentido de que o prazo prescricional para proposição da execução fiscal (prescricional) tem início com a comunicação ao contribuinte para que ele, uma vez notificado do lançamento, realize o pagamento ou impugne administrativamente o ato. Portanto, crédito tributário definitivamente constituído pressupõe lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo, independente do decurso do prazo para impugnação e, portanto, independente das possibilidades de alteração do lançamento, seja por impugnação seja por ato da própria Administração (CTN, art. 149). Prosseguindo nesse entendimento uma

¹⁹⁸ Também nesse sentido PAULO DE BARROS CARVALHO, *Curso de Direito Tributário*, 2008, p. 463.

¹⁹⁹ VLADIMIR PASSOS DE FREITAS. (coord.), *Código Tributário Nacional Comentado*, São Paulo: RT, 2000, p. 669. Nesse sentido é torrencial a jurisprudência do TRF da 3ª Região, Apelação Cível nº 97.03.078494-1, Rel. Des. Federal Souza Pires, j. 09.09.1998, *DJU* 1º.12.1998, p. 288.

vez que, entre a comunicação ao sujeito passivo sobre o lançamento e o término do prazo para o pagamento à Administração Pública, o lançamento, ou melhor, a norma individual e concreta, já fora introduzida no sistema, restando apenas com a eficácia técnico-sintática suspensa, até o término do prazo para pagamento ou impugnação.

Nos tributos sujeitos ao “autolançamento” o ponto nevrálgico é o momento de sua constituição definitiva, a partir de quando começa a fluir o prazo prescricional de 5 (cinco) anos, *ex vi* do art. 174 do CTN. Ora, consoante já deixamos consignado, o crédito tributário é constituído – agora em definitivo – também quando sujeito passivo o constitui, podendo, caso não adimplido, ser diretamente inscrito na Dívida Ativa²⁰⁰. Isto ocorre se, à evidência, o sujeito passivo efetivamente constituir o crédito, fornecendo ao Fisco os elementos referentes aos critérios material, espacial, temporal, quantitativo e subjetivo. Se não, tem aplicação a regra de competência do Fisco para realizar o lançamento suplementar do crédito que, originariamente, cabia ao sujeito passivo constituir. Neste caso, segue a mesma regra dos tributos sujeitos ao lançamento de ofício: o crédito fica definitivamente constituído com a comunicação ao sujeito passivo da ocorrência do lançamento.

Num ou noutro caso, fica registrado que o crédito tributário está definitivamente constituído quando, nas hipóteses de lançamento de ofício, o ato de lançamento for devidamente comunicado ao sujeito passivo, ou, nos tributos sujeitos ao “autolançamento”, quando o sujeito passivo constituir, por ato próprio, o crédito tributário.

²⁰⁰ Em sentido contrário, anota ALBERTO XAVIER. *Do lançamento no direito tributário brasileiro*, 1998, p. 413. Diz o mestre lusitano que “... a possibilidade de a inscrição em dívida ativa ser efetuada *per saltum*, com base direta nas declarações do contribuinte, suprimindo o momento intermediário de um lançamento notificado, suprime automaticamente o direito de audiência exercido por via recursal, por eliminação ou ocultação do objeto do processo, em flagrante violação da garantia constitucional.”

É neste desenho normativo que tem espaço eventual medida cautelar concedida em ADIn ou ADC pela inconstitucionalidade e a decisão de mérito que assentar a constitucionalidade da RMIT e os seus efeitos daquela primeira decisão sobre o prazo de prescrição do direito do Fisco cobrar o crédito.

6.1. As causas suspensivas e interruptivas dos prazos de prescrição e mora processual

O tempo no direito, regido pela causalidade jurídica, diferente no tempo natural, regido pela causalidade natural, permite ao Legislador suspender, interromper e até apressar o tempo jurídico.

As chamadas causas “suspensivas” e “interruptivas” da prescrição em matéria tributária são as mais explícitas manifestações de que a manipulação do tempo no direito é instrumento necessário à regulação das condutas. Há, entretanto, vários limites que o próprio direito positivo estipula, com o objetivo de evitar que relações jurídicas estabilizadas no passado possam ser revistas pelos Agentes competentes. Eis a razão de ser dos princípios da irretroatividade, da proteção à coisa julgada, ao direito adquirido, ao ato jurídico perfeito, e assim por diante.

6.1.1. Interrupção da prescrição

É a manipulação da causalidade jurídica pelo ser humano, objetivando até o tempo, juridicizando-o, que permite suspender o tempo jurídico (suspensão de prazos prescricionais) ou até mesmo desconsiderar o tempo decorrido (interrupção de prazos prescricionais).

Interromper significa apagar o prazo já decorrido, reiniciando todo o seu curso. Uma vez constituído o crédito, o prazo prescricional tem seu início, interrompendo-se pelas hipóteses previstas no parágrafo único do art. 174 do CTN: i) pela citação pessoal feita ao devedor; ii) pelo protesto judicial; iii) por qualquer ato judicial que constitua em mora o devedor; iv) por qualquer ato inequívoco, ainda que extrajudicial, que importe em reconhecimento do débito pelo devedor. Após a constituição definitiva do crédito, ocorrendo uma das hipóteses previstas acima, a prescrição fica interrompida, o prazo decorrido perde seu efeito e reinicia a contagem de novo período.

O §2º, do art. 8º, da lei 6830/80, de 22/09/1980 (Lei de Execução Fiscal) ainda estabelece outra importante hipótese de interrupção da prescrição: o despacho do juiz, que ordenar a citação, interrompe a prescrição.

6.1.2. Suspensão da prescrição

Ao contrário da interrupção, a suspensão do prazo de prescrição não volta a contar o período pela sua totalidade, mas pelo restante de tempo que havia, após a ocorrência do fato que suspendeu a contagem do prazo. A suspensão paralisa o curso do tempo. Enquanto o fato que deu origem à suspensão existir, o lapso temporal ficará suspenso, voltando a correr pelo tempo que restar, cessada a causa que suspendeu a sua contagem.

As hipóteses de suspensão do prazo prescricional são as mesmas que suspendem a exigibilidade do crédito tributário já constituído, definidas no art. 151 do CTN: I - moratória; II - o depósito do seu montante integral; III - as reclamações e os recursos, nos termos

das leis reguladoras do processo tributário administrativo; IV - a concessão de medida liminar em mandado de segurança; V - a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial; VI - o parcelamento.

A suspensão no curso do prazo prescricional não é a mesma coisa que suspensão da exigibilidade do crédito tributário²⁰¹. Para que ocorra a prescrição, é preciso que o prazo tenha iniciado, mas nem sempre que ocorre uma hipótese de suspensão da exigibilidade do crédito, o prazo da prescrição já teve início. O professor PAULO DE BARROS CARVALHO²⁰² traz o seguinte exemplo: se o contribuinte for notificado para pagar um tributo no prazo legal, se ele não o fizer e interpor um recurso administrativo ou obter uma medida liminar em mandado de segurança, a exigibilidade do crédito estará suspensa (art. 151, incs. III e IV) e não haverá contagem para o início do prazo prescricional. Além do mais, o crédito ainda não foi constituído definitivamente.

A lei n.º 6.830/80 ao dispôr sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública, tratou também de prescrição para a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública, estabelecendo, em seus artigos 2º, §3º, e 40, duas hipóteses de suspensão do curso do prazo prescricional.

O art. 2º, §3º, estabelece que, sendo o débito inscrito em Dívida Ativa, fica suspensa a prescrição pelo prazo de 180 dias, ou até a distribuição da execução fiscal, caso esta ocorra em prazo inferior aos 180 dias contados da data da inscrição. Já o art. 40, segundo a interpretação preponderante, estabelece que em não sendo encontrado o

²⁰¹ PAULO DE BARROS CARVALHO, *Curso de direito tributário*, 2004, p. 472.

²⁰² *Curso de Direito Tributário*, 2008, p. 503 e ss.

devedor ou seus bens, fica o processo executivo fiscal suspenso *ad eternum*, ou até que seja encontrado o devedor ou seus bens²⁰³.

Restou criada a figura da imprescritibilidade de débitos inscritos em dívida ativa, o que não se apresenta em consonância com o direito positivo brasileiro. Como muitas vezes é mais fácil chegar-se ao final do prazo *ad eternum* do que serem encontrados bens do devedor, restou criada a figura da imprescritibilidade de débitos inscritos em Dívida Ativa, o que não se apresenta em consonância com o Direito Positivo brasileiro, como a seguir de expõe.

A suspensão da prescrição não pode ser eterna sob pena de afrontar a própria finalidade do instituto de prescrição. Entretanto, o legislador ordinário adentrando no campo sob reserva de lei complementar (art. 146, II, *b* da CF) vem introduzindo normas na Lei de Execução Fiscal, Lei 6.830/80, em confronto com os dispositivos do CTN.

A Constituição é clara em art. 146, III, *b*, pois, determina que somente o legislador complementar é expressamente competente para definir normas gerais sobre prescrição e decadência tributária, logo se a legislação de força complementar definir prazos, a legislação infra complementar ou instrumentos infra-legais não poderão, em prejuízo do contribuinte, estipular prazo maiores sem que a lei complementar autorize o legislador ordinário.

²⁰³ Nesse sentido transcreve-se Ementa de julgado do STJ, no Resp. 22720/RS: “PRESCRIÇÃO – EXECUÇÃO FISCAL – SUSPENSÃO DO PROCESSO – LEI 6.830/80, ARTIGO 40. Enquanto estiver suspenso o processo de execução fiscal, nos termos do art. 40 da Lei n.º 6.830/80, também estará suspenso o prazo prescricional”.

Precedentes do STJ (Resp. n.º 24.165-4-SP).

No mesmo sentido EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI²⁰⁴ preceitua que a prescrição é matéria atinente a normas gerais de direito tributário. E completa,

(...) estabelecer normas gerais sobre decadência e prescrição em lei complementar, implica definir nesse veículo normativo a hipótese (determinado prazo, seu termo inicial e eventuais circunstâncias suspensivas e interruptivas que conformam esse fato temporal) e o conseqüente (extinção do direito de lançar, do crédito ou do direito de ação) das regras da decadência e prescrição do direito do Fisco e decadência e prescrição do direito do contribuinte, aplicáveis, indiscriminadamente, à União, aos Estados, aos Municípios e ao Distrito Federal.

Desta forma a Lei n.º 6.830/80, por ser lei ordinária, não poderia tratar de matéria que se encontrava reservada, pela Constituição então em vigor, à lei complementar.

6.1.2.1. Ato inequívoco do devedor como causa suspensiva da mora processual

A expressão “ato inequívoco do devedor” de há muito, no direito civil, é causa interruptiva da prescrição.

Na mesma trilha seguiu o Código Civil Brasileiro de 2002, que, em seu art. 202, inciso VI dispõe que:

Art. 202. A interrupção da prescrição, que somente poderá ocorrer uma vez, dar-se-á:

(...)

VI - por qualquer ato inequívoco, ainda que extrajudicial, que importe reconhecimento do direito pelo devedor.”
(grifo acrescido)

²⁰⁴ *Decadência e prescrição no direito tributário*, 2004, p. 210.

PONTES DE MIRANDA²⁰⁵, discorrendo acerca do que seria necessário para que a prescrição seja interrompida na hipótese tratada no inciso V do art. 172 do código Civil de 1916, ressalta:

Discute-se se o reconhecimento, de que fala no art. 172, V, é negócio jurídico, em declaração receptícia de vontade (...), ou se a declaração pode ser não-receptícia: bastaria conduta do obrigado que expressasse reconhecer, feita perante o credor, ou dirigida ao credor, ou em juízo. Não se exige negócio jurídico bilateral, nem, sequer, manifestação de vontade negocial: o que é preciso é o enunciado de conhecimento, de convicção, sobre a existência da obrigação (...). A explicitude em se dizer que o pagamento parcial, ou por conta, não implica o reconhecimento, é útil, porque corta, cerce, dúvidas futuras: não é, porém, necessária.

ANTÔNIO LUÍS DA CÂMARA LEAL²⁰⁶ esclarece que a lei não exige que o ato constitua, em si, um reconhecimento direto e expresso, basta que importe em um reconhecimento indireto e tácito. Não exige, ainda, que o ato conste de um documento escrito, basta a sua existência objetiva, que possa ser constatada prova testemunhal. Se o devedor paga os juros da dívida, se faz pagamento do principal por conta, se dá garantia fideijussória ou real, todos esses atos importam, de modo inequívoco, reconhecimento da obrigação.

Portanto, sempre que o sujeito passivo pratique algum ato ou faça alguma declaração verbal ou escrita que não teria praticado ou feito, se fosse sua intenção prevalecer-se da prescrição em curso, esse ato ou declaração, importando em reconhecimento direto ou indireto do direito do titular, interrompe a prescrição.

Deste modo, verifica-se que a lei não especificou que atos, judiciais ou extrajudiciais, poderiam ensejar a interrupção da prescrição, deixando ao magistrado essa tarefa. É certo, contudo, que o

²⁰⁵ *Tratado de direito privado*. Tomo VI, 1959, p. 264-265.

²⁰⁶ *Da prescrição e da decadência: teoria geral do direito civil*, 1982, p. 190-192.

reconhecimento deve ser inequívoco, motivo pelo qual a eventual existência de dúvida quanto à sua configuração já afasta o efeito estabelecido na norma.

No mesmo sentido o artigo 174, parágrafo único, inciso IV do CTN preceitua que a prescrição se interrompe, por qualquer ato inequívoco ainda que extrajudicial, que importe em reconhecimento do débito pelo devedor.

Deste modo, o SFT e o STJ entenderam como sendo ato inequívoco do devedor o parcelamento, assim, todo acordo para pagamento parcelado do débito tributário é ato inequívoco e importa no seu reconhecimento pelo devedor, interrompendo a prescrição, nos termos o artigo 174, parágrafo único, inciso IV, do CTN.

PRESCRIÇÃO. EXECUÇÃO FISCAL. EMBARGOS DO DEVEDOR. O pedido de parcelamento do débito fiscal importa em interrupção da prescrição (CTN, art. 174, parágrafo único, inciso IV). Determinada a citação do devedor, antes de fluir o quinquênio prescricional, e expedido o mandado de citação, nenhum requerimento formulou o credor, desde o despacho ordenando a citação, com vistas a prorrogar-se o prazo indispensável a sua realização, nada reclamando contra a demora no cumprimento do mandado. Aplicação do art. 219, §§ 3º e 4º, do CTN, em ordem a ter-se como insubsistente o antecipado efeito da interrupção da prescrição. Inércia do credor caracterizada. Negativa de vigência do art. 174 do CTN. Prescrição consumada. Recurso extraordinário conhecido e provido. (STF. 1ª Turma. RE 99867/SP, Rel. Min. Néri da Silveira, abr/84).

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. PRESCRIÇÃO. INTERRUPTÃO. CITAÇÃO POR EDITAL. CABIMENTO. REDIRECIONAMENTO DENTRO DO QUINQUÊNIO DO ART. 174, CTN. I - O acordo para pagamento parcelado do débito tributário é ato inequívoco que importa no seu reconhecimento pelo devedor, interrompendo a prescrição, nos termos do artigo 174, parágrafo único, inciso IV, do CTN. II - (...) III - (...) IV - Recurso Especial improvido.” (RESP 145.081/SP, Rel. Min. Francisco Falcão, DJU de 17.05.04).

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. PRESCRIÇÃO. INTERRUPTÃO. PEDIDO DE PARCELAMENTO. ART. 174, PARÁGRAFO ÚNICO, IV, DO CTN. CITAÇÃO. CORREIO. VALIDADE. CERTIDÃO NEGATIVA DE DÉBITO. REQUISITOS. REEXAME DE PROVA. SÚMULA 7-STJ. VALOR EXPRESSO EM UFIR. POSSIBILIDADE. 1. "O acordo para pagamento parcelado do débito tributário é ato inequívoco que importa no seu reconhecimento pelo devedor, interrompendo a prescrição, nos termos do artigo 174, parágrafo único, inciso IV, do CTN" (RESP 145.081/SP, Rel. Min. Francisco Falcão, DJU de 17.05.04). 2. A carta citatória é válida quando recebida no endereço do executado, mesmo por outra pessoa. 3. A aferição de certeza e liquidez da certidão de dívida ativa ou o preenchimento dos requisitos de sua validade demandaria a incursão na seara probatória, o que é vedado na via especial, a teor do disposto na Súmula 7 desta Corte. 4. Esta Corte preconiza que a UFIR pode ser utilizada para indicar o valor da certidão de dívida ativa, sem que com isso lhe retire a liquidez. Precedentes. 5. Recurso especial conhecido em parte e, nessa extensão, improvido. (Resp 430413 / RS, Rel. Min. Castro Meira, DJ 13/12/2004).

Neste sentido o Professor PAULO DE BARROS CARVALHO²⁰⁷ exemplifica como sendo uma das causas de interrupção do prazo prescricional o inciso IV do parágrafo único do artigo 174 do CTN:

A Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo, mediante decisão administrativa final, confirma a existência de seu crédito para com determinado contribuinte, sendo este notificado do inteiro teor do ato decisório. A partir desse instante começa a escorar o prazo prescricional. Admitamos que a entidade tributante se mantém inerte e o devedor, passado três anos, venha a postular o parcelamento do seu débito, que confessa existente. A iniciativa do contribuinte, terá o condão de interromper a fluência do prazo, que já seguia pelo terceiro ano, fazendo recomeçar a contagem de mais cinco anos para que prescreva o direito de ação da Fazenda Estadual. Toda vez que o período é interrompido, despreza-se a parcela de tempo que já foi vencida, retornando-se ao marco inicial.

LUCIANO AMARO²⁰⁸ ressalta que ao

citar o parcelamento com exemplo de ato o sujeito passivo com o qual se opera a interrupção do prazo prescricional. É

²⁰⁷ *Curso de direito tributário*, 2005, p. 506.

²⁰⁸ *Direito tributário brasileiro*, 1997, p. 392.

preciso, lembrar que, ao cuidar da moratória (que pode implicar pagamento em prestações), o Código Tributário Nacional só exclui do cômputo do prazo prescricional o período decorrido desde a concessão da moratória quando esta tiver sido obtida com dolo, fraude ou simulação. Caso contrário, o prazo prescricional continua correndo, durante a moratória, ainda quando esta venha a ser revogada (art. 155, parágrafo único); com maior razão, o prazo deve considerar-se em curso se a moratória não for objeto de revogação. Também aí a sistematização da matéria no Código não prima pela coerência.

7. A mora como fato jurídico conversor de deveres instrumentais em obrigação principal

O inadimplemento no cumprimento da obrigação tributária ou dos deveres instrumentais tributários, uma vez relata em fato jurídico moratório, faz surgir outras relações jurídicas cujo conteúdo é uma quantia em dinheiro.

É assim o conteúdo do art. 113, § 3, CTN:§ 3º. “obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à pecuniária.”

Não é difícil perceber que o fato jurídico moratório previsto no antecedente de norma primária sancionatória é suficiente para transmutar o vínculo instrumental em obrigação “principal”.

Temos que, antes, percorremos os trajetos da regramatrix dos deveres instrumentais, para, só aí, examinarmos seu descumprimento e as conseqüências implicadas.

7.1. A regra-matriz dos deveres instrumentais tributários

Portanto, o efeito imediato do fato jurídico moratório é o surgimento de uma relação jurídica obrigacional, onde o conteúdo é uma quantia em dinheiro.

Mas, será que a referida transmutação deixa o sujeito passivo do dever instrumental desobrigado de cumprir o dever instrumental, mesmo sabendo que o fato moratório fez surgir a obrigação “principal”? Ficaria o sujeito passivo tributário obrigado a realizar o dever instrumental descumprindo e adimplir a multa fruto da mora no cumprimento do referido dever.

Mais uma vez PAULO DE BARROS CARVALHO²⁰⁹ traz importantes luzes para o bom equacionamento desta questão, sustentando que as normas de fixam deveres instrumentais ou formais têm eficácia média. Este atributo significa dizer que o não cumprimento das normas que prescrevem tais deveres serão eles extintos, fazendo surgir penalidades de cunho pecuniário (multas).

Sobre essas penalidades estamos de acordo com importante assertiva pronunciadas por FÁBIO FANUCCHI²¹⁰ diz que o descumprimento dos deveres instrumentais somente é causa suficiente e necessária para implicar relações jurídicas de natureza penal, i. é, de natureza sancionatória. Não pode, em nenhuma hipótese, dá ensejo ao surgimento de uma sanção de natureza civil.

Na conformidade de nossas premissas, devemos reafirmar que não suficiente o “evento” moratório para converter o

²⁰⁹ *Decadência e prescrição*, 1976, pp. 87 e seguintes.

²¹⁰ *Curso de direito tributário brasileiro*, 1975, pp. 449-457.

dever instrumental em obrigação principal. É preciso ou a constituição fato juridicamente linguisticamente ou, pelo menos, o início do processo de constituição.

É que iniciado o processo de constituição do evento moratório em fato jurídico moratório não é possível a denúncia espontânea por parte do sujeito passivo tributário.

7.1. Obrigação tributária principal e os deveres instrumentais: a questão da acessoriedade

Devemos dizer que essa questão de acessoriedade faz sentido se for estudada no plano geral e abstrato. Ora, no plano das normas jurídicas individuais e concretas, não hesitamos em concordar a doutrina majoritária, no sentido de que é possível o cumprimento de todos os deveres instrumentais sem que haja nascimento do tributo, no nível individual e concreto.

De mais a mais, é sobretudo importante acrescentar que a eventual desproporção entre as RMIT ou simples previsão de competência constitucional para se instituir o tributo, permite se investigar a relação de adequação e necessidade entre a RMIT e os deveres instrumentais previstos.

É por essa razão que mesmo as pessoas jurídicas imunes ou isentadas em relação a determinado tributo são obrigadas ao cumprimento de vários deveres instrumentais. Mas todos eles somente podem ser instituídos para se aferir requisitos normativos que, se descumpridos, terão o condão de suspender a imunidade ou isenção e aí, em nível geral e abstrato, ter-se a condição de incidência da Regra-matriz de incidência tributária. Vê-se, pois, que a acessoriedade permite

a aferição da proporcionalidade entre as condutas de fazer, não fazer ou suportar do sujeito passivo possível e possível incidência das RMIT²¹¹.

Assim, não tomamos o termo “acessoriedade” no sentido de “dependente”, “secundário”, o que, além do sentido acessoriedade em nível geral e abstrato.

7.2. Quando a mora no cumprimento do dever instrumental não implica diminuição de tributo: uma intersecção entre sanção por descumprimento de dever instrumental e ausência de tributo devido

O fato jurídico moratório em relação às normas que prescrevem deveres instrumentais pode ou não implicar redução de tributo. E este critério “redução de tributo” e “não redução de tributo” é tomado fato juridicamente relevante para a constituição da relação jurídica moratória denominada “multa isolada”, modificando alíquota incidente sobre a base de cálculo.

O art. 44, parágrafo primeiro, inciso IV, da Lei 9.430/96, prescreve a incidência da multa de ofício (em desenvolvimento).

A Primeira Turma do Primeiro Conselho do Ministério da Fazenda²¹² decidiu que:

MULTA ISOLADA – INEXISTÊNCIA DE TRIBUTO A RECOLHER – DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA (Art. 44, § 1, inciso IV da Lei 9.430\96) – A exigência de multa isolada prevista na legislação de regência

²¹¹ É nesse sentido o entendimento de ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA, *Imposto sobre a renda*, 2005, p. 165, ao dizer que: “Assim, há de haver racionalidade na imposição, ainda que por meio de lei, de deveres instrumentais tributários. Mesmo a pretexto de garantir a correta e adequada arrecadação fiscal, não podem ir além da marca, isto é, ter extensão e intensidade desmedidas, capazes de inviabilizar as atividades normas dos contribuintes.”

²¹² Recurso n. 107-121529, Acórdão CSRF\01-04.263, sessão de 02 de dezembro de 2002.

não tem cabimento se o descumprimento versa desatendimento de mera obrigação acessória **apurada após o encerramento do ano calendário, sem repercussão na órbita do tributo.**

A decisão contempla dois requisitos para que o fato jurídico correspondente ao descumprimento de dever instrumental não implique relação jurídica moratória (multa isolada):

- (i) critério temporal: apuração do fato jurídico moratório após o encerramento do ano-calendário; e
- (ii) ausência de diminuição de tributo devido.

Outra situação clássica de mora no cumprimento de dever instrumental não implicar diminuição de tributo reside naquelas hipóteses de pessoa jurídica submetida à tributação pelo Imposto de Renda no regime de lucro real, devendo realizar os recolhimentos trimestrais.

Esta questão será abordada no item 7.3.1.

7.2.1. A questão da interposição fraudulenta na importação e o dano ao erário: conversão de pena de perdimento em multa

A legislação tributária que disciplina as operações de importação de mercadorias trata de diversas hipóteses de sanções pecuniárias, dentre elas, destacamos as multas decorrentes da conversão das penas de perdimentos de mercadorias nas hipóteses de interposição fraudulenta de terceiros.

É por isso que a multa moratória não pode tomar na sua base de cálculo a multa de ofício. Poderá tomar apenas o tributo devido e não pago. Este poderia ser aqueles em que há conversão da

pena de perdimento em multa equivalente ao valor das importações. Devemos observar que a chamada “interposição fraudulenta”, para sua configuração, requer dano ao Erário. É verdade que há algumas hipóteses em que há presunção de dano ao erário, mas, sendo presunção, pode ser provada em contrário.

7.3. Quando a mora no cumprimento do dever instrumental implica diminuição de tributo

Veze sem conta as normas tributárias qualificam o fato jurídico moratório como necessário e suficiente para o surgimento da relação jurídica moratória, mas, além do fato jurídico moratório, descrevem em seus antecedentes o critério “redução de tributo.”

Aqui, algumas advertências são recomendáveis.

Primeiro, somente nessas hipóteses é que o critério quantitativo da multa aplicada podem usar como base de cálculo o valor do tributo devido e inadimplido.

Veja-se que nessas hipóteses estabelece-se uma relação entre o fato jurídico moratório alojado no antecedente de uma norma jurídica que estabelece deveres instrumentais.

O antecedente aqui é mais complexo:

- (i) Não cumprir o dever instrumental;
- (ii) reduzir tributo em função do descumprimento deste dever instrumental (e não em função de qualquer outra causa).

Em razão do descumprimento do dever instrumental dever decorrer, de forma imediata, a ausência ou a redução do tributo. Mas uma hipótese no direito tributário onde o fato jurídico moratório terá base de base medida pela diminuição tributo, reduzindo em função do descumprimento do dever instrumental e não por outra causa qualquer.

7.3.1. Mais uma intersecção entre sanção por descumprimento de dever instrumental e sanção por inadimplemento no pagamento de tributo

A legislação regente do Imposto Sobre a Renda das Pessoas Jurídicas prevê o recolhimento antecipado trimestral do referido tributo. Caso não ocorra esse recolhimento trimestral há incidência de multa isolada correspondente a 50% do valor do tributo devido. Ao final do exercício, apura-se o imposto de renda devido, subtraindo-se do valor total aquelas importâncias já recolhidas trimestralmente, recolhendo-se a diferença à Fazenda Pública Federal.

Pois bem, como ficaria a situação de uma pessoa jurídica que não recolhesse o tributo trimestralmente e, ao final do exercício, restasse algum valor de tributo devido?

Quer dizer: o descumprimento de dever instrumental levou à redução de tributo.

O Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda tem estabelecido uma ligação entre a multa devida pelo descumprimento do dever instrumental (aquela referenda à apuração

trimestral) e a existência de multa pelo inadimplemento do tributo devido ao final do exercício.

Assim é que a Terceira Câmara do Primeiro Conselho decidiu:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ. Exercício 2000. Ementa: MULTA ISOLADA – A multa isolada pelo descumprimento do dever de recolhimentos antecipados deve ser aplicada sobre o total que deixou de ser recolhido, ainda que a apuração definitiva após o encerramento do exercício redunde em montante menor.

Até aqui, há perfeita separação entre a sanção aplicada pelo descumprimento do dever instrumental de recolher o tributo antecipadamente e o sanção pelo descumprimento do dever cumprimento do dever de pagar o tributo ao final.

É como se, nos termos do art. 113, § único, o descumprimento da “obrigação acessória” transformasse-a em principal, aqui, ao fato jurídico correspondente ao cumprimento da obrigação principal imputa-se a extinção da parte da obrigação principal, fruto do descumprimento de um dever instrumental.

Eis mais uma prova eloqüente do entrelaçamento normativo que o CTN estabeleceu entre a obrigação principal e os deveres instrumentais.

Há mais. O Regulamento do Imposto sobre a Renda, em seu art. 344, traz outra ligação entre o descumprimento de deveres instrumentais e a diminuição ou não tributos, vinculando à dedutibilidade das multas fiscais.

Eis a literalidade textual:

Art. 344. Os tributos e contribuições são dedutíveis, na determinação do lucro real, segundo o regime de competência (Lei nº 8.981, de 1995, art. 41).

(...)

§ 5º Não são dedutíveis como custo ou despesas operacionais as **multas por infrações fiscais**, salvo as de natureza compensatória e as impostas por infrações de que não resultem falta ou insuficiência de pagamento de tributo (Lei nº 8.981, de 1995, art. 41, § 5º). (grifo acrescentado)

Eis mais um eloquente exemplo de inter-relacionamento entre a natureza da norma tributária descumprida e que deu ensejo ao nascimento da sanção e a possibilidade de que, se não tivesse ocorrido tal infração, haver ou não o surgimento da obrigação tributária de pagar tributo.

A regra, construída a partir desse dispositivo supracitado, é a de que nenhuma multa tributária deve ser descontada da base de cálculo da apuração do lucro real. Este seria o alcance semântico da expressão “multas fiscais”.

Entretanto, em jogo a disputa semântica sobre o conteúdo das expressões “multas fiscais” e “natureza compensatória” e ainda “(...) de que não resultem falta ou insuficiência de pagamento de tributos” acaba por estabelecer forte relacionamento entre o descumprimento de norma tributária e o surgimento ou não de tributo, caso aquela norma não tivesse sido descumprida. Essa conexão está muito bem demonstrada neste art. 344, do Regulamento do Imposto Sobre a Renda, de forma que se a multa for de natureza compensatória, isto é, recompuser, indenizar um dano sofrido pela Administração obrigação tributária principal e os deveres instrumentais, como deixamos antevê, de multa não se trata, e sim de indenização, e como tal deverá ser abatida da base de cálculo do imposto sobre a renda.

Também, se a sanção for aplicada pelo descumprimento de dever instrumental, que, se houvesse sido cumprido, mesmo assim não teria implicado nascimento de tributo, também poderá ser abatida da base de cálculo do imposto sobre renda.

Vemos a todo tempo a legislação tributário estabelecendo relações entre os efeitos da conduta ilícita. Se o fato jurídico moratório tiver alguma conseqüência em relação ao objeto da obrigação tributária em sentido estrito – pagar tributo -, terá tratamento distinto daquela infração cujos efeitos jurídicos não implique redução ou não pagamento de tributo.

7.5. A mora, deveres instrumentais relacionados às imunidades, isenções, remissões e anistias tributárias

As normas de estruturas, nos casos das imunidades e das isenções tributárias, e de comportamento, quando há remissões e anistias tributárias, vêm quase sempre condicionadas ao cumprimento de certos deveres instrumentais.

Esses deveres, uma vez não cumpridos em tempo e modo prescritos, i. é, ocorrendo fato jurídico moratório, podem, na maioria das vezes, dá causa à incidência da RMIT, quando há imunidades ou isenções tributárias condicionadas; ou, quando há remissões e anistias tributárias condicionadas, podem fazer cessar os efeitos dessas exonerações tributárias.

Dois esclarecimentos são necessários: primeiro, não entendemos que a mora em relação aos deveres instrumentais possa fazer incidir a RMIT, nos casos de imunidades tributárias condicionadas; segundo, a mora em relação à deveres instrumentais são

causas suficientes e necessárias ao surgimento de relações jurídicas sancionatórias.

Ora, compõe a lição inicial de quem se lança nos estudos do direito tributário a idéia de que tributo, sendo uma relação jurídica tributária, não pode, a teor do art. 3º, CTN, ter como fato jurídico necessário e suficiente ato ilícito.

Daí nossa preocupação em analisar não somente aqueles cenários normativos em que há regra-matriz de incidência tributária e há sua incidência efetiva, mas também aquelas em que sequer regra-matriz há – como nos casos de imunidades tributárias -, porém a legislação infraconstitucional acaba por impor tantos deveres instrumentais, imputando-lhes ao seu descumprimento o surgimento de obrigação tributária. Veremos logo em seguida que entendimento dessa estirpe acaba por submeter a construção e aplicação das normas constitucionais às normas infraconstitucionais, invertendo todo o primado da hierarquia do sistema jurídico positivo.

7.5.1. Imunidades tributárias e o fato moratório descumpridor de deveres instrumentais

Dista de ser questão meramente acadêmica o relevo das normas que prescrevem deveres instrumentais e as imunidades tributárias.

Não é somente a instituição, cobrança e administração dos tributos que dá à Fazenda Pública a faculdades de instituir deveres instrumentais necessários ao implemento de arrecadação. As pessoas e situações jurídicas alcançadas pelas normas

de imunidade, de isenção, de anistia, de remissão, também exigem do Fisco

O professor PAULO DE BARROS CARVALHO²¹³ define imunidade tributária, como uma classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas, contidas no texto da Constituição Federal, e que estabelece de modo expresse, a incompetência para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas. Para o mestre, as imunidades, são somente aquelas expressas claramente no texto constitucional, ou seja, estão taxativamente explicitadas na Constituição, não dispondo o legislador infraconstitucional de nenhuma liberdade no sentido de editar novos enunciados veiculadores de normas jurídicas sobre a imunidade.

Vemos que as imunidades estabelecem uma incompetência, pois, o núcleo deôntico do comando de referido instituto aponta nitidamente uma proibição, privando os entes legiferantes de expedirem regras jurídicas que instituem tributos, ou seja, esta incompetência das pessoas políticas para expedir regras, inovando nosso ordenamento, ocorre de forma expressa através do modal proibido. E por fim, estas normas jurídicas de estrutura alcançam situações específicas e suficientemente caracterizadas, vez que, não impedem totalmente a faculdade de ação dos entes legiferantes, esta privação no que toca à expedição de regras instituidoras de tributos, se refere apenas à instituição de tributos e, em sendo, estão os mesmos, livres para estabelecer as providências administrativas que entenderem ser convenientes para a boa administração pública.

²¹³ *Curso de direito tributário*, 2008, p. 184.

As imunidades, assim, é a incompetência de referidas pessoas políticas para criarem em abstrato, tributos, ajudando a delimitar o campo tributário, conferindo, também a certas pessoas, os sujeitos imunes, um direito subjetivo de não tributação.

Detém também um caráter instrumental, pois, na medida em que conferem um direito subjetivo aos sujeitos imunes, impõe um dever jurídico aos entes legiferantes de direito público interno, cujo núcleo deôntico aponta nitidamente uma proibição, privando os tais entes a expedir regras jurídicas que instituem tributos. Ou seja, a incompetência das pessoas políticas, para expedir regras, inovando nosso ordenamento, ocorre de forma expressa através do modal proibido.

Em suma, definimos imunidade, como um conjunto de normas jurídicas de estrutura que estabelecem por meio de um modal deôntico proibido, que as entidades tributantes venham a expedir regras instituidoras de tributos.

O não cumprimento dos deveres instrumentais nas imunidades condicionadas acarreta a perda da imunidade, este entendimento é pacífico na doutrina e na jurisprudência. O próprio CTN, no art. 14, com as modificações introduzidas pelo inciso I da Lei Complementar nº 104, de 2001, estabelece o cumprimento dos deveres instrumentais, como condição para o enquadramento como entidade imune.

O cumprimento dos requisitos previstos devem ser provados através de documentos idôneos, se não forem totalmente observadas, a autoridade competente (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) poderá suspender a aplicação do benefício.

7.5.2. Isenções tributárias e mora no cumprimento dos deveres instrumentais

A norma de isenção atua sobre a regra matriz de incidência tributária, vestindo contra um ou mais critérios de sua estrutura, mutilando-os, parcialmente. Trata-se do encontro de duas normas jurídicas que tem por resultado a não incidência da hipótese tributária sobre os eventos abstratamente qualificados pela norma isentiva, ou atua no conseqüente, comprometendo os efeitos prescritivos da conduta²¹⁴. Assim, vemos que, a regra de isenção ataca a própria esquematização formal da norma padrão de incidência, para destruí-la em casos particulares, sem aniquilar a regra matriz, que continua atuando regularmente para outras situações.

Parte da doutrina entende haver certa similitude entres os institutos da imunidade e isenção, ou seja, tanto a imunidade quanto a isenção, podem ser tidas como técnicas semelhantes, através da qual a lei tributária ao demonstrar o gênero de situações sobre as quais impõe o tributo, retira uma ou mais espécies e as declara isentas, em ambos os institutos inexistente o dever de levar quantia em dinheiro aos cofres públicos, ou seja, a exoneração tributária. A diferença primordial consiste em que a imunidade atua no plano da definição de competência, ao passo que a isenção opera no plano do exercício da competência.

A imunidade é matéria reservada a Constituição e, por conseguinte, a ela, apenas cabe apontar qual pessoa é ou não imune, ao passo que as isenções encontram fundamento em leis infraconstitucionais, por sua vez, complementares ou ordinárias.

²¹⁴ PAULO DE BARROS CARVALHO. *Isenções tributárias do IPI, em face do princípio da não cumulatividade*, RDT 33: 142.

Ensina PEDRO GUILHERME ACCORSI LUNARDELLI²¹⁵ que as distinções entre imunidade e isenção são várias. “Como denominador comum, apresentam suporte lingüístico, o que, aliás é redundância afirmar, haja vista que nosso objeto temático espraia-se em linguagem.

Apresentam ainda no altiplano lógico, relações de conjuntos. No caso da isenção, as relações das regras matrizes tributária e isencional. Na imunidade, relação de classes de objetos demarcados pelos critérios de identificação dos enunciados constitucionais. Esgotam-se aí as semelhanças.

Quanto às dessemelhanças, as isenções possuem efetiva estrutura sintático – implicacional, reunindo antecedente e conseqüente sob enfoque deôntico, para juridicizar fato jurídico isento e respectiva relação jurídica (isencional).

As imunidades, pela perspectiva dos enunciados constitucionais, são significações extraídas do texto constitucional, parte do processo de intelecção das significações competenciais”.

Não há que se falar em paralelo ente imunidade e isenção, pois, são preposições normativas diferentes na composição do ordenamento jurídico e poucas são as regiões de contato, como por exemplo, circunstancias de serem normas jurídicas validas no sistema; integra a classe das regras de estrutura; e tratam de matéria tributária²¹⁶.

Vemos assim, que a imunidade e a isenção não se confundem, pois, são duas fontes normativas distintas, estando uma na

²¹⁵ *Isenções tributárias*, 1999.

²¹⁶ PAULO DE BARROS CARVALHO. *Curso de direito tributário*, 2008, p. 187 ss.

Constituição da República, enquanto a outra é fundamentada por leis infraconstitucionais. A norma de imunidade colabora no desenho do perfil das competências, ocupando o patamar constitucional e frise-se, não tratam da fenomenologia da incidência, pois agem antes, colaborando no contorno das competências, ao passo que, as regras isentantes, integram o plano da legislação ordinária e a mesma opera como redutora do campo de abrangência dos critérios do antecedente ou conseqüente da regra matriz tributária.

Como a isenção é uma norma que decorre da lei, atuando sobre a regra matriz de incidência tributária, os beneficiários da isenção, deverão cumprir os requisitos estabelecidos pela lei para gozarem do benéfico, assim, deverão observar e cumprir todos os deveres instrumentais impostos, caso contrário perdera a isenção concedida.

JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES²¹⁷ destaca as distinções entre perda e extinção da isenção, que são fenômenos inconfundíveis, ou seja, a extinção ocorre quando a isenção desaparece do sistema tributário, enquanto que a perda consiste na circunstância de determinada pessoa, até então isenta, ser excluída do gozo ou desfrute da isenção”, como por exemplo o cancelamento do gozo de uma isenção para certas pessoas, que estavam sendo beneficiadas.

SAINZ DE BUJANDA²¹⁸, aponta com sendo as mais importantes causas de extinção das isenções as seguintes: (i) supressão do tributo a que a isenção se refira; (ii) derrogação das normas que a instituíram, ou a ausência de convalidação, se esta for necessária; (iii) nas objetivas, a modificação do pressuposto de fato, que coloque o

²¹⁷ *Teoria geral da isenção tributária*, 2007, p. 195.

²¹⁸ *Apud*, José Souto Maior Borges. *Teoria geral da isenção tributária*, 2007, p. 195-96.

sujeito isento no âmbito da não sujeição; (iv) nas temporárias, o transcurso do tempo para o qual foram concedidas; (v) nas internacionais, a resolução dos convênios em que foram pactuadas e o abandono do critério da reciprocidade; (iv) nas subjetivas, concedidas em favor de uma entidade determinada, a extinção jurídica dessa entidade.

Já a perda da isenção pode decorrer das seguintes formas: (i) desaparecimento das circunstâncias que legitimam o desfrute da isenção; (ii) caducidade dos prazos concedidos para solucionar a renovação da isenção, quando este requisito for necessário, transcorrido um período de tempo, para prosseguir o desfrute; (iii) infração dos deveres impostos ao beneficiário, quando a perda da isenção for, nessa hipótese, a sanção legalmente prevista.

Desta forma o não cumprimento dos deveres instrumentais acarreta a perda da isenção.

7.5.3. Remissão tributária em mora

A remissão vem do verbo remitir, é o perdão, indulgência, indulto. É uma das formas extintivas da obrigação tributária, prevista no artigo 172 do CTN.

Com a remissão, desaparece o direito subjetivo de exigir a prestação e, por decorrência lógica e imediata, some também o dever jurídico cometido ao sujeito passivo, isto é claro, se a remissão for total²¹⁹.

²¹⁹ PAULO DE BARROS CARVALHO. *Direito tributário, linguagem e método*, 2008, p.485.

Este perdão concedido através da remissão, exige a edição de uma lei autorizadora.

Desta forma, para que o contribuinte adquira a remissão prevista lei, deverá cumprir os deveres instrumentais ali estabelecidos. No caso do seu não cumprimento, acarretará a perda do benefício.

7.5.4. Anistia tributária em mora

Anistia fiscal é o perdão da falta cometida pelo infrator de deveres tributários e também quer dizer o perdão da penalidade a ele imposta por ter infringido mandamento legal.

ALIOMAR BALEEIRO²²⁰ afirma que “a anistia não se confunde com a remissão. Esta pode dispensar o tributo, ao passo que a anistia fiscal é limitada à exclusão das infrações cometidas anteriormente à vigência da lei, que a decreta”.

Portanto, mesmo muito parecida com a remissão, pois, ambas retroagem operando as relações jurídicas já constituídas, não se confundem, uma vez que, a remissão é o perdão do debito tributário – natureza tributária, e na anistia é o perdão sobre ato de infração ou sobre a penalidade que lhe foi aplicada – cunho sancionatório.

A anistia pode ser concedida expressa (quando o legislador explicitamente indica os ilícitos tributários que ele remite), ou tácita (eventual modificação das normas deixe de definir certo ato

²²⁰ *Direito tributário brasileiro*, 2000, p. 955.

como infração, artigo 106, inciso I, 'a' do CTN – desaparecendo o ilícito, beneficiam-se os atos ou fatos pretéritos por força de sua aplicação retroativa).

Anistia é um perdão veiculado por lei e de caráter retroativo, que pode ser total ou parcial da sanção, atinge a norma sancionatória, difere da remissão por tratar de ilícito. Assim, tendo a anistia total não há mais o crédito sancionatório, no entanto, o crédito tributário continua.

8. A mora e a denúncia espontânea: hipótese de purgação da mora no direito tributário

A denúncia espontânea no direito tributário do Brasil é mecanismo normativo que permite ao sujeito passivo tributário, mesmo diante de um evento moratório, evitar que o fato moratório seja constituído pelo sujeito competente, e, portanto, impedir que a constituição do descumprimento de um dever seja concretizada em nível individual e concreto.

Dessa forma, quando o sujeito passivo toma a iniciativa de cumprir a conduta prevista em norma tributária, corrigindo informações imprescindíveis para o Fisco constituir o crédito tributário, nas hipóteses de lançamento originariamente de ofício; ou quando o próprio contribuinte constitui o crédito tributário, naquelas hipóteses em que o CTN lhe atribui a competência, originalmente, para realizar o chamado lançamento por homologação (art. 150), a denúncia espontânea constitui-se em instrumento normativo hábil a mutilar os efeitos jurídicos da mora no direito tributário.

Na unicidade e unidade do direito positivo, vemos certa semelhança, em nível pragmático, entre o instituto da purgação da mora no direito civil e a denúncia espontânea, no direito tributário, conquanto a literalidade de expressão “purgação da mora” não seja utilizada no direito tributário brasileiro.

Entendemos, entretanto, que, a ausência de literalidade pode surpreender o intérprete mais atilado, precisamente ao examinar o instituto da denúncia espontânea, trazendo, quando assim recomendar os recursos da Teoria Geral do Direito, recursos forjados no instituto da purgação da mora no direito privado; ou, ainda, no arrependimento eficaz, no direito penal.

Com este nível de importância que o tema ostenta, ainda mais quando os tributos sujeitos ao chamado “lançamento por homologação” passam a ser regra no ordenamento tributário. Quatro questões fundamentais, que entrecortam a denúncia espontânea e a mora no direito tributário brasileiro devem ser analisadas conjuntamente, a fim de que alguns desencontros de pontos de vista na comunidade jurídica possam ser equacionados e postos em bons termos.

Os quatro temas de que falamos são os seguintes: (i) possibilidade ou não de denúncia espontânea nos chamados lançamentos por homologação, derivando daí mais duas variáveis (i.1) com declaração e sem pagamento e (i.2) sem declaração e sem pagamento; (ii) possibilidade ou não de a denúncia elidir, além das multas chamadas de “punitivas”, também as multas de mora; (iii) possibilidade ou não de existir denúncia espontânea nas hipóteses de parcelamento ou compensação; e (iv) possibilidade ou não de a denúncia espontânea elidir a responsabilidade não só pelo descumprimento da obrigação

principal, mas também pelo descumprimento de deveres instrumentais (ou obrigações acessórias).

Não é por outro motivo que o fundamento para a falta de resolução dessas quatro questões é um problema mal posto, sobre o qual recaem pontos de vista e premissas absolutamente distintas, quer perante o Judiciário, principalmente nas decisões do STJ, quer na doutrina, e que também está por trás de outras questões tormentosas: (i) decadência do direito da fazenda pública constituir o crédito tributário nos lançamentos por homologação, (ii) decadência e prescrição do direito de o contribuinte repetir o indébito tributário; (iii) possibilidades de revisão do lançamento pela Fazenda; (iv) compensação tributária, etc., é a constituição do crédito tributário no Código Tributário Nacional.

Para os objetivos deste trabalho fiquemos apenas com os efeitos desse tratamento à constituição do crédito tributário em relação à denúncia espontânea.

8.1. Possibilidade ou não de denúncia espontânea nos chamados tributos sujeitos ao lançamento por homologação

Parte expressiva da jurisprudência do Conselho de Contribuintes e do Superior Tribunal de Justiça, para fins de precisar a existência do fato jurídico decadencial nos tributos sujeitos ao “autolancamento”, cumulou o prazo previsto no art. 150, parágrafo quarto, com a prescrição do art. 173, I, CTN, firmando, assim, a tese jurisprudencial conhecida como “a tese dos cinco mais cinco anos do direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário”.

No fundamento desta linha jurisprudencial está a compreensão de que todos os tributos vigentes no Sistema Tributário Nacional são constituídos pelo lançamento e que este era, como é, ato privativo da Fazenda Pública.

E no “autolancamento”, onde estava a participação da Fazenda Pública na constituição do crédito tributário? - indaga linha crítica. A resposta que serviria de fundamento era a de que na homologação estaria o timbre da participação da Fazenda Pública na constituição do crédito tributário.

Coube ao ilustre Prof. PAULO DE BARROS CARVALHO²²¹ trazer o debate para os estritos limites do direito positivo pátrio, começando por dizer que homologação é morte do crédito tributário, enquanto que lançamento é nascimento. Só se lança o que não se pode homologar, só se homologa o que não se pode lançar, porque está correto.

Fato é que com este fundamento o STJ chegou a admitir a possibilidade de denúncia espontânea nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, independente de existirem ou não as informações do sujeito passivo, visto que somente a homologação constituiria o lançamento tributário. Assim, antes da homologação (isto é, antes de decorridos cinco anos da prestação das informações pelo contribuinte), poderia ele efetuar o pagamento do tributo com o benefício da denúncia espontânea.

Veremos que, embora concordemos com a conclusão do STJ, não aceitamos como bem postas às conclusões do Egrégio Tribunal.

²²¹ *Direito tributário – fundamentos jurídicos da incidência*, 2008.

Recentemente, já em 2006, quando o STJ sinalizava que caminhava acertadamente para aceitar a tese de que, nos tributos sujeitos ao “autolancamento”, o contribuinte tem o dever de constituir o crédito tributário (isto é, aquelas informações que o contribuinte presta à Fazenda Pública são a própria constituição do crédito tributário), de forma que, não o fazendo no tempo e modo corretos, o Fisco poderia lançar de ofício logo no primeiro dia seguinte ao início da mora, eis que o Ministro LUIZ FUX, aceitando a denúncia espontânea nos lançamentos por homologação, o faz com dois graves problemas.

O primeiro deles diz respeito às combinações espúrias de duas teses cujos fundamentos são antagônicos, quais sejam: a que diz que o contribuinte é competente para constituir o crédito tributário, naquelas hipóteses em que o tributo está originariamente sujeito ao lançamento por homologação; e a que sustenta, com fundamento no art. 142, CTN, que somente a Fazenda Pública é competente para constituir o tributo pelo lançamento, o que ocorreria, nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, com a referida homologação, expressa ou tácita.

Ora, apesar de concordarmos com a primeira tese e discordarmos da segunda, a combinação de ambas é desastrosa, devendo ser de pronto rechaçada.

Pensamos que o art. 138 do CTN não empresta qualquer importância ao fato de o Fisco ter conhecimento do fato jurídico tributário e da relação jurídica tributária constituída pelo contribuinte na DCTF ou GIA.

A única restrição que o art. 138 faz é que o contribuinte não tenha sido notificado sobre Termo de Início de Fiscalização ou qualquer outra medida administrativa. Com efeito, não há qualquer menção às informações, mesmo que constitutivas do crédito tributário – com o que também concordamos – no sentido de que impediria a exclusão das multas punitivas.

Aliás, o fato de o contribuinte constituir o crédito tributário na DCTF, no caso dos tributos federais ou GIA, quando for hipótese de tributo estadual, e, por isso, não poder fazer a denúncia espontânea, entra em choque com o art. 174, inciso IV, que diz que qualquer ato inequívoco, ainda que extrajudicial, importa interrupção da prescrição. Quer dizer, a cada DCTF e a cada GIA que ele informa o crédito é novamente constituído e a prescrição começa a correr novamente.

Nesse sentido, PAULO DE BARROS CARVALHO²²², em recentíssima obra, preleciona:

Para que se tenha denúncia espontânea, necessário se faz a conjugação dos seguintes elementos:

- (i) comunicação espontânea, ao Fisco, da infração praticada;
- (ii) tratando-se de infração consistente na ausência ou insuficiência de pagamento, o recolhimento do tributo devido, acompanhado de juros de mora; e
- (iii) inexistência de procedimento administrativo ou medida de fiscalização instalados para apurar aquela ilicitude.

Em momento algum, portanto, a prestação ou não de informação do sujeito passivo ao Fisco aparece como relevante para se excluir a aplicação da denúncia espontânea.

²²² *Direito tributário, linguagem e método*, 2008, pp. 766 e 767.

Tangendo o assunto para o tabuleiro jurisprudencial o STJ, no REsp. 751776 / PR, onde, num só julgado, marca-se posição sobre diversos pontos importantes, todos prenunciados na introdução deste trabalho, e que devem ser compreendidos na dinâmica da denúncia espontânea. Vejamo-la:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. JUROS DE MORA PELA TAXA SELIC. LEGALIDADE. MULTA MORATÓRIA. LEGITIMIDADE. APRESENTAÇÃO DE DEMONSTRATIVOS DO DÉBITO. DESNECESSIDADE. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. TERMO A QUO DO PRAZO PRESCRICIONAL DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. ART. 174 DO CTN. CONSTITUIÇÃO DEFINITIVA DO CRÉDITO. ENTREGA DA DECLARAÇÃO PELO CONTRIBUINTE.
(...)

5. Lavrada a declaração de reconhecimento do débito, **via Declaração de Rendimentos, constituindo o crédito tributário**, remanesce ao Fisco o prazo quinquenal para a propositura da ação de exigibilidade da exação reconhecida.

6. Deveras, o fato de a declaração de débito provir do contribuinte não significa preclusão administrativa para o Fisco impugnar o quantum desconhecido. Isto porque impõe-se distinguir a possibilidade de execução imediata pelo reconhecimento da legalidade do crédito com a situação de o Fisco concordar (homologar) a declaração unilateral do particular, prestada.

7. **A única declaração unilateral constitutiva ipso jure do crédito tributário é a do Fisco, por força do lançamento compulsório** (art.142 do CTN que assim dispõe: Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

8. **Prestando o contribuinte informação acerca da efetiva existência do débito, dispõe o Fisco do prazo para realizar o eventual lançamento suplementar, acaso existente saldo, prazo este decadencial, porquanto constitutivo da dívida.**

9. Quanto à diferença, findo este prazo, para o qual a Fazenda dispõe de cinco anos, inaugura-se o lapso de prescrição para o ajuizamento do respectivo executivo fiscal, visando a cobrança do montante não declarado e objeto de lançamento suplementar, que também obedece ao quinquênio.

10. Assim é porque, decorrido o prazo de cinco anos da data da declaração, e não havendo qualquer lançamento de ofício, **considera-se que houve aquiescência tácita** do Fisco com

relação ao montante declarado pelo contribuinte. Conquanto disponha o Fisco de um quinquênio para efetuar lançamento do débito não declarado, somente conta com cinco anos da data da declaração para cobrar judicialmente o débito declarado na declaração de rendimentos.

11. Relativamente ao valor declarado, a própria declaração de débito efetivada pelo contribuinte constitui o crédito tributário, prescindindo de ato de lançamento.

Assim, podendo desde logo ser objeto de execução fiscal, tem-se que, nesta hipótese, não há que se falar em decadência, porquanto já constituído o crédito, mas tão-somente em prescrição para o ajuizamento da ação executiva.

12. A ausência da notificação revela que o fisco, "em potência" está analisando o quantum indicado pelo contribuinte, cujo montante resta incontroverso com a homologação tácita. Diversa é a situação do contribuinte que paga e o fisco notifica aceitando o valor declarado, iniciando-se, a fortiori, desse termo, a prescrição da ação.

13. In casu, tratando-se de tributo sujeito a lançamento por homologação, declarado pelo contribuinte através da sua declaração de rendimentos em 19.10.93 e, tendo a recorrente ajuizado a ação de execução em 09.06.2000, revela-se inequívoca a ocorrência da prescrição dos créditos constantes da CDA 90.6.97.004869-21, posto que opera-se em 5 (cinco) anos o prazo para proceder à homologação ou à revisão da declaração do contribuinte.

14. Recurso especial parcialmente provido, apenas para declarar a ocorrência da prescrição dos créditos tributários constantes da CDA 90.6.97.004869-21. (Resp 751776/PR, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 27.03.2007, DJ 31.05.2007 p. 338) (grifos acrescidos).

Apesar da extensão, a ementa acima revela o entendimento da Primeira Turma, particularmente do Ministro Luiz Fux, sobre diversos temas conexos à denúncia espontânea, quais sejam: (i) constituição do crédito tributário nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação; (ii) a homologação tácita no direito tributário; (iii) termos iniciais dos prazos de decadência e de prescrição nos referidos tributos.

8.1.1. A Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF) nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação não constitui, necessariamente, o crédito tributário

Outro grande equívoco sobre o qual algumas decisões do STJ e do Conselho de Contribuintes têm, ostensivamente, buscando fundamentação seria a suposta função constitutiva que teria a DCTF nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação.

Ora, o regime jurídico atual da DCTF²²³, que tem a periodicidade mensal ou semestral, não tem necessariamente a função de constituir o crédito tributário. Até porque, sendo a DCTF²²⁴ mensal ou semestral, uma de suas funções é informar à Fazenda Pública os tributos apurados, pagos e não pagos, as compensações tributárias realizadas, homologadas ou não, tributos retidos na fonte; enfim, há uma séria de informações que fornecidas após a extinção do crédito tributário.

Aliás, não é incomum constar nos campos específicos da DCTF informações sobre valores de tributos apurados e já pagos, bem assim de tributos apurados e não pagos, quer porque o sujeito passivo estaria em mora em relação ao cumprimento da obrigação, quer porque ainda não escoou o prazo de pagamento do tributo, e, portanto, neste caso, ainda não estaria em mora.

²²³ A DCTF está regulamentada em nível infralegal nos termos da Instrução Normativa da Receita Federal do Brasil n° 786/2007.

²²⁴ Os prazos para apresentação da DCTF's são os seguintes, de acordo com a IN n. 786/2007, RFB: (i) DCTF mensal: o prazo para apresentação é até o quinto dia útil do segundo mês subsequente ao mês de ocorrência dos fatos jurídicos tributários; (ii) DCTF trimestral: até o exercício de 2004 havia esse prazo, quando deixou de ser previsto no direito positivo; e (iii) DCTF semestral: até o quinto dia útil do mês de outubro de cada ano-calendário, quando se referir o segundo primeiro semestre, e até o quinto dia útil do mês de abril, quando se referir aos fatos jurídicos tributários ocorridos no segundo semestre.

Dessa forma, a DCTF contém informações que mais se referem à “morte” do tributo do que ao seu “nascimento”. Com isso, queremos enfatizar que nem sempre a DCTF é instrumento hábil para constituir o crédito tributário.

Mas há mais a dizer.

E as informações sobre tributos apurados pelas pessoas jurídicas, devidamente informados em DCTF's, porém não pagos no prazo previsto? Eles devem ser enviados diretamente à Procuradoria da Fazenda para inscrição em Dívida Ativa, ou, antes dessa providência, devem ser informados ao sujeito passivo, a fim de que possa retificar as informações, em caso de erro, contestá-las?

Assim, devemos considerar que há três prazos distintos, com alguns aspectos que se entrelaçam normativamente: (i) prazo para constituição do tributo na escrituração interna do sujeito passivo, (ii) prazo para pagamento do tributo; e (iii) prazo para entrega da DCTF à Receita Federal do Brasil.

O esgotamento dos termos finais daqueles três distintos prazos configura três fatos jurídicos moratórios distintos, com implicações igualmente distintas.

Então, em termos cronológicos, precede ao término do prazo para entrega da DCTF o prazo para apuração do tributo e, em sua grande maioria dos tributos, para pagamento. Tendo o tributo o prazo estabelecido para pagamento não há como considerar que o pagamento seja feito junto com a entrega da DCTF, ele pode já ter sido feito ou até estar por fazer, ela é apenas uma informação quanto à apuração feita pelo declarante e o montante de cada tributo devido.

Por isso é que, esclarecendo posicionamento em estudo anterior sobre o tema, temos que, de fato, reconhecer que nos tributos sujeitos ao “lançamento por homologação” o sujeito passivo pode constituir o crédito tributário na sua escrita fiscal. Mas não é a DCTF o instrumento introdutor do referido crédito tributário. Trata-se de documento de importância destacada na relação entre a Receita Federal e o sujeito passivo dos tributos, mas que serve de índice de existência de tributo declarado e não pago. De posse, portanto, de informações relativas a tributos não pagos, a Receita Federal do Brasil deve notificar o sujeito passivo para esclarecer as referidas informações. Caso não fiquem esclarecidas, deve ser lavrado auto de infração e imposição de multa contra o sujeito passivo, seguindo-se todas as etapas do processo administrativo tributário.

8.2. Possibilidade ou não de a denúncia elidir, além das multas chamadas “punitivas”, também as “multas de mora”

A análise do primeiro instante, cujo objeto seja as chamadas “multas punitivas” e “multas moratórias”, revela que se trata de dois institutos distintos, com planos sintáticos, semânticos e pragmáticos distintos.

Entretanto, o exame mais atilado dos planos sintático, semântico e pragmático revela que tanto as denominadas estipulativamente, em nível legislativo, “multa punitiva” quanto “multa de mora” são espécies de “multas sancionatórias”.

Uma elucidação se faz necessária: o termo “sancionatório” aqui utilizado está em oposição ao “indenizatório” ou “ressarcitório”.

Voltando aos planos da linguagem do direito positivo e enfocando agora o sintático, a análise da compostura normativa das duas supostas categorias de multas tributárias – a punitiva e a de mora -, precisamente os antecedentes normativos, ficamos autorizados a dizer que as multas de mora são também multas punitivas, assim como, numa outra perspectiva, a multa punitiva também é moratória.

A multa moratória tem natureza sancionatória. Mora e sanção, quando atribuídos como predicados da multas, não são conceitos excludentes.

Com efeito, o fato jurídico que implica relação jurídica moratória é um fato ilícito, qual seja, deixar de pagar tributo no tempo previsto.

Isso numa perspectiva sintática.

Não há distinção em nível de direito positivo tributário brasileiro entre as duas multas.

Dessa forma, embora com nomes distintos o pressuposto de ambas as multas é um descumprimento de um dever jurídico e o conseqüente é o pagamento de uma quantia em dinheiro. Não importa o nome: multa punitiva e multa moratória têm a mesma configuração normativa de sanção e por isso devem ser excluídas quando da denúncia espontânea.

Nesta linha, o Superior Tribunal de Justiça consolidou a sua jurisprudência, já prenunciada desde 1998, no REsp 169877-SP, cuja relatoria foi do Ministro Ari Pargendler. Mais

recentemente, o Ministro Teori Albino Zavascki, no REsp831278-PR, confirmou esse entendimento, conforme a ementa abaixo transcrita:

TRIBUTÁRIO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. EXCLUSÃO DA MULTA MORATÓRIA. COMPENSAÇÃO. POSSIBILIDADE.

1. Esta Corte já se pronunciou no sentido de que "o Código Tributário Nacional não distingue entre multa punitiva e multa simplesmente moratória; no respectivo sistema, a multa moratória constitui penalidade resultante de infração legal, sendo inexigível no caso de denúncia espontânea, por força do artigo 138, mesmo em se tratando de imposto sujeito a lançamento por homologação" (REsp 169877/SP, 2ª Turma, Min. Ari Pargendler, DJ de 24.08.1998).

3. Recurso especial a que se nega provimento. (REsp 831278/PR, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA TURMA, julgado em 20.06.2006, DJ 30.06.2006 p. 192)

O direito positivo, ele mesmo, prescreve o processo de sua produção, sua extinção, suspensão, etc., de forma que, ao prescrever a extinção do crédito tributário decorrente da multa punitiva e, por decorrência, da sua espécie multa moratória, o art. 138, CTN, estabelece uma anistia condicional: aquele sujeito passivo que estiver praticando evento jurídico moratório e quiser constituí-lo em linguagem competente, pode e deve fazê-lo, ficando a Fazenda Pública obrigada a anistiar as multas decorrentes daqueles agora fatos jurídicos moratórios.

8.3. Possibilidade ou não de existir denúncia espontânea nas hipóteses de parcelamento ou compensação.

O pagamento de tributos com a utilização de instrumentos normativos denominados parcelamento e compensação levanta interesses da mais alta relevância para a comunidade jurídica. Essa relevância é ainda maior quando observamos a dissonância entre a jurisprudência judicial e administrativa no tocante à possibilidade jurídica de ser válida a denúncia espontânea quando, juntamente com as informações fornecidas pelo contribuinte, o pagamento do tributo

devido se faz por meio do (i) parcelamento ou da (ii) compensação com tributos pagos indevidamente.

8.3.1. O parcelamento tributário e mora

No STJ²²⁵, até o exercício de 2002, aceitava-se a tese de que o pedido de parcelamento deferido com as parcelas pagas teria o efeito de uma denúncia espontânea, excluindo-se do crédito tributário os valores referentes às multas.

Entretanto, com o advento da Lei Complementar 104/2001, que instituiu o art. 155-A no CTN, parágrafo primeiro, ficou assentado que “Salvo disposição da lei em contrário, o parcelamento do crédito tributário não exclui a incidência de juros e multas.”

Mesmo assim, pensamos que essa modificação no plano da literalidade introduzida pela Lei Complementar nº 104 não implicou alteração no plano normativo. Mexe-se no plano literal, sem que essa modificação implicasse modificação no plano normativo.

²²⁵ PROCESSUAL CIVIL - TRIBUTÁRIO - EMBARGOS DE DECLARAÇÃO - PRESSUPOSTOS - ADMISSIBILIDADE - EFEITOS MODIFICATIVOS - DENÚNCIA ESPONTÂNEA - PARCELAMENTO - EXCLUSÃO MULTA. Inexistindo no acórdão embargado, obscuridade, contradição ou omissão são incabíveis embargos de declaração. Efeitos modificativos só são possíveis em casos excepcionais. Não havendo procedimento administrativo em curso contra o contribuinte pelo não recolhimento do tributo, deferido o pedido de parcelamento, está configurada a denúncia espontânea que exclui a responsabilidade do contribuinte pela infração. Embargos rejeitados. (EDcl no REsp 247.029/PR, Rel. Ministro GARCIA VIEIRA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 06.06.2000, DJ 01.08.2000 p. 204).

AGRAVO NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. TRIBUTÁRIO. ICMS. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. PARCELAMENTO. EXCLUSÃO DE MULTA.

Considera-se "denúncia espontânea", para os efeitos do Art. 138 do CTN, a confissão de dívida, efetivada antes de "qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização.

Em havendo parcelamento, exclui-se a responsabilidade, se o contribuinte efetuou oportuna denúncia espontânea da infração tributária. Em tal hipótese, não se cogita em pagamento integral do tributo devido, ou depósito de seu valor. Alcance do Art. 138 do CTN.

Agravo a que se nega provimento.

(AgRg no Ag 247.408/SP, Rel. Ministra NANCY ANDRIGHI, SEGUNDA TURMA, julgado em 11.04.2000, DJ 15.05.2000 p. 153)”

O que ocorria, mesmo antes da referida alteração, era que as leis específicas que concediam parcelamentos contemplavam hipóteses de anistia tributária, excluindo o crédito tributário as quantias referentes às multas e juros. Porém, uma ou mais condições eram postas na referida anistia: pagamento à vista ou parcelado. Se parcelado, apenas a última prestação cumpriria o requisito da anistia concedida.

Admitir que o início do parcelamento implique dispensa de juros e multas configura hipótese de anistia tributária condicional. Então, o fundamento da dispensa do pagamento da multa e dos juros é anistia, em relação às multas, e remissão, em relação aos juros.

8.3.2. A compensação tributária e mora

A Ciência do Direito, produzida sob enfoque do direito privado, tratou de conceituar a compensação de acordo com o art. 386 do Código Civil, “se duas pessoas forem ao mesmo tempo credor e devedor uma da outra, as duas obrigações extinguem-se, até onde se compensarem”.

No Código Tributário Nacional, a compensação tributária está prevista entre as modalidades de extinção do crédito tributário, sendo disciplinada nos art. 170 e 170-A, que exige a existência de lei da pessoa política competente para instituir o tributo.

No âmbito da legislação ordinária federal, a compensação foi inicialmente disciplinada pela lei nº 8.383/91, sendo posteriormente alterada pelas Leis nº 9.430/96; nº 9.250/95; nº 10.637/02; nº 10.833/03; nº 11.051/04; nº 11.196/05; e nº 11.488/07.

A Lei Federal nº 8.383/91 permitia que o contribuinte, sem prévio requerimento e autorização do fisco, exercitasse o seu direito de autocomposição de créditos tributários da mesma espécie e destinação constitucional.

Posteriormente, a Lei nº 9.430/96, em seus arts. 73 e 74, passou a conferir ao contribuinte o direito de pleitear perante a Secretaria da Receita Federal do Brasil a utilização de créditos a serem restituídos para quitação de qualquer tributo federal sobre sua administração, não pertencentes à mesma espécie ou destinação constitucional, mas demandava prévio requerimento e aceitação da autoridade fazendária.

À época os contribuintes faziam compensação por meio de declaração de tributos e contribuições federais (DCTF), deduzindo o imposto declarado como devido, não se aplicando as possíveis penalidades.

Com isto, em 2001 foi editada a MP nº 2.158 que, em seu art. 90, estabeleceu a obrigatoriedade do lançamento de ofício sobre as diferenças apuradas em declaração prestada pelo sujeito passivo decorrente de compensação indevida ou não comprovada.

As penalidades aplicadas eram as expressas no art. 44 da lei nº 9.430/96, que tratava das multas aplicadas ao lançamento de ofício. Se o contribuinte deixasse de recolher o tributo seria aplicada multa de 75%. Se realizasse a compensação com o intuito de fraudar, seria aplicada multa de 150%.

Todavia, não existia e nem existe até hoje, legislação referente à compensação que defina quais situações a compensação efetuada caracterizaria sonegação, fraude ou conluio.

Em 2002, foi editada a Lei nº 10.637, alterando o instituto da compensação, passando a considerá-la como uma forma de extinção do crédito tributário sob condição resolutória de ulterior homologação.

Já em 2003, novas alterações foram feitas no art. 74 da Lei nº 9.430/96 e no art. 90 da MP nº 2.158/2001, por meio da Lei nº 10.833. Foram ampliadas as hipóteses de não permissão a compensação; foi fixado expressamente o prazo de 5 anos para homologação da compensação; a declaração de compensação passou a ser recebida como confissão de dívida, inscrevendo-se em dívida ativa os débitos indevidamente compensados.

No art. 90 da MP, foram alteradas as regras de lançamento de ofício, limitando-se a imposição de multa isolada sobre as diferenças apuradas de compensação indevida.

No ano de 2004, a Lei nº 11.051 determinou que o lançamento de ofício estaria limitado a imposição de multa isolada em razão da não homologação de declaração declarada pelo sujeito passivo, em que ficar comprovada a prática de sonegação, fraude e/ou conluio, ou; quando a compensação for considerada não declarada – nas hipóteses do art. 74, parágrafo 12, inciso II da Lei nº 9.730/96. Somente nestas duas hipóteses é que se aplica a multa de ofício.

A MP nº 303/2006, veio para alterar o art. 44 da Lei nº 9.430/05, determinando que no inciso I, a multa passaria a ser de

75% sobre a diferença ou totalidade do tributo nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata.

Esta alteração entrou em choque com a Lei nº 10.833/03, art. 18. Vindo em 2007 uma nova MP nº 351, convertida em Lei nº 11.488, alterando mais uma vez a aplicação da multa de ofício, em casos de compensação não homologadas e/ou consideradas não declaradas.

Neste caso, o lançamento de ofício relativo à multa isolada, em razão da não homologação, somente ocorrerá nas hipóteses em que restar comprovada a falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo.

Abandonou-se o critério de não homologação de compensação em razão da ocorrência de sonegação, fraude ou conluio e compensação não declarada. Deixou-se de definir como infrações tais condutas, aplicando o art. 106, II, a, do CTN.

Passou a ser essencial para comprovar a falsidade da declaração do contribuinte e, conseqüentemente, para aplicação da multa isolada, que se comprove a presença inequívoca do dolo.

Nos casos de compensação não declarada, abre-se novamente a possibilidade de aplicação da multa não qualificada e qualificada, dependendo da ótica analisada pela autoridade lançadora, pode a multa ser aplicada de 75% ou 150% para uma mesma conduta.

8.4. Possibilidade ou não de a denúncia espontânea elidir a responsabilidade não só pelo descumprimento da obrigação principal, mas também pelo descumprimento de deveres instrumentais (ou obrigações acessórias)

De nossa parte, algumas previsões expressas no próprio art. 138 deixam fora de dúvida que o instituto da denúncia espontânea também se aplica às infrações decorrentes do descumprimento dos deveres instrumentais. Ei-las: (i) o termo isolado “infração”, sem sua especificação; (ii) a expressão “... se for o caso, acompanhada do pagamento do tributo...”; e, por último (iii) o art. 136, ao prevê que responsabilidade por infração à **legislação tributária** independe da intenção do agente ou do responsável, ou da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato, prevê hipótese de configuração de infração decorrente do descumprimento do dever instrumental, visto que somente essas espécies de deveres podem ser previstos na legislação tributária e não somente em lei.

Antes de examinarmos cada um dos três argumentos acima declinados, recordemos a literalidade do dispositivo em exame: 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”.

O termo “infração”, na sua acepção de base no direito tributário, comporta tanto aquela decorrente do não pagamento do tributo, quanto a que for fruto do descumprimento do dever instrumental. Ambas as condutas configuram infrações que, por vínculo de imputação normativo, implicam sanções tributárias.

Assim, ao não especificar dentro do gênero “infração” qual delas seria excluída com a denúncia espontânea, entende-se que a referência feita ao termo “infração” foi ao gênero e não à espécie.

Depois, a expressão “... se for o caso...”, quase como se estivesse combinando com o termo “infração”, na sua acepção estrita, qual seja, a decorrente do não pagamento do tributo, deixa antever que pode haver denúncia espontânea em relação à infração da qual não decorra o pagamento de tributo. Eis a infração decorrente do descumprimento de dever instrumental.

Por derradeiro, a expressão “legislação tributária” utilizada pelo art. 136, CTN, sobre deixar aberta a possibilidade de instituição de infração e sanção tributária por intermédio de outros instrumentos normativos que não a lei, o que configura, ao nosso sentir, verdadeira relativização infraconstitucional do princípio da legalidade, também deixa aberta fenda significativa que permite a interpretação de que também a denúncia espontânea é juridicamente possível nas infrações decorrentes do descumprimento de deveres instrumentais, ainda mais se for possível, no tempo em que for feita a denúncia, aferir-se a inexistência de tributo devido.

O Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, conquanto expressamente não admita a denúncia espontânea em relação à infração decorrente do descumprimento de deveres instrumentais, prolatou, por intermédio do Conselho Superior de Recursos Fiscais, algumas decisões que, se interpretadas de forma sistemática, podem levar à conclusão de que é possível a denúncia espontânea, mesmo naquelas infrações decorrentes do descumprimento de tais deveres.

Nos autos do recurso n. 107-121529, processo n. 10467.004763\98-00, acórdão CSRF\01-04.263, proferiu a seguinte decisão:

MULTA ISOLADA – INEXISTÊNCIA DE TRIBUTO A RECOLHER – DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA (Art. 44, parágrafo primeiro, inciso IV, da Lei n. 9.430/96) – A exigência da multa isolada prevista na legislação de regência não tem o cabimento se o descumprimento versa desatendimento de mera obrigação acessória apurada após o encerramento do ano-calendário, sem repercussão na órbita do tributo.

Esta decisão, até mesmo pela importância do órgão de que provém, deixa nas entrelinhas algumas conclusões.

A primeira delas é que há uma divisão evidente entre as classes das possibilidades de descumprimentos das obrigações acessórias: (i) descumprimento de obrigações acessórias de que decorra repercussão na órbita do tributo e (ii) descumprimento de obrigações acessórias de que não decorra repercussão na órbita do tributo.

No caso em tela, o acórdão conclui que, por não haver repercussão na órbita do tributo, isto é, pelo fato de que o descumprimento da obrigação acessória não implicar diminuição do tributo, não haveria razão para aplicação da sanção por descumprimento do dever instrumental.

Em segundo lugar, estabeleceu-se critério temporal para o momento da verificação do descumprimento da obrigação acessória. Com efeito, somente não terá cabimento à aplicação da sanção por descumprimento da obrigação acessória se, ao tempo em que a infração for apurada, já houver condições de apurar que daquela infração não decorreu diminuição do tributo.

Este ponto chama muito nossa atenção. Tracemos um exemplo para melhor compreensão.

As pessoas jurídicas submetidas à tributação pelo Imposto de Renda sob o regime de apuração pelo lucro real, com antecipações mensais, poderão suspender o recolhimento mensal, desde que demonstrem que os valores que deveriam ser recolhidos se revelarão indevidos ao final do ano-calendário, ou que os valores já recolhidos até o mês superam o valor que seria devido com base no lucro real anual. Nesse caso, a suspensão dos recolhimentos mensais deve ser precedido do cumprimento de vários deveres instrumentais, dentre eles a realização de balanço ou balancete.

A não realização das antecipações mensais, cumulada com a ausência de balancetes de suspensão, implica sanção por descumprimento do dever instrumental.

Entretanto, findo o exercício financeiro e, efetivamente, a pessoa jurídica que não obteve lucro a ser tributado pelo Imposto de Renda e pela Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, caso a Fazenda Pública verifique o descumprimento do dever instrumental e, ao mesmo tempo, já restar demonstrado que o descumprimento do dever instrumental não implicou diminuição de tributo, então não há espaço para a aplicação de multa.

Surge, então, a seguinte questão: e se a inexistência de balancete de suspensão for verificada antes de encerrado o exercício financeiro, quando ainda não será possível saber se a pessoa jurídica terá lucro ou prejuízo, deverá ser aplicada a sanção por descumprimento de dever instrumental?

A resposta a essa pergunta também fornecerá linhas para se sustentar a possibilidade de denúncia espontânea ou não nas hipóteses de infrações decorrentes de descumprimento de deveres instrumentais.

No Superior Tribunal de Justiça fixou-se entendimento, no EDAG n. 568.515/MG, Rel. Ministro José Augusto Delgado, no sentido de que não é juridicamente possível a denúncia espontânea de infração por descumprimento de dever instrumental. Vejamos:

PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. EXISTÊNCIA DE CONTRADIÇÃO E ERRO MATERIAL NO ACÓRDÃO. CORREÇÃO. PAGAMENTO INTEGRAL DO DÉBITO. MULTA. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. INAPLICABILIDADE.

1. Os embargantes confessam que efetivaram o pagamento do tributo após o vencimento, embora sem pressão do Fisco. Tal circunstância é suficiente para que não seja aplicada a denúncia espontânea.

2. A configuração da “denúncia espontânea”, como consagrada no art. 138 do CTN não tem a elasticidade pretendida, **deixando sem punição as infrações administrativas pelo atraso no cumprimento das obrigações fiscais**. A extemporaneidade no pagamento do tributo é considerada como sendo o descumprimento, no prazo fixado pela norma, de uma atividade fiscal exigida do contribuinte. É regra de conduta formal que não se confunde com o não-pagamento do tributo, nem com as multas decorrentes por tal procedimento.

3. **As responsabilidades acessórias autônomas, sem qualquer vínculo direto com a existência do fato gerador do tributo, não estão alcançadas pelo art. 138 do CTN. Precedentes.**

4. Não há denúncia espontânea quando o crédito tributário em favor da Fazenda Pública encontra-se devidamente constituído por autolançamento e é pago após o vencimento.

5. Inexistência de parcelamento, na hipótese, que se reconhece, com a sua correção.

6. Embargos acolhidos, porém, sem efeitos modificativos. Acórdão mantido. (grifo nosso).

Vê-se que, tanto quanto o Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, o STJ, conforme o item 3 do acórdão acima transcrito, ligar a possibilidade ou não de denúncia espontânea em relação aos descumprimentos de deveres instrumentais à inexistência ou não de tributo decorrente do cumprimento daquele referido dever. É o que a jurisprudência do STJ denomina de “obrigação acessória autônoma.”

Talvez, na raiz desta conclusão, esteja a antiga e antiquada concepção de base da expressão “obrigação²²⁶ acessória”, que, sem ser genuína obrigação, por ausência de dimensão econômica, também nem sempre o cumprimento das condutas ali prescritas dão ensejo ao nascimento da obrigação tributária principal cujo conteúdo seja tributo, assim denominado no art. 3, do CTN.

8.5. A mora como fato jurídico que implica reaquisição da possibilidade de denúncia espontânea

O Decreto n. 70.235/72, art. 6, parágrafo 2, prevê uma hipótese em que o fato jurídico moratório implica reaquisição da possibilidade de denúncia espontânea. O fato moratório é a ausência de ato escrito que indique prosseguimento da ação fiscal em curso.

Já sabemos que o início de procedimento de ação fiscal aberta em relação ao sujeito passivo não extingue a possibilidade

²²⁶ PAULO DE BARROS CARVALHO, *Curso de direito tributário*, 2008, p. 303, reúne bem os elementos da crítica à expressão “obrigação acessória”. Diz o mestre: “Já no que toca à expressão do Código – Obrigações Acessórias – a objeção é mais abrangente. Os deveres de que falamos não têm natureza obrigacional, por faltarlhes conteúdo mensurável em valores econômicos. E, além de não serem obrigações, nem sempre são acessórias...Imaginemos um sério de atos, composto dentro de um procedimento de fiscalização, armados para certificar a ocorrência de um evento tributário. Depois de exaustivas diligências, em que o sujeito passivo se viu compelido a executar atos de informação, de comprovação, de esclarecimentos, concluem as autoridades fazendárias que não se deu o evento de que cogitavam e, portanto, não nascera a relação jurídica obrigacional.”

de o referido sujeito passivo pagar o tributo após o prazo de vencimento apenas com o acréscimo dos juros de mora, excluindo-se a multa de mora. Porém, em função do princípio da legalidade, o procedimento fiscalizatório está minudentemente disciplinado pelas normas de procedimento.

Temos aí hipótese de fato jurídico moratório realizado pelo Fisco que implica reaquisição da possibilidade de o sujeito passivo novamente fazer uso da competência denúncia espontânea. É o tempo que, no direito, por injunção da causalidade jurídica, cria, modifica e extingue e, novamente, recria direitos e deveres, numa seqüência construída pelo próprio legislador.

8.6. A repercussão da consulta fiscal em relação à mora

O Código Tributário Nacional, em art. 161, ao disciplinar o procedimento de consulta fiscal em relação aos tributos federais, prescreve alguns efeitos já em relação à apresentação da consulta, independentemente do resultado.

Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributário.

(...)

§ 2º. O disposto neste artigo não se aplica na pendência de consulta formulada pelo devedor dentro do prazo legal para pagamento do crédito.

Art. 49. A consulta não suspende o prazo para recolhimento do tributo, retido na fonte ou autolancado antes ou depois de sua apresentação, nem o prazo para apresentação de declaração de rendimentos.

E conclui no artigo seguinte:

Art. 50. A decisão de segunda instância não obriga ao recolhimento de tributo que deixou de ser retido ou autolancado após a decisão reformada e de acordo com a orientação desta, no período compreendido entre as datas de ciência das duas decisões.

8.7. O caso fortuito e a força maior e a mora no direito tributário

A Teoria Geral das Obrigações, tendo por objeto as obrigações civis, atribuiu e atribui relevância ao caso fortuito e à força maior em relação ao prazo de cumprimento das obrigações, bem como em relação à sua extinção²²⁷.

O Código Civil²²⁸ de 2002 tratou a força maior e o caso fortuito como sinônimas, atribuindo-lhes exclusão da responsabilidade pelo inadimplemento da obrigação.

Vale uma advertência ainda no direito civil: estando o devedor em mora, o caso fortuito e a força maior não excluem a responsabilidade, salvo se o devedor provar que o dano ocorreria ainda que tivesse cumprido a obrigação em tempo.

No direito tributário, a questão da relevância jurídica desses dois institutos dista de ser pacífica²²⁹.

²²⁷ Diz o eminente Jurista MANOEL INÁCIO CARVALHO DE MENDONÇA, *Doutrina e Prática das Obrigações, Tomo II*, p. 09, que “Um princípio universalmente aceito por todos os Códigos e sobre o qual voltaremos ainda ao estudar mais detidamente a matéria de perdas e danos, é que, não cumprindo a obrigação, ou deixando de cumpri-la pelo modo e no tempo devidos, responde o devedor por perdas e danos.” E, na pág. 10, conclui que “O devedor só se exime de tal obrigação se excluir a culpa no inadimplemento, ou se demonstrar que foi a ele levado por um caso fortuito.”

²²⁸ “Art. 393. O devedor não responde pelos prejuízos resultantes de caso fortuito, ou força maior, se expressamente não se houver por eles responsabilizados.
Parágrafo único – O caso fortuito ou de força maior, verifica-se no fato necessário cujos efeitos não era possível evitar, ou impedir.”

²²⁹ PAULO DE BARROS CARVALHO. *Direito tributário, linguagem e método*, 2008, p. 769 aceita integralmente a inserção do caso fortuito e da força maior como causas de exclusão da responsabilidade tributária. Diz o Prof.: “Nem poderia ser diferente, visto que as normas jurídicas sujeitam-se ao limite ontológico da possibilidade. Se a hipótese normativa eleger fato de impossível realização, a relação prevista na consequência jamais se instalará, sendo a norma carente de sentido deontico. Do mesmo modo, a modalização

Pensamos, mais uma vez, que a atenção voltada à estrutura das normas jurídicas sancionatórias e compensatórias podem melhor esclarecer eventual relevância ao caso fortuito e à força maior no percurso da incidência das normas sancionatórias e compensatórias.

Assim, temos que o caso fortuito e a força maior somente têm relevância jurídica em relação ao cumprimento da obrigação tributária quando o antecedente da norma jurídica prescritora da referida obrigação contiver em seu antecedente a culpabilidade como critério²³⁰.

É uma questão de tipicidade.

O caso fortuito e a força maior impedem que normas sancionatórias incidam, visto que um dos seus critérios – a culpabilidade – não fora realizado²³¹.

8.8. A mora e a responsabilidade tributária

Há no direito positivo brasileiro algumas hipóteses em que a responsabilidade tributária de pessoas físicas e jurídicas que entram em relação jurídica com contribuintes pode, desde que presentes

das condutas interpessoais somente terá sentido dentro do quadro geral das possibilidades, não havendo como prescrever, logicamente, a prática de conduta impossível.”

²³⁰ É o caso de mencionarmos, mais uma vez, os ensinamentos de MANOEL INÁCIO CARVALO DE MENDONÇA, Doutrina e prática das obrigações, Tomo II, p. 29, ao dizer que “Ao lado da culpa, envolvendo idéias sucessivas, ligadas, próximas, de difícil discriminação, acham-se o caso fortuito e a força maior.”

²³¹ Cf. nesse sentido CLÓVIS BEVILAQUA, *Direito das Obrigações*, 1936, pág. 142, para quem “*Incorrendo em culpa ou máora o devedor, então sua responsabilidade é manifesta, porém, como não poderá mais cumprir a prestação tornada impossível, esta se transforma, para elle, em obrigação de pagar perdas e danos. Entretanto, se é culpado apenas de máora, e o caso fortuito, que tornou impossível a obrigação de dar, teria igualmente ocorrido estando o objecto em poder do credor, poderá allegar-o em seu favor (Cód. Civil, art. 957).*” (grifo acrescido).

determinados requisitos, ser configurada, dependendo da presença de alguns requisitos, dentre eles, a mora.

O objetivo específico deste item é examinar em que medida a mora, em conjunto ou isoladamente, pode deslocar a responsabilidade pelo pagamento do tributo ou pelo cumprimento de deveres instrumentais, do sujeito passivo originário para àquelas pessoas físicas ou jurídicas que se relacionam com o contribuinte.

Em alta conta devemos ter as contingências normativas decorrentes do entrelaçamento de relações jurídicas componentes do tecido normativo, desde o nascimento da obrigação tributária até sua extinção.

Sobre ser extenso e complexo, esse entrelaçamento impõe ao interprete mais cuidadoso o ingente trabalho de decomposição e, em seguida, compor sistematicamente o objeto de estudo.

Tomaremos em linha de conta a regra-matriz de incidência tributária para fixarmos o conteúdo semântico da expressão responsabilidade tributária. Dessa forma, o sujeito passivo do tributo, entendido como *a pessoa física ou jurídica, privada ou pública, detentora de personalidade, e de quem juridicamente exige-se o cumprimento da obrigação, devendo constar obrigatoriamente no pólo passivo da relação jurídica tributária*²³², pode ser classificado em contribuinte ou responsável, conforme seu nível de conexão com o fato jurídico tributário²³³. Será contribuinte quando a relação for pessoal e direta (art. 121, § único, I, CTN); será responsável, quando, embora não

²³² PAULO DE BARROS CARVALHO. *Curso de direito tributário*, 2008, p. 333.

²³³ A observação feita por MARIA RITA FERRAGUT, *Responsabilidade tributária e o novo Código Civil de 2002*, é precisa: “Os dois sujeitos passivos, por terem obrigação de adimplir com o objeto da prestação, são responsáveis considerando-se a acepção lata.”

tenha relação pessoal e direta com o fato jurídico tributário, for eleito pela lei para cumprir a obrigação tributária (art. 121, § único, II, CTN).

Anima nossa empreitada a possibilidade de testarmos a assertiva corriqueira na doutrina tributária²³⁴ de que as multas, em geral, são intransmissíveis, conclusão fundada no argumento de que as relações jurídicas decorrentes de ato ilícitos somente podem ser imputadas a quem os praticou. Terceiro, que não participou do fato jurídico ilícito, não poderiam figura como responsáveis. Essa mesma corrente, por outro lado, sustenta a possibilidade de transmissibilidade de multa de mora, na suposição de que sua natureza é compensatória e não sancionatória.

Podemos adiantar que objetaremos estas conclusões sob duas perspectivas: a primeira é que também a multa moratória é decorrente de ato ilícito, qual seja, não pagamento de tributo; a segunda é que a natureza jurídica da multa de mora é sancionatória, isto é, ao fato jurídico moratório “não pagamento de tributo” implica a multa diária até 20% (vinte por cento), no caso de tributo federal. Veja-se que no antecedente da norma jurídica que institui a multa de mora não menção ao dano sofrido pelo Erário (hipótese em que o conseqüente poderia medir esse dano e estabelecer sua recomposição, o que lhe daria o timbre de indenizatório) nem à culpa pelo inadimplemento.

²³⁴ Nesse sentido MARIA RITA FERRAGUT. *Responsabilidade tributária e o Código Civil de 2002*, 2205, p. 117/118; ÂNGELA MARIA DA MOTTA PACHECO. *Sanções tributárias e sanções penais tributárias*, 1997, p. 138 e ss.

8.8.1.1. Hipóteses de responsabilidade tributária decorrentes da mora

Feitos os esclarecimentos acima fica estipulado que responsabilidade tributária será utilizada na sua acepção estrita, tal qual empregada no art. 121, § único, II, CTN.

Abstraindo-se a questão do deslocamento da sujeição passiva tributária, em função prática de fato jurídico moratório, juntamente com algum outro requisitos legal (fraude, dolo ou simulação), temos que abrir um ponto para marcarmos no tempo a partir de quando o novo sujeito passivo tributário será responsabilizado pelos encargos decorrentes da mora.

Seria apenas depois da prática do ato que levou à sua responsabilidade? Seria após a existência do dano? Seria após a ciência que a Administração Pública da prática do ato? Seria a partir do ingresso o novo sujeito passivo na relação jurídica de responsabilidade?

São questões postas e que nem sempre têm sido bem compreendidas para Ciência do Direito, pela jurisprudência judicial e administrativa.

8.8.1.1.1. Substituição tributária e a mora do substituto tributário

A substituição tributária, nas suas modalidades, para frente e para trás, pode, em tese, sofrer algumas modificações decorrentes do fato jurídico moratório.

8.8.1.1.2. Responsabilidade por sucessão decorrente da mora do sucedido

Constitui objeto de nossa análise o que dispõe o art. 134, parágrafo único, do CTN. Ao tratar de responsabilidade de terceiros, na forma de solidariedade, o referido parágrafo único diz que apenas as penalidade de caráter moratório podem ser transferidas aos “terceiros”, devidamente denotados nos oito incisos do artigo.

Demoremos um pouco nas expressões “penalidades” e “de caráter moratório”.

Será que a expressão de caráter moratório está empregada no sentido de apenas penalidade em que o fato jurídico moratório seja suficiente e necessário ao nascimento de relação jurídica sancionatória (penalidade), ou se, além do fato jurídico moratório, houver também culpa ou dano no antecedente da norma sancionatória, também haveria impossibilidade de transmissão da responsabilidade pena sanção?

Em síntese, emprestamos à expressão “penalidade de caráter moratório” aquelas relações jurídicas que decorrem única e exclusivamente do fato jurídico moratório.

Por isso, reafirmamos que as chamadas multas de mora também são penalidades, visto que decorrentes do fato jurídico moratório.

9. O antecedente das normas jurídicas moratórias

O antecedente normativo é composto por três critérios: o temporal, o pessoal e material.

É importante deixar claro que não pagar o tributo, no caso da regra-matriz de incidência tributária, ou não cumprir o dever instrumental, não é um fato isolado. É um fato jurídico relacional, na expressão do Lourival Vilanova.

É um procedimento, diria Gregório Robles.

Deixar de pagar tributo até o dia do vencimento ou não cumprir determinado dever instrumental até determinado tempo é um procedimento. Além de vários atos que compõem o procedimento é preciso que outros tantos não ocorram para que esteja configurado o fato jurídico moratório.

Além de deixar de cumprir a conduta, para que o esse fato seja um fato jurídico moratório é preciso que não ocorra: (i) consulta tributária formulada, (ii) causas de suspensão ou impedimento à exigibilidade do tributo ou da norma que estipula dever instrumental; (iii) denúncia espontânea, (iv) medida cautelar em controle de constitucionalidade que prescreve a inconstitucionalidade da norma tributária; (v) Súmula Vinculante, (vi) Resolução do Senado Federal, enfim, qualquer veículo introdutor de normas que impeçam a existência de mora no direito tributário.

É desse cálculo normativo que sairá a resultante, que apontará para a inexistência ou não dos pressupostos do fato jurídico moratório.

10. O conseqüente das normas jurídicas moratórias

O fato jurídico moratório, alojando no antecedente das normas jurídicas tributárias moratórias, pode implicar várias relações jurídicas, que ficam localizadas no conseqüente daquelas normas.

É que as normas jurídicas moratórias são uniplurívocas, de forma que ao antecedente “h” são juridicamente imputados os conseqüentes “c1”, “c2”, “c3”, “cn”...

Conforme a relação jurídica prevista no conseqüente é a norma moratória será classificada em:

- (i) multa de mora;
- (ii) multa de ofício;
- (iii) juros de mora;
- (iv) crime contra a ordem tributária;
- (v) reincidência tributária;
- (vi) correção monetária.

Cada um desses conseqüentes, exposto apenas exemplificativamente, poderá, ajuntando-se ao antecedente normativo composto pelo fato jurídico moratório, compor a norma moratória no direito tributário.

10.1. A base de cálculo das multas moratórias

Já deixamos fixado com tintas fortes que multa de mora no direito tributário tem natureza sancionatória. À essa conclusão

chegamos através do exame do antecedente normativo das referidas normas: lá há apenas o fato jurídico consistente no descumprimento do dever de pagar o tributo. E nada mais. Não há, por exemplo, referência alguma a suposto dano ao erário, que, se houvesse, deveria ser utilizado como forma de indenizar – isto é – reparar o dano.

Repetimos que em relação ao fato jurídico moratório no pagamento de tributo é remunerado pelos juros de mora.

10.1.1. A função da base de cálculo na regra-matriz de incidência tributária e na regra-matriz das multas moratórias

A base de cálculo, alojada no critério quantitativo do conseqüente da regra matriz de incidência tributária, ajunta-se à alíquota para compor o *quantum* devido. Isso na regra-matriz de incidência tributária.

De assalto, logo surge à questão: e nas normas jurídicas moratórias, precisamente naquelas em que há a instituição das multas moratórias, há também a base de cálculo? Teria ela as mesmas funções na compostura da multas que tem na do tributo?

Segundo ALFREDO AUGUSTO BECKER²³⁵ a base de cálculo é aquilo que permite identificar o gênero do tributo.

Em notas de atualização à obra de ALIOMAR BALEEIRO, MISABEL ABREU MACHADO DERZI²³⁶ afirma que a base de cálculo de um tributo é uma obra de grandeza pasta no conseqüente normativo que é composta por dois elementos: o primeiro, o método de

²³⁵ *Teoria geral do direito*, 2007, p. 261.

²³⁶ *Direito tributário brasileiro*, 2000, p. 65.

conversão, que é a ordem de grandeza (altura, peso, valor, metro, etc) selecionada pelo legislador entre os atributos do fato descrito na hipótese; o segundo, o fato, que será medido e transformado em cifra pelo método de conversão.

A base de cálculo, afirma, prestar-se à mensuração do fato descrito na hipótese possibilitando, assim, a quantificação do dever tributário, sua graduação proporcional à capacidade contributiva do sujeito passivo; e, a definição da espécie tributária. Nesse tocante, a autora formula uma crítica à concepção sendo a qual a base de cálculo só possuiria a função de permitir a apuração do montante a pagar. Para ela, essa concepção reduz a base de cálculo ao método de conversão e, assim, deixa de identificar na base de cálculo o aspecto material do fato descrito na hipótese. Com isso, perde-se a possibilidade de ter na base de cálculo um critério que permite caracterizar o tipo de tributo instituído pela norma.

GERALDO ATALIBA²³⁷ designa por base de cálculo, base imponible ou base tributável a “perspectiva mensurável do aspecto material da hipótese que a lei qualifica, como a finalidade de fixar critério para a determinação, em cada obrigação tributária concreta, do *quantum debeatur*”. E acrescenta que juridicamente, a base imponible é um atributo do aspecto material da hipótese de incidência, mensurável de algum modo: é o conceito de peso, volume, comprimento, largura, altura, valor, preço, custo, perímetro, capacidade, superfície, grossura ou qualquer outro atributo do tamanho ou grandeza mensuráveis do próprio aspecto material da hipótese de incidência.

²³⁷ *Hipótese de incidência tributária*, 1999, p. 97.

PAULO DE BARROS CARVALHO²³⁸ observa que a expressão “base de cálculo” não é unânime entre os especialistas. Registra que, se, por um lado, existem aqueles que a empregam como sinônimo de outras (base imponible, matéria tributável, pressuposto valorativo do tributo, etc.), existem outros, como GERALDO ATALIBA²³⁹, que impugnam tal expressão ao argumento de que existem tributos que prescindem de cálculo. Em seu entendimento, a crítica não é procedente, por partir da premissa de que, por exigências constitucionais, não existem tributos sem base de cálculo.

Para o autor, a base de cálculo é a “grandeza instituída na consequência da regra matriz tributária, e que se destina, primordialmente, a dimensionar a intensidade do comportamento inserto no núcleo do fato jurídico, para que, combinando-se à alíquota, seja determinado o valor da prestação pecuniária”. Esse autor, acerca disso, destaca a utilidade da distinção entre bases de cálculo normativa e fáticas. No plano normativo, salienta, têm-se apenas referências abstratas à base de cálculo, como o valor da operação, o valor venal do imóvel, dentre outros. Apenas com a norma individual e concreta chega-se a uma quantia líquida e certa, a base de cálculo fática. Por suas características, esse autor entende que a base de cálculo apresenta três funções distintas: (i) medir as proporções reais do fato; (ii) compor a específica determinação da dívida; (iii) confirmar, infirmar ou afirmar o verdadeiro critério material da hipótese tributária.

(i) A primeira função consiste em medir a intensidade do núcleo factual descrito pelo legislador, que conjugado com a alíquota se chega ao “*quantum debeatum*”.

²³⁸ *Curso de direito tributário*, 2008, p. 341.

²³⁹ *Hipótese de incidência tributária*, 1999, p. 96.

Quando se fala em anunciar a grandeza efetiva do acontecimento, significa a captação de aspectos inerentes à conduta ou ao objeto da conduta que se aloja no miolo da conjuntura do mundo físico, surgindo, assim, a base de cálculo como o resultante da conjugação desses elementos.

Quase sempre a base de cálculo é um valor em dinheiro.

Sendo a dívida tributária expressa em pecúnia, quando a base não se exprimir em símbolos monetários, a alíquota o será.

(ii) A segunda função consiste em compor a específica determinação da dívida. Não basta medir a intensidade do fato, é necessário apontar que fator deve-se unir a ela para que apareça o quantum da prestação que pode ser exigida pelo sujeito ativo.

A base calculada deve mensurar um elemento do fato jurídico tributário: sua magnitude, intensidade ou grandeza. Para isto, faze-se necessário que a base de cálculo ofereça adequado critério de medição do fato produzido pela norma individual e concreta.

(iii) A terceira e última função consiste em confirmar, infirmar ou afirmar o verdadeiro critério material da hipótese tributária.

A base de cálculo é um índice seguro para indicar o genuíno critério material da hipótese, ofertando-nos instrumentos concretos e eficientes para confirmar, infirmar ou afirmar o enunciado da lei, surpreendendo o núcleo legítimo da incidência jurídica.

Confirmando, toda vez que houver perfeita sintonia entre o padrão de medida e o núcleo do fato dimensionado.

Infirmo, quando for manifesta a incompatibilidade entre a grandeza eleita e o acontecimento que o legislador declara como a medula da previsão fática.

Afirmo, no caso de ser obscura a formulação legal, prevalecendo, como critério material da hipótese, ação-tipo que está sendo avaliada.

Assim, havendo desencontro entre os termos do binômio hipótese de incidência e base de cálculo, a base de cálculo é que deve prevalecer.

Por tudo isto, resta claro, que não importa o nome dado pela lei ao tributo, o que, até mesmo o inciso I do artigo 4º do CTN²⁴⁰ afirma. O que importa para saber se ele é tributo cuja hipótese é, ou não, evento vinculado a uma atividade estatal, e a própria natureza dessa atividade, é o exame da descrição do evento pela hipótese, que poderá ser confirmada, afirmada, ou infirmada pela base de cálculo.

AIRES BARRETO²⁴¹ define base de cálculo em duas orações:

consiste à base de cálculo na descrição legal de um padrão ou unidade de referência que possibilite a qualificação da grandeza financeira do fato tributário. espelha o critério abstrato uniforme e genérico de mensuração das realidades que se pretende medir.

²⁴⁰ “art. 4º. A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para identificá-la: (...) a denominação e demais características formais adotadas pela lei”.

²⁴¹ *Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais*, 1998, p. 51

Explorando mais profundamente a expressão base de cálculo, salienta que a partícula “de” expressa à idéia de finalidade, significando o mesmo que a preposição “para”, cujo emprego (base de cálculo), afirma, melhor explicitaria o objeto dessa entidade. Em seu entendimento, base de cálculo exprime “o critério para a realização de uma operação, ou de combinação destas, sobre números”²⁴². Em sua entende que, a base de cálculo

enquanto critério legal para chegar-se ao montante do tributo a ser pago, possibilita, de plano, a utilização da conceituação matemática, até mesmo porque o direito, ao definir base de cálculo, nada mais faz do que disciplinar a sentença matemática que terá efeitos no campo fenomênico.

No que se refere às funções da base de cálculo, o autor em estudo parte da premissa de que existe uma diferença entre dizer o que é uma coisa e dizer para que ela serve. Com base nisso, Aires Barreto esclarece que a base de cálculo destina-se a: (a) servir como elemento de mensuração do critério material da hipótese tributária; (b) permitir de determinação da base calculada; (c) confirmar, infirmar ou afirmar o critério material da hipótese de incidência tributária; e, ainda (d) determinar a presença de capacidade contributiva.

ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA,²⁴³ lembrando bem as lições de AIRES BARRETO, assevera que a base de cálculo serve não só para “medir o fato imponible” como também para determinar a modalidade do tributo que será exigido do contribuinte. Neste particular, acentua que a base de cálculo tem duas funções. A primeira delas, possibilitar, associada à alíquota, a quantificação da prestação

²⁴² *idem*, p. 52.

²⁴³ *Considerações acerca da taxa de classificação de produtos vegetais*. Revista dialética de direito tributário, 28:88.

pecuniária do sujeito passivo. A outra, afirmar ou confirmar a natureza jurídica do tributo. Especificamente com relação a esta última função, registra que a base de cálculo deve guarda uma correlação lógica com a hipótese de incidência tributária.

Por fim MÁRCIO ROBERTO SIMÕES GONÇALVES ALBARCE²⁴⁴, em sua dissertação de mestrado: “Base de cálculo definição, manipulação e predeterminação”, preceitua que a base de cálculo tem seis funções, quais sejam: (i) medir as proporções reais do fato; (ii) compor a específica determinação da dívida; (iii) confirmar, infirmar ou afirmar o verdadeiro critério material da hipótese tributária; (iv) determinar a presença de capacidade contributiva; (v) determinar o respeito a competência tributária; e (vi) servir de instrumento para concessão de isenção.

As três primeiras, o autor se baseia nas funções desenvolvidas pelo professor Paulo de Barros Carvalho, acima descritas.

A quarta função que pode ser atribuída à base de cálculo

é a de servir com índice para aferir se a União, exercendo a porção residual de suas competências tributárias em matéria de tributos cuja hipótese normativa não esteja vinculada a uma atuação estatal, erigiu como hipótese normativa evento que, verdadeiramente, denote a existência de capacidade contributiva.²⁴⁵

Acrescenta ainda que,

²⁴⁴ 2005, p. 182.

²⁴⁵ *Base de cálculo: definição, manipulação e predeterminação*. Dissertação de mestrado, São Paulo: PUC, 2005, p. 182.

no campo das competências residuais da União, identificamos uma outra função para a base de cálculo, que é a de servir de índice seguro para atestar se a União respeitou as competências tributárias outorgadas pelo constituinte aos demais entes políticos.

E sexta e última função que serve a base de cálculo, segundo autor, é ser instrumento para a realização de outros interesses do Estado que, mutilando-a parcialmente, ou seja, concedendo isenções, poderá dimensionar o ônus tributário de acordo com as diferentes políticas públicas.

11. A distinção entre a natureza compensatória (indenizatória) e punitiva (sancionatória) na estrutura das normas tributárias instituidoras de juros e multas

Entre os diversos predicados que o direito tributário prescreve aos juros e às multas estão os atributos da compensação e o da punição. Fortes embates são travados na doutrina e jurisprudência acerca da natureza compensatória (indenizatória) ou punitiva (sancionatória) dos juros e das multas previstos na legislação tributária, sempre se buscando como critério de distinção os aspectos semânticos e pragmáticos da referidas expressões “compensatórios” ou “punitivos”.

Na perspectiva pragmática a distinção fica por conta da função exercida pela multas e juros.

A discussão tinha logo início nas supostas distinções entre multa compensatória e multa punitiva no direito tributário. Vertia-se a atenção apenas pelo ângulo funcional dos institutos, tal qual o Código Civil faz, estabelecendo a distinção clara entre multa

compensatória²⁴⁶ (de natureza indenizatória, visto que tem por pressuposto a existência de dano) e multa punitiva (de natureza sancionatória, visto que tem por fato jurídico a conduta ilícita, independente do dano e de sua quantificação).

11.1. Quando a natureza da prestação é punitiva

Temos como certa a premissa de que a punição (conseqüente normativo) advinda do direito penal tem como antecedente normativa fato jurídico mais complexo que a punição (sanção) administrativo-tributária.

Exige-se a culpabilidade.

No direito tributário, a culpabilidade, por expressa prescrição normativa, pode (e apenas pode!) não fazer parte do antecedente das normas jurídicas sancionatórias.

Logo, as excludentes de culpabilidade não elidem a sanção.

11.2. Quando a natureza da prestação é indenizatória

A assertiva é forte: toda relação jurídica cujo conteúdo tenha natureza jurídica indenizatória (conseqüente da norma) pressupõe-se necessariamente que o antecedente da norma contemple, além de alguma conduta omissiva ou comissiva, um dano.

²⁴⁶ Esta multa compensatória ou indenizatória, por ter por pressuposto a existência de dano, funciona como princípio de pagamento de perdas e danos.

12. A existência no direito tributário brasileiro de juros compensatórios e multas compensatórias (em desenvolvimento)

Na ciência do Direito Tributário brasileira há algumas afirmações no sentido de que, além dos juros de mora, é possível a instituição de juros compensatórios.

Evidentemente, esse posicionamento parte da premissa de que é possível classificar a normas jurídicas que instituem os juros no direito em (i) juros de mora e (ii) juros compensatórios. Para essa linha de pensamento, os juros de mora decorrem do simples inadimplemento da obrigação. De outro lado, os juros compensatórios teriam função indenizatória, recompondo o patrimônio daquele que ficou privado do dinheiro.

Reforçamos aqui nosso posicionamento, que é no sentido da imprestabilidade da classificação dos juros em moratórios e compensatórios. Para nós juros é sempre remuneração do capital. Juros é remuneração.

De nossa parte, estamos entre aqueles que não aceitam a utilidade da classificação dos juros em moratórios e compensatórios. Juros têm a finalidade de manter o valor da moeda. Nada mais que isto.

Parece evidente ao extremo, mas é preciso diz com palavras fortes: no direito tributário quem indeniza é a indenização (recomposição do patrimônio). Quem sanciona é a sanção, e, como tal, não deve se preocupar com a recomposição do bem jurídico diminuído, podendo, se assim entender o legislador ordinário, graduar a quantidade da sanção de acordo com culpabilidade do agente. Já aos juros cabe a

função de remunerar a moeda. Quem está de posse dela remunera a quem não tem a posse.

Portanto, qualificar os juros de moratórios e de compensatórios não atende aos pressupostos da classificação útil.

13. A correção monetária no direito tributário brasileiro

A correção monetária foi implantada no Brasil no que começou em 1964 através de diversas Leis, a partir da Lei n. 4.357 (art. 1º e 7º)²⁴⁷, que menciona as variações no poder aquisitivo da moeda nacional, fixando-se com a edição da lei 6.423/77, cujo art. 1º²⁴⁸ passou a admitir expressamente a correção monetária pelo O.R.T.N. (Obrigação Reajustável do Tesouro Nacional), decorrente de negócio jurídico. Posteriormente foi sendo imposta através de sucessivas Leis e Decretos Leis, ao todo mais de duzentos, depois de 1964, o que lhe dava uma aparência de legalidade²⁴⁹.

Segundo o prof. LUIZ ANTONIO SCAVONE JÚNIOR²⁵⁰, a correção monetária não é um acréscimo ao montante de recursos, mas simples manutenção do valor de compra pela variação de um índice de preços que reflete o acréscimo (inflação) ou decréscimo (deflação) dos preços no mercado.

²⁴⁷ Art 1º Fica o Poder Executivo autorizado a emitir Obrigações do Tesouro Nacional até o limite e títulos em circulação de Cr\$700.000.000.000,00 (setecentos bilhões de cruzeiros), observadas as seguintes condições, facultada a emissão de títulos múltiplos (...). Art 7º Os débitos fiscais, decorrentes de não-recolhimento, na data devida, de tributos, adicionais ou penalidades, que não forem efetivamente liquidados no trimestre civil em que deveriam ter sido pagos, terão o seu valor atualizado monetariamente em função das variações no poder aquisitivo da moeda nacional.

²⁴⁸ Art. 1º A correção, em virtude de disposição legal ou estipulação de negócio jurídico, da expressão monetária de obrigação pecuniária somente poderá ter por base a variação nominal da Obrigação Reajustável do Tesouro Nacional (ORTN).

²⁴⁹ Lei 9.069/95, art. 28; Lei 10.192/2001, arts. 1º, 2º, Lei 10.931/2004 art. 46, etc.

²⁵⁰ *Juros no direito brasileiro*, 2007, p. 343.

Já para o Prof. BERNARDO RIBEIRO DE MORAES²⁵¹ a expressão correção monetária "é imprópria, eis que significa, tão-somente, reavaliação, visto que não se altera a moeda, mas apenas se reavalia, em termos de moeda, tal ou qual débito". Representa a correção monetária uma atualização de valores, tendo em vista as variações do poder aquisitivo da moeda nacional durante o período considerado.

A correção monetária nada acrescenta ao crédito, ela simplesmente neutraliza os efeitos do tempo, atualizando-o.

Assim, podemos entender que a correção monetária, consiste, unicamente, em um instituto que tem por objetivo garantir a manutenção do poder aquisitivo da moeda, que é corroída pela inflação. Visa, pois, a recompor valores minorados pelo desequilíbrio do sistema monetário, nada acrescentando, tão-somente preserva-se o valor da moeda aviltado pelo processo inflacionário.

LUIZ GONZADA NASCIMENTO SILVA²⁵² dispõe que

a correção monetária de que se fala tão pejorativamente, sem a examinar na sua essência, é, apenas, uma fórmula para que a moeda nominal corresponda à moeda real. Nunca perder de vista a lição de Nussbaum de que o menor mal causa a derrogação legislativa do nominalismo do que a desenfredda inflação, e, assim a reavaliação do valor monetário (a mesma correção monetária) nada mais significa do que introduzir um tipo especial de cálculo para servir às obrigações monetárias contraídas em termos da unidade anterior, a fim de restaurar, no todo ou em parte, o seu valor financeiro.

²⁵¹ *Compêndio de direito tributário*, 2001.

²⁵² *Derecho monetario nacional e internacional*, 1954.

O conceito de correção monetária, peculiar ao Direito, embora de origem econômica, ou oriundo de um conceito econômico, é um mecanismo inerente ao processo inflacionário, de forma que só é possível conceber a inexistência de correção monetária se não existir inflação. A correção, como cediço, visa a manter a moeda no seu nível aquisitivo inicial e, por conseguinte, não constitui renda.

Essa correção não se confunde com juros. Embora ambos traduzam um percentual, certo é que a taxa de juros é acréscimo real, lucro, fruto civil de um determinado capital, por outro lado, a correção monetária representa, apenas, a manutenção do poder de compra da moeda em razão da variação dos preços na economia; é o próprio capital, sem tirar nem pôr²⁵³.

O crédito tributário, vencido e não pago no vencimento, submete-se a atualização monetária por expressa disposição legal.

Conforme visto acima, a atualização do valor da moeda visa manter sua equivalência em termos de poder aquisitivo ao longo do tempo não se confunde com acréscimo financeiro, com vantagem financeira. Sua falta, no entanto, acarretará perda patrimonial, de natureza financeira e fundo econômico, em detrimento do lesado e em benefício de quem pague a dívida por seu valor nominal, ou de quem não aceite a atualização de seu valor na restituição ou na compensação.

Todavia, o Fisco, insistentemente, invoca a necessidade de lei autorizadora da correção do valor monetário dos

²⁵³ LUIS ANTONIO SCAVONE JUNIOR. *Juros no direito brasileiro*, 2007, p. 423.

créditos do sujeito passivo perante a Fazenda Pública, como requisito para aceitar essa atualização de valor.

Ocorre, entretanto, que ninguém – aí incluída a Fazenda Pública – tem direito ao enriquecimento sem causa. Este, ocorrendo, gera lesão patrimonial e quebra o equilíbrio da relação jurídica, gerando injustiça. É ilícito auferir enriquecimento sem causa²⁵⁴.

Por isso mesmo, entendemos que todos os créditos do sujeito passivo perante a Fazenda Pública são passíveis de atualização monetária, sob pena de enriquecimento sem causa do Erário. Só não se atualizam esses valores apenas dentro de cada período de apuração, pois inexistente lei determinando a atualização monetária do crédito tributário, isto é, do crédito da Fazenda Pública dentro do período de competência.

Este também é o entendimento tanto do Egrégio Superior Tribunal de Justiça²⁵⁵ quanto do Excelso Supremo Tribunal Federal²⁵⁶, quanto o Conselho e Contribuinte²⁵⁷, com relação à

²⁵⁴ Aplicando-se nestes casos o artigo 884 Código Civil, que determinar a reparação da lesão de direito e a atualização do valor monetário da reparação.

²⁵⁵ STJ Tributário. Execução Fiscal. Embargos. Créditos Tributários. Iptu. Taxa Selic. Previsão Em Lei Municipal. Legitimidade. Cumulação Da Selic Com Outro Índice De Correção Monetária. Vedação. 1. É legítima a utilização da taxa SELIC como índice de correção monetária e de juros de mora, na atualização dos créditos tributários. Também é possível o uso desse índice sobre impostos municipais pagos em atraso, quando há norma local autorizadora. No caso do Município de Porto Alegre, a previsão está na Lei Complementar nº 361/96. Precedente: REsp 847.606/RS, Min. Castro Meira, 2ª T., DJ 04.09.2006. 2. A taxa SELIC não pode ser cumulada com qualquer outro índice, seja de atualização monetária, seja de juros, porque inclui, a um só tempo, o índice de inflação do período e a taxa de juros real. 3. Recurso especial a que se nega provimento.

²⁵⁶ Supremo Tribunal Federal (REx (AgRg) n. 239.590-SP. Tributário. ICMS. Correção Monetária dos Débitos Fiscais e Inexistência de Previsão Legal para a Atualização do Crédito Tributário. Alegação de Ofensa ao Princípio da Isonomia e da Não-cumulatividade. Improcedência.

²⁵⁷ Conselho estadual de contribuintes; processo nº gr05 25145/002; 1ª câmara. ICMS. apropriação extemporânea de créditos do imposto sem amparo legal. Os créditos se compõem do resultado da aplicação da correção monetária sobre saldos credores do contribuinte. Crédito do imposto não é dívida do estado suscetível de indexação, mas apenas um componente na fórmula de apuração do imposto devido. O crédito do imposto em nada se assemelha com o crédito tributário não recolhido no prazo regulamentar. Este sofre os efeitos apenatórios, de natureza pecuniária e até penal, aquele não cria obrigação do estado para com o contribuinte detentor do crédito. Infração confirmada. Decisão ratificada. Maioria.

atualização monetária dos créditos do sujeito passivo perante a Fazenda Pública, há necessidade de lei que a regule.

Ressaltamos que a aplicação da correção monetária não é um benefício fiscal, nem muito menos um obséquio do Poder Estatal para com os contribuintes, mas sim uma conduta necessária para que determinados valores se ajustem em relação ao poder de compra da moeda, desgastado pelos períodos inflacionários.

Isso significa que não é possível se desconsiderar os efeitos da inflação através de disposição, ou omissão, em lei. Qualquer dissimulação das conseqüências dos desequilíbrios do sistema monetário nacional, ocultando ou maquiando seus efeitos, além de se configurar como conduta imoral e torpe, é completamente incompatível com a atual ordem jurídica constitucional, malferindo direitos e garantias individuais.

Mora estrutural e o indébito tributário

1. Decadência do direito do sujeito passivo requerer o indébito tributário administrativamente

Rege a decadência do direito do sujeito passivo repetir o indébito tributário, norma construída a partir do enunciado inserto no art. 168, CTN, que está assim redigido:

Art. 168. O direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contados:
I – nas hipóteses dos incisos I e II do art. 165, da data da extinção do crédito tributário;
II – nas hipóteses do inciso III do art. 165, da data em que se tornar definitiva a decisão administrativa ou passar em julgado a decisão judicial que tenha reformado, anulado, revogado ou rescindido a decisão condenatória.

Estamos que o prazo para o contribuinte repetir o indébito tributário previsto no art. 168 é de decadência e de prescrição, conforme procuraremos demonstrar nos parágrafos seguintes.

Fiquemos, primeiro, com a decadência.

No inciso I do art. 168 a extinção do crédito tributário é tomada como *dies a quo* o prazo de decadência do direito do contribuinte repetir o indébito tributário. E aqui se volta a atenção, mais uma vez, para a semelhança do conceito de constituição definitiva do crédito tributário, com o momento da extinção do crédito tributário,

e o agravante da diversidade de entendimentos em relação aos tributos sujeitos, originariamente, ao lançamento e os sujeitos ao “auto-lançamento”.

Naqueles, a extinção do crédito tributário se dá sob uma das formas previstas no art. 156, CTN, exceto aquela encartada no inciso VII. É, pois, a partir do evento pagamento *lato sensu* que tem início o prazo decadencial para o sujeito passivo pleitear a constituição e repetição do indébito tributário. Já nos tributos sujeitos ao “auto-lançamento” não é o pagamento antecipado que extingue o crédito, mas a homologação do pagamento, a teor do artigo 156, inciso VII. A partir da homologação do pagamento, que pode ser expressa ou tácita, tem início o prazo para o sujeito passivo repetir o indébito.

Com relação ao inciso II do art. 168, que se refere ao início do prazo decadencial – quando a decisão administrativa se tornar definitiva ou passar em julgado a decisão judicial que tenha reformado, anulado, revogado ou rescindido a decisão condenatória –, essa hipótese ocorre quando o sujeito passivo, antes de realizar o pagamento, questiona-o, somente adimplindo a obrigação em função de decisão condenatória, administrativa ou judicial.

Realizado o pagamento com fundamento em decisão condenatória e prosseguindo o sujeito passivo no questionamento, é possível que obtenha decisão que lhe seja favorável, reformando (quando proferida por órgão superior, com exame de mérito); anulando (quando cassada a decisão por vício formal); revogando (quando o próprio órgão prolator de decisão admite retratação) ou rescindindo (quando há trânsito em julgado, sendo a decisão desconstituída por ação rescisória) a referida decisão²⁵⁸.

²⁵⁸ Cf. HUGO DE BRITO MACHADO. *Curso de direito tributário*, 2008, p. 138.

2. Prescrição do direito do sujeito passivo repetir o indébito judicialmente

É interessante notar que, considerando inexistir pedido administrativo (nem tampouco decisão anulando a respectiva decisão administrativa denegatória), as normas gerais e abstratas de prescrição e de decadência são construídas a partir dos mesmos enunciados²⁵⁹, quais sejam, aqueles insertos no art. 168, acrescentando-se apenas o art. 169, naquela hipótese de existir decisão administrativa denegatória.

Assim, tendo em mente o disposto no art. 168, inciso I, combinado com o art. 165, incisos I e II, ocorrida a homologação do pagamento, expressa ou tácita, tem início, concomitantemente, os prazos de decadência e prescrição para o sujeito passivo requerer, administrativo ou judicialmente, respectivamente, o indébito tributário. Já na hipótese do art. 168, inciso II, combinado com o art. 165, inciso III, tendo o sujeito passivo, sem antecipar o pagamento do tributo, questionado a exigência tributária e saindo-se vencido, o que o faz arcar com o pagamento do tributo em função da decisão condenatória, pode ocorrer que, em nível recursal, administrativo ou judicial, ou de ação rescisória, ele venha a obter decisão favorável. Neste caso, da mesma forma que o decurso do prazo de decadência (item 2.4, *supra*), tornada definitiva a decisão, tem-se o início do prazo prescricional para o sujeito passivo repetir o indébito tributário.

De outro lado, quando o sujeito passivo requerer administrativamente que seja constituído e devolvido o indébito tributário, e a decisão

²⁵⁹ Cf. EURICO MARCO DINIZ SANTI. *Decadência e prescrição em direito tributário*, 2001, p. 253. Que fique consignado que o prestigiado autor entende que o pagamento antecipado extingue o crédito tributário, independente da ulterior homologação. Nós, por outro lado, entendemos é o pagamento antecipado e a homologação do pagamento (antecedente) que extinguem o crédito tributário (conseqüente).

for denegatória, tem aplicação a regra de decadência prevista no art. 169, do CTN: “Art. 169. Prescreve em 2 (dois) anos a ação anulatória da decisão administrativa que denegar a restituição.”

O termo inicial do prazo prescricional é a publicação da decisão administrativa denegatória. A publicação dessa decisão é fato jurídico cuja eficácia é a relação jurídica em sentido lato que dá ao sujeito passivo da exação o direito subjetivo processual de ingressar com ação anulatória.

2.1 A relação jurídica do indébito tributário e seu aspecto temporal

Adiantamo-nos logo em deixar claro que o pagamento *lato sensu*, tirante as hipóteses de “autolancamento”, é extintivo do crédito tributário, *ex vi* do art. 156, I, CTN. Quando se paga tributo extingue-se o crédito tributário, extinguindo-se a relação jurídica tributária, mesmo que no futuro (e sobre esse futuro não temos controle, porque pertence à dinâmica do direito) outra norma jurídica tornar o pagamento como fato jurídico, imputando-o à relação jurídica de repetição do indébito.

É por isso que EURICO DE SANTI²⁶⁰ critica a expressão “repetição do indébito tributário”, aduzindo que ela induz, a uma aparente contradição: “ora, se é indébito, indevido, então, não é jurídico e, portanto, não pode ser tributário”. Daí a preferência do prestigiado autor pela expressão débito do fisco invés de indébito tributário.

²⁶⁰ *Decadência e prescrição no direito tributário*, 2 ed., 2004, p. 98.

É possível também extirpar essa contradição semântica apontada por EURICO DE SANTI, investigando-se o critério temporal da constituição do indébito, à semelhança do que se faz para dizer-se que um crédito é tributário ou não. O predicativo “tributário” do crédito é dado pelo fundamento jurídico (RMIT) que conota o dever jurídico do sujeito passivo realizar determinada prestação patrimonial. Da mesma forma, quando é formalizado o pedido de restituição de quantia paga em cumprimento a um dever tributário, o fundamento não é mais a RMIT, mas a Regra-Matriz de repetição do indébito. Enfim, é o fundamento jurídico da formulação da linguagem, que é ato de enunciação, mas que fica registrado na enunciação-enunciada, acrescido do critério temporal da sua constituição (tempo do fato), que dá o predicativo de “crédito tributário” ao crédito do fisco e de “indébito tributário” ao débito do fisco.

Aliás, à pergunta “se o pagamento de tributo, posteriormente tido como indébito, é regular ou irregular” deve-se adicionar o advérbio de tempo “quando”, na forma interrogativa. Sim, porque na época do pagamento, entendido como a enunciação-enunciada do ato de enunciação, foi perfeitamente regular. Já quando da repetição do indébito, com fundamento na declaração de inconstitucionalidade da RMIT, a irregularidade do pagamento é o fundamento do pedido de restituição.

O critério temporal da pergunta (e da resposta) aliado ao critério temporal da constituição da linguagem competente oferecem linha objetiva para esclarecer se o crédito é tributário ou não, se a restituição do indébito é tributário ou não, se a RMIT é constitucional ou não, e assim por diante.

A mora nas causas de suspensão da exigibilidade do crédito tributário

1. Entrelaçamento normativo entre mora e suspensão de exigibilidade do crédito tributário

As causas suspensivas da exigibilidade do crédito tributário, previstas no art. 151, CTN, têm entrelaçamento normativo com as normas que estabelecem o fato moratório na constituição e cobrança do crédito tributário.

Não há como estudar a mora no direito tributário e suas conseqüências imputadas sem perscrutar as influências que as causas suspensivas da exigibilidade do tributo podem ostentar.

2. A moratória e a mora

Entre as causas suspensivas da exigibilidade do crédito tributário está a moratória.

Moratória é o benefício fiscal concedido em caráter geral ou individual, nos termos dos artigos 152 e 155 do CTN, ou seja, sua concessão dar-se-á, necessariamente através de lei ordinária específica (concessiva de moratória), em que deverão constar os prazos concedidos e as datas de vencimento das prestações, bem como, as condições para sua concessão em caráter individual.

Sobre o instituto o professor HUGO DE BRITO MACHADO²⁶¹ leciona:

A lei que conceder a moratória em caráter geral fixará, além de outros requisitos: a) o prazo de duração do favor e o número de vencimentos das prestações, se for o caso; b) os tributos a que se aplica, se não abranger a todos. Além destes, a lei que autorizar a concessão de moratória em caráter individual fixará, ainda: a) as condições para a concessão do favor; b) se for o caso, o número de prestações e seus vencimentos, podendo atribuir à autoridade administrativa essa fixação; c) as garantias a serem oferecidas pelo beneficiário.

Se a lei não dispuser expressamente de outro modo, a moratória somente abrange os créditos definitivamente constituídos à data da lei ou do despacho que a conceder, ou cujo lançamento já tenha sido iniciado àquela data por ato regularmente notificado ao sujeito passivo (CTN, art. 154).

São excluídos do benefício da moratória os que agirem com dolo, fraude ou simulação para obtê-lo. Provado o vício, é como se não houvesse sido concedido o favor.

ALIOMAR BALEEIRO²⁶² ensina-nos: "A moratória consiste na concessão de um período de tolerância na exigência de dívidas, não a determinado contribuinte, mas a toda uma categoria deles, conforme a atividade profissional, a região, ou outro critério". Adiante, o autor pondera: "A Lei Complementar n° 24 de 7.1.1975, condicionou a concessão de moratória, em se tratando de débitos oriundos de ICM, à prévia definição em Convênio entre todos os Estados-membros". Segue dizendo: "A moratória, seja de caráter geral, seja de caráter individual, há de ter base em lei ordinária".

²⁶¹ *Curso de direito tributário*, 2008, p. 180.

²⁶² *Direito Tributário Brasileiro*, 2000.

Na lição de BERNARDO RIBEIRO DE MORAES²⁶³: "Moratória, idiomáticamente, equivale a dilação, adiamento, prorrogação ou espera que se concede para o pagamento de uma dívida vencida". Ao conceder moratória, o credor adia a cobrança da dívida, renovando o prazo para o seu adimplemento. O citado autor esclarece que: "Num certo sentido, podemos dizer que a moratória é o oposto da "mora". A pessoa que deixa esgotar o prazo de adimplemento da obrigação, incorre em mora. A moratória implica justamente em contrário, na dilação do referido prazo, na morte da mora (não admite que o devedor incorra em mora)."

Portanto, para que ocorra moratória é necessário que, antes de vencida a dívida, e de ser constituído em mora o débito, houvesse prorrogação do prazo de vencimento da mesma.

PAULO DE BARROS CARVALHO²⁶⁴ preceitua que a moratória é a dilação do intervalo de tempo, estipulado para o implemento de uma prestação, por convenção das partes, que podem fazê-lo tendo em vista uma execução unitária ou parcelada. A concessão deste novo prazo é para o cumprimento da obrigação tributária principal. Não se confunde com a concessão do parcelamento, pois a moratória não comporta encargos, visto que o débito fiscal não se acha vencido. Também não se confunde com a mora, pois é, na realidade, o seu oposto.

O conselho estadual de contribuintes, no processo nº gr01 6788/009²⁶⁵, da 1ª câmara recurso ordinário, entendeu que o parcelamento era uma das espécies de moratória, nos seguintes termos:

²⁶³ *Compêndio de direito tributário*, 2001.

²⁶⁴ *Curso de direito tributário*, 2008.

²⁶⁵ "Ementa. ICMS. falta de recolhimento do imposto apurado e declarado em guia pelo próprio contribuinte. recolheu parcelas em valor inferior ao concedido pelo parcelamento solicitado com base na lei nº 10.789/99, fato que acarretou a perda do benefício da redução da multa, agravado pelo não recolhimento da última

A moratória é uma das hipóteses de suspensão do crédito tributário e segundo o art. 152, CTN, somente pode ser concedida por lei, tanto em caráter geral como em caráter individual, sendo que esta última modalidade se dá por despacho da autoridade administrativa, nas condições autorizadas na lei específica.

A Lei nº 10.789/98 tem o caráter de lei específica, concedendo moratória nos casos em que especifica, atendendo às condições dos art. 152 a 155 do CTN. O parcelamento do crédito tributário é uma espécie de moratória na forma do art. 153 do CTN.”

No mesmo sentido segue o entendimento do STJ, no recurso especial nº 835.218 - SP (2006/0071183-7) Relator: Ministro Francisco Falcão:

APELAÇÃO EM MANDADO DE SEGURANÇA. CERTIDÃO NEGATIVA DE DÉBITOS. ARTS. 205 E 206 DO CTN. PARCELAMENTO.

(...)

5. Analisando-se a sistemática do CTN, tem-se o seguinte raciocínio: parcelamento é modalidade de moratória (art. 152 e segs.); a moratória suspende a exigibilidade do crédito tributário; a certidão de que conste a suspensão do crédito tributário equipara-se 'ou tem os mesmos efeitos', à CND (art. 206 c/c o art. 205) culminando na inarredável conclusão de que quem obteve parcelamento de seus débitos tem direito à obtenção de certidão, nos termos do art. 206 do CTN.

2.1. Parcelamento tributário e mora

O parcelamento do crédito tributário, tal qual previsto no art. 155 – A, é instrumento normativo colocado à disposição do sujeito ativo da obrigação tributária para, nos de lei específica,

prestação. infração caracterizada. notificação mantida. decisão confirmada. maioria. (O Conselheiro Relator Vencido, Hamilton Adriano, Seguido Pelo Conselheiro José Gervásio Justino Deu Provimento Parcial Ao Recurso Para Reduzir O Lançamento À Diferença Do Imposto Devido Com A Multa De Acordo Com A Lei 10.789/98. Sala Das Sessões, Em 11 De Dezembro De 2002).

regular a forma, prazo e condições de adimplemento da citada obrigação.

O Código Tributário Nacional indica, em seu parágrafo primeiro, que “Salvo disposição de lei em contrário, o parcelamento do crédito tributário não exclui a incidência de juros e multas.”

A expressão “Salvo disposição de lei em contrário” autoriza o interprete a concluir que a Lei da pessoa política tem competência para, ao conceder o parcelamento, podem excluir os juros e as multas.

Ora, essa exclusão de juros e multas significa que lei que instituiu o parcelamento também concedeu anistia tributária, em relação às sanções, e remissão, em relação ao tributo devido.

2.1.1. As exclusões do Refis, juros e multa de mora

As exclusões de qualquer parcelamento em geral, e do Refis, em particular, suscitam dois focos específicos de problemas: (i) o critério temporal da prática do fato jurídico moratório que implicou subtração ou diminuição nas parcelas mensais referentes aos tributos e multas vencidos e parcelados, ou que, de alguma forma, possa comprometer a arrecadação dos tributos vincendos; e (ii) o período em que os processos administrativos ou judiciais ficam suspensos enquanto são cumpridas as condições vigentes para a adesão ao referido parcelamento.

Essas duas questões são responsáveis pela maioria dos questionamentos administrativos e judiciais envolvendo as exclusões do Refis.

A primeira questão envolve a perfeita identificação do critério temporal da prática do fato jurídico moratório. Esse dado permite que, uma vez excluído o contribuinte do parcelamento, somente após a determinação do momento em que seja certificada a existência do fato jurídico moratório é que as respectivas relações jurídicas moratórias podem nascer. Antes daquele fato não há mora. Não, também, relação jurídica moratória.

O segundo ponto importante que deve ser considerado é o tempo em que o processo, administrativo ou judicial, fica suspenso, enquanto o sujeito passivo cumpre com as obrigações do parcelamento.

Com a finalidade de nos mantermos nos limites cognoscitivos do nosso objeto selecionamos uma espécie de parcelamento em vigor no nosso ordenamento. Trata-se de o Programa de Recuperação Fiscal – Refis - que foi instituído pela Lei nº 9.964, de 10 de abril de 2000, destinado a promover a regularização de créditos da União, decorrentes de débitos de pessoas jurídicas, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal – SRF e pelo Instituto Nacional do Seguro Social – INSS, constituídos ou não, inscritos ou não em dívida ativa, ajuizados ou não, com exigibilidade suspensa ou não, inclusive os retidos e não recolhidos, com vencimento até 29 de fevereiro de 2000.

O ingresso no Refis dar-se-á por opção da pessoa jurídica, que fará jus a regime especial de consolidação e parcelamento dos débitos fiscais.

O débito consolidado será pago em parcelas mensais e sucessivas, vencíveis no último dia útil de cada mês, sendo o valor de cada parcela determinado em função de percentual da receita bruta do mês imediatamente anterior, apurada na forma do art. 31 e parágrafo único da **Lei no 8.981, de 20 de janeiro de 1995**.

Alternativamente ao ingresso no Refis, a pessoa jurídica poderá optar pelo parcelamento, em até sessenta parcelas mensais, iguais e sucessivas, dos débitos referidos no art. 1º, observadas todas as demais regras aplicáveis àquele Programa.

Em ambos os casos incidem juros TJLP.

O Refis e o Parcelamento Alternativo ao Refis seguem as mesmas regras e quando houver diferenças será especialmente destacado.

A administração do Refis é exercida pelo Comitê Gestor, a quem compete o gerenciamento e a implementação dos procedimentos necessários à execução do programa e é presidido pelo titular da Secretaria da Receita Federal do Brasil e composto pelos titulares da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional – PGFN e do Instituto Nacional do Seguro Social – INSS.

A opção ao Refis ou Parcelamento a ele Alternativo pôde ser formalizada entre os dias 17.02.2000 a 28.04.2000 e entre os dias 14.09.2000 a 13.12.2000.

O Refis consiste em um regime especial de parcelamento de débitos fiscais, que foram consolidados no dia 1º de março de 2000 ou na data da formalização do pedido, se feito antes de março de 2000.

A opção pelo Refis exclui qualquer outra forma de parcelamento de débitos relativos a tributos ou contribuições da SRF ou do INSS, inclusive os com vencimento posterior a 29 de fevereiro de 2000.

O regime especial de consolidação abrangeu todos os débitos existentes em nome da pessoa jurídica, na condição de contribuinte ou responsável, constituídos ou não, inscritos ou não em Dívida Ativa, ajuizados ou não, com exigibilidade suspensa ou não, bem assim os acréscimos legais relativos à multa de ofício ou de mora e aos juros moratórios determinados nos termos da legislação vigente à época de ocorrência dos respectivos fatos geradores.

No caso de crédito com exigibilidade suspensa por força de concessão de medida liminar em mandado de segurança, o ingresso no Refis implicou dispensa dos juros de mora incidentes até a data da opção, condicionada à desistência da respectiva ação judicial.

As empresas que estavam inativas somente podiam optar pelo Parcelamento Alternativo ao Refis

A opção pelo Refis implicou manutenção automática dos gravames decorrentes de medida cautelar fiscal e das garantias prestadas nas ações de execução fiscal.

A exclusão da pessoa jurídica optante pelo Refis ou pelo Parcelamento Alternativo ao Refis será efetuada mediante ato do Comitê Gestor, observadas as disposições da Resolução CG/Refis nº 009/2001 alterada pela Resolução CG/Refis nº 20/2001.

Hipóteses de exclusão do refis: a) inobservância de quaisquer das exigências estabelecidas nos incisos I a V do caput do art. 3º da **Lei 9964/2000**; b) inadimplemento, por três meses consecutivos ou seis alternados, relativamente a qualquer dos tributos e contribuições abrangidas pelo Refis; c) a constatação, mediante lançamento de ofício, de débito abrangido pelo Refis e não incluído na confissão a que está sujeito o optante pelo programa, salvo se integralmente pago no prazo de 30 dias contado da ciência do lançamento ou da decisão definitiva na esfera administrativa ou judicial; d) a compensação ou utilização indevida de créditos, prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa, como forma de compensar valores relativos a multa de mora e de ofício; e) a decretação de falência, extinção, pela liquidação ou cisão da pessoa jurídica; f) a concessão de medida cautelar fiscal; g) a prática de qualquer ato tendente a subtrair receita da optante; i) a declaração de inaptidão no CNPJ; j) decisão definitiva, na esfera judicial, total ou parcialmente desfavorável à pessoa jurídica, relativa a débito com exigibilidade suspensa e não incluído no Refis, salvo se integralmente pago no prazo de trinta dias, contado da ciência da referida decisão; l) arbitramento do lucro da pessoa jurídica, nos casos de determinação da base de cálculo do imposto de renda por critério diferente ao da receita bruta; m) suspensão de suas atividades relativas a seu objeto social ou não auferimento de receita bruta por nove meses consecutivos; n) Inadimplência de prestações do parcelamento excepcional concedido pelo art. 2º da Lei nº 10.189, de 2001.

A maioria dessas causas de exclusão, como dissemos

Ocorrida uma das hipóteses de exclusão do Refis, implicará a exigibilidade imediata da totalidade do crédito confessado e ainda não pago e automática execução da garantia prestada, com o restabelecimento, em relação ao montante não pago, dos acréscimos legais na forma da legislação aplicável à época da ocorrência dos respectivos fatos geradores.

3. O depósito do montante integral do tributo

O sujeito passivo tributário, pretendendo questionar a RMIT, administrativo ou judicialmente, tem a faculdade de realizar o depósito do montante cobrado pela Fazenda Pública.

O depósito do montante integral do tributo, quer em processo judicial, quer administrativo, suspende a exigibilidade do tributo, quando já constituído, ou impede o início da exigibilidade, quando já ocorrido o fato jurídico tributário, porém não constituído o tributo.

Em termos pragmáticos, o depósito tem outra função: evitar o fato jurídico moratório e as relações jurídicas moratórias por ele implicadas. Assim, realizado o depósito da quantia exigida pela Fazenda Pública a título de tributo, esses recursos não podem ser manipulados pelo sujeito passivo antes do deslinde da questão a seu favor.

4. As reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo

As reclamações e os recursos no processo administrativo tributário têm o condão de suspender a exigibilidade do crédito tributário constituído pelo lançamento tributário.

Interessa-nos diretamente tratar a mora durante o curso do processo administrativo tributário, visto ser comum o decurso de expressivo lapso temporal entre a constituição do crédito tributário e a decisão administrativa final.

Temos por certo que, conforme já deixamos **no item--**, ao tratarmos do termo inicial do prazo de prescrição para a Fazenda Pública exigir do crédito tributário, que depende da forma de constituição do crédito tributário.

Se leis tributárias atribuem ao sujeito passivo a função de realizar a incidência da RMIT, fixando em nível individual e concreto todos os elementos, então tem-se tributo cuja constituição é feita pelo “autolancamento”.

Em contraparte, naqueles tributos em que a leis tributárias atribuem à Administração Pública a competência

Vale ressaltar que tanto nos casos de tributos cuja competência seja dada ao sujeito passivo quanto aqueles em que cabe à Administração realizar a positivação da RMIT, quando o sujeito passivo, na primeira hipótese, não realiza a incidência, cabe a Administração, agora utilizando a competência supletiva para constituir

o tributo, realizar a incidência, aplicando, em função da mora, a sanções tributárias previstas nas normas jurídicas.

5. A concessão de medida liminar em mandado de segurança ou a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada em outras espécies de ação judicial (CTN, Art. 151, incisos IV e V)

A pragmática do processo judicial tributário demonstra que é comum a concessão de medida liminar ou cautelar para impedir a constituição do crédito tributário; ou, se já constituído, impedir a inscrição em dívida ativa e posterior execução fiscal. Na seqüência, em cognição exauriente, a decisão de mérito negar o pedido do contribuinte, determinando-se a constituição do crédito tributário, ou, se já devidamente constituído, a autorização para a propositura da execução fiscal.

Surge, então, a indagação: durante o lapso temporal em que a medida liminar esteve em vigência houve mora do contribuinte?

Importa aqui fazer a distinção entre suas circunstâncias temporais em que o ato de fala do Poder Judiciário – a decisão liminar ou cautelar – foi proferido: (i) quando da concessão da liminar anteceder ao prazo do vencimento do tributo e (ii) quando a decisão liminar for concedida posteriormente ao vencimento do tributo.

5.1. Decisão liminar concedida antes de escoado o prazo para constituição do crédito tributário

Dista de ser apenas diletantismo acadêmica vislumbrar aquelas hipóteses em que o Judiciário concede liminares

que, além de impedir o início do curso do prazo da exigibilidade do tributo, proíbe a Fazenda Pública de realizar o lançamento do tributo, naquelas hipóteses em que a exação está, originariamente, submetida à competência do lançamento de ofício; ou desobriga o sujeito passivo de constituir a obrigação tributária dentro do prazo fixado na Lei²⁶⁶.

Nesses casos, durante a vigência da decisão liminar, a Fazenda Pública está impedida de realizar o lançamento tributário.

Indaga-se: supondo que a decisão liminar seja revogada por decisão de mérito, reconhecendo a improcedência do pedido do contribuinte, como ficaria a mora durante o prazo de vigência da medida liminar, visto que não houve lançamento tributário?

Temos em mente que durante o período de vigência da liminar ou tutela antecipatória o contribuinte não pratica fato jurídico moratório.

De outro lado, se, mesmo ainda não vencido o prazo para constituição do crédito tributário, isto é, se ainda nem a Fazenda Pública, quando originariamente competente para realizar a constituição do crédito tributário, nem o sujeito passivo, quando lhe for outorgada para constituir o crédito tributário, a concessão de medida cautelar que não impeça a constituição do crédito tributário pelo passivo ou libere o sujeito passivo da constituição do crédito, então a decisão judicial não mexe na compostura das normas que atribuem competência para constituir o crédito tributário. Isso quer dizer que ele (Fazenda Pública e sujeito passivo) ficam obrigados a constituir o referido crédito, de

²⁶⁶ Sustentamos que somente a Lei pode estabelecer prazo para a constituição do crédito tributário, conquanto exista posicionamento jurisprudencial relevante admitindo, em ICMS, a possibilidade de Decreto do Executivo estabelecer este prazo.

modo que não o fazendo, estará em curso o procedimento omissivo que pode culminar, ao final de cinco anos, com o ato jurídico decadencial.

Foi nesse sentido que caminhou o legislador nacional, ao dispor no art. 63, da Lei n. 9.430/ 96:

Art. 63. Na constituição do crédito tributário destinada a prevenir a decadência, relativo a tributos de competência da União, cuja exigibilidade houver sido suspensa na forma dos incisos IV e V do art. 151 da Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966, não caberá lançamento de multa de ofício.

No parágrafo primeiro vem logo a advertência de que a multa de ofício somente não será lançada se a cautelar de suspensão da exigibilidade for concedida ante do início de qualquer procedimento de ofício. “§ 1º. O disposto neste artigo aplica-se, exclusivamente, aos casos em que a suspensão da exigibilidade do débito tenha ocorrido antes do início de qualquer procedimento de ofício a ele relativo”.

Mas adiante, no parágrafo segundo, diz que:

§ 2º. A interposição da ação judicial favorecida com a medida liminar interrompe a incidência da multa de mora, desde a concessão da medida judicial, até 30 (trinta) dia após a data da publicação da decisão judicial que considerar devido o tributo ou a contribuição.

A equivocidade da linguagem técnica do legislador logo aparece em relação ao termo interrupção utilizado ao invés de suspensão. Ora, se, de fato a concessão de medida judicial interrompesse a incidência da norma jurídica que prescreve a incidência da multa de mora deveria não haver mora antes da concessão da medida judicial.

Outro argumento que tem total procedência é o seguinte: enquanto não escoado o prazo para constituição do crédito tributário qualquer decisão judicial que impeça a exigibilidade do tributo, em verdade, mexe não no seu prazo de vencimento. Em verdade, parece-nos que esta decisão põe no sistema jurídico uma condição²⁶⁷ suspensiva.

5.2. Decisão liminar concedida antes do vencimento do tributo

Naquelas hipóteses em que a decisão liminar antecede ao vencimento do tributo, a lei federal nº 9.430/96, art. 63, parágrafo segundo, prescreve que:

§ 2º. A interposição de ação judicial favorecida com medida liminar **interrompe** a incidência da multa de mora, desde a concessão da medida judicial, até trinta dias após a data da publicação da decisão judicial que considerar devido o tributo ou contribuição.

De fato, qualquer que seja a circunstância, a produção das normas individuais e concretas fruto da incidência da regra-matriz de incidência nem sempre percorre caminho retilíneo, tal qual previsto no nível geral e abstrato. É preciso acompanhar todo o processo de constituição, suspensão de exigibilidade e extinção do crédito tributário, pois, como diz MANFREDO ARAUJO DE OLIVEIRA²⁶⁸, interpretando Austin: “Interpretar os proferimentos fora das situações em que foram proferidas, reduzindo-os a descrição de fenômenos espirituais ou fenômenos da alma, é o que Austin denomina de “falácia descritiva.” E esse contexto em que os proferimentos foram realizados somente são acessíveis por meio da enunciação-enunciada, isto é, as marcas de espaço, tempo, pessoa e procedimento que contextualizam aqueles proferimentos.

²⁶⁷ Utilizamos a expressão condição suspensiva com a carga semântica que POTHIER lhe empresta.

²⁶⁸ *Reviravolta Lingüístico Pragmático na Filosofia Contemporânea*, 1996, p. 156.

5.3. Decisão liminar concedida após o vencimento do tributo

Quando a decisão liminar é concedida após o vencimento do prazo para recolhimento do tributo o contribuinte, caso não logre êxito ao final da demanda, cabe examinar se há fato moratório durante a vigência da medida liminar suspensiva da exigibilidade do crédito tributário.

Essa hipótese normativa está contemplada na lei federal nº 9.430/96, art. 63, § 2º, prescrevendo que:

§ 2º. A interposição de ação judicial favorecida com medida liminar interrompe a incidência da multa de mora, desde a concessão da medida judicial, até trinta dias após a data da publicação da decisão judicial que considerar devido o tributo ou contribuição.

Aqui, há expresse reconhecimento de que as medidas judiciais, mesmo que liminares ou cautelares, entram em cálculo normativo que as outras normas que documentam a incidência tributária. E mais: as normas postas pelo Poder Judiciário têm prevalência, chegando ao ponto de, mesmo que a liminar ou cautelar não ser mantida em decisão de mérito, interromper a eficácia técnico-sintática da normas jurídicas tributárias que instituem a multa de mora.

Nem poderia ser diferente.

Durante a vigência da cautelar não há conduta exigível do contribuinte, no sentido de realizar o pagamento do tributo. Em verdade, é como se o prazo de vencimento do tributo fosse descolado para 30 (trinta) dias após a cassação da liminar pela decisão de mérito que nega a pretensão do contribuinte. Há suspensão da eficácia técnico-sintático das normas gerais e abstratas que prescrevem o prazo de pagamento.

6. A suspensão da exigibilidade do crédito tributário como causa suspensiva da eficácia técnico-sintática das normas jurídicas moratórias

O quadro normativo que apresentamos nos autoriza emitir proposição bastante incisiva: as suspensivas da exigibilidade do crédito tributário, sobre suspenderem a eficácia técnico-sintática da RMIT (se ainda não houve incidência) ou da norma individual e concreta (se já houve a incidência) também suspende a eficácia técnico-sintática das normas moratórias, sejam elas instituidoras de multas moratórias, sejam de juros moratórios.

A mora como fato jurídico tributário extintivo da obrigação tributária

1. Correlação entre mora e extinção do crédito tributário

Algumas causas de extinção do crédito tributário previstas no art. 156 do CTN são implicações decorrentes de fatos jurídicos moratórios. A decadência e a prescrição, figuradas aqui como causas de extinção do crédito tributário e não como causa impeditiva de sua constituição e execução (CTN, arts. 173, 168 e 169), são claramente hipóteses de mora da Fazenda Pública em relação às atividades do contribuinte.

2. Causas de extinção do crédito tributário e mora tributária

2.1. Pagamento

A acepção mais ampla do termo “pagamento” é bem posto por CAIO MÁRIO DA SILVA PEREIRA²⁶⁹, para quem qualquer forma de liberação do devedor, com ou sem prestação.

Este conceito de pagamento posto por CAIO MÁRIO muito se aproxima do conceito de adimplemento das obrigações

²⁶⁹ *Instituições de direito civil*, 1990, pp. 113 e 114

proposto por PONTES DE MIRANDA²⁷⁰, quando diz que o adimplemento ou “*solutio*” em sentido amplo, abarca qualquer forma de liberação do devedor, e em sentido estrito é a prestação pelo devedor diretamente do objeto da obrigação²⁷¹.

PONTES DE MIRANDA²⁷² também escreve que “Os sistemas jurídicos, na maior parte, empregam a expressão ‘pagamento’ (aliás, há a mesma raiz em pagamento, *pax* e *pactum*, de modo que pagar é pacificar), a despeito do sentido estrito de prestação de soma em dinheiro, que passou a ser o sentido corrente.”

2.1.1. O vencimento abstrato e o vencimento concreto da obrigação tributária

Aqui, é importante a divisão bastante operativa entre competência, como capacidade ideal do falante de dominar o sistema de regras abstratas, é o exercício dessa competência para produzir atos de fala. Este exercício de competência, que não se trata mais de aptidão genérica e abstrata, e sim individual e concreta, sobre atualizar a competência comunicativa, fica sujeito, além das condições universais, também aos denominados condicionamentos limitantes²⁷³. Esta idéia está muito próxima daquela exposta por HUSSERL²⁷⁴, quando do “tempo presente” ou “presente vivo”, em que presente não dado apenas por um ponto estático na linha do tempo; ao contrário, é concebido numa

²⁷⁰ *Tratado de direito privado*, tomo XXIV, 1959, pp. 71 e seguintes.

²⁷¹ No mesmo sentido é a lição de SAN TIAGO DANTAS. *Clássico da literatura jurídica*, 1978, p. 54, que, após estabelecer equivalência semântica entre os termos “adimplemento” e “pagamento”, preleciona que: “É verdade que a palavra pagamento comporta um sentido mais largo e um sentido mais restrito. Em sentido largo, pagamento é o implemento de qualquer obrigação, de maneira que, o homem que preste o serviço a que se comprometeu, está pagando do mesmo modo que aquele que entrega uma coisa ou se abstém de um ato.”

²⁷² *Tratado de direito privado*, tomo XXIV, 1959, p. 71.

²⁷³ MANFREDO ARAÚDO DE OLIVEIRA. *Reviravolta lingüístico-pragmática*, 1996, pp. 293 e seguintes. Diz o ilustre Prof. Cearense: “Harbermas articula sua teoria da competência comunicativa em analogia com a teoria lingüística da competência lingüística de Chomsky. Chomsky em sua teoria da linguagem distingue a competência lingüística de seu desempenho.”

²⁷⁴ NATALIE DEPRAZ. *Compreender Husserl*, 2007, p. 66 e ss.

perspectiva dinâmica, que inclui o que acabou de acontecer (passado) e o que virá a ser (futuro).

Enfim, não só o futuro, mas também o presente, é uma expectativa, que pode ou não ser confirmada.

Sem sair do paradigma filosófico que fundamenta as premissas deste trabalho – o constructivismo lógico-semântico, e, portanto, trabalhando com linguagem como constitutiva da realidade, tem que na linguagem jurídica, operando no sistema jurídico-tributário, essa distinção é importantíssima e deixar frutos para se entender a incidência das normas jurídicas em geral e as normas jurídicas moratórias, em particular. Ora, para se determinar, no nível individual e concreto, o vencimento do tributo as normas jurídicas construídas a partir dos enunciados do legislador da RMIT pode não ser suficiente. Há de se investigar se outras “atualizações dessa linguagem jurídica” não foram feitas pelo Poder Judiciário ou mesmo pela Administração Pública, quando, por exemplo, responde determinada consulta, fixa determinados critérios jurídicos sobre o vencimento de tributo. Enfim, há que se perscrutar o sistema jurídico total e, conseqüentemente, todas os atos de fala que possam ter atualizado aquela linguagem do Legislador.

Dessa forma, precisamente em relação à mora, agindo dessa forma, será possível determinar com certo grau de certeza e segurança a (im)possibilidade de constituição do fato jurídico moratório e seus correspondentes efeitos jurídicos.

Vejamos um exemplo.

Quando é concedida medida cautelar em Ação Direta de Inconstitucionalidade (Adin), apenas para exemplificar uma condicionante limitativa de tempo, a regra-matriz de incidência tributária fica com sua eficácia sintática suspensa. Veja que essa suspensão decorre de ato do próprio Legislativo, que fez inserir no sistema a RMIT. Decorre de uma decisão judicial, e, portanto, de um outro falante com competência comunicativa para atualizar a linguagem do direito positivo, incluindo-se aí modificar, ainda que indiretamente, o vencimento das obrigações tributárias.

O estudo da mora no direito tributário, precisamente em relação à extinção da obrigação tributária pelo pagamento, traz ao debate a relevante distinção entre vencimento em abstrato e vencimento em concreto.

Logo o início deste trabalho, entremeando premissas com os problemas a serem equacionados, fizemos algumas incursões sobre o direito e o tempo, sustentando, com esteio nos ensinamentos de FRANÇOIS OST, JOSÉ LUIZ FIORIN e LOURIVAL VILANOVA, que o tempo fenomênico (natural) não é o tempo juridicizado. E, por isso mesmo, as categorias de simultaneidade e sucessividade do tempo natural, que lhe dá aquela expectativa de duração do tempo que se referia os deterministas, não guardam relação com

Creemos não necessários maiores detalhes sobre este item, visto que essa distinção entre a causalidade natural e a causalidade jurídica (ou imputação) já fora exposta nas lições de LOURIVAL VILANOVA quando, nas mesmas linhas do mestre de Viena, HANS KELSEN, extremou a lei da causalidade natural da causalidade jurídica, permitindo que o legislador e o aplicador do direito

construísem a sua causalidade, desde que obedecesse àquela estrutura de juízo hipotético-condicional.

Foi nessa construção que, em relação ao crédito tributário, o vencimento abstrato do tributo corresponde àquele previsto em norma jurídica geral e abstrata que conota o dia em que, não pago o tributo, o contribuinte estará praticando fato jurídico moratório. É uma previsão geral e abstrata que, em princípio, todos os contribuintes estão submetidos. Este vencimento considera, espera que a condições normais de início e extinção do crédito tributário sejam realizadas.

Trata-se apenas de uma expectativa normativa congruentemente generalizada. Essa expectativa pode ou não ser realizar. Tudo depende da dinâmica da incidência das normas tributárias, suas hipóteses de suspensão, extinção e assim por diante.

De outra parte, o vencimento em concreto do tributo depende da correção das variáveis normativas que podem entrecortar aquela norma que estabelece o vencimento em abstrato.

2.1.2. A forma prova da quitação nas obrigações tributárias

Em importante estudo sobre a prova no direito tributário a Prof^a. FABIANA DEL PADRE TOMÉ²⁷⁵ faz importante observação, onde distingue forma da prova no sentido procedimento para produção da prova, comumente utilizado pela doutrina tradicional, e forma de prova no sentido de instrumento que cartulariza a prova. Diz a Prof. da PUC/SP:

²⁷⁵ *A prova no direito tributário*, 2005, p. 173.

É por meio da forma que existe a comunicação, pois apenas se veiculado em um suporte físico o destinatário tem acesso ao enunciado: todo enunciado exige um elemento material que funcione como estímulo à mente do sujeito que com ele entra em contato, desencadeando a construção significativa. Assim entendida, a forma das provas será necessariamente documental.

Pois bem, é deste documento que este item trata.

O devedor que entrega ao credor do conteúdo da prestação tem direito subjetivo à produção da linguagem competente que documente esse fato jurídico. Tem o direito subjetivo e a respectiva ação (processo), na hipótese de não lhe ser produzida a referida linguagem, que compete ao credor ou quem agir em seu nome e por sua conta.

No direito tributário brasileiro a prova da quitação da obrigação tributária varia conforme a competência tributária das pessoas jurídicas.

Em instigante estudo sobre o tema TÁCIO LACERDA GAMA²⁷⁶ deixa patente que o recibo de pagamentos dos tributos e sanções nada mais é do que o instrumento que documenta a incidência da norma de pagamento. Nada mais correto. O pagamento, em termos jurídicos, consta como elemento do antecedente da norma de pagamento, implicando no conseqüente a extinção da relação jurídica tributária.

²⁷⁶ *Obrigação e crédito tributário*. Anotação à margem da teoria de Paulo de Barros Carvalho. Revista de direito financeiro tributário, 2002, 50: 98-113.

2.2. Compensação Tributária: explicação geral

A Ciência do Direito, produzida sob enfoque do direito privado, tratou de conceituar a compensação de acordo com o art. 386 do Código civil, “se duas pessoas forem ao mesmo tempo credor e devedor uma da outra, as duas obrigações extinguem-se, até onde se compensarem”.

No Código Tributário Nacional, a compensação tributária está prevista entre as modalidades de extinção do crédito tributário, e expressas nos art. 170 e 170-A, pressupondo a existência de lei que a autorize e determine suas condições e garantias.

Não âmbito da legislação ordinária, a compensação foi inicialmente disciplinada pela lei nº 8.383/91, sendo posteriormente alterada pelas leis nº 9.430/96; nº 9.250/95; nº 10.637/02; nº 10.833/03; nº 11.051/04; nº 11.196/05; e nº 11.488/07.

A Lei Federal nº 8.383/91 permitia que o contribuinte, se prévio requerimento e autorização do fisco, exercitasse o seu direito de autocomposição de créditos tributários da mesma espécie e destinação constitucional.

Posteriormente, a Lei nº 9.430/96, que em seus arts. 73 e 74 conferiam ao contribuinte o direito de pleitear perante a SRF a utilização de créditos a serem restituídos para quitação de qualquer tributo federal sobre sua administração, não pertencentes a mesma espécie ou destinação constitucional, mas demandava prévio requerimento e aceitação da autoridade fazendária.

À época os contribuintes faziam compensação por meio de declaração de tributos e contribuições federais (DCTF), deduzindo o imposto declarado como devido, não se aplicando as possíveis penalidades.

Com isto, em 2001 foi editada a MP nº 2.158, que em seu art. 90, estabeleceu a obrigatoriedade do lançamento de ofício sobre as diferenças apuradas em declaração prestada pelo sujeito passivo decorrente de compensação indevida ou não comprovada.

As penalidades aplicadas eram as expressas no art. 44, da Lei nº 9.430/96, que tratava das multas aplicadas ao lançamento de ofício. Se o contribuinte deixasse de recolher o tributo seria aplicada multa de 75%. Se realizasse a compensação com o intuito de fraudar, seria aplicada multa de 150%.

Todavia, não existia e nem existe até hoje, legislação referente à compensação que defina quais situações a compensação efetuada caracterizaria sonegação, fraude ou conluio.

Em 2002, foi editada a lei nº 10.637, alterando o instituto da compensação, passando a considerá-la como uma forma de extinção do crédito tributário sob condição resolutória de ulterior homologação.

Já em 2003, novas alterações foram feitas no art. 74 da lei nº 9.430/96 e ao art. 90 da MP nº 2.158/2001, através da lei nº 10.833. Aumentou-se as hipóteses de não permissão a compensação; fixou expressamente prazo de 5 anos para homologação da compensação; a declaração de compensação passou a ser recebida como

confissão de dívida, inscrevendo-se em dívida ativa os débitos indevidamente compensados.

No art. 90 da MP, alterou-se as regras de lançamento de ofício, limitando-se a imposição de multa isolada sobre as diferenças apuradas de compensação indevida.

No ano de 2004 a Lei nº 11.051, determinou que o lançamento de ofício estaria limitado a imposição de multa isolada em razão da não homologação de declaração declarada pelo sujeito passivo, em que ficar comprovada a prática de sonegação, fraude e/ou conluio, ou; quando a compensação for considerada não declarada – nas hipóteses do art. 74, §12, inciso II da lei nº 9.730/96. Somente nestas duas hipóteses é que se aplica a multa de ofício.

Em 2005 novas alterações ocorreram na aplicação da multa isolada nos processos de compensação. A lei nº 11.196 alterou o art. 18 da lei nº 10.833/03, as multas em hipóteses de compensação não declarada com evidente intuito de fraude.

A MP nº 303/2006, veio para alterar o art. 44 da lei nº 9.430/05, determinando que no inciso I, a multa passaria a ser de 75% sobre a diferença ou totalidade do tributo nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata.

Esta alteração entrou em choque com a lei nº 10.833/03, art. 18. Vindo em 2007 uma nova MP nº 351, convertida em lei nº 11.488, alterando mais uma vez, a aplicação da multa de ofício em casos de compensação não homologadas e/ou consideradas não-declaradas.

Neste caso, o lançamento de ofício relativo à multa isolada, em razão da não homologação, somente ocorrerá nas hipóteses em que restar comprovada a falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo.

Abandonou-se o critério de não homologação de compensação em razão da ocorrência de sonegação, fraude ou conluio e compensação não declarada. Deixou-se de definir com infrações tais condutas, aplicando o art. 106, II, a, do CTN.

Passou a ser essencial para comprovar a falsidade da declaração do contribuinte e, conseqüentemente, para aplicação da multa isolada, que se comprove a presença inequívoca do dolo.

Nos casos de compensação não declarada, abre-se novamente a possibilidade de aplicação da multa não qualificada e qualificada, dependendo da ótica analisada pela autoridade lançadora, pode a multa ser aplicada de 75% ou 150% para uma mesma conduta²⁷⁷.

2.2.1. A mora na compensação não declarada e não homologada

Na tentativa de manter nossa linha de argumentação, precisamente nossas premissas alicerçadas no texto da Filosofia da Linguagem, importante desafio nos é posto pelo instituto da denominada “compensação não declarada”.

A lei nº 11.051/04, que altera o art. 74 da lei nº 9.430/941, trás em seu § 12 a hipótese de compensação não declarada.

²⁷⁷ *Das multas na compensação*, in *Compensação tributária*, coord. por Karem Jureidini Dias e Marcelo Magalhães Peixoto, 2008, p. 331-45.

§123. Será considerada não declarada a compensação nas hipóteses:

I – prevista no §3º deste artigo;

II – em que o crédito:

a) Seja de terceiros;

b) Refira-se a crédito prêmio instituído pelo art. 1º do decreto-lei nº 491, de 5 de março de 1969;

c) Refira-se a título público;

d) Seja decorrente de decisão judicial não transitada em julgado; ou

e) Não se refira a tributos e contribuições administrados pela secretaria da receita federal.

Ocorrida alguma das hipóteses do §12 a compensação será considerada não declarada. Eventual recurso em face desta decisão não terá efeito de suspender a exigibilidade do crédito tributário, uma vez que, tal efeito encontra-se previsto no §11, inaplicável por expressa determinação do §13.

Ora, como pode haver compensação não declarada no direito tributário? Sustentamos que, em verdade, a compensação, para ser considerada não declarada, haverá de ser declarada pelo contribuinte e não aceita pela Fazenda Pública. Interessante notar que, apesar de ser dita “não declarada”, há duas declarações: uma, do contribuinte, que inicia o processo de compensação; outra, da Fazenda Pública, que não aceita como “declarada” aquela compensação feita pelo contribuinte.

Portanto, as compensações não declaradas estão sujeitas as sanções legais, caso o contribuinte não ingresse ao judiciário requerendo seu indébito, isto porque estas compensações foram expulsas do mundo jurídico.

O pedido formulado pelo contribuinte e posteriormente reconhecido pelo fisco como não declarado tem alguma consequência jurídica? Quais?

MARIA RITA FERRAGUT²⁷⁸ entende que a única linguagem produzida pelo contribuinte, constituidora de seu débito, foi à declaração de compensação.

A Instrução Normativa da Receita Federal do Brasil nº 460/04 em seu art. 31, §3º, prescreve que considerada não declarada à compensação, a fazenda poderá promover a cobrança de seu crédito. Nos crédito já lançados de ofício ou confessados, a cobrança é imediata, nos demais casos a fazenda deverá efetuar o lançamento.

Resta saber em qual momento o crédito os débitos são considerados confessados pelo contribuinte.

Analisando o art. 5º, §1º do decreto lei 2.124/84, verifica-se que a princípio qualquer documento produzido pelo contribuinte, que relatar a existência do crédito, é considerado uma confissão de dívida, dispensando o lançamento.

Todavia, a mesma autora critica esta interpretação, argumentando que não basta qualquer linguagem do contribuinte para ser considerada confissão de dívida, é necessário que esta seja competente, eleita pela lei para esse determinado fim.

Argumenta ainda que o §6º do art. 74 da lei nº 9.430/96, considera como linguagem competente somente a relativa às compensações devidamente conhecidas pelo fisco, homologadas ou não. Assim, conclui ser imprescindível a existência de lançamento de ofício na hipótese de compensação não declarada.

²⁷⁸ Do momento da extinção da relação jurídico-tributária pelo fato jurídico da compensação, in *Compensação tributária*, coord. por Karem Jureidini Dias e Marcelo Magalhães Peixoto, 2008, p. 190.

Parte-se do entendimento que o contribuinte confessa seu débito nas situações de compensação não declarada, mas a norma por ele produzida não se subsume as previstas na legislação como suficientes para a constituição do crédito, devendo a administração lançar de ofício. Somente nos casos de compensação não homologadas é que se pode fazer em confissão de dívida.

KAREM JUREIDINI DIAS²⁷⁹ segue o mesmo entendimento, dispondo que com a alteração introduzida pela Lei nº 10.833/03, atribuindo as declarações de compensação efeito de confissão de dívida, no caso se ocorrer uma compensação considerada não declarada, esta não é documento suficiente a constituição definitiva do crédito. Isto porque a norma individual e concreta expedida pelo administrado foi expulsa do ordenamento jurídico. O §13 do art. 74 da lei nº 9.430/96, alterado pela lei nº 11.051/04, afasta a hipótese de confissão de dívida para as compensações consideradas não declaradas.

Ressalta ainda que a situação discutida não se confunde com a descrita no art. 5º §1º, do DL nº2.124/84, este dispositivo aplica-se aos casos em que o crédito tributário já foi confessado/constituído pelo contribuinte.

Neste caso, a compensação considerada não declarada, precisa ser notificada ao contribuinte, devendo ser lançada de ofício, uma vez, que a referida compensação deixou de pertencer ao mundo jurídico.

Para as compensações consideradas não declaradas, a administração deverá efetuar o lançamento de ofício, uma vez que, a

²⁷⁹ Decadência e prescrição para constituição e cobrança do crédito tributário objeto de compensação, in *Compensação tributária*, coord. por Karem Jureidini Dias e Marcelo Magalhães Peixoto, 2008, p. 52.

referida compensação foi retirada do sistema o veículo introdutor da pretensa confissão de dívida.

Por outro lado, se expressamente não homologada a compensação, pela autoridade administrativa, no prazo decadencial, esta sim, está definitivamente constituído o crédito tributário pela entrega da Dcomp (é considerada como documento hábil tanto a extinção da obrigação tributária sob condição resolutória quanto a própria constituição do crédito tributário).

Nas compensações não homologadas, após o devido processo legal, é veículo introdutor competente de confissão de dívida, podendo ser cobrada sem o procedimento de lançamento de ofício, iniciando o prazo prescricional da notificação da não homologação. A certidão de dívida ativa será título executivo extrajudicial, devendo ser acompanhada da Dcomp e da notificação de não homologação.

JOSÉ HENRIQUE LONGO²⁸⁰, sobre o assunto, dispõe que na hipótese de não homologação da compensação que gerou saldo negativo de IRPJ, não haverá prejuízo ao fisco, pois haverá a incidência de juros a ser cobrados em dívida confessada e cuja compensação não foi homologada contando da data anterior a do saldo negativo gerado pela extinção da estimativa com a compensação não homologada.

²⁸⁰ Saldo negativo de IRPJ decorrente de estimativa quitada por compensação não homologada, *in. Compensação tributária*, coord. por Karem Jureidini Dias e Marcelo Magalhães Peixoto, 2008, p. 238.

2.2.2 Homologação da compensação e mora

Realizado o encontro do crédito com o débito pelo próprio contribuinte, a Fazenda Pública terá 05 (cinco) anos para homologar expressamente essa compensação. Não ocorrendo essa homologação expressa extintiva da obrigação tributária, sobrevirá a homologação tácita, decorrente da mora da Fazenda Pública em exercer a competência para homologar ou não, expressamente, a compensação.

A compensação de tributos federais tem o prazo para homologação de até 05 (cinco) anos, conforme previsão do art. 73, parágrafo 5, da Lei 9.430/96.

2.3. A mora e a prescrição e a decadência como forma de extinção do crédito tributário

A composição do direito positivo pela linguagem se, por um lado, permite a aplicação do instrumental teórico colhido na Semiótica, facilitando a construção do sentido das normas jurídicas, por outro lado permite ao legislador produzir enunciados os mais diversos, ora com palavras e expressões distintas para significar o mesmo regramento, ora as mesmas palavras e expressões para se referir a regramentos distintos.

As expressões decadência e prescrição no direito tributário são exemplos atuais desta confusão semântico-pragmática e que, a pretexto de se implementar suposta uniformidade e economia no discurso legislado, acaba por potencializar os vícios imanentes à qualquer linguagem.

2.3.1. A decadência e a mora no direito tributário

Não é tarefa das mais fáceis compreender a decadência e a prescrição no direito tributário. Veja-se, por exemplo, que a decadência prevista no art. 173, CTN, é extintiva da competência de a Fazenda Pública constituir o tributo pelo lançamento. Aqui, aparece a decadência como causa extintiva do crédito tributário.

No primeiro súbito de vista o interprete mais apressado poderia indagar: ora, a decadência é causa impeditiva do exercício da competência para constituir o crédito tributário, como pode figura entre as causas extintivas do crédito tributário? Existindo o fato jurídico decadência jamais poderia existir o fato jurídico decadencial extintiva do crédito tributário.

2.3.2. A prescrição como fato jurídico moratório extinto do crédito tributário

Interposto o recurso ou a reclamação administrativa nos termos da legislação vigente o crédito tributário terá sua exigibilidade suspensa. E assim permanecerá até que sobrevenha decisão administrativa da qual não caiba mais recurso.

Um primeiro ponto diz respeito ao conceito de constituição definitiva do crédito tributário. Se é da notificação ao sujeito passivo tributário ou do decurso do prazo de 30 (trinta) dias após a decisão administrativa (decisão administrativa irreformável), nos termos do inciso IX do art. 156, CTN.

Aqui, a constituição da mora somente será levada a cabo na decisão administrativa final. O contribuinte pode lograr êxito ou não na demanda. Somente a decisão definitiva na esfera administrativa

Na hipótese de o contribuinte lograr êxito na demanda, não terá praticado o fato jurídico moratório. Não haverá início de contagem de prazo para a Fazenda Pública executar o crédito tributário, visto que fora julgado definitivamente extinto na esfera administrativa.

Contudo, se o lançamento tributário for procedente, permanece aberta a discussão: terá sido constituído o crédito tributário definitivamente, para fins de início de prazo de prescrição do direito de a Fazenda Pública propor a execução fiscal?

Entendemos que a notificação do lançamento tributário realizado pela administrativa constitui definitivamente o crédito tributário. Não imutavelmente. Mas definitivamente. Contudo, outras normas impedem o início do curso do prazo de prescrição. Isso porque, sem conduta exigível judicialmente, também o início do curso do prazo prescricional para se exigir a conduta não tem início. Seria inominável contradição admitir-se que, a despeito de se suspender a exigibilidade do crédito tributário, entender que o prazo de prescrição para exigência judicial daquela mesma conduta continua em curso.

Assim, as normas que suspendem ou impedem a exigibilidade da conduta também suspende o curso do prazo prescricional para se exigir aquela mesma conduta judicialmente.

2.3.2.1. A “prescrição” intercorrente e mora da Administração Pública

Questão das mais relevantes atualmente diz respeito à duração do processo administrativo tributário, bem assim sobre a existência de mora durante o trâmite do processo administrativo.

Aqui, importa analisar dois dispositivos importantes.

O art. 40, da Lei nº 6.830 está assim redigido:

Art. 40. O Juiz suspenderá o curso da execução, enquanto não for localizado o devedor ou encontrados bens sobre os quais possa recair a penhora e, nesses casos, não correrá o prazo de prescrição.

§ 1º. Suspenso o curso da execução, será aberta vista dos autos ao representante judicial da Fazenda Pública.

§ 2º. Decorrido o prazo máximo de 1 (um) ano, sem que seja localizado o devedor ou encontrado bens penhoráveis, o juiz ordenará o arquivamento dos autos.

§ 3º. Encontrados que sejam, a qualquer tempo, o devedor ou os bens, serão desarquivados os autos para prosseguimento da execução.

§ 4º. Se da decisão que ordenar o arquivamento tiver decorrido o prazo prescricional, o juiz, depois de ouvida a Fazenda Pública, poderá, de ofício, reconhecer a prescrição intercorrentes e decretá-la de imediato. (§ 4º, acrescentado pela Lei nº 11.051, de 29 de dezembro de 2004).

Dessa forma, temos como fato jurídico moratório extintivo do crédito tributário o decurso do prazo de cinco da decisão judicial que decretar o arquivamento dos autos.

Consagrou-se no direito tributário brasileiro, em nível geral e abstrato, a prescrição intercorrente no direito tributário. Trata-se de outro instituto jurídico com a mesma denominação, visto que a prescrição, ao menos em termos de Teoria Geral do Direito, somente dizia respeito à possibilidade ou não de interposição de ação

judicial. Depois de proposta, não seria possível que o fato jurídico moratório prescricional extinguisse o processo judicial e o direito sobre o qual se funda ação. Pode até ser que outro fato moratória realize tal mister, mas será outro instituto jurídico que não a prescrição.

Todo caso, denominemos prescrição ou preclusão, certo que da decisão que ordenar o arquivamento dos autos começa-se contar 5 (cinco) anos para que ocorra o fato jurídico moratório “prescricional.”

Não pensamos assim. Não é somente a propositura da competente ação judicial que bloqueia o curso do prazo de prescrição no direito brasileiro. Além da interposição, é preciso que as partes cumpram prescrições que surgem no curso do processo, sob pena de perderem não só o direito de praticá-los a qualquer tempo, mas de perder o direito de prosseguir com a ação judicial. Assim ocorre com a prescrição intercorrente no direito tributário, agora prescrita no art. 40, da Lei 6.830/80.

Todo caso, denominemos prescrição ou preclusão processual, certo é que da decisão que ordenar o arquivamento dos autos começa-se contar 5 (cinco) anos para que ocorra o fato jurídico moratório “prescricional.”

2.4. A conversão de depósito em renda

A previsão normativa de possibilidade de o sujeito passivo depositar, em juízo ou administrativamente, o valor do tributo exigido pela Fazenda Pública.

Veja-se que somente com a conversão do depósito em renda é que o crédito tributário estará extinto.

Enfatizamos: não é o depósito que extingue o crédito tributário. É a sua conversão em renda.

Interessante notar que o depósito é um dos mecanismos postos à disposição do sujeito passivo para evitar que, sucumbindo na demanda, não pratique fato jurídico moratório que enseje a aplicação dos juros moratórios.

Convém ainda anota aquelas hipóteses em que o sujeito passivo ingressa em juízo com ação judicial questionando o tributo, depositando-o para fins de suspensão da exigibilidade do crédito, e, deixando a Fazenda Pública de realizar o ato administrativo de lançamento. Ao final de demanda, o sujeito passivo não logra o êxito pretendido, fazendo supor, de antemão, que à Fazenda Pública caberia o levantamento da quantia depositada.

Afinal, a Fazenda Pública, mesmo sabendo que o tributo encontrava-se com a exigibilidade suspensa, tinha o dever de lançar o tributo questionado, e, não o fazendo, estaria em mora?

2.5. O pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no artigo 150 e seus §§ 1º e 4º

Entre o pagamento antecipado e a homologação do lançamento há entretanto que a relações jurídicas entre sujeito passivo e a Fazenda Pública ficam em estado de latência.

O que ocorre entre o pagamento antecipado e homologação do pagamento

2.5.1. A homologação tácita e a mora decorrente do silêncio jurídico

Nos tributos sujeitos ao “autolancamento” ao sujeito passivo tributário é atribuída a competência para fazer incidir a RMIT, constituindo a obrigação tributária e o crédito tributário, reservando-se à Fazenda Pública a competência para, se concordar com a atividade do sujeito passivo, homologá-la; se não concordar, empreender esforços para realizar o lançamento de ofício, substitutivo daquele “autolancamento”, que deveria ter sido praticado pelo sujeito passivo e não o foi.

O silêncio, escreve MARIA TERESA ALBUQUERQUE PEREIRA²⁸¹, para que seja juridicamente relevante é preciso que seja descrito no antecedente de uma norma, fazendo irradiar efeitos.

É isso que ocorre com a homologação tácita.

2.6. A consignação em pagamento, nos termos do disposto no § 2º do artigo 164;

O sujeito passivo pode efetuar a consignação judicial em pagamento do crédito tributário exigido pela Fazenda Pública. A função precípua da consignação em pagamento é exatamente evitar que ocorra o fato jurídico moratório que dê ensejo ao surgimento das relações jurídicas denominadas “juros e mora”, “multa de mora” ou “multa de ofício”.

A propositura da ação judicial de consignação em pagamento, ao tempo em que evita que o devedor pratique o fato

²⁸¹ *A Instituição Jurídica do Silêncio, à Luz da Teoria Comunicacional do Direito*, 2003, p. 114.

jurídico moratório, tem como pressuposto a mora do credor. Os três pressupostos que autorizam o contribuinte a interpor a ação de consignação em pagamento são hipóteses em que o credor – Fazenda Pública – pratica fato jurídico moratório ao (i) recusar o recebimento do tributo, (ii) opor condição ao recebimento do tributo ou penalidade ao cumprimento de dever instrumental ou mesmo ao pagamento de outro tributo, (iii) subordinar o recebimento do crédito tributário à exigência administrativa sem fundamento em lei, ou, por fim, (iv) exigir tributo que outra pessoa jurídica também exige.

A decisão judicial que julgar procedente a consignação feita pelo contribuinte terá como um dos efeitos extinguir o crédito tributário, convertendo em renda a quantia depositada.

Em qualquer caso, somente ocorrerá a extinção do crédito tributário em relação ao valor efetivamente consignado pelo contribuinte e convertido em renda. Qualquer diferença em relação à parte do crédito tributário não consignado, não recebido pela Fazenda Pública ou que o contribuinte não demonstre, por meio da consignação, evitar os efeitos do fato jurídico moratório, somente a decisão judicial dirá se o fato jurídico moratório foi praticado pelo credor, ao não receber a prestação, ou pelo contribuinte, ao não realizar a consignação. A definição do tempo do fato jurídico moratório e do sujeito responsável pela sua prática somente serão conhecidos na decisão judicial de mérito.

2.7. A decisão judicial passada em julgado

A decisão judicial passada em julgado favorável ao sujeito passivo teria o condão de extinguir o crédito tributário.

Será que esse trânsito em julgado extintivo do crédito tributário seria apenas depois de escoado o prazo para interposição de ação rescisória? Se não, como ficaria a questão da mora em relação ao contribuinte, quando a Fazenda Pública propusesse ação rescisória e lograsse êxito na demanda?

2.8. Caso fortuito, força maior e a impossibilidade da prestação no direito tributário.

PONTES DE MIRANDA²⁸² adverte: “Não há mora sem demora; por isso mesmo, se a prestação não mais pode ser feita, não há mora: há impossibilidade da prestação.”

Depois, arremata:

Se a prestação não admite demora (só há mora se a prestação admite demora), dá-se impossibilidade da prestação: o devedor não mais pode oferecer, nem o credor reclamar a prestação. Só há, aí, indenização pela não-execução, segundo os princípios.

3. A mora e os deveres instrumentais

Os deveres imputados aos sujeitos passivos distam de ser apenas aqueles relacionados ao pagamento dos tributos.

O feixe de normas prescritoras de deveres instrumentais atribuídos aos sujeitos passivos assume relevo no direito tributário vigente.

²⁸² *Tratado de direito privado*, tomo XXIII, 1959, p. 118.

A esses deveres são atribuídos termos para os seus cumprimentos e ao descumprimento desses termos são atribuídas sanções pecuniárias (v. g. multas moratórias) ou não pecuniárias (v. g. interdição de estabelecimentos, proibição de emissão de talonários de notas fiscais, etc...).

3.1. A suspensão da exigibilidade do crédito tributário e a mora nos deveres instrumentais.

O artigo 151 do CTN, ao mesmo tempo em que traz as causas de suspensão de exigibilidade do crédito tributário, também insere no ordenamento interessante dispositivo que estabelece a incomunicabilidade da suspensão do crédito tributário (direito subjetivo da Fazenda Pública) em relação à suspensão dos deveres instrumentais, sejam eles instrumentos necessários à constituição do crédito, sejam deles decorrentes da inserção deste crédito, então com exigibilidade suspensa, no ordenamento jurídico.

A suspensão da exigibilidade do crédito tributário, embora suspenda a eficácia técnico-sintática da RMIT, não suspende a eficácia dos deveres instrumentais correlacionados ao tributo.

A mora comportamental da Fazenda Pública no direito tributário

1. A mora na repetição do indébito tributário

Passados aqueles instantes em que tratamos da mora estrutural e o indébito tributário, onde a inércia do sujeito passivo culmina com a relação jurídica moratória extintiva da competência para repetir o indébito tributário, chegou o momento de examinarmos com maior acuidade os termos e variáveis que se entrecruzam no procedimento de repetição do indébito tributário.

1.1. Regra-Matriz de Repetição do Indébito

A análise da compostura da norma geral e abstrata da Regra-Matriz de Repetição do Indébito (RMRI) nos quadrantes deste trabalho explica-se pela necessidade do estudo da decadência e da prescrição na repetição do indébito tributário (ou débito do Fisco). Não seria consistente caminhar nesses escaninhos sem antes palmilhar a norma geral de repetição do indébito.

1.1.1. Definição e estrutura lógica

Da mesma forma que a Regra-Matriz de Incidência Tributária, a Regra-Matriz de Repetição do Indébito é composta de antecedente e conseqüente, ligados entre si pela causalidade jurídica ou imputação.

1.1.2 Critérios do antecedente

A Regra-Matriz de Repetição do Indébito tem no seu antecedente, à semelhança da Regra-Matriz de Incidência Tributária, os seguintes critérios: (i) material; (ii) espacial; e (iii) temporal.

O critério material é constituído pelo evento pagamento extintivo do crédito tributário (art. 156 do CTN) e o fato (linguagem) do reconhecimento de que o pagamento é indevido. O critério espacial coincide com o âmbito de validade da RMIT, qual seja, o território onde a referida norma tem validade.

Como dissemos já no título deste trabalho, nosso enfoque é a decadência e a prescrição diante do controle concentrado de constitucionalidade, em que sobressai a impostergável necessidade de estudo mais acurado do aspecto temporal da RMIT, isto é, do tempo em que o evento pagamento foi realizado, extinguindo o crédito tributário, em confronto com decisão de mérito resultando na inconstitucionalidade da RMIT.

1.1.2.1 O limite temporal à constituição do fato pagamento indevido na declaração de inconstitucionalidade

Ainda sobre o aspecto temporal, é importante ter em conta que, mesmo no caso de declaração de inconstitucionalidade da RMIT pela via concentrada, a decisão do STF não tem o condão de ser tomada como novo *dies a quo* do pagamento indevido. Esta constatação é importante, visto que os prazos de decadência e prescrição para repetir o indébito tributário continuam com o *dies a quo* no evento pagamento (no caso dos tributos sujeitos a lançamento) ou homologação (no caso dos tributos sujeito à constituição pelo sujeito passivo) do pagamento e não o trânsito em julgado da declaração de inconstitucionalidade. De outro lado, como será melhor explicado quando tratarmos da decadência e da prescrição do direito de repetir o indébito tributário, eventual decisão cautelar em ADIn e ADC pela constitucionalidade da RMIT suspende os prazos decadencial e prescricional do direito de repetir o indébito tributário, porquanto o Fisco e o Judiciário ficam proibidos de constituir o fato jurídico “pagamento indevido” enquanto perdurar a cautelar com efeito vinculante. Ademais, se presentes os requisitos da cautelar, deverá esta ser deferida pelo STF, porquanto essa atitude evita que sejam constituídos direito adquiridos, coisa julgada e ato jurídico perfeito, que são limites constitucionais impostos ao STF no disciplinamento dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade.

1.1.3 Critérios do conseqüente

O critério subjetivo aponta para inversão de posições dos sujeitos relacionados na RMIT. Assim, na norma de repetição do

indébito, o sujeito ativo é, em princípio, o contribuinte que figurara no pólo passivo e o sujeito passivo é a pessoa jurídica detentora da capacidade tributária que estava no pólo ativo da relação jurídica tributária.

No que pertine à sujeição ativa, dissemos que é o contribuinte “em princípio”, porque há previsão no Código Tributário Nacional (CTN), art. 166, de que nos tributos que comportem por sua natureza transferência do respectivo encargo financeiro²⁸³, será feita a quem provar que assumiu o referido encargo ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este devidamente autorizado.

2. A mora e o princípio constitucional da não-cumulatividade

O adimplemento da obrigação tributária nos tributos constitucionalmente submetidos ao princípio da não-cumulatividade ganhou especial relevo, principalmente no ICMS, visto que o art. 155, parágrafo 2, I, prevê que o tributo:

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.

A expressão “montante cobrado”, dentre as hipóteses interpretativas possíveis, equivaleria a tributo pago, de modo que somente quando houvesse o adimplemento da obrigação anterior é que a operação subsequente teria direito ao crédito decorrente da não-cumulatividade.

²⁸³ Apesar das contundentes críticas tecidas a este dispositivo, por opção metodológica, preferimos apenas mencioná-las, sem adentrar em maiores questionamentos, porquanto não seria esse o objetivo do presente trabalho.

2.1. Mora e crédito tributário

O direito ao crédito aqui examinado decorre da incidência da norma constitucional que estabelece o princípio da não-cumulatividade. Não se trata, portanto, de indébito tributário, onde as regras que determinam a compensação têm ampla liberdade em nível infraconstitucional.

Portanto, tratando-se de norma constitucional que confere ao particular o direito de, realizando operação interestadual, que, no caso do ICMS não pode ser isenta, não-tributada ou submetida à alíquota-zero, apropriar-se deste crédito.

Surgiu, então, o questionamento sobre a necessidade de se verificar, no nível individual e concreto, a existência ou não de recolhimento por parte do vendedor da mercadoria localizado no Estado remetente. Inúmeras foram as tentativas de utilização da expressão “montante cobrado” para denotar o efetivo recolhimento do tributo na operação, para, só aí, surgir o direito de crédito para o adquirente da mercadoria. Com isso, na hipótese de o contribuinte vendedor da mercadoria praticasse fato jurídico moratório, não efetuando o recolhimento dos tributos – ICMS ou IPI – não haveria para o adquirente da mercadoria o direito de crédito. Essa concepção parte da premissa equivocada de que o direito de crédito do contribuinte destinatária surgiria não só da incidência da RMIT, mas também da efetiva extinção do crédito tributário.

2.2. Mora e débito tributário

Dissemos que o crédito examinado neste capítulo dizia respeito ao decorrente da incidência do princípio constitucional da não-cumulatividade.

Pois bem, o crédito tributário que aqui nos interessa é aquele fruto da incidência da RMIT. No caso do ICMS, as operações mercantis que consubstanciam vendas de mercadorias, a prestação de serviços de comunicação ou de transporte intermunicipal e interestadual, desde que não isentas e, portanto, submetidas à incidência, geram para o vendedor o dever de recolher o referido tributo. Entretanto, sendo o ICMS tributo não-cumulativo, parte desse débito tributário é pago com os créditos decorrentes da incidência da regra da não-cumulatividade e parte em moeda corrente. São duas moedas de pagamento.

Em termos de possibilidades jurídicas não é incomum, além de inadimplir o débito naquela parte em que poderia ter sido pago com o crédito decorrente da não-cumulatividade, o contribuinte não pagar o crédito que deveria ter sido pago normalmente em moeda corrente. Prática, assim, fato jurídico moratório em relação às duas partes do débito tributário: aquela que deveria e poderia ter sido paga em créditos e aquela outra que deveria ser adimplida em moeda corrente.

Esse fato jurídico moratório, independente da forma de pagamento que poderia ter sido adotada, implica tanto incidência de juros de mora quanto de multas.

2.3. Mora e compensação entre débito e crédito

A compensação tributária, entendida como encontro de relações jurídicas, onde, de um lado, temos o contribuinte devedor de débito tributário

Entre o critério temporal em que surge o direito de crédito para o contribuinte e o critério temporal em que surge o direito de crédito da Fazenda Pública pode intercorrer espaço de tempo considerável para que ocorra o encontro de relações jurídicas entre crédito e débito. E deste encontro de relações pode ainda decorrer mais algum tempo para que a Fazenda Pública realize a competente homologação, quando for assim exigida pela legislação estadual.

As conseqüências jurídicas desses diferentes momentos do surgimento do (i) crédito tributário, (ii) do débito tributário, (iii) do encontro de relações jurídicas (compensação tributária), e, finalmente, (iv) da homologação da compensação podem ser examinadas nas questões já enfrentada pelo Judiciário. Trata-se dos efeitos do aproveitamento extemporâneo dos créditos de ICMS, nos termos do item seguinte.

3. A mora e os créditos extemporâneos de ICMS

O aproveitamento de créditos de ICMS decorrentes do princípio da não-cumulatividade enseja questão interessante em relação à correção dos seus valores.

O conceito de “causa” da mora, na forma já exposta neste trabalho pode nos auxiliar na compreensão do tema.

A mora, aqui, não é em relação ao cumprimento da obrigação tributária decorrente da incidência da regra-matriz de incidência tributária, e sim, o crédito cujo sujeito ativo é o contribuinte e o sujeito passivo a Fazenda Pública, e que decorre da incidência da regra-matriz da não-cumulatividade.

Bem sabemos que o ICMS, por determinação constitucional, é não-cumulativo. Essa não-cumulatividade é operacionalizada por intermédio da compensação tributária, onde o crédito das operações anteriores tributadas²⁸⁴ é compensado com débito advindo das operações seguintes.

Ocorre que nem sempre o contribuinte adquirente de mercadorias no mercado interno consegue compensar todo o crédito com débitos de ICMS surgidos na vendas mercadorias. Com isso, há o acúmulo do crédito de ICMS que só em momento bem posterior à sua aquisição poderá ser compensado.

Nesse caso, há o crédito acumulado, mas não há o débito para ser compensado. Há mora, portanto, na compensação tributária, fruto da inexistência de débito para ser compensado.

Outra situação absolutamente distinta da anterior é aquela em que o contribuinte, sendo sujeito ativo de crédito decorrentes da incidência da não-cumulatividade, e, ao mesmo tempo, também é sujeito passivo de débito de ICMS, não realiza a compensação tributária, seja por qual motivo for. Nesse caso em que estão presentes as relações jurídicas de crédito e de débito ao mesmo tempo, temos a configuração normativa do fato jurídico moratório do contribuinte.

²⁸⁴ A palavra “tributada” está em oposição à isenta, não-tributado ou submetida à alíquota-zero, que, nos termos do art. 155, § 2º, II, “a”, não geram direito de crédito para a operação seguinte, bem como implicará anulação dos créditos relativos às operações anteriores.

Mesmo assim, o crédito do ICMS deverá ser atualizado monetariamente, visto que a Constituição – e somente ela poderia fazê-lo – prescreveu a mora no aproveitamento do crédito como fato jurídico suficiente mutilador do princípio da não-cumulatividade.

4. Interseção entre obrigação tributária e os deveres instrumentais

O art. 167 do Código Tributário Nacional, ao prescrever critérios para a repetição do indébito tributário, traz duas importantes conexões que o direito positivo tributário estabelece entre (i) tributo e sanção e (ii) obrigação tributária e deveres instrumentais. Já na esfera da repetição do indébito tributário.

Primeiro, vejamos a relação que estabelece entre tributo e sanção.

Ao dizer que “A restituição total ou parcial do tributo dá lugar à restituição, na mesma proporção, dos juros de mora e penalidades pecuniárias” o direito positivo tributário estabelece, mais uma vez, vinculação as distintas obrigações tributárias: aquelas decorrente da Regra-Matriz de incidência tributária, que o tributo, e aquela parte fruto da incidência das diversas Regras-Matriz, sejam elas sancionatórias, como é no caso das multas moratórias, sejam remuneratórias, que é a hipótese dos juros de mora no direito tributário.

Noutra passagem, onde está grafado que “salvo as referentes às infrações, de caráter formal, não prejudicadas pela causa da restituição”, o dispositivo legal acaba por estabelecer relação entre as multas originadas do descumprimento da obrigação tributária e as que decorrem do fruto do descumprimento de deveres instrumentais. E

mais: entre estas últimas, estabelece ainda a distinção entre descumprimento de deveres formais prejudicados pela causa da restituição e os que não sejam prejudicados pela causa da restituição.

Para exemplificar esta última distinção feita pelo CTN suponhamos que um determinado tributo seja declarado inconstitucional. Suponhamos ainda que determinado sujeito passivo, sendo autuado pela Fazenda Pública, sob os fundamentos de que deixou de pagar o tributo em determinado mês, além de não ter cumprimento com o dever instrumental de emitir nota fiscal, realize o pagamento do tributo, com os acréscimos legais, vale dizer, juros de mora e multa de ofício, além do pagamento da multa relativa ao descumprimento do dever instrumental. Ora, com a declaração de inconstitucionalidade do tributo, além da restituição integral do seu valor, acrescidos dos juros de mora e multa de ofício pagos, a Fazenda Pública deve também restituir o valor da multa aplicada sob o fundamento de descumprimento do dever instrumental. Afinal, extinto o tributo com a declaração de inconstitucionalidade, a causa jurídica de extinção do tributo – a inconstitucionalidade – também extingue o dever instrumental.

4.1. O termo inicial da mora da Fazenda Pública na devolução do indébito tributário

Outro ponto importante está no parágrafo único do art. 167, § único do CTN: “A restituição vence juros não capitalizáveis, a partir do trânsito em julgado da decisão definitiva que a determinar.”

4.1.1. Juros na repetição do indébito tributário

Na repetição do indébito tributário, nos termos do parágrafo único, art. 167²⁸⁵, CTN, há incidência de juros a partir do trânsito em julgado da decisão definitiva que a determinar.

Examinar a natureza jurídica desses juros, vale dizer, se são remuneratórios ou moratórios é constitui objeto de nossa análise.

Já deixamos registrado nosso posicionamento no sentido de que no Sistema Jurídico Tributário não qualquer empecilho para se reconhecer, ao lado dos juros moratórios, a possibilidade de juros compensatórios no direito tributário. Isso tanto na relação jurídica fruto da incidência da RMIT, onde a Fazenda Pública é o sujeito ativo e o Administrado o sujeito passivo, quanto na relação jurídica produto da incidência da RMRIT, onde a Fazenda Pública figura como sujeito passivo e o administrado como sujeito ativo.

Temos por certo que os juros a que se refere o parágrafo único, do art. 167, têm natureza moratória. O Legislador atribuiu-lhe como termo inicial a definitividade da decisão, judicial ou administrativa, que determinar a restituição do indébito tributário.

Mesmo assim, temos que registrar que a falta de assimetria entre a obrigação tributária decorrente da incidência da RMIT e a obrigação de repetição do indébito tributário decorrente da incidência da RMRIT, visto que naquela, o termo inicial dos juros de mora é o vencimento do tributo, enquanto que nesta apenas a

²⁸⁵ Art. 167. (...)

(...)

Parágrafo único: A restituição vence juros não capitalizáveis a partir do trânsito em julgado da decisão definitiva que a determinar.”

definitividade da decisão, administrativa ou judicial, que determinar a repetição do indébito constitui fato jurídico moratório suficiente e necessário ao nascimento da relação jurídica moratória denominada de “juros de mora”. Há absoluta falta de simetria que não consulta aos valores atribuídos aos princípios constitucionais da Isonomia, fundamento que, embora episodicamente, tenha fundamentando importante decisão do Superior Tribunal de Justiça.

Ainda mais: tanto a decisão administrativa da qual, pelas normas processuais, não possa ser revista pela Administração Pública, quanto à decisão judicial que não mais desafie recurso são termos iniciais para a fixação do termo inicial dos juros de mora na repetição do indébito tributário. Dessa forma, caso o sujeito passivo resolva requerer, inicialmente, o crédito de que é sujeito ativo perante a Administração Pública, nos termos do art. 168, CTN, e a decisão administrativa seja pelo indeferimento, restará ao referido sujeito ativo ingressar com ação anulatória da decisão administrativa, nos termos do art. 169, CTN. Do trânsito em julgado desta decisão judicial terá início o curso dos juros moratórios na repetição do indébito tributário.

Outra questão bastante tormentosa é a questão da incidência dos juros de mora em relação ao valor cartularizado no precatório, entre a formação do referido requisitório e o efetivo pagamento.

Com efeito, o CTN, ao menos no que se refere ao indébito tributário, nada prescreve sobre eventual suspensão do curso do prazo moratório entre a data em que for formado o precatório e o seu efetivo pagamento.

4.1.1. Ausência de multas de mora na repetição do indébito tributário: outra reflexão sobre a assimetria nas relações jurídicas tributárias

O exame do direito positivo tributário brasileiro revela a inexistência de multa de mora na repetição do indébito tributário, em contranota às multas moratórias e de ofício previstas para as hipóteses de ausência de constituição do crédito tributário e da ausência de pagamento.

Esta verificação do direito positivo revela absoluta assimetria entre as relações jurídicas decorrentes da incidência da RMIT e a RMRIT, quer no que se refere à prescrição de multas, quer no que se refere aos termos iniciais dos juros de mora, foi registrado no item – deste trabalho.

A esta assimetria devemos acrescentar outra ainda mais grave, qual seja, a inexistência da multa de mora decorrente da não repetição do indébito tributário.

A mora e as decisões dos Tribunais em controle de constitucionalidade

1. O controle de constitucionalidade das normas tributárias no Brasil e a possibilidade de contraditoriedades entre decisões em controle abstrato e em controle concreto

O direito constitucional brasileiro possui duas formas de controle de constitucionalidade: o abstrato e o concreto.

No controle abstrato os legitimados propõem ação específica com a finalidade de fazer a o Judiciário, de forma concentrada perante o STF, aprecie a constitucionalidade de determinada norma.

Os instrumentos processuais postos à disposição dos legitimados são: (i) Ação Direta de Inconstitucionalidade por Ação ou Omissão (Adin) (ii) Ação Declaratória de Constitucionalidade (ADC) e Ação de Descumprimento de Preceito Fundamental.

Já controle concreto, os legitimados acionam o Judiciário, de forma difusa (qualquer órgão do Poder Judiciário), para que se posicionem em relação à constitucionalidade de norma jurídica aplicável ao caso concreto, confirmando-a ou afastando, para, em seguida, apreciar a questão de mérito em exame.

Ao aplicar a norma jurídica ao caso concreto, quando julga em controle concreto de constitucionalidade, ou quando interpreta a norma jurídica e a Constituição Federal, revelando contradição entre normas jurídicas, como ocorre nas ações de controle abstrato, o Judiciário, ao aplicar o direito positivo, cria direito positivo²⁸⁶. Realiza a incidência, até mesmo para se certificar de que determinada norma é constitucional ou inconstitucional

Nem sempre as decisões tomadas pelo Judiciário em controle concreto de constitucionalidade, aí inclui-se o próprio STF, contém o mesmo entendimento emanado de decisão em controle abstrato.

E mais: há hipóteses em que o próprio STF muda de entendimento em relação à determinada matéria,

É o caso, apenas para exemplificar, o da possibilidade de tomada crédito de IPI, quando as entradas são tributadas, porém saídas são submetidas à alíquota-zero, isenção ou não-tributado.

Será que há mora dos contribuintes que aproveitaram esse crédito e compensaram com tributos devidos?

Supondo que seja sedimentada a jurisprudência do STF, no sentido de que não há mais o direito de crédito, o sujeito

²⁸⁶ EROS ROBERTO GRAU, *Ensaio e discurso sobre interpretação/aplicação do direito*, 2002, pp. 54-55, afirma com total procedência: “Aqui me permito lembrar que sempre foi assim; independentemente de cogitarmos de ‘criação’ de direito pelo Juiz; tem de ser assim. Em outros termos: não se trata de afirmarmos que as decisões judiciais possuem eficácia geral, são normas individuais, supõem a criação de uma norma geral que serve de justificação à sentença, ou que os juízes formulam normas novas não vinculantes a textos normativos preexistentes; afirmo a ‘criação’ de direito pelos juízes como consequência do próprio processo de interpretação.”

passivo que compensou tributos devidos com aqueles créditos está em mora?

2. A questão da mora e as decisões do Judiciário em controle abstrato

As decisões do Judiciário em controle abstrato de constitucionalidade têm efeito vinculante em relação à Fazenda Pública e ao Judiciário de instâncias inferiores, e eficácia *erga omnes* em relação aos administrados.

2.1. Decisão cautelar de inconstitucionalidade e mora

A decisão cautelar que prescreve a inconstitucionalidade de norma tributária primária dispositiva ou sancionatória atinge diretamente a eficácia técnico-sintática dessas normas, comprometendo o sucesso de suas aplicações.

Mas não é só.

A medida cautelar, que, sendo veículo introdutor de outra (s) norma (s), tem estrutura de norma geral e concreta, que insere no sistema jurídico outra norma cujo conseqüente seja a inconstitucionalidade da RMIT, tem a seguinte estrutura normativa:

Hipótese: dado a existência de problemas de ineficácia técnico-sintática ou semântica da RMIT;

Conseqüente: deve ser a suspensão da sua eficácia técnico-sintática da RMIT.

Interessante notar que a o conseqüente da norma posta pela cautelar suspende, de forma expressa, a eficácia técnico-sintática apenas da RMIT. Nada é prescrito, de forma expressa, sobre as demais normas (p. ex.: normas de decadência, de prescrição, as que prevêm deveres instrumentais, etc...). Somente uma interpretação sistemática, levando-se em conta outras normas de direito constitucional e tributário, bem assim postulados de Teoria Geral do Direito podem nos ajudar a também entender que outras normas ficam igualmente com a eficácia técnico-sintática suspensa. Sobre esse tema voltaremos adiante.

Fiquemos com a estrutura da medida cautelar.

A análise do antecedente e do conseqüente da norma posta pela cautelar poderá levar o intérprete mais apressado a contrapor o seguinte argumento: se RMIT não apresenta eficácia técnico-sintática como pretender suspender a eficácia técnico-sintática da norma? Daí, no início desse trabalho, a ênfase dada à linguagem como único modo do Direito se expressar. E não qualquer linguagem; mas apenas a competente. Assim, enquanto não for produzida a linguagem competente, “constituindo” a ineficácia técnico-sintática da norma tributária, ela apresenta-se com esse atributo. É preciso que um órgão competente (STF), por intermédio de procedimento adequado (ADIn ou ADC), constitua a ineficácia técnico-sintática da norma tributária, como o faz o provimento cautelar.

Do contrário, por maior prestígio e seriedade que o intérprete da norma jurídica ostente na comunidade jurídica, não tem sua opinião natureza normativa, nem sequer é fonte do direito. É nessa linha que PIMENTA BUENO²⁸⁷ ensina:

²⁸⁷ *Direito Público Brasileiro e análise da Constituição do Império*, 1978, p. 69.

(...) Pela necessidade de aplicar a lei deve o executor ou Juiz, e por estudo pode o Jurisconsulto formar sua opinião a respeito da inteligência dela, mas querer que essa opinião seja infalível e obrigatória, que seja regra geral, seria dizer que possuía a faculdade de adivinhar qual a vontade e o pensamento do legislador, que não podia errar, que era possuidor dessa mesma vontade e inteligência; e isso seria certamente irrisório.

Um exemplo pode melhor elucidar a questão. Se tomarmos em linha de conta que o Sistema Constitucional Tributário estabelece, em algumas hipóteses, hierarquia normativa entre a lei complementar²⁸⁸ e a ordinária, de modo que sem aquela esta não pode instituir licitamente o tributo, temos que admitir que a produção da lei ordinária antes que a lei complementar tenha sido produzida enseja um problema relacionado à ineficácia técnico-sintática. É dizer: a falta de lei complementar torna sem eficácia técnico-sintática a lei ordinária; advindo, daí, inconstitucionalidade. Nesse caso, eventual cautelar suspensiva da eficácia técnico-sintática da RMIT instituída pela lei ordinária (conseqüente) teria no antecedente o relato em linguagem da ineficácia técnico-sintática da RMIT.

2.1.1. A concessão da cautelar: créditos tributários constituídos e os não constituídos

De logo, é prudente deixar claro que se toma em linha de conta dois marcos temporais quando do deferimento da cautelar: (i) a ocorrência/não-ocorrência do evento jurídico tributário e (ii) entre os eventos já ocorridos, quais créditos tributários foram constituídos e quais não foram constituídos.

²⁸⁸ Sobre o assunto, JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES. *Lei complementar tributária*, 1975.

Este cenário, apenas aparentemente simples, tem desafiado o jurista dogmático a realizar a intersecção entre a “Ciência e a experiência”, e entre a “teoria e a prática”²⁸⁹. Com efeito, a estabilidade das normas individuais e concretas postas no ordenamento por derivação da RMIT e o respectivo crédito tributário, de um lado; e, de outro, a estabilidade das relações jurídicas impeditivas da ponência de tais normas no sistema jurídico, provoca uma espécie de tensão no sistema jurídico nem sempre de fácil solução. Contribui para o agravamento (ou abrandamento, dependendo da perspectiva) do problema a circunstância de que o próprio direito tributário, para estabilizar as expectativas normativas e reduzir a complexidade do sistema jurídico-positivo²⁹⁰, cuidou de estabelecer prazos de decadência e de prescrição para que o crédito tributário seja constituído (arts. 150, § 4º; 173, CTN), e, uma vez constituído, que seja executado (CTN, art. 174). De outro lado, também cuidou de fixar limites à repetição do indébito por parte do sujeito passivo, pela decadência e pela prescrição, nos termos dos arts. 168 e 169 do CTN. Daí a clarividente importância de se divisar esses estágios do crédito tributário quando do deferimento da cautelar e da decisão de mérito.

Durante o curso de vigência da cautelar de inconstitucionalidade a Fazenda Pública está impedida de constituir o tributo (nas hipóteses de lançamento tributário), bem assim o sujeito passivo está desobrigado de constituir do tributo, naquelas hipóteses em que estaria originariamente obrigado, conforme prescrição do art. 150, CTN.

Ora, todas as normas jurídicas que disponham em sentido contrário à posta pelo STF, mesmo que em decisão liminar, têm

²⁸⁹ RICARDO GUIBOURG. *Derecho, sistema e realidad*. 1996, *passim*.

²⁹⁰ NIKLAS LUHMANN. *Sociologia do direito I*, 1983, p. 47

as respectivas eficácias técnico-sintáticas suspensas. Dito por outro giro lingüístico, todas as normas tributárias que tomem o fato jurídico mora como suficiente e necessário ao estabelecimento de relação jurídica moratória têm a eficácia técnico-sintática suspensas, até que sobrevenha decisão final da Egrégia Corte sobre o mérito da demanda.

Também, por via reflexa, a referida decisão também suspende a eficácia técnico-sintática das normas que prescrevem relação jurídica moratória em relação.

2.1.2. Decisão de mérito dando pela constitucionalidade e a mora

Ao definir pela constitucionalidade de determinado tributo, em controle abstrato de constitucionalidade, é possível que, entre o termo de inicial de vigência dessa norma e a o trânsito em julgado da decisão do STF, o sistema jurídico tenha sedimentado relações jurídicas que tiveram por pressuposto a inconstitucionalidade reconhecida pelo próprio Poder Judiciário.

2.1.2.1. Possibilidade de regulação dos efeitos jurídicos decorrentes da mora

Neste cenário normativo, aparece a possibilidade de concessão de efeitos prospectivos na declaração de constitucionalidade como instrumento estabilizador das relações jurídicas sedimentadas.

3. Decisão cautelar de constitucionalidade e mora da Fazenda Pública na devolução do indébito tributário

A concessão de medida cautelar em controle abstrato de constitucionalidade, na hipótese de a decisão ser pela

constitucionalidade da RMIT ou de RMDI, tem efeito vinculante quanto aos demais órgãos dos Poderes Judiciário e Executivo, devendo todos os processos que versarem sobre aquela causa de pedir ficar suspensos até que ocorra o julgamento de mérito.

Durante a vigência da cautelar de constitucionalidade os Poderes Judiciário e Executivo estão impedidos de afastar a constitucionalidade da norma declarada, ainda que provisoriamente, constitucional pela Corte Suprema.

Com este quadro normativo, qualquer forma jurídica de revisão daquele tributo (v. g: repetição do indébito, compensação ou ressarcimento em espécie) ou daquela conduta exigida pela RMDI, estão com a eficácia técnico-sintática suspensas, mesmo que a cautelar nada fale sobre elas.

3.1. O ICMS na base de cálculo do PIS e da Cofins: o RE 240.785 e a ADC nº 18-5/DF: questões relacionadas à mora

Vejamos um exemplo bastante atual na jurisprudência constitucional do Brasil.

Em 13 de agosto de 2008 o STF deferiu cautelar na ADC nº 18-5/DF, suspendendo o julgamento de todas as ações judiciais em curso que tivessem por objeto a discussão sobre a composição da base de cálculo do PIS e da Cofins, precisamente em relação ao valor do ICMS.

A cautelar, além de suspender o julgamento de todos os processos em que se discuta a constitucionalidade da referida base de cálculo, também suspendeu a execução das decisões judiciais já

proferidas, desde que o fundamento jurídico dessas ações já julgadas seja o mesmo da referida Ação Declaratória de Constitucionalidade.

Com este tabuleiro normativo surge a seguinte questão: se, eventualmente, o STF vier a julgar improcedente a ADC nº 18-5/DF, prescrevendo a inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da Cofins, será que, durante o período de vigência da cautelar, haveria a Fazenda Pública praticado fato jurídico moratório ao não devolver os indébitos requisitados e ao não permitir a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da Cofins?

Pensamos que a resposta é negativa. E mais: com os fundamentos muito próximos daqueles que alinhamos para justificar a inexistência de mora do sujeito passivo durante o período de vigência de liminar que suspende a exigibilidade do crédito tributário.

Dessa forma, não havendo fato jurídico moratório e seguindo a mesma linha de argumentação que utilizamos naquelas hipóteses de concessão de cautelar de inconstitucionalidade, devemos concluir que, ao conceder a medida cautelar de constitucionalidade nas ações de controle abstrato e concentrado, com efeito vinculante, o STF também suspender a eficácia das normas que disciplina a decadência e de prescrição do direito do sujeito passivo repetir o indébito tributário. Isso porque, ao conceder a cautelar de constitucionalidade com efeito vinculante, ficam o Judiciário das outras instâncias e a Fazenda Pública, administrativamente, impedidos de, ao argumento da inconstitucionalidade, constituir e devolver ao sujeito passivo o indébito tributário.

Por essa razão, também entendemos que o STF, ao conceder à cautelar, deveria, na forma de contracautela, suspender, de

forma expressa, a eficácia técnico-sintática das normas que estipulam os prazos de decadência e de prescrição em relação à repetição do indébito, construídas, basicamente, com os enunciados dos artigos. 168 e 169 do CTN.

Essa suspensão expressa das referidas normas de decadência e de prescrição, bem assim daquelas normas que obrigam o Poder Judiciário e a Administração Pública de julgarem os processos em determinado prazo, contribuem para que relações jurídicas não sejam constituídas durante a vigência da cautelar, assim também contribui para que relações jurídicas constituídas não sejam desfeitas durante a vigência da referida cautelar.

3.2. Decisão de mérito dando pela constitucionalidade do tributo e a mora do sujeito passivo durante a vigência da decisão cautelar de inconstitucionalidade

A concessão de medida cautelar em processo de controle abstrato de constitucionalidade, prescrevendo, ainda que em análise superficial e provisória, a inconstitucionalidade da norma tributária, além do tornar aplicável a legislação anterior, caso existente, proíbe que os demais órgãos do Poder Judiciário, Administração Pública e os particulares realizem a incidência da norma cuja constitucionalidade fora afastada.

Suponhamos que, no julgamento de mérito, o STF decida pela constitucionalidade, surge o problema dos efeitos dos fatos jurídicos moratórios ocorridos durante a vigência da cautelar de inconstitucionalidade.

3.2.1. Possibilidade de regulação dos efeitos jurídicos decorrentes da mora: efeitos prospectivos e mora no direito tributário

A concessão de medida cautelar, julgando, ainda que provisoriamente, a RMIT inconstitucional suspende sua eficácia técnico-sintática, sem mexer na vigência e na validade.

A decisão cautelar tem efeito vinculante para os demais órgãos da Administração e do Poder Judiciário, bem como eficácia *erga omnes* em relação a todos os sujeitos passivos do tributo. É dizer: suspende-se a eficácia técnico-sintática da RMIT para todos os sujeitos passivos e os todos os órgãos da Administração e do Poder Judiciário.

No julgamento de mérito é possível que a decisão cautelar não seja confirmada, hipótese em que o STF julga-a constitucional.

E os sujeito passivos tributários que deixaram de recolher o tributo durante a vigência da medida cautelar deverão, a partir da vigência da decisão de mérito, recolher, além do tributo, os valores decorrentes da mora? Houve mora?

A doutrina e a jurisprudência têm se debatido sobre esse tema no afã de encontrar caminhos seguros para disciplinar os efeitos produzidos pela norma declarada inconstitucional. Dizem alguns, transportando para o direito constitucional a teoria dos atos jurídicos, tratar-se de ato normativo inexistente²⁹¹, outros entendem ser nulo²⁹², e outros ainda entendem ser anulável²⁹³, sempre correlacionando

²⁹¹ CELSO RIBEIRO BASTOS. *Curso de direito constitucional*, 1999, p. 388.

²⁹² PONTES DE MIRANDA. *Comentários à Constituição de 1959*, tomo I, p. 377, aduz que “no sistema jurídico brasileiro, a técnica da decretação de nulidade da lei ou de outra regra jurídica por infração à

a espécie de vício com a possibilidade ou não de manutenção dos efeitos²⁹⁴ do ato declarado inconstitucional no ordenamento jurídico.

Muitos sustentam, ora assentados na teoria da inexistência ora na nulidade, a automática expulsão de tais normas do sistema. É nessa linha que caminha VICENTE RÁO²⁹⁵ quando afirma, sob o argumento de manter a unidade hierárquica do sistema normativo, que:

(...) a validade do sistema decorre da subsunção das normas inferiores às superiores, estando assim todo o sistema submetido à observância da norma fundamental orientadora de tal ordem jurídica. De sorte que, quando esta se modifica, revogam-se todas as leis, decretos, regulamentos anteriores, pelo fato de – sendo a Constituição a norma máxima do sistema e devendo o mesmo estar em total concordância com os ditames nela propugnados – todas as normas que vigiam validamente antes do seu aparecimento e que a partir de sua existência com ela discordam acharem-se a partir da data de sua entrada em vigor automaticamente revogadas.

Conforme já ressaltamos noutra oportunidade, temos algumas divergências em relação aos argumentos do Eminente

Constituição é de origem norte-americana. A técnica serve ao princípio da legalidade é de origem mais remota e ligada, essencialmente, ao velho direito luso-brasileiro. Os atos públicos, ainda concebidos como enunciados de regras jurídicas, se ofendem à lei, são ilegais, e, pois, nulos”. Também com argumentos semelhantes FRANCISCO CAMPOS. *Direito constitucional*, 1956, v. I, p. 430.

²⁹³ HANS, Kelsen. *Teoria pura do direito*, 2000, p. 304. É interessante anotar os comentários de LOURIVAL VILANOVA. *Causalidade e relação no direito*, 2000, p. 307, sobre o pensamento kelseniano. Diz o saudoso jurista pernambucano que “se ocorrer defeituosidade no percurso procedimental, a norma gerada não nasce nula. É anulável, o que requer outro procedimento, normativamente estruturado, para desconstituir a norma impugnável”. Mais adiante arremata: “substancialmente, o mesmo ocorre com a norma inconstitucional que violar o processo de produção”.

²⁹⁴ Cf. REGINA MARIA MACEDO NERY FERRARI. *Efeitos da declaração de inconstitucionalidade*, 1999, p. 117.

²⁹⁵ GILMAR MENDES, *Jurisdição constitucional*, 1998, p. 256, sustenta que este entendimento tem respaldo constitucional. Diz o eminente Professor com a acuidade que lhe é peculiar que “o princípio do Estado de Direito, fixado no art. 1º, a aplicação imediata dos direitos e garantias fundamentais, consagrada no § 1º do art. 5º da CF, a vinculação dos órgãos estatais aos princípios constitucionais, que daí resulta a imutabilidade dos princípios constitucionais, no que concerne aos direitos fundamentais e ao processo especial de reforma constitucional, ressaltam a supremacia da Constituição. Do art. 5º, XXI, da CF, que assegura a qualquer indivíduo que seja impedido de exercer um direito constitucional, garantido em virtude da omissão dos órgãos legislativos, o direito de reivindicar uma atividade legislativa mediante a propositura do mandado de injunção, pode-se concluir que não apenas os direitos fundamentais, mas todos os demais direitos subjetivos constitucionais assegurados, vinculam os órgãos estatais”.

VICENTE RÁO. Além de sustentarmos a necessidade de retirada das normas individuais e concretas que ainda puderem sê-lo, entendemos que nem todos os atos podem ser retirados pelo STF na decisão de inconstitucionalidade, nem por outras autoridades competentes e pelo procedimento adequado em função da declaração de inconstitucionalidade²⁹⁶. Assim, em princípio, permanecem essas normas no ordenamento; umas ainda passíveis de expulsão; outras não. Essa situação é que tem gerado controvérsias no direito pátrio. Concordamos, neste ponto, com a solução proposta por GILMAR FERREIRA MENDES²⁹⁷, quando, mesmo tendente a aceitar a teoria da nulidade da lei inconstitucional, afirma que:

Conseqüência lógica da declaração de nulidade *ex tunc* da norma inconstitucional deveria ser a eliminação do ordenamento jurídico de todos os atos praticados com fundamento nela. Todavia, essa depuração total (*Totalbereinigung*) não se verifica nem nos sistemas que, como o alemão, fixaram uma regra particular sobre as conseqüências jurídicas da declaração de nulidade, nem naqueles que, como o brasileiro, utilizam as fórmulas gerais de preclusão.

Ademais, não é estranha à grande maioria dos constitucionalistas que o processo objetivo não tutela direitos subjetivos²⁹⁸, até porque não há relação jurídica no nível das normas gerais e abstratas, não sendo, pois, da índole da decisão resultante tratar amplamente das relações jurídicas construídas a partir de norma declarada inconstitucional.

²⁹⁶ Cf. nesse sentido REGINA MARIA MACEDO NERY FERRARI. *Efeitos da declaração de inconstitucionalidade*, *op. cit.*, p. 126, ao sustentar que “reconhecer, portanto, que a norma inconstitucional é nula, e que os efeitos desse reconhecimento devem operar *ex tunc*, estendendo-os ao passado de modo absoluto, anulando tudo o que se verificou sob o império da norma assim considerada, é impedir a segurança jurídica, a estabilidade do direito e sua própria finalidade”. Também conferir JOSÉ AFONSO DA SILVA. *Curso de direito constitucional positivo*, 2000, p. 55.

²⁹⁷ GILMAR FERREIRA MENDES, *Jurisdição constitucional*, 1988, p. 192.

²⁹⁸ ZENO VELOSO. *Controle jurisdicional de constitucionalidade*, 2000, p. 61, aduz que “na ação direta de inconstitucionalidade não se estará julgando uma relação jurídica específica, uma situação particularizada, mas a validade da norma, in abstrato. Portanto, tem por objeto da regra jurídica, em si mesma, sem considerar sua aplicação a um caso concreto.”

Conforme assentado, no exercício de competência do controle abstrato de constitucionalidade, o STF insere no sistema jurídico norma geral e concreta, quando decide pela constitucionalidade ou pela inconstitucionalidade. Na primeira hipótese, a norma introduzida ratifica, “calibra²⁹⁹” a constitucionalidade da RMIT, e como é dotada de efeito vinculante, nenhum órgão do Executivo ou do Judiciário (exceto o próprio STF, noutro processo) pode deixar de aplicar a RMIT sob o fundamento de sua inconstitucionalidade. De outro lado, quando declarada à inconstitucionalidade da RMIT, duas possibilidades são factíveis: (a) que sejam mantidos todos (ou alguns) efeitos da RMIT postos ou a serem postos no sistema cujos eventos tenham ocorridos até o “seu trânsito em julgado ou de outro momento que venha a ser fixado”³⁰⁰, ou (b) que todos os efeitos gerados pela RMIT declarada inconstitucional sejam retirados do sistema jurídico positivo. Na primeira hipótese o STF, ao declarar a inconstitucionalidade, retirou a vigência futura (ou vigor) da RMIT; na segunda, retirou também a validade.

Pois bem, cremos que na hipótese “b” retromencionada, considerando que a norma introduzida pela decisão do STF, neste caso, retira da RMIT sua relação vinculativa com o sistema jurídico (validade), a decisão do STF tem necessariamente efeito vinculante (no sentido relação jurídica vinculante), visto que tanto o Judiciário das instâncias ordinárias está proibido de autorizar a aplicação da RMIT, quanto o próprio Estado-Administração está igualmente proibido de, *sponte sua*, aplicar a referida RMIT por meio de lançamentos. E a razão é que não se aplica norma sem validade.

²⁹⁹ A expressão “calibração” é usada por TERCIO SAMPAIO FERRAZ JR.

³⁰⁰ Lei nº 9.868/99, art. 27, parte final.

De outro lado, quando o STF permitir que alguns ou todos os efeitos (reiteramos: que são normas jurídicas individuais e concretas) derivados da RMIT permaneçam no ordenamento jurídico, aí temos que redimensionar o alcance do efeito vinculante da decisão, já que alguns (ou todos) atos normativos permaneceram no sistema jurídico, mesmo diante de uma declaração de inconstitucionalidade com ou sem pronúncia de nulidade.

Nesse arcabouço ganha relevância a questão dos efeitos normativos (i. é, das normas individuais e concretas) produzidos (ou com as condições de produção já cumpridas) pela derivação da RMIT declarada inconstitucional³⁰¹ antes da decisão de mérito e o possível disciplinamento desses efeitos pelo STF.

Atualmente, o tema é regido pelo art. 27 da Lei nº 9.868/99³⁰², que está assim enunciado:

Art. 27. Ao declarar a inconstitucionalidade de lei ou de ato normativo, e tendo em vista razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social, poderá o Supremo Tribunal Federal, por maioria de dois terços de seu membros, restringir os efeitos da declaração de inconstitucionalidade ou decidir que ela só terá eficácia a partir de seu trânsito em julgado ou de outro momento que venha a ser fixado.

³⁰¹ Restringem-se as ponderações às hipóteses de declaração de inconstitucionalidade da RMIT, uma vez que, sendo a decisão pela constitucionalidade, mesmo que no curso da ADIn/ADC haja sido deferida liminar pela inconstitucionalidade. O disciplinamento dos efeitos ao final poderá recair sobre a possibilidade de introduzir novas normas no Sistema e não de retirar as que foram postas.

³⁰² Não é nosso objetivo examinar a constitucionalidade desse dispositivo, porquanto estamos imbuídos apenas do ânimo de tornar possível sua aplicação, considerando os limites constitucionais estabilizadores de normas jurídicas (v.g. coisa julgada, ato jurídico perfeito e direito adquirido). Mesmo assim convém mencionar o lúcido entendimento de PAULO ROBERTO LYRIO PIMENTA (Efeitos da decisão de inconstitucionalidade em direito tributário, 2002, p.99) no sentido de que, além de inútil é inconstitucional o art. 27 da Lei nº 9.868/99, pois “Os efeitos da pronúncia de inconstitucionalidade indiscutivelmente são aspectos substanciais da decisão, escapando, por tal motivo, à regulamentação por lei ordinária.”

Interpretamos este enunciado da seguinte forma: (i) existindo razões de segurança jurídica, ou (ii) existindo excepcional interesse social, e (iii) alcançada a maioria de dois terços dos membros, poderá o STF restringir os efeitos da declaração de inconstitucionalidade ou fixar outro momento a partir do trânsito em julgado para que a declaração de inconstitucionalidade produza efeitos. Os dois primeiros requisitos são alternativos; o terceiro é cumulativo com um dos dois primeiros.

Ocupa-nos neste momento a questão da restrição dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade.

No que atina ao disciplinamento dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade, o enunciado legal é expresso no sentido de que a regra é o da não regulação dos efeitos ocorridos durante a vigência da norma declarada inconstitucional, o que implica dizer que, em princípio, não devem ser mantidos³⁰³ no sistema jurídico. Apenas se razões de segurança jurídica ou excepcional interesse social e tendo sido alcançada a maioria de dois terços é que tais efeitos (alguns ou todos) podem ser mantidos.

Vê-se ainda os resquícios da teoria da nulidade *ab initio* da norma declarada inconstitucional, devendo, por isso, todos os seus efeitos serem retirados da ordem jurídica.³⁰⁴

³⁰³ Nesse sentido LÊNIO LUIZ STRECK. *Hermenêutica jurídica e (M) crise*, 2002, p. 541, ao examinar o art. 27 da Lei nº 9.868/99. Diz o eminente autor que “está-se diante, pois, de uma espécie de ‘inconstitucionalidade por tempo certo’ ou ‘inconstitucionalidade interrompida’, quebrando a tradição de dar efeito *ex tunc* às ações direta de inconstitucionalidade.”

³⁰⁴ Demonstra a mesma preocupação SACHA CALMON NAVARRO COELHO. *O controle da constitucionalidade das leis e o poder de tributar na Constituição de 1988, 1999*, p. 203, ao assinalar que “(...) restou arraigado o dogma de que as decisões da Suprema Corte, quer as pronunciadas no sistema difuso, quer as prolatadas no sistema concentrado – o que é grave – possuem sempre efeito *ex tunc*. A combinação desse efeito com a possibilidade de rescisórias, mesmo sem ofensa à literal disposição de lei, como predicado no CPC, é simplesmente devastadora para a segurança jurídica dos jurisdicionados, sem falar na inutilização do processo difuso de controle constitucionalidade...”

Assim, os efeitos referidos, que são normas jurídicas individuais e concretas, somente permanecem no ordenamento jurídico se, declarado inconstitucional seu fundamento de validade, houver excepcional interesse social ou razões de segurança jurídica³⁰⁵. Transportando para o direito tributário, a declaração de inconstitucionalidade da RMIT implicaria, necessariamente, a retirada das normas individuais e concretas, derivadas daquela RMIT e veiculadas por atos administrativos de lançamentos tributários ou por autolancamento do sujeito passivo, a menos que excepcional interesse social ou razões de segurança jurídica laborem em contrário³⁰⁶. Afinal, conforme nos ensina ROQUE ANTONIO CARRAZZA³⁰⁷,

Quando se sustenta que as normas jurídicas devem ser irretroativas, não se está simplesmente a enunciar que as leis não podem retroagir, mas que também aos demais atos jurídicos estatais (atos administrativos e decisões judiciais reiteradas, que forma a jurisprudência) é interdito fazê-lo, sob penas de deixar as pessoas sob o garante da incerteza e da insegurança.

Portanto, o alcance da remoção dos efeitos jurídicos da RMIT declarada inconstitucional é de fundamental importância para se saber acerca da retirada ou não da sua validade. Se a decisão do STF retirar todas as normas individuais e concretas derivadas da RMIT, entenderemos que, junto com a vigência, tratada mais adiante, também

³⁰⁵ Tomamos aqui a expressão segurança jurídica como um “interpretante lógico”, na linguagem de Charles Sanders Peirce eloquentemente exposta por CLARICE VON OERTZEN DE ARAÚJO, *Semiótica do Direito*, 2005, p. 102. Diz a ilustre Prof. da PUC/SP: “O princípio da segurança jurídica, primado dos ordenamentos jurídicos contemporâneos, principalmente os sistemas de direito continental do período pós-guerra, revela-se como signo normativo cuja ação é descrita por Peirce como sendo de natureza apta à produção dos interpretantes lógicos. (...) E continua na mesma página: “Os tipos legais, nascidos da conjugação desses princípios proporcionam a possibilidade de classificar a conduta e permitem aos intérpretes antever e prognosticar as prováveis reações dos aplicadores do direito, seja em esfera administrativa ou judicial. Tal previsibilidade apresenta-se como uma fórmula para o controle da arbitrariedade que se deseja evitar nas decisões judiciais.”

³⁰⁶ A retirada dos efeitos pelo STF da norma declarada inconstitucional deve obedecer a limites constitucionais, v. g., o ato jurídico perfeito, a coisa julgada e direito adquirido. Para maior análise do tema consultar Robson Maia Lins, 2005, pp. 189 e ss.

³⁰⁷ *Efeitos ex nunc e as decisões do STJ*, 2008, pp. 61 e 62.

resta ceifada a relação de pertinencialidade da RMIT com o sistema, restando, portanto, inválida.

Essa linha de argumentação levaria o intérprete mais apressado a concluir que faltante um daqueles requisitos ou não sendo alcançada a maioria de dois terços, o STF, automaticamente, retiraria a validade das normas individuais e concretas derivadas da RMIT declarada inconstitucional. E mais: que a referida RMIT não mais estaria apta a ser positivada e gerar novas normas individuais e concretas, se os “eventos tributários”³⁰⁸ tiverem ocorrido antes da declaração de inconstitucionalidade.

É que a dicção do art. 27 da Lei nº 9.868/99 não prescreve tudo acerca da retirada dos efeitos da RMIT declarada inconstitucional. Há outros limites impostos pela Constituição Federal que sequer o STF pode olvidar em suas decisões de inconstitucionalidade. É o caso do ato jurídico perfeito, do direito adquirido e da coisa julgada³⁰⁹. Presentes uma dessas formas de preclusão, que tem o condão de estabilizar direitos subjetivos, mesmo que ausentes algum daqueles requisitos exigidos pelo art. 27 da referida Lei, não poderá o STF com a decisão de inconstitucionalidade simplesmente “limpar” o sistema jurídico³¹⁰. Portanto, ao invés de concordar com MOREIRA ALVES³¹¹, que reconheceu expressamente que

³⁰⁸ Usamos a expressão “eventos tributários” por falta de melhor expressão. Com efeito, só ser “jurídico” e “tributário” o fato jurídico, enquanto enunciação-enunciada. O evento é do mundo real, fenomenológico, consumível no tempo e no espaço, não sendo de boa técnica predicá-lo de “jurídico” nem muito menos de “tributário”.

³⁰⁹ Cf. HUMBERTO ÁVILA, 2008, pág. 124, quando conclui que “Do ponto de vista de proteção ao contribuinte, a coisa julgada irá garantir a manutenção dos efeitos da decisão particular, sem que eles possam ser prejudicados pela decisão geral posteriormente proferida pelo Poder Judiciário. E isso acontece porque a segurança jurídica irá proteger, de um lado, a boa-fé do contribuinte que confiou na eficácia da decisão do Poder Judiciário e, de outro, a irretroatividade da decisão geral, proferida após a solução do conflito particular já atingido pela coisa julgada.”

³¹⁰ Vêm bem a calhar os ensinamentos de MÁRCIO AUGUSTO DE VASCONCELOS DINIZ. *Controle de constitucionalidade e teoria da recepção*. 1995, p. 41, que, com base na segurança jurídica, sustenta a necessidade de ponderação acerca do dogma da nulidade *ab initio* da lei declarada inconstitucional.

³¹¹ Rp. 980, Rel. Min. Moreira Alves, RTJ n. 96, p. 496 (508).

a validade de uma lei declarada inconstitucional representaria uma ruptura com o princípio da supremacia da Constituição, entendemos exatamente o contrário: o não reconhecimento de validade de uma norma jurídica declarada inconstitucional, implicando assim manutenção de efeitos passados na ordem jurídica, quando presentes certas razões de natureza constitucional (v.g. direito adquirido, coisa julgada, e ato jurídico perfeito) é um imperativo do princípio da supremacia da Constituição.

Daí a importância crucial de se buscar um exame mais acurado desses limites constitucionais impostos à invalidação de normas jurídicas pelo controle abstrato de normas pelo Supremo Tribunal Federal. É o que pretendemos fazer nos itens seguintes.

Mas não é só.

A mudança de orientação de jurisprudência até então dominante num Tribunal Superior, mesmo que não envolva declaração de inconstitucionalidade, é um dos temas de maior atualidade na jurisprudência pátria.

Dois casos são emblemáticos: o primeiro diz respeito à jurisprudência sedimentada do STF, no sentido de que o sujeito passivo de Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), quando adquiria insumos submetidos à alíquota-zero, não-tributado ou isento, teria o direito de crédito para compensar com o tributo devido nas operações subseqüente; (ii) a isenção em relação ao PIS e à Cofins das sociedades profissionais, criada pela Lei Complementar nº 70, não teria sido revogada pela Lei Ordinária nº 9.430/96, chegando o STJ a sumular a matéria no enunciado nº 276.

Nas hipóteses de mudança de orientação jurisprudencial fixada pelo Pleno de Tribunal Superior, envolvendo ou não declaração de inconstitucionalidade, em obediência ao sobreprincípio da segurança jurídica e dos princípios da irretroatividade da norma tributária, o impedimento à incidência das normas moratórias para eventos e fatos sociais ocorridos antes da referida mudança jurisprudencial seria um critério que, sobre ser bem aceito e até utilizados algumas vezes pelo direito tributário, transmite relevante estabilidade do ordenamento jurídicos. Portanto, não permitir a incidência de juros moratórios e multas moratórias que seriam devidos caso implementadas retroativamente a nova interpretação da jurisprudência seria critério objetivo para se estabelecer limites temporais à modulação de efeitos em matéria tributária.

Quanto a fixação da orientação jurisprudencial envolver matéria constitucional ingressa no debate outra variável extremamente polêmica nas comunidades acadêmicas e tribunais administrativos e judiciais do Brasil. Trata-se do conteúdo normativo da Súmula 343, do STF, que entende não caber rescisória por violação à literal disposição de norma (CPC, art. 484, V), quando havia divergência jurisprudencial reinante à época da decisão rescindenda, entendimento atualmente prevalente perante o STF e STJ.

3.2.2. O efeito repristinatório decorrente da concessão de medida cautelar de inconstitucionalidade e a mora

Distar de ser superada a questão envolvendo o efeito repristinatório, ainda mais quando o foco temático envolve Direito Tributário, especialmente as normas jurídicas moratórias.

Faremos algumas anotações sobre a reprivatização na Teoria Geral do Direito. Logo em seguida, voltaremos ao ponto que nos interessa mais de perto, qual seja, a reprivatização e mora no direito tributário quando há declaração de inconstitucionalidade em medida cautelar que, ao final do processo, seja cassada, sendo a norma julgada constitucional.

O art. 11, §1º, da Lei nº 9.868/99 prescreve que “A concessão da medida cautelar torna aplicável a legislação anterior acaso existente, salvo expressa manifestação em sentido contrário.”

Concedida a cautelar em ADin fica aberta a possibilidade de voltar a vigor regra-matriz de incidência tributária que fora revogada pela nova Regra-Matriz cuja constitucionalidade fora afastada pela cautelar.

Ora, e se a Regra-Matriz que, por força da cautelar, voltar a vigor, tributar determinado fato jurídico tributário de forma mais gravosa ao sujeito passivo haveria mora em relação ao período anterior à concessão da cautelar?

A resposta é negativa por várias razões.

Primeiro, a irretroatividade configura-se obstáculo constitucional intransponível.

As normas gerais e abstratas que a concessão da cautelar as torna aplicáveis apenas para os fatos futuros, isto é, tão-somente para aqueles fatos da vida que ocorreram após o início da vigência da medida cautelar. Portanto, o termo inicial de reingresso das normas revogadas pela norma que tiveram suas constitucionalidades

afastadas pela cautelar é o início da vigência da cautelar, caso o próprio STF não disponha em sentido contrário.

3.2.2.1. A repristinação na Teoria Geral do Direito

Entre as diversas questões relativas ao problema da revogação e da declaração de inconstitucionalidade das normas está a repristinação, ou seja, é juridicamente lícito uma lei revogadora de outra lei revogadora ter o efeito de restaurar automaticamente a primeira lei revogada? Ou, trazendo o foco para a declaração de inconstitucionalidade: é juridicamente lícito que a declaração de inconstitucionalidade de uma norma revogadora restaure a norma revogada?

A repristinação é vedada pela Lei de introdução ao Código Civil, em seu art. 2º §3º dispõe, “Salvo disposição em contrário, a lei revogada não se restaura por ter a lei revogadora perdido sua vigência”.

O fenômeno da repristinação se dá quando uma lei revogada volta a produzir efeito após ter a lei revogadora perdido sua vigência. Exemplo a restauração da vigência da lei A em virtude de a lei B que a revogou ter sido revogada pela lei C.

Para CAMPOS BATALHA *apud* TÁREK³¹², o legislador pode revogar a lei revogadora, que a primeira revogada reassume sua integral vigência, sem que isto seja uma repristinação. Ou seja, não ressuscitará a lei primitivamente revogada, a lei nova que estabelece (a denominada lei repristinatória), não faz reviver a lei

³¹² *Fonte do direito*, 2005, p. 220-21.

repristinatória é fora de dúvida lei nova, cujo conteúdo é idêntico ao da lei primeiramente revogada.

TÁREK MOYSSÉS MOUSSALLÉM³¹³ completa “muito embora os enunciados-enunciados da lei denominada “repristinatória” sejam os mesmos da lei primeiramente revogada, a enunciação é completamente diversa. Isto faz com que se tenham duas enunciações-enunciadas distintas: a primeira, da lei revogada; a segunda da lei “repristinada”.

A repristinação nada mais é do que uma forma legal de edição de nova lei (enunciação-enunciada).

Este também é o entendimento de GABRIEL IVO³¹⁴, quando diz que a supressão da vigência para o futuro na revogação expressa é irreversível, e mesmo com a revogação da norma revogadora ela não se restaura.

Portanto, a restauração da vigência da lei A em virtude de a lei B que a revogou ter sido revogada pela lei C não trás a lei A para o sistema, o que passa a vigorar é a lei C, mesmo que contenha os mesmos enunciados. Isto porque, com a revogação, não se pode mais restaurar o que não se encontra no mundo jurídico, seria um sem sentido, pois prescreve o impossível³¹⁵.

³¹³ *ibidem*.

³¹⁴ *Norma jurídica: produção e controle*, 2006, p. 177.

³¹⁵ Para o prof. PAULO DE BARROS CARVALHO, (*in* direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência, 2008, p. 24) toda norma jurídica consiste de um antecedente que se assenta no modo ontológico da possibilidade, ou seja, os eventos da realidade tangível recolhidos terão de pertencer ao campo do possível. Se a hipótese fizer a previsão de fato impossível, a consequência, que prescreve uma relação deontica entre dois ou mais sujeitos, nunca se instalará, não podendo a regra ter eficácia social.

CAIO MÁRIO DA SILVA PEREIRA³¹⁶ esclarece que, para que uma norma revogada retorne ao mundo jurídico é necessário que o legislador providencie novamente, de maneira expressa, nesse sentido. Todavia, essa nova emissão de vontade equivale a instituir nova lei, que só valerá daí em diante, observados os princípios constitucionais.

Vale destacar que segundo GABRIEL IVO³¹⁷ o fenômeno da repristinação não se confunde com a revogação tácita³¹⁸, pois, nesta os enunciados prescritivos permanecem no sistema, as normas que são construídas a partir deles, por serem incompatíveis com as normas construídas com base nos enunciados prescritivos do novo documento, é que ficam com a vigência reprimida. Já na repristinação a norma foi expressamente revogada e posteriormente a lei revogadora, é revogada, voltando a produzir efeitos a primeira.

Neste mesmo sentido, pode-se entender que não existe repristinação tácita, somente expressa, ou seja, só haverá a repristinação quando uma norma for expressamente revogada e posteriormente voltar a produzir efeitos.

O primeiro ponto de aproximação já deixa claro que iremos tratar da repristinação não em todas as normas componentes do direito tributário, mas apenas e tão-somente da hipótese de que a norma declarada inconstitucional é revogadora de Regra-Matriz de incidência da mora, que, se repristinada, passará a disciplinar as condutas dos contribuintes.

³¹⁶ *Instituições de direito civil*, 2005, 131.

³¹⁷ *Norma jurídica: produção e controle*, 2006, p. 179.

³¹⁸ Para o autor só existe revogação expressa. Quando fala de revogação tácita está se referindo a uma norma de estrutura, dirigida aos aplicadores do direito, que estipula a solução do conflito que se instaura ante um caso específico. Mas isto não significa revogação.

Tem-se, então, o segundo ponto importante: Se a norma revogadora é declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, com controle abstrato de constitucionalidade, a Regra-Matriz de Incidência da Mora (RMIM) revogada passa a reger as relações jurídicas? Se positiva a resposta anterior, quais seriam os limites impostos a essa Regra-Matriz, que tinha sido revogada por uma norma posteriormente declarada inconstitucional?

Essas questões animam as mentes de toda a comunidade jurídica, havendo soluções propostas as mais diversas. Procuramos aqui oferecer contribuir apenas com o isolamento de algumas variáveis que, a nosso juízo, são importantes para se determinar a configuração ou não fato jurídico moratório.

4. A mora e as decisões do Judiciário em controle concreto de constitucionalidade

A decisão judicial que examina e decide caso concreto, tem, via de regra, efeitos *ex tunc*. Isto significa dizer que, dentro das possibilidades jurídicas e fáticas, visto que o direito somente labora no campo do possível e do não necessário, a decisão deverá, necessariamente, mexer com o temo jurídico. Deverá, assim, retroagir, no sentido de reconstruir a cenário jurídico válido antes da violação que gerou o processo judicial.

Nem sempre isso é possível.

Portanto, a regra milenar é que a decisão de mérito final proferida pelo Poder Judiciário deverá regressar ao tempo da violação do patrimônio jurídico do credor, contando-se deste momento os efeitos da mora em relação à parte contrária ou à terceiros.

Nem sempre isso é possível. Casos e casos há em que as relações jurídicas surgidas durante o curso do processo envolvem terceiros de boa-fé, ou mesmo por outras circunstâncias normativas do sistema jurídico, sedimenta-se de tal forma que a decisão final nem sempre pode, juridicamente, retroagir.

4.1. Decisão isolada em controle incidental com efeitos entre as partes

A decisão isolada em controle concreto de constitucionalidade, ainda que seja da mais alta Corte, não tem o atributo da generalidade de seus efeitos (*erga omnes*) nem é vinculante para os demais tribunais nem para a Administração Pública.

Em relação às partes no processo não se cogita que os efeitos são retroativos, vale dizer, recupera-se juridicamente as posições das partes no estado imediatamente anterior à violação que levou às partes ao Judiciário.

Apesar desta nossa posição, que é a mais tradicional na doutrina e na jurisprudência, há importante precedente do STF³¹⁹ no sentido de que a decisão isolada em controle incidental de constitucionalidade tem o condão de retirar da norma jurídica a presunção de constitucionalidade e, portanto, de validade. Essa linha de pensamento abre importante espaço para discutir os efeitos dos fatos jurídicos moratórios ocorridos durante a vigência de norma tributária cuja constitucionalidade fora reconhecida por decisão do STF, mesmo

³¹⁹ Reclamação Constitucional nº 4335 – Acre, Rel. Min. Gilmar Mendes. Nesta Reclamação enfrentava-se a questão da impossibilidade de progressão de regime aos condenados por praticas de crimes hediondos. Como o STF já havia, em *Habeas Corpus*, portanto, em controle incidental de constitucionalidade, fixado entendimento de que era inconstitucional a vedação da progressão de regime, na Reclamação constitucional entendeu-se que o Juiz da causa estaria vinculado ao entendimento do STF. Assim, o posicionamento do Tribunal Superior pela inconstitucionalidade da norma lhe retiraria a presunção de constitucionalidade.

que em controle incidental; mesmo que ainda sem súmula vinculante e também sem edição da Resolução do Senado suspendendo a eficácia da referida norma.

4.2. A Resolução de Senado Federal, a suspensão de eficácia e a mora no direito tributário

O controle concreto de constitucionalidade, exercido pelo STF no julgamento de Recurso Extraordinário, produz efeitos entre as partes do processo.

O Senado da República, ao ser notificado da decisão do STF cuja constitucionalidade de norma seja afastada, pode, valendo-se da competência que lhe é outorgada pelo art. 52, X, da Carta Magna, suspender a eficácia do ato normativo, concedendo efeitos *erga omnes* aos contribuintes e vinculante à Fazenda Pública e ao Judiciário.

4.3. A revogação de Súmula Vinculante em matéria tributária e a mora

As Súmulas Vinculantes editadas pelo Supremo Tribunal Federal introduzem no sistema jurídicas normas gerais e abstratas, integrando o repertório do direito positivo.

Revogação das Súmulas Vinculantes pode provocar situações jurídicas de pouco previsibilidade para aqueles contribuintes que seguiram o entendimento da Corte Maior, que com a revogação da Súmula, pode vir a adotar o entendimento contrário.

Nesse caso, parece-nos que tanto a Fazenda Pública quanto os sujeitos passivos tributários não estavam amparados em normas postas pela referida Súmula, que, dentre outros efeitos, tem o condão de suspender a eficácia técnico-sintática de todas as normas moratórias vigentes no ordenamento.

Logo, conquanto válidas e vigentes as normas moratórias, elas têm sua eficácia técnico-sintática suspensa durante a vigência da Súmula Vinculante. Somente com a sua revogação é que as normas moratórias passaram a ter eficácia técnico-sintática.

5. A mora e as decisões judiciais que relativizam a coisa julgada em matéria tributária

Se já campeia a entre dúvida a respeito da desconstituição das normas jurídicas postas pela Administração Pública, quando ela própria é competente para constituir o crédito tributário (CTN, art. 173), ou mesmo das normas jurídicas postas pelos sujeitos passivo, naquelas hipóteses em que lhes é atribuída esta competência (art. 150, CTN),

5.1. Normas passíveis de impugnação por ação rescisória

A sentença judicial, pondo fim ao processo (CPC, art. 162, parágrafo primeiro), pode ou não obter o atributo da coisa julgada. Não sendo passível de recurso, porque sem previsão legal, ou, se previsto, não interposto dentro o prazo legal³²⁰, forma-se a coisa julgada. Pode ser formal ou material, conforme torne imutável a decisão

³²⁰ Advertimos apenas que a intempestividade recursal há que ser constituída, em termo de norma individual e concreta, pela decisão judicial.

dentro do mesmo processo em que foi proferida (coisa julgada formal) ou em qualquer processo (coisa julgada material)³²¹.

Apenas a coisa julgada material interessa aos limites desta abordagem.

A coisa julgada³²² material, reiterando o que dissemos anteriormente, pode alcançar dois graus, quais sejam: a coisa julgada e a coisa soberanamente julgada, ocorrendo esta quando escoado o prazo decadencial para propositura da ação rescisória (art. 495, CPC) ou quando proposta, é julgada improcedente.

Neste momento nossa atenção está voltada para a primeira hipótese.

Nesse passo, se o STF declara inconstitucional a RMIT e o sujeito passivo tem contra si decisão judicial transitada em julgado fundamentada na constitucionalidade da RMIT, tem ele – sujeito passivo – direito subjetivo público à não-aplicação da norma por parte do Judiciário (e também do Executivo), e estes órgãos têm o dever jurídico de natureza pública de não aplicarem a norma declarada inconstitucional. Eis uma típica relação de direito público³²³ em sentido amplo, estabelecida pelo Judiciário³²⁴, na declaração de inconstitucionalidade, e tendo como sujeitos passivos o Executivo e o próprio Judiciário de outras instâncias, e sujeitos ativos as pessoas

³²¹ Cf. JOSÉ CARLOS BARBOSA MOREIRA. *Comentários ao Código de Processo Civil*. 2001, v. 5, p. 117.

³²² JOSÉ FREDERICO MARQUES. *Manual de Direito Processual Civil*, v. III, p. 696.

³²³ Utilizando a expressão “relação de direito público” no sentido lembrado por LOURIVAL VILANOVA, *Causalidade e relação no direito*, 2000, p. 253, ao ensinar que “A publicização de uma relação não é pelo seu titular”. E mais adiante conclui que “Mas o sujeito de direito público, em lugar da espécie negocial, vale-se de um ato expropriatório, a relação jurídica é outra. O ato deixa de ser contratual, para revestir de ato administrativo ...”. Complementamos dizendo que o mesmo ocorre em relação ao ato jurisdicional no controle concentrado de constitucionalidade.

³²⁴ Daí a importância do estudo do cálculo normativo entre a norma introduzida pelo STF e a regra-matriz de incidência. Também a importância da discussão acerca da vinculabilidade ou não do próprio STF às suas decisões em controle concentrado de constitucionalidade.

sujeitas à imposição da RMIT. Esse direito é conferido pelo efeito vinculante (no sentido de dever jurídico do Judiciário e do Executivo) de a eficácia *erga omnes* (na acepção de direito subjetivo dos sujeitos passivos) da norma introduzida pelo STF no exercício do controle concentrado.

Inversamente, na hipótese de decisão judicial transitada em julgado proibindo o Fisco de realizar o lançamento ou de cobrar o crédito, assentada da inconstitucionalidade da RMIT, e sobrevindo decisão do STF em ADIn ou ADC pela constitucionalidade da RMIT, o Fisco tem o direito de constituir e cobrar o crédito tributário.

Nas duas hipóteses, contudo, é preciso saber se a decisão do STF em controle concentrado em sentido contrário às decisões judiciais de outras instâncias teria o condão de ensejar a proposição da ação rescisória.

O Supremo Tribunal examinou a questão várias vezes, ora aplicando a Súmula 343³²⁵, ora não. Quando aplicou a Súmula, tese atualmente minoritária no Excelso Pretório, o entendimento era de que a ação rescisória não se presta, pela sua natureza excepcional, a corrigir entendimento adotado em decisão judicial contrário à corrente doutrinária e jurisprudencial³²⁶. Atualmente, contudo, prevalece no STF o entendimento de que é inaplicável a Súmula 343 em matéria constitucional, sendo cabível rescisória pelo fundamento inserto no art. 485, V, CPC³²⁷ (violação à literal disposição de lei).

³²⁵ Prescreve a Súmula 343 que “Não cabe ação rescisória por ofensa a literal disposição de lei, quando a decisão rescindenda se tiver baseado em texto legal de interpretação controvertida nos tribunais.”

³²⁶ RTJ 43/289 e 43/339.

³²⁷ RTJ 101/207 e 114/361.

Quanto à fixação da orientação jurisprudencial envolver matéria constitucional ingressa no debate outra variável extremamente polêmica nas comunidades acadêmicas e tribunais administrativos e judiciais do Brasil. Trata-se do conteúdo normativo da Súmula 343, do STF, que entende não caber rescisória por violação à literal disposição de norma (CPC, art. 484, V), quando havia divergência jurisprudencial reinante à época da decisão rescindenda, entendimento atualmente prevalente perante o STF e STJ.

Entendemos cabível a rescisória independentemente de as interpretações do texto legal serem controvertidas ou não nos tribunais à época da decisão rescindenda. É que, quando o STF prescreve a incompatibilidade com a Constituição Federal, constituindo assim a inconstitucionalidade da RMIT³²⁸, ou, inversamente, prescrevendo a constitucionalidade da RMIT, cria o sentido, a significação, enfim, cria a norma (no sentido de norma introduzida). Relembremos a nossa premissa: norma é a significação (e não o texto) que o intérprete constrói a partir do contato com os enunciados prescritivos.

Nesse passo, a decisão judicial transitada em julgado que esteja em confronto com decisão do STF em controle concentrado, com efeito vinculante e eficácia *erga omnes*, desafia a propositura de ação rescisória³²⁹ pelo fundamento de “violação a literal disposição de lei”, inserta no Código de Processo Civil, art. 485, inciso V. Neste

³²⁸ Em sentido contrário ADA PELLEGRINI GRINOVER (*A marcha do processo*, 2000, p. 5) ao argumento de que os precedentes do STF apontam apenas para as hipóteses em que a decisão rescindenda é pela constitucionalidade e a decisão do STF em ADIn e ADC é pela inconstitucionalidade.

³²⁹ Em sentido contrário EURICO M. DINIZ DE SANTI e PAULO CESAR CONRADO (Controle direito de constitucionalidade e repetição do indébito tributário, *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 86, 27:33).

sentido são as abalizadas lições do Prof. FRANCISCO BARROS DIAS³³⁰, ao doutrinar que:

Podemos ainda dizer que, em se tratando de inconstitucionalidade do julgado ou que emprestou validade à norma inconstitucional, a rescisória seria e é cabível com fulcro no inciso V, em que prevê a hipótese de violação de disposição de lei.

Tanto o Judiciário quanto o Executivo, por força da falta de validade (se esta for retirada) e da Lei nº 9.868/99, art. 28, parágrafo único, ficam impedidos de aplicar a norma declarada inconstitucional, ou, inversamente, ficam obrigados a aplicar a norma declarada constitucional.

Agora, é preciso lembrar que as hipóteses elencadas pelo Código de Processo Civil para cabimento da rescisória, exatamente por conformarem o desenho normativo da coisa julgada, são taxativas³³¹, assim como taxativo é o prazo decadencial de dois anos para a interposição da ação após o trânsito julgado.

Também há outro dado que deve ser considerado nessa conformação normativa. É que, se no curso do prazo decadencial para a propositura da rescisória sobrevier cautelar, pela constitucionalidade ou pela inconstitucionalidade, restará suspenso o referido prazo decadencial para a propositura da ação rescisória, voltando ao curso normal com o trânsito em julgado da ação de controle concentrado. Em relação aos sujeitos passivos, a cautelar de constitucionalidade, com efeito vinculante e eficácia *erga omnes*,

³³⁰ FRANCISCO BARROS DIAS, *Coisa julgada inconstitucional*. Dissertação de mestrado. Recife: Universidade Federal de Pernambuco, 2001, p. 111.

³³¹ Bem a propósito ensina ADA PELEGRINI GRINOVER, *A marcha do processo*, 2000, p. 4 que “só em casos excepcionais, taxativamente prescritos pelo legislador, prevê o ordenamento jurídico a possibilidade de desconstituir-se a coisa julgada por intermédio da ação rescisória”.

impede que o Judiciário considere tecnicamente eficaz a RMRI, constituindo o fato jurídico pagamento indevido. De outro lado, a cautelar de inconstitucionalidade, com efeito vinculante e eficácia *erga omnes*, impede que o Judiciário considere eficaz tecnicamente a RMIT.

Eis os motivos porque a cautelar com efeito vinculante suspende o prazo decadencial³³².

Queremos deixar marcado com traço forte que, sobre suspender o prazo decadencial, o efeito vinculante imanente à medida cautelar também suspende a eficácia das normas jurídicas moratórias, vale dizer, as que imputam ao fato jurídico moratório a relação jurídica moratória. Essas normas moratórias, enquanto vigente a cautelar, não possuem eficácia técnico-sintática, de forma que não é juridicamente possível fazer incidir a referida norma sobre o não-pagamento do crédito tributo, seja ele somente tributo, tributo e multa ou somente multa.

³³² O STJ, REsp nº 158.004, 5ª Turma, Ministro José Dantas, DJ de 18.05.1998 já decidiu que: “Administrativo. Ação. Prescrição. Em conta o princípio da *actio nata* e da modernidade do direito, há de compreender-se ao lado do vetusto rol *numerus clausus* do art. 169 do Código Civil, a causa suspensiva da prescrição da ação, fundada na lei suspensa em seus efeitos por liminar do Supremo Tribunal Federal, concedida em ação direta de inconstitucionalidade”.

Conclusões

As conclusões que abaixo transcritas foram construídas de acordo com as premissas postas no início do trabalho e desenvolvidas até aqui. Estão dispostas na ordem em que os assuntos foram tratados no texto.

Ei-las:

1) apesar de vasto e milenar os estudos sobre as obrigações jurídicas em geral e sobre as obrigações tributárias, em particular, a expressiva maioria elege como esquema de aproximação a óptica sintática, interna, estrutural da relação obrigacional. Entretanto, o aspecto dinâmico, onde há influxos de inúmeras e imprevisíveis incidências normativas, há muito a ser construído, visto que, ao menos nos domínios do direito tributário, os institutos como a consulta fiscal, a denúncia espontânea, as causas suspensivas da exigibilidade do crédito tributário, as mudanças de critérios administrativos, as cautelas nas ações diretas de controle abstrato de constitucionalidade, podem mexer no fluxo temporal da constituição, suspensão de exigibilidade e extinção da obrigação tributária;

2) as categorias jurídicas cujas acepções de base pertencem a outros ramos da Ciência jurídica, devem ser aplicadas no direito tributário observando aqueles conteúdos semânticos sedimentado na sua seara de origem. Se assim já era em relação aos conceitos de direito privado que fossem utilizados pela Constituição Federal para outorgar competências tributárias, a Lei Complementar nº 95/98, art. 11, I, “a”, cuja hierarquia

formal em relação às outras normas é amplamente reconhecida, determina que se o significado de base do instituto for formado noutra “ramo” do direito positivo deverá ser usado e mencionado nessa acepção de base.

3) o estudo das normas primárias sancionatórias e secundárias (processuais) pode ser melhor desempenhado se acrescentarmos um critério temporal no conseqüente das normas primárias dispositivas;

3.1) este critério temporal permite divisar os tempos passado, presente e futuro no direito em geral e, em relação ao direito tributário, permite que seja utilizado como critério para apuração do cumprimento ou não das condutas previstas nos conseqüentes das normas jurídicas;

4) Em nível de Teoria Geral do Direito, as dificuldades para se determinar o momento em que ocorre a mora no direito tributário estão ligadas às confusões que fazemos entre a causalidade natural e a causalidade jurídica. Nesta, diferente daquela, podemos manipular o tempo no direito, fazendo-o retroagir, suspender ou mesmo acelerar seu curso. Daí, a dinâmica da incidência das normas que compõem o direito positivo em geral, e o direito tributário, em particular, ser tão entrecortada de variáveis normativas (v.g.: consulta tributária, denúncia espontânea, declaração de inconstitucionalidade, mudança de critério jurídico adotado pela Administração Pública, e assim por diante);

5) No direito tributário brasileiro atualmente vigente há muitas moratórias que têm natureza sancionatória (punitiva) e muitas moratórias que, não obstante o nome “multas” ostentam natureza indenizatória, visto que nos seus antecedentes normativos há a necessária existência de dano ao Erário para sua configuração como fato jurídico necessário ao nascimento da relação jurídica “sancionatória”;

5.1.) o art. 136, CTN, apesar de prescrever que se a culpabilidade estiver presente no antecedente normativo a parte da sanção que for agravada em função dessa culpabilidade não poderá, em princípio, ser transferida a terceiros. A parte sancionatória decorrente de, além do fato jurídico moratório, também da culpabilidade, para ser transferida a terceiros se esse terceiro também praticar alguma conduta culpável.

5.1.1) A responsabilidade nas relações jurídicas moratórias decorrentes do fato jurídico moratório pode ser objetiva e subjetiva, dependendo dos critérios que o legislador utilizar para compor o antecedente da norma jurídica. Será objetiva em relação aos juros de mora, cuja função é a de remunerar o conteúdo da prestação (quantia em dinheiro equivalente ao valor do tributo); poderá ser subjetiva se a lei imputar ao fato jurídico moratório, acrescido da culpabilidade, a sanção.

5.2) É verdade que há algumas hipóteses em que há presunção de dano ao Erário, sem necessidade de demonstração, mas, sendo presunção, pode ser desfeita com a apresentação de provas em sentido contrário.

6) o direito positivo fixa limites objetivos temporais para que o agente competente realize a conduta regulada. Quase sempre, esses limites objetivos temporais tomam por termo inicial o evento, cujo aspecto temporal é constituído no tempo no fato; e termo final o tempo do fato (tempo em que o fato jurídico é constituído pela linguagem competente). Entre um e outro o agente competente deve tomar as providências que lhe são dadas pelas normas de competência. Não o fazendo, sobrevém fato jurídico moratório, extintivo de direito e deveres, por um lado, e implicador de outros direitos e deveres, por outra perspectiva.

7) o fato jurídico moratório cujos critérios estão no antecedente das normas jurídicas primárias sancionatórias sanciona o descumprimento de dever instrumental, imputando-lhe uma sanção que o CTN denomina de obrigação principal, conforme previsão do art. 113, parágrafo único do CTN. Assim, a obrigação principal é uma classe que comporta os seguintes elementos: (i) tributo e (ii) sanção pecuniária. Esse acerto semântico compatibiliza o conceito de tributo prescrito no art. 3º, do CTN, a prescrição do parágrafo único, art. 113, também do CTN;

8) o mecanismo jurídico-positivo denominado denúncia espontânea tem importantes efeitos sobre as normas moratórios, a saber:

8.1) nos tributos sujeitos ao “autolancamento”, cuja competência está prescrita no art. 150, CTN, há plena aplicação do instituto da denúncia espontânea prevista no art. 138, CTN. Isto porque o referido dispositivo não empresta qualquer importância ao fato de o Fisco ter conhecimento do fato jurídico tributário e da relação jurídica tributária constituída pelo contribuinte na DCTF ou GIA;

8.2) a DCTF, cuja periodicidade é mensal ou semestral, não tem necessariamente a função de constituir o crédito tributário. Até porque, sendo a DCTF mensal ou semestral, não é incomum constar no seu corpo tributos apurados e já pagos e tributos apurados e não pagos, seja porque o contribuinte está em mora, seja porque ainda não escoou o prazo de pagamento do tributo;

8.3) Tanto a multa de mora quanto a multa punitiva (sancionatória), embora com nomes distintos, o pressuposto de ambas é o fato jurídico “descumprir um dever jurídico”, sendo o conseqüente é o “dever de pagar de uma quantia em dinheiro”. Não importa o nome: multa punitiva

e multa moratória têm a mesma configuração normativa de sanção e por isso devem ser excluídas quando da denúncia espontânea;

8.4) As leis especiais que instituem parcelamentos de tributos, constituídos ou não, na sua grande maioria, prevêm que o início do parcelamento implique dispensa de juros e multas. Esse fenômeno normativo, que implica a dispensa de juros e multas, não se trata de denúncia espontânea, e sim de hipótese de anistia tributária condicional. Então, o fundamento da dispensa do pagamento da multa e dos juros é anistia, em relação às multas, e remissão, em relação aos juros. Em nenhuma hipótese é a denúncia espontânea;

8.5) o instituto da denúncia espontânea, como hipótese de purgação da mora no direito tributário, aplica-se tanto às infrações frutos do descumprimento das obrigações principal quanto dos deveres instrumentais, visto que:

8.5.1) o termo “infração”, conforme o art. 138, CTN, na sua acepção de base no direito tributário, comportando tanto aquela decorrente do não pagamento do tributo, quanto a que for fruto do descumprimento do dever instrumental. Ambas as condutas configuram infrações que, por vínculo de imputação normativo, implicam sanções tributárias. Assim, ao não especificar dentro do gênero “infração” qual delas seria excluída com a denúncia espontânea, entende-se que a referência feita ao termo “infração” foi ao gênero e não à espécie; e

8.5.2) Depois, a expressão “... se for o caso...”, quase como se estivesse combinando com o termo “infração”, na sua acepção estrita, qual seja, a decorrente do não pagamento do tributo, deixa antever que pode haver denúncia espontânea em relação à infração da qual não decorra o

pagamento de tributo. Eis a infração decorrente do descumprimento de dever instrumental.

9) As sanções aplicadas em decorrência de fato jurídico moratório em relação ao deveres instrumentais tributários instituídos para documentar aquelas hipóteses em que há extinção da obrigação tributária (anistia, remissão); em que a regra-matriz é mutilada em algum de seus critérios (isenção tributária); ou mesmo quando não há norma de competência tributária (imunidade tributária) não devem fazer surgir conteúdo da prestação sancionatória igual ou maior que seria se a RMIT tivesse sofrido incidência e houvesse obrigação de pagar o tributo ou a multa. Precisamente em relação às imunidades tributárias, o descumprimento de normas infraconstitucionais, sob pena de violar a razoabilidade que deve existir entre o conteúdo da prestação da norma descumprida e o conteúdo da norma sancionatória, além de se determinar a construção e aplicação das normas constitucionais a partir de normas infraconstitucionais.

10) A evolução da Dogmática não permite mais a discussão sobre o equívoco semântico que busca estabelecer as distinções entre “sanção penal” e “sanção civil”, no sentido de caracterizá-la como uma reparação ou indenização decorrente de ato ilícito. Nesse caso de uso da palavra sanção a única justificativa plausível é que, embora se refira ao conseqüente da norma jurídica que determinar a restrição ao bem jurídico do devedor – sanção no lugar sintático de relação jurídica que determinar a reparação –, verte seu olhar apenas para o antecedente da norma. Depois, o dano, decorrente ou não de conduta ilícita, deve ser reparado. E os nomes mais adequados para designar esta reparação, até por já possuem certo nível de estabilidade na acepção de base, seria “indenização” ou “compensação.”

11) a sujeição passiva nas relações jurídicas moratórias, quando resultante do não pagamento de tributo devido, não guarda necessariamente conexão com a sujeição passiva na relação jurídica tributária. Isso que dizer que o tributo pode ser exigido de um sujeito passivo e a sanção pode ser exigido de outro. Nada impede que o pagamento da sanção extinga também a relação jurídica moratória, assim como o pagamento da multa extinga a relação jurídica tributária;

12) a sujeição passiva nas relações jurídicas moratórias, ao contrário do que ocorre nas relações jurídicas tributárias decorrentes da RMIT em relação ao sujeito realizador do fato jurídico tributário, deve necessariamente guardar com o sujeito realizador do fato jurídico moratório.

13) Há três espécies de prestações compulsórias que podem surgir da realização do fato jurídico moratório: (i) multas de mora ou de ofício (sanções tributárias); (ii) juros de mora (remuneração dos conteúdos das prestações), (iii) indenização.

14) na denominada “multa compensatória” encontramos, no mínimo, duas relações jurídicas. Uma que estabelece a indenização (recomposição do dano) e outra (s) relação (ões) jurídica (s), que imputem ao sujeito passivo uma sanção, aumentando o *quantum* correspondente o total do conteúdo da prestação.

15) Atualmente, conforme já expomos, rege a matéria o art. 61, da Lei nº 9.430/96, o fato jurídico moratório “deixar de pagar multa de ofício até a data do vencimento” não é suficiente para implicar a relação jurídica denominada juros de mora. Em conseqüência, se utilizarmos duas das três funções da base de cálculo – medição das proporções reais do fato jurídico e confirmação, infirmação ou afirmação do verdadeiro

critério material da descrição contida no antecedente da norma – haveremos de concluir que laboram em equívocos aqueles que admitem a inclusão do valor correspondente da multa de mora na composição da base de cálculo dos juros moratórios.

16) a base de cálculo da relação jurídica moratória assume semelhante função que tem a base de cálculo dos tributos, qual seja, confirmar o critério material da hipótese moratória, medindo-a. Se fizer essa medição haverá falta de correção entre o conseqüente e o antecedente;

17) Algumas normas jurídicas moratórias exigem na composição de seu antecedente normativo, além da conduta ilícita (não pagamento, descumprimento de dever instrumental, etc.) também um dano. Nesse caso, a base de cálculo deverá medir esse dano e a sujeição passiva dessa relação jurídica moratória não pode ser outro sujeito que realizou o fato jurídico moratório;

18.1) também a base de cálculo da relação jurídica sancionatória não poderá ser outra que não o valor do dano;

19) o fato jurídico moratório, isoladamente, nem é necessária nem suficiente para se determinar o deslocamento da responsabilidade tributária pelo tributo ou pela sanção. Particularmente no que respeito às relações jurídicas sancionatórias, quando, além do fato jurídico moratório, exige-se que a culpa em sentido amplo compunha o antecedente normativo, para que surja a sanção, temos que, em função da pessoalidade ínsita a este tipo de prestação e da relação que a culpabilidade, que está no antecedente, deve guardar com os critérios quantitativos da relação jurídica sancionatória, não é possível haver o deslocamento da responsabilidade tributária;

20) É por isso que a multa moratória não pode tomar na sua base de cálculo a multa de ofício. Poderá tomar apenas o tributo devido e não pago. Este poderia ser aqueles em que há conversão da pena de perdimento em multa equivalente ao valor das importações. Devemos observar que a chamada “interposição fraudulenta”, para sua configuração, requer dano ao Erário.

21) Da mesma forma que a conclusão anterior, quando o antecedente das normas jurídicas moratórias que prescrevem multas de mora e de ofício prevêem a culpabilidade que critério no seu antecedente normativo, em relação ao conseqüente das referidas normas podemos fazer duas afirmações: (i) o sujeito passivo da relação moratória há de guardar alguma relação com o sujeito passivo da conduta culposa; (ii) o critério quantitativo da multa há de variar conforme a culpabilidade do sujeito passivo.

22) Essas duas conclusões acima estão fortemente influenciadas pela aplicação da proporcionalidade em sentido estrito intranormativa, que estabelece relação de necessidade e adequação entre os critérios do antecedente normativo com o do conseqüente das referidas normas.

23) O fato jurídico tributário descrito como “não devolver tributo indevido”, funciona como antecedente das normas que fixam perdas e danos.

24) a instituição da duração razoável do processo administrativo tributário, prevista no art. 24, Lei nº 11.457/2006, utiliza como fato jurídico moratório o decurso do prazo de 360 (trezentos e sessenta) dias, contados do protocolo do recurso ou reclamação, sem que seja proferida decisão administrativa. Decorrido este prazo, a lei não prevê conseqüência relacionadas ao mérito do recurso ou da reclamação.

Entretanto, podemos concluir que a Administração Pública estará em fora em relação ao julgamento da demanda, implicando ausência de fato jurídico moratório praticado pelo sujeito passivo da obrigação tributária.

25) A Lei nº 11.051, de 29 de dezembro de 2004, ao acrescentar o § 4º à Lei nº 6.830, instituiu a possibilidade de ocorrência de fato jurídico moratório extintivo do crédito tributário, e tem com critério temporal o curso do prazo de cinco da decisão judicial que decretar o arquivamento dos autos;

25.1) Trata-se de prazo de natureza prescricional – e não de preclusão processual genérica - mesmo considerando que a ação judicial já fora exercido na sua interposição;

25.2) o direito de ação judicial não é somente exercido na sua interposição. Até o término do processo é imprescindível, agora com a Lei nº 11.051, que seja constantemente exercido, sob pena de extinção do processo com julgamento de mérito.

26) Na compensação tributária como forma de operacionalização do princípio constitucional da não-cumulatividade a concretização do referido princípio depende a atualização do valor do crédito e o débito no momento em que for realizado o encontro de relações jurídicas. Agir de outra forma, mesmo que o contribuinte não realize a compensação quando é devedor de ICMS ou IPI e credor na relação jurídica fruto da incidência da não-cumulatividade, é violar o princípio constitucional da não-cumulatividade. Com feito, a mora do contribuinte não foi constitucionalmente posto como suficiente para implicar a não atualização do crédito;

27) O sistema constitucional e infraconstitucional brasileiro não proíbe que o Poder Judiciário, depois de decidir o mérito de determinada matéria num sentido, modificar seu entendimento. O que se contesta é a retroação desse novo entendimento.

27.1) Nas hipóteses de mudança de orientação jurisprudencial fixada pelo Pleno de Tribunal Superior, envolvendo ou não declaração de inconstitucionalidade, em obediência ao sobreprincípio da segurança jurídica e dos princípios da irretroatividade da norma tributária, o impedimento à incidência das normas moratórias para eventos e fatos sociais ocorridos antes da referida mudança jurisprudencial seria um critério que, sobre ser bem aceito e até utilizados algumas vezes pelo direito tributário, transmite relevante estabilidade do ordenamento jurídicos. Portanto, não permitir a incidência de juros moratórios e multas moratórias que seriam devidos caso implementadas retroativamente a nova interpretação da jurisprudência seria critério objetivo para se estabelecer limites temporais à modulação de efeitos em matéria tributária.

27.2) as causas suspensivas da exigibilidade do crédito tributário são também suspensivas da eficácia técnico-sintáticas das normas jurídicas moratórias, não havendo possibilidade jurídica de incidência das multas moratórias e juros de mora durante o período de vigência da suspensão de exigibilidade;

27.3) assim também a medida cautelar nas ações direta de inconstitucionalidade e de constitucionalidade (Adin e ADC) põem normas que suspendem a eficácia técnico-sintáticas das normas moratórias, não havendo possibilidade jurídica de incidência das multas moratórias e de juros de mora durante o período de vigência da cautelar;

27.4) As normas gerais e abstratas que a concessão da cautelar as torna aplicáveis apenas podem colher em suas hipóteses fatos futuros, isto é, são aplicáveis tão-somente aos eventos da vida que ocorrerem após o início da vigência da medida cautelar. Portanto, o termo inicial de reingresso das normas revogadas pela norma que tiveram suas constitucionalidades afastadas pela cautelar é o início da vigência da cautelar, caso o próprio STF não disponha em sentido contrário.

Referências Bibliográficas

- ALABARCE, Márcio Roberto Simões Gonçalves. *Base de cálculo: definições, manipulações e predeterminação*. Dissertação de mestrado. São Paulo: PUC, 2005.
- ALCHOURRÓN, Carlos; BULYGIN, Eugenio. *Sobre la existencia de las normas jurídicas*. 2 ed. México: Biblioteca de Ética, Filosofía del Derecho y Política, 1997.
- ALVIM, Agostinho. *Da inexecução das obrigações e suas conseqüências*. São Paulo: Saraiva, 1972.
- ALTAMIRANO, Alejandro C.; RUBINSKA, Ramiro M. (Coords.) *Derecho Penal Tributário*. Buenos Aires: Marcial Pons da Argentina, 2008.
- AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*, São Paulo: Saraiva, 1997.
- ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Infrações e Sanções Tributárias*. São Paulo: Dialética, 2003.
- ANÍBAL, BRUNO. *Direito Penal, Parte Geral*, 3ed. v. 1, Rio de Janeiro: Forense, 1967. (não consta na bibliografia).
- ARAÚJO, Clarice Von Oertzen. *Semiótica do Direito*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.
- ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*, 8ed. São Paulo: Malheiros, 1999.
- _____. *Sistema Constitucional Tributário*, São Paulo: Malheiros, 1968.
- ATIENZA, Manuel. *El Sentido Del Derecho*. Barcelona: Ariel Derecho, 2001.
- ÁVILA, Umberto. *Teoria da Igualdade Tributária*. São Paulo: Malheiros, 2008.
- AUSTIN, J. L. *Quando dizer é saber: palavras e ação*. Tradução de Danilo Marcondes de Souza, Porto Alegre: Artes Médicas, 1992.
- _____. *Conteúdo, limites e intensidade dos controles de razoabilidade e de excessividade das Leis*. RDA nº 236, abril/junho, 2004.
- BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11ed. Rio de Janeiro. Forense, 2000.

_____. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*, São Paulo: Forense, 1998.

BARRETO, Aires. *Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais*. 2ed. São Paulo: Max Limonad, 1998.

BARRETO, Paulo Ayres. *Contribuições: Regime Jurídico, Destinação e Controle*. São Paulo, Editora Noeses, 2006.

_____. Aires e BARRETO, Paulo Ayres. *Imunidade tributária: limitações constitucionais ao poder de tributar*, São Paulo: Dialética, 2001.

BARRETO, Tobias. *Introdução ao Estudo do Direito*. São Paulo: Landy Editora, 2001.

_____. *Estudos de Direito*. Campinas, 2000.

_____. *Obras Completas: Philosophia e Crítica*. Edição do Estado de Sergipe, 1926.

BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de direito constitucional*. São Paulo: Celso Bastos Editor, 1999.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 3 ed. São Paulo: Lejus, 1998.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito*. 4ed. São Paulo: Noeses, , 2007.

BETTI, Emílio. *Interpretação da Lei e dos Atos Jurídicos*. São Paulo: Martins fontes, 2007.

_____. *Teoria Geral das Obrigações*. Campinas: Bookseller, 2006.

BERNARDO, Gustavo & et alii. *Vilém Flusser: uma introdução*. Barueri: Annablume, 2008.

BEVILAQUA, Clóvis. *Direito das Obrigações*. Rio de Janeiro: Livraria Editora Freitas Bastos, 1936.

BITENCORT, Cezar Roberto. *Tratado de Direito Penal*. 13ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

BOBBIO, Norberto. *Teoria Geral do Direito*. São Paulo: Martins Fontes, 2007.

_____. *Da Estrutura à Função – Novos Estudos de Teoria Geral do Direito*. São Paulo: Manole, 2007.

BORGES, José Souto Maior. *ObrigaçãO Tributária*. 2ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

_____. *Teoria geral da isençãO tributária*, São Paulo: Malheiros, 2007.

BOTTALLO, Eduardo Domingos. *Fundamentos de IPI*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.

BUENO, José Antonio Pimenta. *Direito Público Brasileiro e análise da ConstituiçãO do Império*. Brasília: Senado Federal, 1978.

BULYGIN, Eugenio; ALCHOURRÓN, Carlos E. *Introducci3n a la MetodologíA de las Ciencias Jurídicas y Sociales*. Buenos Aires: Editorial Austrea, 2002.

CAMPOS, Francisco. *Direito constitucional*, v. 1, Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1956.

CANOTILHO, J. J. Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da ConstituiçãO*. Coimbra: Almedina, 1998.

CAPEZ Fernando. *Curso de direito penal*, São Paulo: Saraiva, 2001.

CARNELUTTI, Francesco. *Teoria Geral do Direito*. São Paulo: Lejus, 1999.

CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 22 ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

_____. ICMS. 11 Ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

_____. *Consideraç3es acerca da taxa de classificaçãO de produtos vegetais*. Revista dialética de direito tributário, São Paulo. Revista Dialética de Direito Tributário, 1998, 28:88.

_____. *Imposto sobre a renda*. São Paulo: Malheiros, 2005.

CARVALHO, Cristiano. *Ficç3es Jurídicas no Direito Tributário*. São Paulo: Noeses, 2008.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário – Linguagem e Método*. São Paulo: Editora Noeses, 2008.

_____. *Curso de Direito Tributário*. 20ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

_____. *Fundamentos Jurídicos da Incidência*. São Paulo: Saraiva, 2008.

_____. *Decadência e prescrição*. São Paulo: Resenha Tributária, 1976.

_____. *Segurança Jurídica e Modulação dos Efeitos*. In: Direito Tributário em Questão. Porto Alegre: FESDT, 2008.

_____. *Teoria da Norma Tributária*. São Paulo: Max Limonad, 1998.

_____. *Isenção tributárias do IPI, em face do princípio da não cumulatividade*, RDT 33:142.

CARVALHO DE MENDONÇA, J. X. *Tratado de Direito Comercial Brasileiro*. 6 ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1957.

CARVALHO DE MENDONÇA, Manoel Inácio. *Doutrina e Prática das Obrigações*. 4ed. Tomos I e II. Rio de Janeiro: Revista Forense, 1956.

CARVALHO SANTOS, J. X. *Código Civil Interpretado*. vol. XII. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1963.

CARRIÓ, Genaro R. *Sobre los limites del lenguaje normativo*. Buenos Aires: Editorial Astrea, 1973.

_____. *Notas sobre derecho y lenguaje*. Buenos Aires: Abeledo-perrot, 1990.

CASANOVA, Gustavo J. Naveira. *Aplicación de las normas tributarias en el tiempo*. In: BELSUNCE, Horacio A. García. *Tratado de Tributación*. Buenos Aires: Editorial Astrea, 2003.

CASTRO, Carlos Roberto de Siqueira. *O devido processo legal e a razoabilidade das leis nova Constituição do Brasil*. Rio de Janeiro: Forense, 1989.

CASTRO JR. Torquato. *A Pragmática das nulidades e a Teoria do ato jurídico inexistente*. Tese de doutoramento apresentado à PUC/SP, 2003.

CHAGOYÁN, Roberto Lara. *El Concepto de Sanción*. México: Doutrina Jurídica Contemporânea, 2004.

CAVALCANTI, José Paulo. *Direito Civil*. Rio de Janeiro: Forense, 1983.

CAVALCANTI, THEMÍSTOCLES BRANDÃO. *Teoria dos Atos Administrativos*, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1973.

CERQUEIRA, Marcelo Fortes de, *Repetição do indébito tributário*, São Paulo: Max limonad, 2000.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 4ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

_____. *Liminares e Depósitos antes do Lançamento por Homologação – Decadência e Prescrição*. São Paulo: Dialética, 2000.

_____. *Teoria Peral do Tributo e da exoneração tributária*. 3 ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2000.

_____. *O controle da constitucionalidade das leis e o poder de tributar na Constituição de 1988*. São Paulo: Forense, 1999.

COSTA, Alcides Jorge. Direito tributário e direito privado. In: MACHADO, Brandão. *Direito Tributário – Estudos em homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira*. São Paulo: Saraiva, 1984.

COSTA Jr. Paulo José. *Infrações Tributárias e Delitos Fiscais*. 3ed. São Paulo: Saraiva, 1998.

DANTAS, San Tiago. *Clássicos da literatura jurídica – Programa de Direito Civil II*. Rio de Janeiro: Editora Rio, 1978.

DARZÉ, Andréa Medrado. *Os Limites da Responsabilidade Tributária dos Adquirentes de Bens Imóveis*.

DE GIORGI, Raffaele. *Directo, Tempo e Memoria*. São Paulo: Quartier Latin, 2006.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Direito Tributário, Direito Penal e Tipo*. 2 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007.

DEPRAZ, Natalie. *Compreender Husserl*. Petrópolis: Vozes, 2007.

DIAS, Karem Jureidini. Das multas na compensação. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord). *Compensação tributária*. São Paulo: MP e APET, 2008.

DIAS, Francisco Barros. *Coisa julgada inconstitucional*. Dissertação de mestrado. Recife: Universidade Federal de Pernambuco, 2001.

DINAMARCO, Cândido Rangel. Mutações jurisprudenciais e as expectativas dos jurisdicionados. A garantia constitucional de acesso a justiça e a irrelevância da inexistência de instrumentos processuais específicos. In: *Crédito prêmio de IPI: estudos e pareceres III*. Barueri: Manole, 2005.

DINIZ, Maria Helena. *Lei de Introdução ao Código Civil Brasileiro Interpretada*. São Paulo: Saraiva, 2004.

_____. *Curso de Direito Civil Brasileiro. Teoria Geral das Obrigações*. 19 ed. Vol. 2. São Paulo: Saraiva, 2004.

DINIZ, MÁRCIO AUGUSTO DE VASCONCELOS. *Controle de constitucionalidade e teoria da recepção*, São Paulo: Malheiros, 1995.

ECHAVE, Delia Teresa; URQUIJO, María Eugenia; e GUIBOURG, Ricardo A. *Lógica, proposición e norma*. Buenos Aires: Astrea, 1995.

ENGISCH, Karl. *Introdução ao Pensamento Jurídico*. 10 ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2008.

FAGUNDES, Miguel Seabra. *Controle dos Atos Administrativos pelo Poder Judiciário*. 7 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

FANUCCHI, Fábio. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 3 ed. v.1. São Paulo: Resenha Tributária, 1975.

FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002*. São Paulo: Noeses, 2005.

_____. Do momento da extinção da relação jurídico-tributária pelo fato jurídico da compensação, in PEIXOTO, Marcelo Magalhães e DIAS, Karem jureidini (org). *Compensação tributária*. São Paulo: MP e APET, 2008.

FERRARI, Regina Maria Macedo Nery. *Efeitos da declaração de inconstitucionalidade*, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999.

FERRAZ JR, Tércio Sampaio. *Introdução ao Estudo do Direito: Técnica, decisão, dominação*. São Paulo: Saraiva, 1988.

FERRAZ JR, Tércio Sampaio; CARRAZZA, Roque Antonio; JUNIOR, Nelson Nery. *Efeito ex nunc e as decisões do STJ*. Barueri (São Paulo): Manole, 2008.

FIGUEIREDO, Lúcia Vale. *Curso de Direito Administrativo*. São Paulo: Malheiros, 2005.

FIORIN, José Luiz. *Introdução ao Pensamento de Bakhtin*. São Paulo: Ática, 2006.

_____. *As Astúcias da Enunciação*. 2 ed. São Paulo: Ática, 2005.

FLUSSER, Vilém. *Língua e realidade*. 2 ed. Barueri: Annablume, 2004.

FRANÇA, R. Limongi. *Jurisprudência da irretroatividade e do direito adquirido*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1982.

FRANCIULLI NETO, Domingo. Da Inconstitucionalidade da Taxa Selic para Fins Tributários. In: *Revista Dialética de Direito Tributário* n° 58. São Paulo: Dialética, 2000.

FREITAS, Vladimir Passos de. (coord.), *Código Tributário Nacional Comentado*, São Paulo: RT, 2000.

GADAMER, Hans-Georg. *Verdade e Método – Traços Fundamentais de uma Hermenêutica Filosófica*. 3 ed. Petrópolis:Vozes, 1999.

GAMA, Tácio Lacerda. *Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico*. São Paulo: Quartier Latin, 2003.

_____. Obrigação e crédito tributário. Anotação à margem da teoria de Paulo de Barros Carvalho. *Revista de direito financeiro tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 50: 98-113, 2002.

GARCIA, Basileu. *Instituição de Direito Penal*. 7ed. Revista e atualizada. V. 1, tomo 1. Saraiva: São Paulo, 2008.

GIORGI, Raffaele de. *Direito, Tempo e Memória*, São Paulo: Quartier Latin, 2006.

GRAU, Eros Roberto. *Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do direito*. São Paulo: Malheiros, 2002.

GRECO, Rogério. *Curso de direito penal: parte geral*. Niterói: Impetus, 2005.

GRINOVER, Ada Pellegrino. *A Marcha do Processo*. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 2000.

GRUPENMACHER, Betina Treiger (Org.). A taxa Selic e os Juros de Mora no Novo Código Civil. In: *Direito Tributário e o Novo Código Civil*. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

GUASTINI, Ricardo. *Das Fontes às Normas*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

_____. *Distinguiendo*. Barcelona: Gedisa Editorial, 1999.

GUIBOURG, Ricardo; GHIGLIANI, Alejandro e GUARINONI, Ricardo. *Introducción al conocimiento científico*. Buenos Aires: EUDEBA, 1985.

HABERMAS, Jürgen. *Teoria de la Acción Comunicativa*, Madrid, Ediciones Catedra, 1994.

HARET, Florence. Planejamento tributário e desconsideração do negócio jurídico: Análise do parágrafo único do art. 146 do CTN à luz do direito positivo, In: *Revista de Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, n. 99, 2008.

HEGENBERG, Leônidas. *Saber De e Saber Que: alicerces da racionalidade*. Petrópolis: Vozes, 2001.

HEIDEGGER, Martin. *Tempo e Ser*. Conferência proferida em 31 de janeiro de 1962, na Universidade de Freiburg, In: *Conferência e Escritos Filosóficos*, Trad. Ernildo Stein. “Os Pensadores”. São Paulo: Abril Cultural, 1979.

HENSEL, Albert. *Derecho Tributário*. Madrid: Marcial Pons, 2005.

HOFFMANN, Susy. *Teoria da Prova no Direito Tributário*. Campinas: Copola, 1999.

HORN, Norbert. *Introdução à Ciência do Direito e à Filosofia Jurídica*. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Editor, 2005.

HUGRIA, Nelson. *Ilícito Administrativo e Penal*. Revista de Direito Administrativo: Departamento Administrativo do Serviço Público, 1945, v. 1.

IVO, Gabriel. *Norma Jurídica – Produção e Controle*. São Paulo: Noeses, 2007.

JESUS, Damásio de. *Direito Penal*, vol. 1, São Paulo: Saraiva, 2006.

_____. *Direito Penal, vol I: parte geral*. 29 ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

_____. *Curso de Direito Penal*, São Paulo: Saraiva, 2006.

KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. Tradução João Baptista Machado. 6 ed. São Paulo: Martins Fontes, 2000.

_____. *Teoría General de Derecho y del Estado*. 2 ed. Tradução de Eduardo García Maynez. México: UNAN, 1995.

LAPATZA, José Juan Ferreiro. *Direito Tributário – Teoria Geral do Tributo*. Barueri, São Paulo: Manole; Espanha, ES: Marcial Pons e Manole, 2007.

LEAL, Antônio Luiz da Câmara. *Da Prescrição e da Decadência*. 2 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1982.

LEITE VEIRA, Maria Leonor. *A suspensão da exigibilidade do crédito tributário*. São Paulo, 1997.

LIMA, Ruy Cirne. *Princípios de Direito Administrativo*. 7 ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

LIMA, Maria Rosynete Oliveira. *Devido processo legal*. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris Editor, 1999.

LINS, Robson Maia. *Controle de Constitucionalidade da Norma Tributária: Decadência e Prescrição*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

LONGO, José Henrique. *Saldo negativo de IRPJ decorrente de estimativa quitada por compensação não homologada*, in *Compensação tributária*, coord. por Karem Jureidini Dias e Marcelo Magalhães Peixoto, São Paulo: MP editora e APET, 2008.

LUNARDELLI, Pedro Guilherme Accorsi. *Isenções Tributárias*, São Paulo: Dialética, 1999.

LUHMANN, NIKLAS. *Sociologia do direito I*. Tradução provisória e inédita para o espanhol de Javier Torres Nafarrate, 1983.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 29 ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

_____. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. São Paulo: Atlas, 2005.

MARQUES, José Frederico. *Tratado de Direito Penal*, vol. 1, 2ed., São Paulo: Saraiva, 1964.

MASCARO, Alysson Leandro. *Crítica da legalidade e do direito brasileiro*. São Paulo: Quartier Latin, 2003.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. 20 ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

_____. *Procedimento Tributário*. In: *Revista de Direito Tributário*. Vol. 7 e 8. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1979.

MELLO, Oswaldo Aranha Bandeira de. *Princípios Gerais de Direito Administrativo*. 3 ed. V. 1. São Paulo: Malheiros, 2007.

MELLO, Celso D. de Albuquerque. *Curso de Direito Internacional Público*. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1979.

MELLO, Marcos Bernardes de. *Teoria do fato jurídico: plano da existência*. São Paulo: Saraiva, 2000.

MENDONÇA, Maria Luiza Vianna Pessoa de. *O princípio constitucional da irretroatividade da lei: a irretroatividade da lei tributária*. Belo Horizonte: Del Rey, 1996.

MENDONÇA, Manoel Inácio Carvalho de, *Doutrina e Prática das Obrigações, Tomo II*, Rio de Janeiro: Forense, 1956.

MENDES, Gilmar Ferreira. *Direitos fundamentais e controle de constitucionalidade*. 2ed. São Paulo: Celso Bastos Editor: Instituto Brasileiro de Direito Constitucional, 1999.

_____. *Jurisdição constitucional*. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 1998.

_____. *Moreira Alves e o controle de constitucionalidade no Brasil*. São Paulo: Celso Bastos Editor, 2000.

_____. O Princípio da proporcionalidade na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal: novas leituras. *Revista diálogo jurídico*, ano I, vol. I, nº 5, agosto de 2001.

MENDES, Fernando Marcelo. *Discricionariedade administrativa e os princípios da proporcionalidade, da razoabilidade e da motivação no controle jurisprudencial do silêncio administrativo*. Dissertação de mestrado. São Paulo: PUC, 2005.

MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Hermenêutica constitucional e direitos fundamentais*. Brasília: Brasília Jurídica, 2000.

MENDES, Guilherme Adolfo dos Santos. *A Estrutura Lógico-Formal da Sanção Pecuniária no Direito Tributário*. Dissertação de Mestrado. USP/SP, 2004.

MENDOÇA, Daniel. *Exploraciones Normativas: hacia una teoria general de las normas*. Cidade do México: Fontamara, 1995.

MERLIN CLÈVE, Clemerson. *A fiscalização abstrata da constitucionalidade no direito brasileiro*. São Paulo: RT, 2000.

MONTEJANO, Bernardino; NOACCO, Julio Cesar. *Estatica juridica*. 2 ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1980.

MORAES, Alexandre. *Direitos Humanos Fundamentais: Teoria Geral, comentários aos arts. 1º a 5º da Constituição da República Federativa do Brasil, doutrina e jurisprudência*. 5ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MORAES, BERNARDO RIBEIRO DE. *Compêndio de direito tributário*. São Paulo: Martins Fontes, 2001.

MOREIRA, José Carlos Barbosa. *Comentários ao Código de Processo Civil*, vol. 5, São Paulo: Forense, 2001.

MOUSSALLEM, Tárek Moysés. *Fontes do Direito Tributário*, 2 ed., São Paulo: Noeses, 2006.

_____. *Revogação em Matéria Tributária*. São Paulo: Noeses, 2005.

MÜLLER, Friedrich. *Teoria Estruturante do Direito*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008.

NEVES, Castanheira. *Metodologia Jurídica – Problemas Fundamentais*. Coimbra: Coimbra Editora, 1993.

NEVES, Marcelo. *A Constitucionalização Simbólica*. São Paulo: Martins Fontes, 2007.

NINO, Carlos Santiago. *Introducción al Análisis de Derecho*. 2 ed. Buenos Aires: Editorial Astrea, 1998.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de Direito Tributário*. 15 ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

_____. *Curso de Introdução ao Estudo do Direito*. 4 ed. São Paulo: Noeses, 2007.

NONATO, Orosimbo. *Curso de Obrigações*. Rio de Janeiro: Forense, 1959.

NOVOA, César García. *El Silencio Administrativo em Derecho Tributário*. Navarra: Aranzadi Editorial, 2000.

OLIVEIRA, Manfredo Araújo de. *Reviravolta lingüístico-pragmática na filosofia contemporânea*. São Paulo: Edições Loyola, 1996.

OSORIO, Fábio Medina. *Direito Administrativo Sancionador*. 2 ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2005.

OST, François. *O Tempo do Direito*. Bauru: Edusc, 2005.

PACHECO, Ângela Maria da Motta. *Ficções Tributárias: Identificação e Controle*. São Paulo: Noeses, 2008.

_____. *Sanções tributárias e Sanções Penais Tributárias*. São Paulo: Max Limonad, 1997.

PEIXOTO, Daniel Monteiro. *Competência Administrativa na Aplicação do Direito Tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2006.

_____. *Responsabilidade por sucessão e as multas tributárias*. In *Tributação e Processo*. São Paulo: Noeses, 2007.

PEREIRA, Caio Mário da Silva. *Instituições de Direito Civil*. V. 1. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2005.

PEREIRA, Maria Tereza Albuquerque. *A Instituição Jurídica do Silêncio, à Luz da Teoria Comunicacional do Direito*. São Paulo, PUC: Tese de Doutorado, 2003.

PONTES, Helenilson Cunha. *Ensaio de Direito Tributário*. São Paulo: MP Editora, 2005.

PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. *Tratado de Direito Privado*. Tomo XXIII. Editor Borsói: Rio de Janeiro, 1959.

_____. *Tratado de Direito Privado*. Tomo XXIV. Rio de Janeiro: Editor Borsói, 1959.

_____. *Tratado de Direito Privado*. Tomo XXV. Rio de Janeiro: Editor Borsói, 1959.

_____. *Tratado de Direito Privado*. Tomo VI. Rio de Janeiro: Editor Borsói, 1959.

_____. *Tratado de Direito Privado*. Tomo XXIII. Rio de Janeiro: Editor Borsói, 1958.

_____. *Tratado de Direito Privado*. Tomo XXIII. Rio de Janeiro: Editor Borsói, 1958.

_____. *Tratado de Direito Privado*. Tomo II. Rio de Janeiro: Editor Borsói, 1959.

PORCHAT, Décio. *Suspensão do Crédito Tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

POTHIER, Robert Joseph. *Tratado das Obrigações*. Campinas: Servanda, 2002.

PRADO, Luiz Regis. *Curso de direito penal brasileiro*, São Paulo: RT, 2000.

REALE, Miguel. *História do Novo Código Civil*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005.

- RIDDALL, J. G. *Teoría Del Derecho*. Barcelona: Gedisa Editorial, 1991.
- ROBLES, Gregório. *O Direito como Texto: Quatro Estudos da Teoria Comunicacional do Direito*. Barueri: Manole, 2005.
- SAMPAIO DÓRIA, Antônio Roberto. *Da Lei Tributária no Tempo*. São Paulo: Obelisco, 1968.
- SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Lançamento Tributário*. São Paulo: Max Limonad, 1996.
- _____. *Decadência e Prescrição no Direito Tributário*. 3 ed. São Paulo: Max Limonad, 2004.
- SANZ, Jacobo B. Mateo. *El Retracto Convencional: Relación Jurídica y Derecho Subjetivo*. Dykinson: Madrid, 2000.
- SCAVINO, Dardo. *La filosofía actual: pensar sin certezas*. Buenos Aires: Paidós, 1999.
- SCAVONE JÚNIOR, Luiz Antonio. *Juros no Direito Brasileiro*. 2 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (Coord.). *Fato Gerador da Obrigação Tributária*. Quartier Latin: São Paulo, 2003.
- SEVERINO, Antonio Joaquim. *Metodologia do trabalho científico*. 23 ed. São Paulo: Cortez Editora, 2008.
- SILVA, Clóvis do Couto e. *A Obrigação como Processo*. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2007.
- SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *Direito Tributário Sancionador*. São Paulo: Quartier Latin, 2007.
- SILVA, José Afonso. *Curso de Direito Constitucional Positivo*, São Paulo: Malheiros, 1998.
- SILVA, Luiz Gonzaga Nascimento. *Derecho Monetario Nacional e Internacional*, Buenos Aires, 1954.
- SILVEIRA, Lauro Frederico Barbosa da Silveira. *Semiótica Geral*. São Paulo: Quartier Latin, 2008.
- SOUZA, Rubens Gomes de; ATALIBA, Gerado; CARVALHO, Paulo de Barros. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. 2 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

STRECK, Lênio Luiz. *Hermenêutica Jurídica e (Em) Crise*, São Paulo: livraria do advogado, 2002.

STUMM, Raquel Denise. *Princípio da Proporcionalidade no Direito Constitucional Brasileiro*. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 1995.

TARSKI, Alfred. *A Concepção Semântica da Verdade*. São Paulo: Unesp, 2007.

TELLES JÚNIOR, Goffredo. *Iniciação na Ciência do Direito*. São Paulo: Saraiva, 2001.

TOLEDO, Francisco de Assis. *Princípios Básicos de Direito Penal*. 5 ed. São Paulo: Saraiva, 1994.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A Prova no Direito Tributário*. São Paulo: Editora Noeses, 2005.

VASCONCELOS, Pedro Pais de. *Teoria Geral do Direito Civil*. 4 ed. Coimbra: Almeidina, 2007.

VERNENGO, Roberto J. *Curso de Teoría General Del Derecho*. 2 ed. Buenos Aires: Depalma, 1995.

VELOSO, Zeno. *Controle jurisdicional de constitucionalidade*, Belo Horizonte: Del Rey, 2000.

VIEIRA, Maria Leonor Leite. *A Suspensão da Exigibilidade do Crédito Tributário*. São Paulo: Dialética, 1997.

VILANOVA, Lourival. *Causalidade e relação no direito*. 4 ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2000.

_____. *As estruturas lógicas e o sistema de direito positivo*, São Paulo: Noeses, 2004.

XAVIER, Alberto Pinheiro. O Conceito de Autolanzamento e a Recente Jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça. In: SCHOUERI, Luís Eduardo. *Homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

_____. *Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro*, São Paulo: Forense, 1998.

ZOCKUN, Maurício. *Regime Jurídico da Obrigação Tributária Acessória*. São Paulo: Malheiros, 2005.

WARAT, Luiz Alberto. *Introdução Geral do Direito*. Porto Alegre: Sérgio Fabris Editor, 1994.