

IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES RELATIVAS À CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS

Ruy Barbosa Nogueira
Catedrático da Faculdade de Direito
da Universidade de São Paulo

- Isenção parcial por meio de *redução da base de cálculo*.
- Proibição continuada do fisco ao contribuinte de direito, de escriturar o crédito integral da incidência anterior.
- O fato de o contribuinte requerer o pagamento do imposto indevido implica em confissão e renúncia de defesa ? Ainda que tiver pago indevidamente, o imposto assim declarado, tem direito à restituição?
- A nova disciplina da Consulta em matéria de ICM no Estado de São Paulo.
- A inscrição do débito fiscal na Dívida Ativa e a omissão da verificação da procedência pelo ato de controle administrativo da legalidade.
- O crédito integral “in casu” e as soluções do Direito Pretoriano exteriorizado na jurisprudência do STF. Confirmações da doutrina pátria e do Direito Comparado.

RUY BARBOSA NOGUEIRA

Catedrático de Direito Tributário e Professor de
Direito Tributário Comparado da Faculdade de
Direito da Universidade de São Paulo.

OS FATOS
E
A CONSULTA

1. A empresa Consulente é um Frigorífico.

Trazendo-nos por xerox cópia dos processos administrativos e judicial, deles constatamos a situação em que se encontra este contribuinte de direito, em face de continuadas exigências ilegais da Secretaria da Fazenda que culminaram com pretendida cobrança executiva de ICM, manifestamente indevido.

Impedindo continuamente à ora consulente de efetuar em seus livros fiscais *o crédito integral* do imposto incidente sobre a operação anterior — que teve *isenção* parcial pelo sistema da *redução da base de cálculo* — fantasia um débito de ICM inócurrente dentro do sistema do valor acrescido em que a empresa, sendo contribuinte de direito ou mera coletora gratuita do ICM (imposto indireto), não só tem o *direito*, mas a *obrigação acessória* de se creditar pelas quantias integrais do imposto *isentado na operação anterior*, para não anular a *isenção ou desgravação, estatuída na legislação de regência*, em favor do consumidor final.

Com efeito.

Em cumprimento à legislação complementar e aos convênios celebrados e ratificados pelos Estados (C.F. § 6^o do art. 23), o decreto paulista n. 961, de 17/01/73 concedeu, no tocante às aquisições de gado para abate e de carne, uma *isenção* parcial por meio da *redução da base de cálculo*, que vigorou até 31 de dezembro de 1980.

2. A única maneira de o contribuinte de direito, como o é este Frigorífico, cumprir efetivamente a norma isencional para desgravar na corrente da circulação o imposto não cumulativo isentado, é a de se creditar pelo valor integral da incidência anterior.

Entretanto, como é fato público e notório, a Secretaria da Fazenda, desde a entrada em vigor daquela norma isencional passou por meio de instruções à fiscalização, autos de infração e demais atos normativos ilegais, a coagir e impedir aos Frigoríficos de escriturarem o crédito pelo valor integral, passando a multar todo contribuinte de direito que se creditasse

pelo valor integral da incidência anterior. Isto é, passou a impedir a escrituração correta e imposta pela legislação para o cumprimento da norma substantiva da isenção.

3. Impedido assim pela Secretaria da Fazenda de escriturar seu crédito integral, para não sofrer autuações e penalidades, o Frigorífico requereu o pagamento do pretendido ou inexistente débito conforme processo DRT/11 – 287/81 em que a Fazenda, ao invés de *rejeitá-lo por indevido*, logo o deferiu conforme fls. 11 desse mesmo processo administrativo, marcando-lhe prazo de 15 dias para iniciar o pagamento.

Constatando o contribuinte que por inúmeros julgados do Poder Judiciário tal imaginário débito foi decidido *indevido*, não efetuou esse pagamento, o que levou a Secretaria da Fazenda a invalidar ou cancelar aquele despacho da autoridade lançadora, nestes termos:

“O prazo regular concedido foi aguardado. Ocorrendo sua extinção, com o ultrapasse de dias, não houve de sua parte a iniciativa de recolher a primeira parcela, para a celebração efetiva do acordo.

Assim e para que o débito fiscal em aberto seja exigido por via executiva, encaminhamos o presente à C. Garça” (fls. 39 do proc. administrativo DRT/11 – 2887/81. Despacho de 19/11/81. Também juntado como prova, a fls. 36 do feito 145/82).

4. Não efetivado o acordo e cancelado o despacho inicial, para que a Secretaria da Fazenda tivesse oportunidade de reconhecer a improcedência dessa cobrança e não ingressasse em Juízo, asoberbando o Poder Judiciário, prejudicando mais ao contribuinte de direito e desafiando à lei e à jurisprudência, o Frigorífico dirigiu à Consultoria Tributária da Secretaria da Fazenda a petição protocolada em 23/11/81 no Posto Fiscal de Garça, invocando os dispositivos constitucionais, o Decreto n. 961/73 e os arts. 578 a 586 do vigente Regulamento do ICM, concluindo:

“ao invés de estar a Consulente devendo o ICM lançado em seus livros fiscais nos meses de abril, maio, junho, julho e setembro do presente ano resultante da apuração mensal a que está sujeita, bem ao contrário, em tais meses estaria a lhe sobrar saldo credor de ICM, nada estando a dever em consequência”.

5. A Secretaria da Fazenda, ao invés de responder à consulta formulada e evitar tal cobrança indevida; por erro de fato ou para se negar a dar a solução requerida, deu resposta que nada tem com a matéria consultada, o que levou o Frigorífico a protocolar, tempestivamente, nova petição no dia 13/02/82, ressaltando o *erro de fato* e reiterando a consulta não respondida, sem que até hoje a Secretaria tenha se pronunciado, com o que a Fazenda também está infringindo os textos que asseguram ao contribuinte o direito à respectiva resposta, sendo ainda que no caso, em que foi protocolada a petição no Posto Fiscal, o prazo para a solução é de 45 dias (art. 545, II do vigente RICM – Decreto n. 17.727, de 25/09/81), que já foi ultrapassado.

6. Mas, o que é mais grave, é que o Fisco não respondendo sequer à Consulta formulada, e sem cumprir também os requisitos da lei nacional n. 4.320, de 17/03/64, art. 53 e § 3º do art. 2º da Lei n. 6.830, de 22/09/80, que exigem como condição para inscrição do *crédito fiscal* na Dívida Ativa, respectivamente “a verificação da procedência” e o “ato de controle administrativo da legalidade”, ingressou no Juízo da Comarca de Garça com ação executiva instruída com certidão dessa *dívida inexistente*, conforme ofício sob Processo judicial 145/82.

7. Antecipando-se à penhora e com base no art. 26 da Lei n. 6.830/80, a empresa, por seu advogado, requereu fosse cancelada a inscrição da dívida e evitada a penhora. A fls. 30 o M.M. Juiz mandou sustar a penhora e dizer a Exequente.

8. Esta, de fls. 31 a 37 requereu o prosseguimento, com argumentos sobre os quais a Consulente solicita nosso exame, porque a Exequente omitindo e contrariando as decisões e acórdãos do Poder Judiciário, insiste na cobrança, pelo que o M.M. Juiz, a fls. 40, proferiu despacho interlocutório em que ressalta:

“A matéria que diz respeito ao mérito poderá ser apreciada pelo Poder Judiciário em embargos do devedor e, evidentemente, ao Judiciário caberá a decisão”.

9. Em face de todo o exposto, e para que a Consulente possa instruir seus embargos, solicita-nos parecer e resposta aos quesitos que anexa.

Os quesitos vão transcritos, de per si, em cada início das respectivas respostas.

PARECER

1º QUESITO

Em face do Sistema Tributário Nacional podia a Secretaria da Fazenda impedir este Frigorífico de se creditar em seus livros fiscais do valor integral do crédito correspondente às aquisições de gado para abate e de carne constante da isenção parcial do ICM, concedida por meio da *base de cálculo reduzida* pelo Decreto estadual n. 961, de 17/01/73 e que vigorou até 31 de dezembro de 1980?

RESPOSTA

I – Não, porque assim agindo, a Fazenda contrariou todos os dispositivos de ordem constitucional, complementar, dos convênios interestaduais e da própria legislação paulista que garantem esse direito público subjetivo de crédito concedido especificamente *ao contribuinte de direito* (vide CF. art. 23).

Também impedindo essa escrituração que, constitui a forma legal desse creditamento e que, como dissemos, constitui obrigação acessória do contribuinte de direito, o Fisco paulista cometeu *infração continuada* contra sua própria legislação formal (art. 136 do RICM).

Veremos todas essas ilegalidades perante os textos; perante o contexto na hierarquia das normas ou sistema do direito positivo a partir das normas constitucionais; da jurisprudência já fixada em nível da Suprema Corte Federal; da doutrina pátria e do Direito Tributário Comparado.

II – Começemos pelo aspecto mais geral, pois desde as proposições funcionais do comerciante e parlamentar Werner von Siemens na Alemanha (1919), como por toda a notável teorização de Maurice Lauré na França, como dentro dos preceitos das legislações que o adotaram dentro do Mercado Comum Europeu ou nos outros países e, ainda na conformidade da jurisprudência universalizada, constitui hoje *um truismo* que, no

sistema do imposto de valor acrescido, a *isenção total ou parcial*, estatuída diretamente pela dispensa do imposto devido ou pela *redução da base de cálculo* ou da alíquota exige e determina que o *contribuinte de direito* faça o crédito pelo “quantum” integral da incidência da operação anterior, para não desfazer ou anular a isenção legal, total ou parcial, estabelecida dentro do sistema *não cumulativo*, como passaremos a demonstrar.

III — Se o contribuinte de direito, que no imposto *indireto* e por motivo apenas de técnica de arrecadação é tão somente um veículo ou coletor gratuito do imposto, não obedecer a esse imperativo do sistema, irá acarretar total distorção deste porque, se deixar de cumprir essa vontade objetivada na lei que instituiu a desgravação ou isenção em benefício do consumidor final ou de quem vier a suportar o respectivo encargo financeiro (art. 166 do CTN), isto é, se não fizer o *crédito* abrangendo o “quantum” da isenção, impedirá esta de ser uma desgravação: pois se o mercado permitir, para não diminuir o resultado a que tem direito vai repassar esse ônus que não é seu, dentro do preço e se o mercado da oferta e procura não o permitir, vai arcar com um imposto do qual não é o gravado.

No primeiro caso em que a coação ilegal do fiscalismo o obriga a repassar o ônus, contraria o desideratum da lei e anula o seu efeito isenacional de benefício ao consumidor; no segundo terá pago um imposto *indevido e não transferido*, com direito à restituição e acréscimos devidos pela Fazenda (CTN, arts. 167 e 166).

IV — Tanto no primeiro, como no segundo caso, se a Fazenda lhe exigiu tal procedimento e o contribuinte de direito deixou de efetuar o crédito integral contra o sistema de regência, além de a Fazenda estar infringindo o texto e o contexto da legislação, ela estará agindo contra literal disposição da Constituição Federal que, em seu art. 23, ao outorgar aos Estados e Distrito Federal a competência para instituir imposto sobre as

“operações relativas à circulação de mercadorias, realizadas por produtores, industriais e comerciantes”,

estatui:

“impostos que não serão cumulativos e dos quais se abate-

rá, nos termos do disposto em lei complementar, o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado”.

V – Precisamente neste sentido é que o Supremo Tribunal Federal já fixou:

“Com acerto o parecer da Procuradoria Geral da República. De fato, se se abate do imposto, quando de operações posteriores, o montante anteriormente cobrado, em razão do princípio da não cumulatividade, pela mesma razão deve ser feita a dedução no caso de isenção da operação anterior. Assim não sendo, tornar-se-ia ineficaz a isenção. É que o imposto estaria sendo recolhido na operação subsequente. Dar-se-ia a cumulatividade, contrária à natureza do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, que SOMENTE INCIDE sobre o valor acrescido” (RE n. 87.610-SP, cujo Relator foi o Sr. Ministro Bilac Pinto – grifos da transcrição).

VI – Mais recentemente, conforme publicação no D.J. da União, de 04/06/82, à pág. 5.461, no Agravo 86.993/0 AGRG São Paulo, a Segunda Turma, por *unanimidade* acaba de reiterar especificamente contra o Fisco Paulista, e no mesmo caso de ICM do *Frigorífico Industrial Patrocínio Paulista* em que a Fazenda é agravante, com a seguinte ementa:

“ICM. Creditamento do tributo excluído por isenção na primeira operação. Agravo regimental a que se nega provimento” (D. J. de 4/6/82, pág. 5.461).

No mesmo sentido também foram reiteradas as mesmas manifestações de nossa Suprema Corte, conforme se vê dos seguintes acórdãos:

- RE n. 78.589-SP, in *Revista Trimestral de Jurisprudência*, vol. 73, pág. 898.
- RE n. 86.217-CE, in *Revista Trimestral de Jurisprudência*, vol. 86, pág. 635.
- *Agravo Regimental n. 82.674-a-SP*, in *Diário da Justiça da União* de 6/11/1981, pág. 11.101 (ementa).

Apenas para reafirmar o conteúdo de exatidão desta já tranqüila jurisprudência nacional, vejamos a mesma confirmação no campo da

DOCTRINA BRASILEIRA

VII — Na melhor e mais completa monografia pátria sobre *ISENÇÕES TRIBUTÁRIAS*, José Souto Maior Borges esclarece com sua clareza didática de Professor Universitário:

“As isenções parciais podem revestir-se de diversas modalidades técnicas, segundo o elemento de quantificação da relação tributária que se utiliza para provocar o efeito liberatório desejado, podendo, assim falar-se em bonificações na base de cálculo, nos tipos de gravame ou na alíquota” (Isenções Tributárias, *Sugestões Literárias S/A.*, São Paulo, 2a. edição, 1980, pág. 250).

VIII — Se todo o Sistema Tributário Nacional, desde os textos constitucionais, complementares, dos convênios e das legislações estaduais assim dispõem e estão revelados em uniforme jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, acorde com a doutrina, passemos a ver ainda como todo nosso sistema, jurisprudência e doutrina estão em conformidade e harmonia com a sistemática universal que nos possibilita o Direito Comparado.

IX — Em sua célebre e inescedível conferência sobre o *caráter problemático e necessário da Ciência do Direito* (Fragwürdigkeit und Notwendigkeit der Rechtswissenschaft, Freiburg im Breisgau, Schulz Verlag, 1953), o genial Erik Wolf conclui sobre a importância e função do comparatismo, nestes termos:

“é fácil responder que a doutrina do Direito que hoje sobretudo opera também com noções sociológicas e com valorização ética, não só explica a origem, o fundamento e a função do ordenamento jurídico, independentemente da formulação legislativa, mas examina ainda criticamente as suas condições e as normas que o qualificam, desenvolve continuamente o sistema do direito segundo os resultados dessa mesma crítica e tende, por meio de pesquisas de Direito Comparado, a ultrapassar os limites do âmbito de um determinado ordenamento positivo” (grifos da tradução).

Veja-se bem como o confronto comparatista é da maior relevância para confirmar o acerto pela demonstração do *universalismo* jurídico em direção ao justo.

Passemos pois, a ver como a solução do caso é absolutamente a mesma e confirmatória no

DIREITO TRIBUTÁRIO COMPARADO

X – O próprio magistério de Souto Maior acima transcrito, como o Autor faz remissão em nota de rodapé, é baseado na lição do atual e maior tributarista da Espanha, o catedrático Fernando Sainz de Bujanda, em monografia precisamente sobre *as isenções*, assim ensinando:

“as isenções parciais podem revestir diversas modalidades técnicas segundo o elemento de quantificação da relação tributária que se utilize para provocar o efeito desgravatório desejado. Assim, por exemplo, pode falar-se de reduções da base de cálculo, das alíquotas de incidência ou da quantia do imposto” (TEORIA JURÍDICA DE LA EXENCIÓN TRIBUTARIA, pág. 459 do Vol. III da obra Hacienda y Derecho, editada pelo Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1963).

XI – Que a redução *da base de cálculo* é no conceito jurídico universal (quer da doutrina pátria como do exterior), mas também no sistema brasileiro positivo e portanto devidamente normatizado pela legislação brasileira para-constitucional, basta ler-se o art. 1º, parágrafo único da Lei Complementar n. 24, de 7/1/75, que assim estatuem:

Art. 1º – As isenções do Imposto sobre operações relativas à Circulação de Mercadorias serão concedidas nos termos de convênios . . .

*Parágrafo Único. O disposto neste artigo também se aplica:
I – à redução da base de cálculo;*

XII – Também com toda sua clareza didática, neste mesmo sentido, é a lição de um dos maiores tributaristas da República Federal da Alemanha, o Catedrático de Colonia, Klaus Tipke, autor do mais atualiza-

do e completo compêndio de Direito Tributário (Steuerrecht – Ein Systematischer Grundriss), ao tratar especificamente do imposto sobre vendas no sistema de *valor acrescido* (Mehrwertsteuer). Ensina em várias passagens e como luva confortável ao caso, como passamos para o idioma pátrio, nestes termos:

“De fato a perda do crédito do imposto na esfera isenta é contra a sistemática, visto que a lei, em princípio, exonera os contribuintes de direito por meio do crédito do imposto (Vorsteueranzug-desconto do preimposto). Resultaria incoerente não permiti-lo em operações isentas.

O direito ao desconto do preimposto e a realização das vendas tributáveis não estão vinculados e conseqüentemente não podem ser condicionados um ao outro e muito menos acoplados.

A exoneração do empresário que somente é interposto por motivos técnicos (de arrecadação ou como coletor) é essencial: somente os consumidores particulares é que devem ser onerados (vide também págs. 355 e segs.).

A negação do crédito do imposto anterior levaria a tributar o empresário; o empresário tentaria resguardar sua margem de lucro, transferindo o ônus do imposto por meio do aumento do preço correspondente ao valor do imposto não creditado”.

Além de demonstrar por meio de gráficos às págs. 387 e 388 porque no caso da isenção total ou parcial o empresário é obrigado, pelo próprio sistema, a escriturar o crédito integral; à pág. 355 a que acima remeteu o leitor, ressalta novamente o grande Mestre de Colônia:

“sempre, pela transferência do imposto ao adquirente seguinte, nas fases de circulação, como é a intenção da lei, o empresário economicamente não fica onerado pelo imposto de vendas. É certo que, somente empresários (como no Brasil os empresários especificados como produtores, comerciantes ou industriais) podem ser os contribuintes

de direito do imposto de vendas, mas pelo sistema, não são eles os onerados – porque o imposto que lhes é transferido na fase anterior é dispensado por meio do crédito da incidência anterior; – isto porque devem transferir o imposto que for devido. Se excepcionalmente a transferência não for possível, pode ser aplicada uma medida de equidade (vide ainda págs. 504 e segs. – grifos da tradução).

Economicamente o imposto de vendas é suportado pelo consumidor particular (não empresarial). O consumidor particular não é o contribuinte de direito do imposto de vendas, mas sim aquele que suporta o ônus do imposto (Umsatzsteuertrager-contribuinte de fato); pois somente empresários (contribuintes de direito – coletores) é que podem fazer uso do crédito do imposto anterior e não os consumidores particulares. Vide também pág. 383”.

XIII – Portanto, reafirmando a resposta inicial a este 1^o quesito, a Secretaria da Fazenda não podia, como não pode, impedir a Consulente de se creditar pelo valor integral do crédito correspondente à incidência anterior. Tendo mantido *continuamente* essa proibição ilegal, a nosso ver cabe ao Poder Judiciário – como já referiu o M.M. Juiz no despacho interlocutório – e nos termos do § 4^o do art. 153 da Constituição Federal – apreciar essa lesão do direito individual, reconhecer o direito de crédito do Frigorífico ora Consulente no período de vigência do citado Decreto paulista n. 961/73 e anular a cobrança executiva manifestamente indevida, com as condenações da Fazenda, decorrentes da improcedência da ação, inclusive dos efeitos da sucumbência.

2^o QUESITO

Tendo a Secretaria da Fazenda impedido até hoje e *ilicitamente* a escrituração desse crédito, essa sua prática contumaz contra a legislação de Direito Público e em face da natureza da obrigação fiscal que é “ex lege”, poderia em prejuízo do contribuinte de direito e da verdade legal, legitimar a citada cobrança executiva?

RESPOSTA

XIV – Conforme estatui a Constituição Federal por meio de *norma proibitiva* dirigida ao Fisco em seu

Art. 19 – É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I – instituir ou aumentar tributo sem que a lei o estabeleça, . . .

Ainda a mesma Constituição, dispondo sobre os “direitos e garantias individuais” e após estatuir pelo art. 153 § 2º que

“Ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”,

para dar segurança à ordem jurídico-tributária e especificamente assegurar os direitos do contribuinte repete, dentro das garantias individuais, do art. 153:

§ 2º. Nenhum tributo será exigido ou aumentado sem que a lei o estabeleça, nem cobrado em cada exercício, sem que a lei que o houver instituído ou aumentado esteja em vigor antes do início do exercício financeiro . . .

XV – Explicitando mais essas disposições proibitivas às Fazendas e de garantia ao cidadão-contribuinte, a legislação complementar do CTN reza:

Art. 97 – Somente a lei pode estabelecer:

I – a instituição de tributos, ou a sua extinção;

II – a majoração de tributos, ou sua redução;

IV – a fixação . . . da sua base de cálculo, . . .

Eis aí os princípios fundamentais da estrita legalidade tributária

e da proteção do contribuinte para que o Fisco, investido de funções estatais, não cometa arbitrariedades mas somente possa agir dentro *da legalidade e dos limites intransponíveis da lei*: em síntese, a obrigação tributária é estritamente “ex lege”.

XVI — Entretanto, no caso, o que estranhamente se vê em todo esse procedimento da Secretaria da Fazenda?

Pretende ela que, obrigando *ilegalmente* o contribuinte de direito a descumprir obrigação acessória da correta escrituração fiscal faça nascer, contra ele próprio, um imposto que nunca foi criado por nenhuma lei, mas que, ao reverso, o sistema tributário nacional repele, isto é, um imposto que continua chamando de ICM, porém cujo contribuinte de fato venha a ser o contribuinte de direito, cuja natureza de imposto indireto, impessoal e sobre o consumidor final passe a ser a de um imposto direto, pessoal, sobre o empresário não consumidor; um imposto que ao invés de gravar a despesa ou o consumo do particular onere a atividade industrial ou produtora dos bens!

XVII — Veja-se, portanto, o que pretende nesse caso o Fisco estadual: ao invés de cumprir as leis do sistema, pretende *criar* imposto ou débito de imposto por *meio indireto e coacto de escrituração errônea*. Como a Secretaria da Fazenda denominaria esse teratológico imposto, não decorrente da lei?

Talvez de “falso imposto escritural” ou “não legal”?

XVIII — Sem sombra de dúvida, esse fiscalismo ou expediente para gerar *débito* de imposto nada mais é do que uma elocubração que arripia e que se não fosse resultante da prática de manifestos *erros administrativos*, como o vem sendo, incidiria no § 1º do art. 316 do vigente Código Penal que configura o “*excesso de exação*” como delito, quando praticado com dolo.

XIX — Assim, respondendo ao 2º quesito, não há dúvida que a certidão de dívida com que a Fazenda instruiu a execução fiscal configura acúmulo de erros administrativos; não tem causa na lei; não tem origem em fato gerador. Ao invés de ser título de dívida líquida e certa, a certi-

dão espelha apenas fiscalismo ou expediente errôneo: é ato írrito ou *nulo*, porque manifestamente CONTRA LEGEM.

3º QUESITO

O fato de o contribuinte coagido ter requerido erroneamente o pagamento de débito indevido impede o Poder Judiciário de apreciar e julgar a lesão do direito individual?

RESPOSTA

XX – Não.

A função do Poder Judiciário, como o M.M. Juiz já referiu no despacho interlocutório transcrito, não pode ser impedida pela Fazenda porque é a esse Poder que compete o mais completo e conclusivo CONTROLE DE LEGALIDADE dos atos da Administração, como o já demonstrou cabalmente o eminente Mestre e ex-Ministro da Justiça Miguel Seabra Fagundes, na melhor monografia pátria sobre o assunto, precisamente sob o título “O Controle dos Atos Administrativos pelo Poder Judiciário” (vide 4a. edição Forense, Rio, 1967).

XXI – Além da doutrina, basta para responder ao quesito, o texto expresso, e peremptório da Constituição Federal que, no art. 153, § 4º, *início* mantido pela Emenda n. 7 de 1977, estatui:

§ 4º – A lei não poderá excluir da apreciação do Poder Judiciário qualquer lesão de direito individual.

XXII – Como luva confortável cabe transcrever, neste passo, sentença da lavra do então M.M. Juiz da Fazenda Nacional em São Paulo, ao depois Desembargador Cantidiano Garcia de Almeida, em causa de que fomos advogado patrono em que, tendo o contribuinte requerido por erro pagamento de imposto indevido a Fazenda, ao invés de efetuar o controle administrativo interno e não o receber contra a lei, pretendeu exigí-lo sem causa jurídica, como agora está renitentemente exigindo o Fisco paulista – e, por irrisão, servindo-se para isso do Poder Judiciário, através de ação executiva!

Veja-se qual foi a enérgica lição que nesse passo aquele culto magistrado deu ao Fisco e que foi confirmada pelo Tribunal Federal de Recursos para que no caso, como no objeto deste parecer, a Fazenda não procurasse mais impedir a apreciação do Poder Judiciário e muito menos coagir o contribuinte a pagar imposto indevido:

“Lembra a Fazenda de iniciativa dos devedores a denúncia da obrigação, não podendo eles repudiá-la depois de acolhida. Ao fisco descumpria acolhê-la se indevidos os impostos. Não lhe toca receber dádivas, de pura benemerência. Se irregular o tributo lhe competia, quando declarado, repeli-lo, não recolhê-lo como um presente, uma esportula. Carece de fundamento essa idéia da Fazenda para não se revisar a decisão administrativa. Ao contribuinte ainda, certo, então, da responsabilidade alegada, restava pensar de modo contrário, após, batendo-se por interpretação diversa, frente ao poder a fazê-lo em instância única e definitiva” . . . a competência da justiça ordinária vai até onde vai a legislação, e, portanto, desde que haja uma lei a aplicar, sobre a aplicação desta lei se pode instaurar, perante a justiça comum, juízo contencioso, de caráter final e conclusivo, e, conseqüentemente, de efeitos obrigatórios para os demais poderes” (Francisco Campos, ob. cit., p. 6). Direito adquirido não se estabelece em prol da Fazenda, máximé partindo de erro, de fato ou de direito. A declaração do contribuinte, para o juízo tributário, nada mais é que um elemento de decisão, elemento esse cujo valor poderá ser livremente verificado. Diante de uma declaração que resulte divergente da verdade em prejuízo do contribuinte, o juízo tributário não tem necessidade de colocar-se em face daquelas interrogações, que têm sentido em presença da confissão – prova legal, isto é, se foi ela ‘determinada por erro de fato ou por violência’. O único quesito relevante consiste em se saber se ela, de fato, corresponde ou não à verdade, visto como o juízo tributário deve, só e precisamente, andar à procura da verdade tributária” (Revista de Direito Administrativo, vol. 16, pág. 359).

XXIII – Por todo o exposto, ainda que o contribuinte não fos-

se, como no caso foi, coagido a requerer o pagamento de imposto indevido, cabe ao Poder Judiciário examinar até à exaustão e conclusivamente, a lesão do direito individual, não podendo a Fazenda pretender legítima cobrança contra a lei. Ainda que o imposto tivesse sido pago espontaneamente, se indevido, a Fazenda teria que restituí-lo com os acréscimos legais (CTN art. 165 e 167). No caso, além da oposição legítima do contribuinte por todos os meios, inclusive com base na lei e na orientação que o Poder Judiciário lhe veio dando pela jurisprudência que já fixou a legítima interpretação; publicada para o conhecimento geral, e especial tanto do Fisco como dos contribuintes, tinha e tem a ora Consulente não só o direito, mas como ensina Jhering, o dever social de lutar contra todas essas ilegalidades. O fato, pois, de a Consulente ter requerido o pagamento em prestações (que aliás ainda no caso o próprio fisco tornara sem efeito, administrativamente, e portanto antes mesmo de intentar a ação executiva de cobrança), absolutamente não legitima imposto indevido nem impede a integral apreciação do Poder Judiciário.

4º QUESITO

A inscrição do pretendido “crédito fiscal” inexistente, como Dívida Ativa, sem que a repartição competente verificasse sua *procedência*, não constitui, por omissão funcional, ilegalidade? Se o crédito fiscal é legalmente improcedente, pode a repartição competente efetivar a sua inscrição? Se improcedente, essa inscrição não é NULA?

RESPOSTA

XXIV — Já em nosso livro *TEORIA DO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO*, editado em 1965 (vide reprodução do original, Editora Resenha Tributária, S. Paulo), demonstramos a natureza de lei financeira nacional e orgânica, da vigente Lei n. 4.320, de 17/03/64 e como integrante do ESTATUTO DO CONTRIBUINTE, em primeiro plano e diretamente dirigida à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, por imposição constitucional.

Além de tratarmos dessa lei em várias passagens, especificamente para o caso, tendo em vista que o seu art. 53 dispõe:

O lançamento da receita é ato da repartição competente,

que verifica a procedência do crédito fiscal e a pessoa que lhe é devedora e inscreve o débito desta”,

salientamos a partir da pág. 42:

“a lei não exige apenas que o lançamento seja feito pela repartição competente. Vai muito além. Estatui que por ele a repartição ‘verifica a procedência do crédito fiscal’.

Esta cláusula, a nosso ver, é da maior importância e alcance, pois, por meio dela a lei está determinando que a repartição lançadora faça o saneamento do crédito, verifique as relações de fato e de direito para apurar a verdade tributária. A Fazenda Pública não deve e não pode cobrar o indevido. Por isso a repartição tem o dever de verificar até que ponto tem procedência, isto é, legitimidade, a pretensão fiscal, para apurar com exatidão o respectivo crédito.

Neste particular o art. 53 da Lei 4.320 está em perfeita harmonia com a primeira parte do § 1º do art. 316 do Código Penal que configura como crime de excesso de exação ‘se o funcionário exige imposto, taxa ou emolumento que sabe indevido’. O aspecto essencial do delito está no dolo ou consciência do ato criminoso ou como diz Magalhães Drumond’ . . .

A obrigação que o art. 53 da Lei 4.320 impõe, à repartição, de verificar a procedência do crédito fiscal é uma consequência lógica do princípio de legalidade que domina todo o direito tributário material e aqui encontra seu correspondente no campo do direito tributário formal”.

XXV — Pois bem. A recente lei ordinária n. 6.830, de 22/09/80 que veio dispor sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública, reportando-se expressamente àquela lei complementar e de normas gerais n. 4.320, de 17/03/64, no “caput” de seu art. 2º veio ainda mais especificar aquele pre-requisito legal e até mesmo qualificá-lo como “ato de controle administrativo da legalidade”, nestes termos:

§ 3^o – A inscrição, *que se constitui no ato de controle administrativo da legalidade, SERÁ FEITO pelo órgão competente para apurar a liquidez e certeza do crédito*” . . .

Sendo, como já vimos perante toda a legislação vigente, o crédito inscrito e retratado na certidão de dívida, não apenas ilíquido e incerto, mas absolutamente *improcedente*, de duas uma: ou não foi realizado “o ato de controle administrativo da legalidade” como determina a lei; ou, se o foi, foi erroneamente de fato e de direito e continua *ilegal*. Portanto ÍRRITO, NULO, NENHUM no mundo jurídico.

XXVI – Tinha e tem, pois, toda razão a ora Consulente quando consultou a própria Secretaria da Fazenda nos termos precisos dos arts. 540 a 545 do RICM e tinha como tem a garantia dos efeitos da Consulta previstos e garantidos nos termos dos arts. 546 a 554 do mesmo RICM (Decreto n. 17.727, de 25/9/1981), pois a Consultoria tinha que ter respondido sobre o acerto e direito da requerente, nada mais.

Também quando a ora Consulente, por intermédio de seu Advogado, antes da penhora, requereu a sustação desta (proc. 145/82), o M.M. Juiz a fls. 30 mandou sustar a penhora e ouvir a Exeqüente, esta, ao invés de insistir nas ilegalidades e apresentar – data maxima venia – os equívocos arrazoados de fls. 31/37 e a fls. 38/39 juntar os papéis sem conteúdo (aliás veículos de atos nulos), deveria ter diligenciado perante a “repartição competente” o legítimo “controle administrativo da legalidade”, e não insistir em tal execução impossível, pois todos esses atos são escancaradamente nulos.

5^o QUESITO

Tem base jurídica a argumentação da Exeqüente constante de fls. 31/37 do feito n. 145/82 – 2^o Cartório da Comarca de Garça?

RESPOSTA

XXVII – Quanto à questão fundamental ou premissa em que se baseia, logo de início a Exeqüente (item 3, fls. 32), ou em suas palavras literais a que devemos responder e que assim estão “ipsis litteris”:

“Trata a execução de cobrança de débito declarado pela contribuinte e que motivou pedido de parcelamento” . . .

e para fundamentá-las, cita que

“o Regulamento, expressamente determina:

Art. 568 – O pedido de parcelamento implica (Lei 440/74, art. 90):

I – confissão irretroatável do débito fiscal e renúncia a defesa ou recurso, administrativo ou judicial; bem como desistência dos interpostos”.

Assim respondemos:

XXVIII – É com tristeza que vemos aquela afirmação inicial e com mais, ainda, esse texto caduco, vindo do tempo da ditadura e *já abrogado*, e ainda repetido em regulamento paulista.

Quanto à primeira afirmação se trata de um erro jurídico elementar e ao avesso de todos os dispositivos de hierarquia superior, pois o imposto só pode ser instituído, criado ou exigido por meio de lei, como já citamos e agora basta arrolá-los: Constituição Federal art. 19, I; art. 153, § 2º e § 29. Também as leis nacionais ou complementares explicitam: Lei n. 4.320/64, art. 51; CTN art. 97.

XXIX – É elementarmente sabido e, cientificamente, desde o mundialmente mais famoso livro sobre DIREITO TRIBUTÁRIO que é o grande Catedrático de Königsberg, Albert Hensel (Vol. 28 da ENZYKLOPAEDIE DER RECHTS – UND STAATSWISSENSCHAFT. STEUEPRECHT, 3a. edição, Verlag Springer, Berlim, 1933) que, enquanto para o *nascimento* da obrigação de Direito Privado é essencial a manifestação de vontade das partes (obrigações *ex voluntate*), para o nascimento da obrigação tributária é essencial a manifestação de vontade da lei (obrigação *ex lege*). Como sintetiza Hensel à pág. 57: “Der gesetzliche Tatbestand ersetzt im Steuerschuldrecht das privatrechtliche Willensmoment”, ou em português: o fato gerador *legal* substitui no direito obrigacional tributário o momento da vontade do direito privado.

Como já ficou cabalmente demonstrado na brilhante sentença do M.M. Juiz Cantidiano Garcia de Almeida e do acórdão do TFR que a confirmou e fez coisa julgada, e também está na imensa literatura das democracias, não existe obrigação tributária senão decorrente da lei.

XXX – Quanto à disposição do infeliz item I do art. 568 do RICM, felizmente é nati-morto, não devia ter sido compilado nessa reedição. Não passa de um cochilo desse chamado “texto único” regulamentar, pois é apenas um engano, senão um insulto à legalidade, ao Direito Tributário e mais ainda ao Poder Judiciário e à Constituição Federal que reza, no § 4º do art. 153 já transcrito, mas que convém ser relido neste momento:

“A lei não poderá excluir da apreciação do Poder Judiciário qualquer lesão de direito individual”.

XXXI – Quanto à citação do art. 587 do Regulamento, segundo o qual

“Determinada a inscrição do débito na dívida ativa, pela Procuradoria Fiscal, cessará a competência dos demais órgãos administrativos para decidir as respectivas questões”;

temos que o contribuinte por seu advogado, pediu a sustação da penhora antecipadamente e o M.M. Juiz a suspendeu, ouvindo a Exeqüente na pessoa de sua Digna Procuradora, exatamente para dar oportunidade a que a Procuradoria, como repartição competente, pudesse proceder ao “controle administrativo da legalidade”. Como se vê não é só a Secretaria da Fazenda, mas também a Procuradoria Fiscal que insiste nessa cobrança ilegal.

Passemos agora à parte do mérito constante dos itens 7.1 a 7.3, fls. 34/36 dos autos. Vê-se que a nobre Procuradora, ao invés de adotar o princípio atual de que a interpretação fiscal não é pro fisco, nem pro contribuinte, mas somente *pro lege*, ficou na Idade Média e no “Ancien Régime” *pro fisco*, esquecendo-se da advertência que Shiller, pela fala da injustiçada Maria Stuart, lançou ao *Lord Tesoureiro*:

“Acautelai-vos, nobre Lord, para que os interesses do Estado não apareçam a vossos olhos, como os da Justiça”.

XXXII — Com efeito. Com a preocupação de defender a arrecadação do indevido, *contra o contribuinte de direito*, chega a fazer uma confusão entre os institutos extremos do “*diferimento*” de imposto devido — que nada tem a ver com o caso — e o da “*isenção*” por meio da *redução da base de cálculo* que é o previsto em lei para o caso. Invertendo as posições, chega a afirmar que a empresa no exercício desse serviço de coletor gratuito, se escriturasse o crédito integral de desgravação ao consumidor final, obteria locupletamento:

Como a douta Procuradoria não citou um só acórdão de toda a jurisprudência que já citamos, damos no caso a palavra ao Supremo Tribunal Federal, que precisamente julgando essa mesma questão sobre esse direito de crédito integral (no caso das aquisições de gado em pé e carne por parte dos frigoríficos), com a isenção parcial por meio da *redução da base de cálculo*, já teve oportunidade de desfazer essas mesmas confusões, esclarecendo o Ministro Djaci Falcão, no Agravo de Instrumento n. 86.993 acima já citado, em que foi agravante o mesmo Fisco Paulista e agravado *Frigorífico Patrocínio Paulista*:

DESPACHO: — *Vistos, etc.*

Não vejo como prover o agravo ante as considerações aduzidas no despacho impugnado, in verbis:

Ao contrário do que pretende a recorrente, não se cuida, na espécie, de crédito presumido (alternativa sequer considerada no acórdão recorrido) ou de diferimento do imposto devido na primeira operação, tanto que a hipótese se resume, em última análise, em redução da base de cálculo do I.C.M., que correspondia a uma típica isenção parcial do tributo.

De diferimento não se cuida, como bem demonstrou o Acórdão, pela só mas suficiente razão de que nenhuma norma indica outro momento, ou outro responsável, para o pagamento do imposto correspondente ao percentual cortado no valor da operação básica’ (fls. 306). Ademais, está a redução da base de cálculo prevista entre as hipóteses elencadas no parágrafo único do art. 1º da Lei Comple-

mentar n. 24/75, onde o legislador procura explicitar os casos em que existe a necessidade da celebração de convênios, como ocorre, principalmente, com a isenção plena.

Nessas condições, não há como se falar em ofensa ao art. 23, inciso II, da Constituição Federal, ou em negativa de vigência do art. 3º, § 1º, do Decreto-lei n. 406/68, visto que, em se tratando de isenção parcial, é essencial o reconhecimento do direito ao crédito respectivo, na fase subsequente do ciclo de distribuição da mercadoria, sob pena de anular-se o benefício legal (R.E. n. 86.675, citado a fls. 304).

A argumentação contrária, justamente, é que esbarraria no princípio da estrita legalidade dos tributos ou no princípio da não cumulatividade, como vem decidindo o Colendo Supremo Tribunal Federal (fls. 304/305).

Inviável o recurso, igualmente, no que tange à alegada violação do art. 1º, parágrafo único, item III, da Lei Complementar n. 24/75, uma vez que o Acórdão não reconheceu à recorrida o direito a um crédito presumido, daí resultando que a matéria pertinente à existência ou não de provisão legal a respeito não restou ventilada no decisório impugnado (Súmulas ns. 283 e 356) (fls. 11 a 13).

Além disso, ficou demonstrado que os acórdãos trazidos a confronto se referem a diferimento do I.C.M., e não de isenção parcial do imposto.

Nego seguimento ao agravo.

Publique-se.

Brasília-DF., 05 de abril de 1982.

XXXIII – Acontece ainda que, em 7 de maio de 1982, decidindo pelo acórdão *unânime* da Segunda Turma esta “quaestio” cuja *ementa* já transcrevemos no item VI, pg. 4 deste parecer, o senhor Min. Djaci Falcão, Relator, concluiu com o seguinte voto:

“Não vejo como modificar o despacho agravado, uma vez que havendo isenção do IC.vi na operação inicial, impõe-se o reconhecimento do direito ao crédito respectivo, em fase subsequente, sob pena de se tornar fictício o benefício. Outrossim, não cabe o recurso extraordinário sob alegação de negativa de vigência ao art. 1º, parágrafo único, item III, da Lei Complementar n. 24/75, segundo ficou bem explicitado no despacho agravado.

Finalmente, os acórdãos trazidos a confronto referem-se a diferimento e não à hipótese de isenção parcial.

Em caso semelhante bem ponderou o eminente Ministro Décio Miranda:

‘ . . . se o legislador isenta a primeira operação, não é de admitir-se que o faça a favor, apenas, do primeiro contribuinte, mas a benefício da composição do preço final, até o último consumidor’ (AG 84.810-0 (AgRg) – SP).

Ante o exposto nego provimento ao agravo”.

XXXIV – Portanto, a argumentação de fls. 31/37 da Exeqüente, no feito n. 145/82, não só não tem qualquer base jurídica, mas está ao arrepio dos acórdãos específicos do Egrégio Supremo Tribunal Federal.

Esperamos ter assim respondido a todos os quesitos formulados, concluindo pelo legítimo e imperturbável direito de crédito integral que tem a Consulente, no caso, como pela nulidade da certidão de dívida fiscal, por inexistente o fantasiado débito.

Este é nosso parecer, s.m.j.

São Paulo, 21 de junho de 1982.