OBSERVAÇÕES AO ANTE-PROJETO DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

CARLOS DA ROCHA GUIMARÃES
Advogado no Distrito Federal

SUMÁRIO: — *O texto constitucional. Normas gerais de direito tributário. Definição dos fatos geradores dos tributos locais. A partilha tributária e a autonomia local. O alegado abuso dos poderes locais. Será conveniente uma lei rígida? A contradição doutrinária do projeto. A autonomia do direito fiscal. Processo tributário administrativo. Dispositivos supérfluos. O sistema doutrinário do projeto. A justificação da emenda. Poderes implícitos para evitar a evasão. O nascimento do crédito fiscal. Direito penal tributário. Entrosamento dos processos administrativo e judicial.*

1. Antes de entrar na análise do texto dos artigos do Projeto do Código, parece-nos útil o exame do alcance e sentido que do texto constitucional em que se procura alicerçar a competência da União para legislar sôbre direito tributário passando depois ao exame da sistemática do Projeto, em seus aspectos formal e substancial, bem assim como dos princípios que formam o seu arcabouço.

O TEXTO CONSTITUCIONAL

2. O texto da Constituição, em que foi baseada a competência da União para legislar sôbre a matéria constante do Projeto, é o art. 5.º, XV, *b*, que declara competir à União legislar sôbre normas gerais de direito financeiro.

A conceituação do que sejam "normas gerais de direito financeiro" é um problema que não nos interessa, no momento, em tôda sua plenitude, dado que o Projeto só cogita do direito tributário, que constitui uma parcela do direito financeiro.

Embora, logo de início, se pudesse levantar a questão de saber se a competência para legislar sôbre normas gerais de direito financeiro implica a de legislar sôbre normas gerais dos direitos particulares, como o direito tributário, que compõem o direito financeiro, deixaremos de lado essa questão de ordem especulativa, em face dos trabalhos preparatórios da elaboração da Constituição.

3. Vê-se, por êstes, que a intenção do autor da emenda, constituinte Aliomar Baleeiro, foi abranger também o direito fiscal (José Duarte — *A Constituição Brasileira de 1946*, vol. I, pág. 275 e segs. e 296).

Sem desconhecer o valor precário dos trabalhos preparatórios para se interpretar uma lei (Carlos Medeiros Silva — *Valor dos trabalhos preparatórios na interpretação das leis* — Rev. Dir. Advo., V. II, fasc. I, pág. 247), aceitamos que de fato a *mens legis* no caso terá sido que a União legisle sôbre normas gerais de direito tributário.

Restringe-se pois o nosso problema saber qual o alcance dessas normas gerais.

NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

4. O problema já tem sido examinado entre nós e o I volume da série *Finanças em Debate*, publicada, sôbre a orientação de Affonso Almiro, pelas Edições Financeiras, trata especialmente do assunto. Nessa publicação pode-se ter uma idéia da divergência que lavra quanto ao conteúdo do dispositivo constitucional, o que nos parece razão suficiente para que façamos do mesmo um exame um pouco mais detalhado.

5. Teòricamente, contrapondo o conceito de parte geral de um direito a sua parte especial, somos levados a concluir que a União pode, em princípio, legislar sôbre a parte geral do direito fiscal, isto é, sôbre aquêles institutos do direito tributário que se aplicam a todos os tributos em geral, ou, pelo menos, a todos os impostos em geral, a tôdas as taxas em geral, e a tôdas as contribuições em geral, sejam êsses tributos em particular regulados, quer por lei federal, quer por lei local.

É bem verdade que, às vêzes, na parte geral da regulamentação de um certo ramo do direito, existem normas que, pela sua própria natureza, vão influir, na realidade, sòmente em certos e determinados institutos da parte especial, e, outras vêzes até, num só instituto. Essas normas, embora pela sua redação em forma genérica, pareçam dever ser incluídas nas normas gerais, pelo seu conteúdo restrito, constituem, na verdade, normas especiais. Assim sendo, essas normas devem, a nosso ver, ser excluídas da competência da União, pelos mesmos princípios acima expostos.

6. A nosso ver pois as normas gerais, em tese, são aquelas que:

1.º) se estendam indiscriminadamente a tôdas as pessoas de direito público.

2.º) se estendam indiscriminadamente a tributos da competência de tôdas as pessoas de direito público.

7. Vamos pois além de Carvalho Pinto na caracterização de norma geral. Para êle basta que a norma se estenda a entes públicos da mesma condição e espécie (Normas Gerais, cit., pág. 92).

Achamos que deva se estender a tôdas as pessoas de direito público, sob pena de prestar-se com facilidade a criação de situações privilegiadas em favor da União, se ela pudesse ser excluída da norma.

Um dos contrôles da justeza da norma é exatamente o fato de, aplicando-se ela também ao poder da qual emana, evitar-se assim restrições indevidas aos direitos fiscais dos poderes locais.

8. As únicas exceções que se poderiam abrir a essa generalidade da norma seriam para aquêles casos que, por sua própria natureza, pressupusessem a possibilidade de um tratamento diferente. Exemplo: quando se legisla sôbre a gradação de preferência dos créditos fiscais, para haver gradação é preciso haver

prioridade; compreender-se-ia pois aí que a União tivesse uma situação de privilégio em relação aos Estados e Municípios.

Fora porém dessa hipótese e de outras semelhantes a generalidade da aplicação da norma a tôdas as pessoas de direito público seria um critério distintivo da competência da União, excluída ela nos outros casos.

9. A 2.ª exigência, nada mais é do que um caso particular da 1.ª, um esclarecimento desta. Visa ela impedir que pela aparência de generalidade na forma, não se contorne a exigência de generalidade na essência.

Examinada, assim, em tese, a conceituação de normas gerais, passemos a examinar certos aspectos parciais do Projeto, a fim de ver se, em princípio, se deve incluir a matéria tratada nos mesmos, dentro da competência da União.

Surge logo de início a questão da

DEFINIÇÃO DOS FATOS GERADORES DOS TRIBUTOS LOCAIS

10. Êsse é um problema fundamental a ser examinado.

Na competência para legislar sôbre normas gerais de direito fiscal estará incluída a de enumerar os fatos geradores de cada impôsto local?

Não constituirá êsse fato invasão da capacidade privativa dos Estados e Municípios para legislar sôbre os tributos que lhes foram distribuídos na partilha Constitucional?

A resposta a essa questão nos parece que deva ser indubitàvelmente afirmativa. Apesar disso, no entanto, há quem defenda a tese de que a capacidade para legislar sôbre normas gerais de direito tributário vai até o ponto de poder a União fixar os fatos geradores de cada tributo local (ver): Gilberto de Ulhoa Canto — *in Normas Gerais de Direito Financeiro* supra-citado, págs. 99 e 100; Aliomar Baleeiro — *in Normas Gerais...* citado, pág. 59).

Em contraposição discordam dêsse modo de entender Carvalho Pinto (*in Normas Gerais...* pág. 92) e Sá Filho (*Normas Gerais...*, pág. 27).

A PARTILHA TRIBUTÁRIA E A AUTONOMIA LOCAL

11. A nosso ver a razão está com êstes últimos pois que, do contrário, ficaria sem sentido o nosso sistema constitucional, que é federativo. De fato, a competência privativa dos poderes locais para tributar, e, com o produto dêsses tributos, organizar os seus serviços, é uma condição imprescindível para a existência de uma federação.

A autonomia dos Estados e Municípios só pode existir se existir a autonomia financeira. Se a Constituição lhes dá aquela autonomia (art. 18, e seus §§ 1.º e 2.º e 28), só permitindo a intervenção em casos especiais (arts. 7.º e 23), como poderia ter querido a intervenção branca nos negócios privativos dos poderes locais, por meio da legislação sôbre tributos privativos?

A autonomia concedida, pois, aos poderes locais pela Constituição, como base do regime federativo adotado (art. 1.º) nos leva necessàriamente a concluir que a competência privativa para tributar, condição *sine qua non* da dita autonomia, deve ser entendida de tal maneira que a União não possa, de modo indireto, alterá-la.

Cooley, falando sôbre os poderes de tributação dos governos locais nos adverte:

"Of all the costumary local powers, that of taxation is most effective and most valuable. To give local government without this would be little better than a mo-

ckery" (Thomas M. Cooley — *A treatrise on the law of taxation* — 1886 — página 679).

12. Partindo dessa premissa, somos levados a reafirmar a conclusão a que chegamos mais acima, segundo a qual a competência da União, para legislar sôbre normas gerais de direito fiscal, deve ser limitada àqueles institutos que, pelo seu caráter de generalidade, não interfiram com a caracterização dos tributos locais.

Se êsses tributos já vêm discriminados na Constituição, é evidente que a Lei Magna não poderia ter querido que essa discriminação pudesse ser alterada unilateralmente, pela União, atribuindo-lhe a competência para fixação dos fatos geradores de cada tributo. Uma coisa exclui a outra: partilha constitucional, com fixação do conteúdo de cada quinhão por uma das parte, não é na realidade partilha.

Nem por outro motivo, a nosso ver, é que o dispositivo constitucional se refere sòmente a *normas gerais*, deixando assim a parte especial, relativa a cada tributo, para ser regulada pelos poderes locais, sujeita evidentemente aos contrôles jurisdicional e legislativo previstos na própria Constituição.

O ALEGADO ABUSO DOS PODERES LOCAIS

13. Para justificar a regulamentação da partilha constitucional numa lei federal alega-se que os Estados e Municípios podem desfigurar os tributos que lhes foram distribuídos, colocando, dentro do campo de assento dêsses tributos, fatos geradores que não obedeçam ao sentido que a Constituição deu a êsses tributos. É possível que isso aconteça. Mas será que a discriminação de rendas da Constituição é tão clara que se saiba desde logo o que se deve incluir na lei federal?

Mas, nesse caso, desnecessária seria essa lei, pois todo o mundo saberia quais os fatos geradores cabíveis na competência tributária de cada poder local.

Pode-se, no entanto, justificar a necessidade da lei federal na generalidade, na falta de clareza do texto constitucional. Mas, nesse caso, se os poderes locais podem estender indevidamente o seu campo de competência tributária, não poderia a União restringi-lo de mais? Ou mesmo também ampliá-lo indevidamente?

Vejamos, por exemplo, o art. 73 do Projeto. Será que se enquadra no mesmo o impôsto de licença para o tráfego de veículos? Isso é uma amostra do que pode acontecer.

Vemos pois que ou a lei federal diria só o que está na Constituição e seria inútil, ou ela diria mais do que está na Constituição e, nesse caso, duas hipóteses se poderiam apresentar: ou ela restringiria a competência local e surgiria o conflito levantado pelos Estados e Municípios, ou ela ampliaria essa competência e o mesmo conflito atual seria levantado pelos contribuintes.

Vemos pois que a lei federal não teria o mérito de evitar conflitos futuros. Ela viria talvez acirrar êsses conflitos pela pressão sôbre a autonomia local.

SERÁ CONVENIENTE UMA LEI RÍGIDA?

14. Mas não é só isso. Mesmo que se pusesse de lado a questão constitucional da autonomia dos poderes locais, e se encarasse a questão sòmente do ponto

de vista do direito fiscal, ainda assim não nos parece de boa técnica uma lei rígida federal.

De fato, na mesa redonda sôbre discriminação de rendas, o deputado Aliomar Baleeiro, crendo que pleiteávamos que a Constituição definisse rìgidamente quais os fatos geradores que se incluíam no campo de assento de cada tributo, combateu com vantagem essa rigidez (*Discriminação de Rendas*, cit., pág. 36 e segs.).

Tivemos, no entanto, ocasião de esclarecer que estava longe de nós a idéia de pleitear uma caracterização rígida do fato gerador no texto constitucional, e muito menos um relacionamento dos mesmos na Constituição (*Discriminação de Rendas*, cit., pág. 38 e segs.).

Muito bem; os argumentos que valem contra uma rigidez do texto constitucional, também valem contra essa mesma rigidez constante de uma lei federal. Essa lei, por sua generalidade, não poderia atender às peculiaridades locais, e à evolução dos interêsses momentâneos que se viessem a criar nas várias unidades da Federação.

Sabemos que com freqüência novas formas de transações surgem no comércio jurídico. Essas formas, muitas vêzes, não estão previstas na lei.

Por outro lado a sua criação, ou pelo menos a sua utilização mais freqüente, têm como causa, em grande número de casos, o menor ou nenhum ônus fiscal suportado por ditas formas de transação.

Se o legislador local não puder imediatamente acudir a essa lacuna da lei fiscal, a evasão dos tributos tende a se firmar sem que o Fisco possa agir para impedi-la.

Também pois por êsse argumento de que o direito fiscal deve ter bastante mobilidade para poder se adaptar à evolução rápida dos fenômenos econômicos, se chega à conclusão de que uma lei federal rígida, inadequada às peculiaridades locais de cada região do País, e à evolução dos fatos nessa região, é contrária ao espírito que ditou a fórmula ampla usada nos textos constitucionais para definir os tributos partilhados.

A CONTRADIÇÃO DOUTRINÁRIA DO PROJETO

15. O Projeto, aliás, sentiu essa necessidade da maleabilidade da lei fiscal, e, nos seus arts. 129 e 131, concedeu ao intérprete da lei fiscal, armas para a adaptação da lei tributária à evolução dos fenômenos econômicos.

Mas como se conciliar essa liberdade do intérprete em relação ao fato gerador concreto, se se quer definir rìgidamente, numa lei federal, quais os fatos geradores que se enquadram no campo de assento de cada impôsto?

Se o legislador local não tem a liberdade de incluir novas formas jurídicas na definição legal do fato gerador de um determinado impôsto, como se pode admitir essa liberdade no simples intérprete da lei?

Data venia, não nos parece que os dois princípios sejam coerentes e lògicamente conciliáveis.

Mas não é só. O próprio princípio da autonomia do direito fiscal, no qual se apoiou o ilustre autor da emenda constitucional, é contra a extensão demasiada dessa competência federal.

A AUTONOMIA DO DIREITO FISCAL

16. Como é sabido, a emenda que deu à União poderes para legislar sôbre normas gerais de direito financeiro, e portanto, de direito fiscal apoiou-se na autonomia dêstes ramos do direito em relação ao direito privado (Aliomar Baleeiro, *Alguns Andaimes da Constituição*, Rio, 1950, págs. 151 e segs.).

Ora, se os institutos de direito comum, quando utilizados no direito fiscal, assumem "caracteres próprios e específicos, freqüentemente diversos e inconfundíveis relativamente aos de direito comum", como diz o deputado Baleeiro no seu livro supracitado, é evidente que a capacidade privativa dos poderes locais para legislar sôbre determinados tributos, nos levaria à conclusão que êsses poderes locais teriam também competência para regular o mais amplamente possível os institutos de direito fiscal, no que se refere a êsses tributos.

Essa seria a conclusão lógica e iniludível a que nos levaria a tese da autonomia do direito fiscal, em relação ao direito privado, na interpretação dos nossos textos constitucionais que concedem competência privativa aos poderes locais para legislar sôbre determinados tributos. No entanto, essa conclusão de competência ampla e irrestrita dos poderes locais, não pode mais ser adotada hoje em dia, face ao artigo da Constituição que atribui à União competência para legislar sôbre normas gerais de direito tributário.

Mas é inegável que o próprio princípio que inspirou êsse texto constitucional deve nos levar a interpretá-lo restritivamente, pois que, repitamo-lo, a autonomia do direito fiscal nos leva, em princípio, a atribuir os mais amplos poderes a administrações locais. Por mais um caminho, pois, chegamos à conclusão de que o texto constitucional deve ser interpretado restritivamente.

CONCLUSÃO

17. Por todos êsses motivos não nos parece que o Código Tributário deva regular os tributos locais em espécie, pois:

1.º Êstes não se incluem tècnicamente no conceito de normas gerais.

2.º A Constituição deu aos poderes locais competência privativa para legislar sôbre os mesmos.

3.º Essa autonomia financeira é imprescindível para a existência do regime federativo, princípio básico da nossa organização política.

4.º Essa regulamentação, longe de afastar os conflitos, viria talvez criar novos.

5.º A lei fiscal não deve ser rígida, a fim de que possa se adaptar às peculiaridades e evolução de fenômenos locais.

6.º A autonomia do direito fiscal nos leva a admitir a competência mais ampla dos poderes locais.

PROCESSO TRIBUTÁRIO ADMINISTRATIVO

18. Outra parte do Projeto que nos parece estar fora da competência legislativa da União é o processo administrativo para cobrança dos tributos locais. De fato, se se admitir, como procuramos demonstrar acima, que os Estados e Municípios têm competência ampla para legislar sôbre os tributos que lhes foram distri-

buídos pelo legislador constitucional, respeitados, é claro, os princípios da própria Constituição, temos que concluir, lògicamente, que a forma de lançamento e apreciação administrativa da defesa dos contribuintes também não pode deixar de ser da competência dos poderes locais.

Essa forma está ìntimamente ligada ao fundo, não podendo ser os dois separados sem prejuízo para a regularidade da arrecadação. Mas, mesmo que não se encare a questão sob êsse ponto de vista, é indubitável que a parte processual administrativa, e sobretudo a organização das repartições fiscais, com a distribuição da competência das respectivas autoridades, é matéria de direito fiscal administrativo de competência dos Municípios (art. 28, II, *b*, da Constituição) e com mais razão dos Estados.

Nem se diga que o processo fiscal implica também uma garantia constitucional de defesa do cidadão, prevista no art. 141, § 36, da Constituição, porquanto se a lei local não atender ao mínimo de garantias constitucionais há sempre o recurso ao Judiciário (art. 141, § 4.º, da Constituição).

Aliás, o ilustre autor do Projeto parece ter sentido êsse fato, pois que só regulou mais detalhadamente o processo federal (art. 303), limitando-se a estabelecer requisitos mínimos para o processo local (art. 305).

Mesmo assim não nos parece que possa subsistir êste último texto, não tanto pela substância dos seus dispositivos, como pela incompetência da União para legislar a respeito. Somos pois pela exclusão dêsse livro do Projeto.

Por êsse motivo, somos também pela regulamentação do processo tributário administrativo da União em lei especial, e não no Código Tributário, que, segundo a nossa opinião, só deve conter as normas gerais aplicáveis tanto à União como às unidades da Federação.

19. Somos também, em conseqüência, pela regulamentação do processo judicial em outra lei especial.

Examinado o Projeto no que nos parece que êle tem de excessivo, como matéria de competência, não podemos deixar de dizer duas palavras sôbre aquilo que se nos afigura excessivo sob o aspecto formal, isto é os

DISPOSITIVOS SUPÉRFLUOS

20. Reproduz o Projeto, no seu texto, vários dispositivos constitucionais. A nosso ver êsses dispositivos devem ser eliminados do Projeto por supérfluos.

A lei é um instrumento de ação, e não um repositório de doutrina. Só deve ela, em conseqüência, tratar de questões que, se não previstas expressamente, ficariam sem regulamentação legal.

Não é evidentemente o caso dos disposiitvos constitucionais que não ganham qualquer fôrça pelo fato de serem incluídos no Projeto.

A própria hierarquia das leis indica que os textos constitucionais devam ser citados e interpretados de acôrdo com a sua posição na própria Constituição. O seu deslocamento para a lei ordinária não traz pois qualquer vantagem, nem mesmo de ordem prática.

Na mesma ordem de idéias de que a lei deve ser um instrumento de ação e não mero repositório doutrinário é que opinamos sejam excluídas do Projeto definições de caráter teórico, sem alcance prático imediato.

Feito o exame do Projeto em seu aspecto fundamental que é o da extensão dos poderes da União para legislar sôbre normas gerais e quais em princípio os textos que deveriam ser excluídos do Projeto para escoimá-lo daquilo que nos parece ser excessivo, quer no fundo quer na forma, passamos a examinar certos aspectos fundamentais do direito fiscal e qual o tratamento que receberam no Projeto, sempre nos orientando pela influência que êsses princípios básicos possam ter na execução das leis fiscais em geral e no futuro Código em particular.

O SISTEMA DOUTRINÁRIO DO PROJETO

21. Como já tivemos ocasião de salientar mais acima, a emenda Baleeiro, que motivou a inclusão das normas gerais de direito financeiro na competência da União, apoiou-se doutrinàriamente na autonomia do direito financeiro em geral, e do direito fiscal em particular, pois que, repetidas vêzes, na sua fundamentação, fêz referência expressa a êste último ramo do direito (ver *Alguns Andaimes...*, cit., págs. 151 e segs.).

Mas como sabemos há duas formas de se colocar o problema da autonomia do direito fiscal.

1.ª Reconhecendo que no tratamento das relações jurídico-tributárias, que são relações de direito público, os institutos já existentes no direito privado não podem ser utilizados sem que se lhes modifique a tonalidade, adaptando-os ao direito público e interpretando-os de acôrdo com os princípios inspiradores dêste ramo do direito, ou

2.ª Reconhecendo que o direito fiscal não está sujeito, na caracterização do fato gerador, às formas de direito privado, podendo a tributação captar diretamente os efeitos econômicos do negócio jurídico, qualquer que seja a forma que assumam.

22. Quanto à primeira maneira de caracterizar a autonomia do direito fiscal, não cria ela problema diverso daquele que já existe para outros ramos do direito, em que a questão foi levantada, desde a autonomia do direito comercial, à do direito marítimo e do direito aeronáutico, por exemplo.

A luta se trava entre aquêles que são favoráveis à tese da autonomia e aquêles que são favoráveis à existência de um mero particularismo, que é a tese defendida por Geny em relação ao direito fiscal. A luta nesse campo nos parece ser mais de palavras do que de fundo. Se se admite o princípio funcional de que os institutos de direito privado não podem ser aplicados ao direito público em geral, e em especial ao direito tributário, sem uma adaptação aos princípios que regem o direito público, sem tomarem uma coloração especial, pouco importa que se chame a isso de autonomia ou particularismo, desde que o acôrdo exista quanto à essência.

Desde que de fato êsse acôrdo existe, parece-nos inútil continuar o exame do problema da autonomia do direito fiscal, sob êsse aspecto.

23. O segundo problema da autonomia do direito fiscal é que nos parece ser realmente fundamental e sôbre êle existe um desacôrdo grande, mesmo entre aquêles que admitem que a tributação recai sôbre o fato econômico, independentemente da forma jurídica de que êsse fato se revista.

É inútil encarecr a importância dêsse problema para o direito fiscal, principalmente num Estado Federado. Passemos pois a examiná-lo mais detalhadamente.

A JUSTIFICAÇÃO DA EMENDA

24. Na justificação da emenda que motivou a primeira parte da letra *b* do n.º XV do art. 5.º da Constituição federal, o deputado Baleeiro adotou o ponto de vista de que a tributação atinge o fato econômico, alterando até os conceitos de direito privado, para equiparar coisas diferentes de acôrdo com êste ramo do direito, mas iguais econômicamente (ver *Andaimes...*, cit., págs. 151, 152, 154, 156 e 157).

Êsse o primeiro argumento nos dá o fio diretor que inspirou dito texto constitucional, e as razões pelas quais êle foi incluído na Carta Magna. Dado, no entanto, o valor precário dos trabalhos preparatórios na interpretação dos textos legais, é legítimo perguntar-se se êsse pressuposto, que levou à aceitação da emenda Baleeiro, pode ser considerado como princípio orientador do nosso direito fiscal ou não.

25. Doutrinàriamente seríamos levados a aceitar êsse princípio. De fato, a doutrina mais avançada, no direito fiscal, é aquela que, defendendo a autonomia dêste, em relação ao direito privado, considera que a tributação atinge diretamente o fenômeno econômico subjacente na forma jurídica. Assim, embora esta seja regulada pelo direito privado, não fica o direito fiscal prêso a essas formas, mas vai atingir a verdadeira transação econômica que se subsume na forma legal escolhida.

Nesse sentido é a lição de Giannini:

"L'oggetto dell'imposta, però, non é tanto il rapporto giuridico privato, comé tale, ma il rapporto economico che ne forma il contenuto" (A. D. Giannini, *Il rapporto giuridico d'imposta*, Milão, 1937, pág. 157).

E logo adiante esclarece:

"Vi sono, in primo luogo, dei casi nei quali dall'analisi delle norme legislative si deduce che la situazione di fatto è stata considerata come presupposto del tributo, independentemente dalla sua conformità con la situazione giuridica; i trasferimenti immobiliari, ad es., giuridicamente inesistenti, secondo il diritto commune (art. 1314 cod. cv.), se non risultano da un atto scritto, sono invece colpiti dall'imposta di registro quando, in base alle presunzioni stabilite dalla legge — (art. 18 legge del registro) o ad altri elementi di non minore efficacia, si può ritenere che essi si sono nel fatto verificati" (op. cit., pág. 160).

Não é outro o ensinamento de Tesoro:

"Qualche dubbio potrà sorgere, specie quando dei presupposti privatistici debbano essere presi in considerazione per la determinazione dell'oggeto dell'obbligazione tributaria. In questi casi dovrà seguirsi normalmente il principio della realtà sostanziale economica, anche in contrasto col formalismo giuridico; quando, cioè, vi sia divergenza tra situazione economica e situazione giuridica, la norma tributaria non può discostarsi della situazione economica, che è quella soltanto che consente un prelievo coattivo di ricchezza privata per destinarla al soddifacimento di bisogni colletivi (Giorgio Tesoro, *Principii di diritto tributario*, Bario, 1938, pág. 12).

Jarach não é menos incisivo:

"El problema de la autonomia del derecho tributario frente ao derecho privado encuentra su solucion, a nuestro parecer, en la fórmula siguiente: el derecho impositivo no considera como presupuesto de la obligación un negocio juridico

sino la relación económica que éste crea; relevante para el derecho tributario no es la *intentio juris*, sino solamente la *intentio facti;* la disciplina que el derecho privado da a una determinada relación es, pues, relevante para el derecho tributario solamente en cuanto directamente deriva de la "intentio facti", no en cuanto deriva de una preeminencia acordada por el derecho privado a la *intentio juris* de las partes" (Dino Jarach, *El hecho imponible*, Buenos Aires, 1943, pág. 106).

Allix et Lecerclé, que só aceitam a autonomia do direito fiscal com restrições, acham, no entanto, que:

"Il est très admissible que la loi fiscale ne concorde pas rigoureusement avec la loi civile, parce qu'elles ne se placent pas au même point de vue. Il y a des situations qui, distinctes au point de vue juridique; présentent des caractères de similitude au point de vue fiscal, et inversement. Le droit fiscal peut donc procéder à certaines "assimilations", en matière d'impôt: assimiler, par exemple, comme on l'a signalé tout à l'heure, certains meubles à des immeubles, certaines proprietés nos bâties à des proprietés bâties" (E. Allix e M. Lecerclé, *Les droits d'enregistrement*, 1933, Tomo I, pág. XXI).

Trotabas que foi, na França, um dos pioneiros da autonomia do direito fiscal com a publicação, em 1928, do seu *Ensaio sôbre o Direito Fiscal* (ver tradução na Rev. de Dir. Advo., vol. 26, pág. 34), opinando, recentemente, sôbre a jurisprudência do Conselho de Estado, fêz ressaltar que:

"Cette jurisprudence montre avec evidence que la loi fiscale est capable de modifier tous états de droit, *au point de vue du droit fiscal*: elle atteint des situations et des faits sans avoir à rechercher comment ils sont définis par une autre loi, et, en revanche, les définitions données par la loi fiscale sont naturellement indifferentes aux autres lois. C'est cette constatation — qu'exprime l'autonomie du droit fiscal" (Louis Trotabas, *Précis de Science et Législation Financières*, Paris, 1947, pág. 270, n.º 329).

E o próprio Geny, que é contrário à tese da autonomia do direito fiscal, reconhece a capacidade do legislador fiscal para modificar os conceitos de direito privado a fim de atingir os fatos subjacentes (Ver *O Particularismo do Direito Fiscal, in* Rev. de Dir. Advo., vol. 2.º, pág. 15).

Segue a mesma corrente a doutrina suíça como se pode ver em E. Blumenstein, o qual cita em apoio de sua tese decisão do Tribunal Federal, na qual foi dito que:

"Le fisc n'est pas obligé de se placer strictement au point de vue du droit civil; il a le droit de tenir compte de la situation économique voulue et réalisée, quelle que soit la forme juridique qui lui a été donnée" (*Gegenseitige Beziehungen Zwischen Zivilrecht und Steurrecht, in* Zeitschrift für Schweizerisches Recht, 1933, pág. 232 a).

Essa tese é de há muito aceita no direito alemão onde é aplicada mesmo quando a lei fiscal não prevê a tributação da nova forma jurídica empregada, se com isso se frauda impôsto previsto para outras formas jurídicas com finalidades idênticas, como se vê do § 10 do Código Tributário Alemão (*Reichsabgabenordnung, in* Bulletin de Statistique et de Législation comparée, 1934, Tome 115, pág. 1.141).

E o Tribunal Financeiro do Reich (Reichsfinanzhof) é positivo:

"O objeto da tributação deve ser o que se encontra em valores econômicos e sua movimentação e não o que nos apresenta a aparência jurídica" (was da ist

an wirtschaflichen Werten und Wertbewegungen, nicht was der rechtliche Schein ergibt, soll Gegenstand der Besteurung sein, *in* O. Bühler, *Steurrecht*, 1951, I, pág. 69).

Entre nós essa tese já vem sendo aceita, embora ainda combatida.

Defendem-na, por exemplo, João Martins de Oliveira (*Direito Fiscal*, Rio de Janeiro, 1943, pág. 22), e o próprio autor do Projeto (*Compêndio de Legislação Tributária*, Rio de Janeiro, s/d., pág. 40); também, nós já tivemos ocasião de defendê-la há algum tempo (Carlos da Rocha Guimarães, *Aspectos e tendências da arrecadação de impôsto de transmissão* causa-mortis *no Distrito Federal, in* Rev. de Dir. Advo., vol. II, fasc. I, pág. 413).

Mesmo a nossa jurisprudência, embora longe de ser pacífica, tem aceito essa tese em muitos casos. Assim é que o Supremo Tribunal no recurso extr. 7.647 — considerou como transmissão tributável a simples transmissão de fato de um imóvel.

É a seguinte a ementa do citado acórdão:

"A versão de bens imóveis na formação de capital social é modalidade da transmissão da propriedade, sujeita, assim, ao pagamento do respectivo impôsto. À exigência dêste pelo Fisco, não importa haja, ou não, sido transcrita no registro de imóveis a ata de assembléia geral de sociedade que lhe aprovou a incorporação" (*in Rev. Dir. Adv.*, vol. VII, pág. 141).

E no seu voto o Ministro Castro Nunes foi positivo admitindo que o contrato era suficiente para caracterizar a transmissão para efeitos fiscais:

"Não importa que a ata da assembléia geral não tenha sido transcrita no registro de imóveis, porque o impôsto é exigido ainda antes da escritura, ônus fiscal que precede ao título de transferência do imóvel.

É certo que os atos jurídicos translativos só se completam jurìdicamente com a transcrição. Mas assim é para efeitos civis. Não, porém, para efeitos fiscais porque a lei exige o impôsto como condição para a lavratura da escritura" (acórdão citado, loc. cit., pág. 145).

Mais positivo ainda foi o acórdão da 6.ª Câmara do Tribunal de Justiça de S. Paulo, que, mantendo sentença do Dr. José Frederico Marques, adotou a tese da autonomia do direito fiscal, em que êste se fundara, dizendo a ementa do referido julgado:

"O direito fiscal se interessa pela substância econômica e não pela forma jurídica, o que pode ser generalizado no sentido de que o direito fiscal recebe os atos ou negócios jurídicos meramente em seus efeitos como fatos econômicos" (*Rev. de Dir. Advo.*, vol. 23, pág. 67)

É bem verdade que depois dessa decisão, que é de princípios de 1949, a mesma Câmara adotou, em fins do mesmo ano, tese diversa, voltando, no entanto, em 1950, a reafirmar o seu primitivo ponto de vista. Nesse novo acórdão declarou a egrégia Câmara:

"... cabe à lei estadual definir o campo de alcance dos seus tributos, fazendo taxar os atos que indiretamente procurem burlar a tributação" (*Rev. de Dir. Advo.*, vol. 23, pág. 71).

E mais adiante esclarece o acórdão:

"Fácil seria obter-se a integral propriedade de todos os bens sociais, adquirindo-se a totalidade das ações da sociedade.

Ninguém poderia negar que, em tal caso, os imóveis, ainda que indiretamente, se transferiram, na realidade, para o patrimônio do adquirente das ações".

No mesmo sentido são os julgados que consideram que as construções feitas pelo promitente comprador não devem ser computadas para efeito da apuração do valor do imóvel, que servirá de base ao cálculo do impôsto de transmissão.

Ora de acôrdo com o Código Civil (art. 547) o proprietário do solo é também o proprietário dessas construções, tendo o promitente comprador mero direito de indenização. Assim sendo, por direito privado, quando se faz a venda definitiva, está-se vendendo terreno e construções, sendo o preço destas compensado com o direito de indenização de quem as construiu.

No entanto, vários acórdãos (ag. pet. 2.755 da 2.ª Câmara *in D. J.*, 28-7-52; ap. civ. 17.445 da 6.ª Câmara *in D. J.* 20-11-52; ap. civ. 12.410 da 7.ª Câmara *in D. J.* 12-3-53) têm decidido o contrário, em matéria fiscal, adotando portanto o princípio de que, em direito tributário, pode-se admitir a propriedade da construção independente da do solo, atendendo portanto à realidade econômica, contra o formalismo jurídico.

Vemos pois que a tese da autonomia do direito fiscal não favorece sòmente o Fisco, mas também o contribuinte, pois atende de fato às imposições da realidade econômica.

26. Mas se doutrinàriamente essa tese vem se impondo, resta decidir se ela se coaduna com a sistemática da nossa Constituição em matéria fiscal.

Cremos poder afirmar que há elementos, constantes da própria Constituição, que legitimam concluir que o sistema fiscal da Carta Magna melhor se coaduna com uma tributação que tenha por base o fenômeno econômico do que com uma que assente sôbre o formalismo jurídico.

De fato diz o art. 202 da Constituição:

"Os tributos terão caráter pessoal sempre que isso fôr possível, *e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte*".

Ora, essa finalidade de se graduar os tributos de acôrdo com a capacidade econômica só pode ser atingida se a mesma lei regular atos que tenham a mesma substância econômica, pois do contrário transações, que revelem idêntica capacidade contributiva, terão tratamento diverso.

Castro Nunes embora contrário à tese da autonomia do direito fiscal, já reconhecia, no entanto, que

"tributar os atos da vida civil é intervir pelo impôsto na circulação da riqueza" (*Problemas da partilha tributária*, Rev. Dir. Advo., vol. I, pág. 15).

Ora, o art. 202 recebe nìtidamente o princípio de que o tributo visa a capacidade econômica e não a simples forma jurídica, e embora não seja uma norma imperativa, determinando que só o fato econômico seja levado em conta na tributação, é inegável que a recomendação constitucional vem em apoio da tese que defendemos e que inspirou o art. 5.º, XV, *b*, primeira parte da Constituição federal.

27. É bem verdade que, em tese, podem existir tributos sôbre o ato jurídico, em seu aspecto formal, ao lado dos tributos sôbre a operação econômica.

Castro Nunes e Costa Manso aceitavam essa distinção (ver *Problemas da partilha tributária*, Rev. de Dir. Advo., vol. I), que também foi por nós usada na defesa do impôsto de cessão (Carlos da Rocha Guimarães, *Impôsto de cessão de promessa de venda, in* Rev. de Dir. Advo., vol. II, fasc. II, pág. 596), tendo

além disso sido aceita pelo Supremo Tribunal Federal para recusar a alegação de inconstitucionalidade levantada contra o impôsto de transações de S. Paulo (rec. extr. 6.536, *in Diário da Justiça* de 30-6-1945).

28. No entanto, essa distinção hoje em dia deve ser reexaminada, em face da sistemática da vigente discriminação de rendas públicas. De fato, tendo em vista a parte final do § 5.º do art. 15 da Constituição federal, que não permite mais que o impôsto de sêlo, que seria o tributo sôbre o ato formal, recaia sôbre as operações que se enquadram no campo privativo de tributação dos poderes locais, que seria o fato econômico na teoria anterior, impõe-se uma opção por uma das seguintes soluções: ou a Constituição achou que o tributo local também recai sôbre o ato formal e haveria invasão da competência local pela União, ou achou que o próprio impôsto de sêlo também atinge o fenômeno econômico, e teria desaparecido do nosso sistema tributário a imposição de atos formais.

Pela letra do citado dispositivo constitucional poderia parecer que a tributação assenta sôbre o ato jurídico, o que nos levaria à conclusão de que os institutos de direito privado seriam tomados como fatos geradores do impôsto, na sua forma prevista na lei civil ou comercial. No entanto, *scire leges non est verba earum tenere, sed vim ac potestatem*", segundo o aforismo de Celso (*Dig.*, liv. I, tít. 3, fr. 17).

Devemos, pois, para chegar á conclusão de qual seja o sistema vigorante na Constituição atual, apreciar a Carta Magna em seu conjunto, e deduzir do confronto do dispositivo em exame com outros dispositivos qual a verdadeira intenção do legislador constituinte.

Para começar, a interpretação do § 5.º do art. 15 da Constituição como querendo dar prevalência à forma jurídica sôbre a realidade econômica, coloca-o em flagrante contradição com a recomendação do art. 202 da própria Lei Magna

Por outro lado, admitir que a única tributação existente é sôbre os fenômenos econômicos torna mais coerentes entre si não só os vários textos constitucionais, como também dá à Constituição maior unidade doutrinária.

Aliás, no sentido dêsse entendimento do supracitado texto constitucional, é o depoimento do próprio autor da emenda sôbre normas gerais de direito financeiro:

"Vê-se, através dêsse dispositivo, que a Constituição encara, para efeitos fiscais, o fato econômico e não o negócio jurídico, que o informa. O fato gerador, nos impostos do art. 19, ns. II, III e IV, é inteiramente reservado aos Estados e exclui o impôsto federal, que se insinua sob pretexto de que assenta sôbre o ato jurídico ou o instrumento regulado por lei federal" (Aliomar Baleeiro, *Limitações constitucionais ao poder de tributar*, 1951, págs. 98/9).

Entre os especialistas de direito fiscal, aquêle que mais combateu essa distinção, entre impostos sôbre atos jurídicos e impostos sôbre fenômenos econômicos, foi Jarach, e combateu-a justamente para defender a tese de que só existem os últimos:

"Nosotros no desconecemos el hecho de que hay impuestos en cuyo hecho imponible ocupa un lugar una relación jurídica de derecho privado; pero sostenemos que el negocio o el acto juridico no tiene importancia para el nacimiento de la obligación impositiva en cuanto negocio o acto juridico, sino por la relación economica que él crea" (op. cit., pág. 96).

E mais adiante acrescenta:

"La *intentio juris*, sea referida a la classificación de derecho privado de la relación, sea, *a fortiori*, referida a los mismos efectos tributarios de la relación economica que se crea, no tiene importancia, y si la tuviese, ello significaria atribuir a la voluntad privada un poder creador de la obligación juridica tributaria que está en contradicción con el principio fundamental de que es la ley la fuente de la relación juridica tributaria" (op. cit., pág. 101).

Haveria mesmo uma incongruência que, no momento em que a Constituição afasta claramente a possibilidade de dois tributos sôbre o mesmo fato, um atingindo o aspecto jurídico-formal dêste fato, e outro o seu aspecto econômico, tivesse o legislador constitucional querido considerar como prevalecendo a tributação sôbre o aspecto jurídico-formal para aquêles fatos tributáveis que se nos apresentam sob a forma de ato jurídico, quando em muitos outros casos, como por exemplo, nos impostos de consumo e de exportação, é impossível adotar-se êsse critério por se apresentar o fenômeno econômico sem essa roupagem de direito privado.

Continuaríamos pois a ter duas espécies de tributos: um sôbre atos jurídicos e outro sôbre fatos econômicos, justamente no momento em que se nega a legitimidade dessa distinção.

O mais lógico é pois concluir que um único sistema, o mais geral, foi aceito pelo legislador constituinte e que, portanto, só prevalecem, hoje em dia, os impostos sôbre fenômenos econômicos.

Alega-se, no entanto, que tomar o fato econômico em sua nudez seria cair no domínio do arbitrário; que as leis locais poderiam, por exemplo, definir como propriedade imóvel aquilo que, normalmente, nunca poderia ser considerado como tal.

Que, assim sendo, quando o legislador constitucional se referiu, por exemplo, à transmissão da propriedade imóvel teria tido em mente um conceito geral de propriedade imóvel, aplicável em todos os Estados da Federação, não podendo ficar ao arbítrio de cada Estado dar a definição do que seja transmissão da propriedade imóvel.

Em conseqüência deduz-se que, como êsse conceito só vem definido com essa generalidade na lei civil federal, é evidente que o legislador constituinte ao fazer a discriminação de rendas teria pensado nos institutos de direito privado.

Aceitamos as premissas e mesmo a conclusão, mas levantamos aqui uma questão:

Quando o legislador constituinte pensou nos conceitos comuns do que se chama propriedade imóvel, teve em mira a forma jurídica de direito privado ou os efeitos econômicos que essa forma protege? Ou, dito em outras palavras, teria o legislador constituinte pensado na propriedade imóvel como um ato formal a que se chama propriedade em direito civil, ou teria pensado no conteúdo econômico que essa forma implica?

Propriedade para êle seria sòmente a forma que "assegura o direito de usar, gozar e dispor da coisa, e de reavê-la do poder de quem que injustamente os possua" (art. 524 do Cód. Civil), ou seria êsses mesmos direitos qualquer que seja a forma de que estejam revestidos?

Se econômicamente essas duas formas se equivalem pelos seus efeitos, será a diferença de aspecto exterior suficiente para diferençá-los tributàriamente?

Tomemos um caso típico para examinar, pois que é dado como medida do exagêro do Fisco: a tributação das cessões de promessa de venda como impôsto de transmissão de propriedade. Haverá alguém que defenda a tese de que quando alguém se torna cessionário de uma promessa de venda tenha em mira algum direito pessoal?

Sabemos muito bem que o que o cessionário tem em vista é o imóvel e que êle se torna cessionário porque se interessa pelo imóvel. Dizer-se que há mero direito pessoal em jôgo é legítimo do ponto de vista do direito privado, mas do ponto de vista econômico é querer desconhecer a realidade.

Se o contribuinte, fazendo cessão da promessa de venda, pudesse escapar ao impôsto de transmissão *inter-vivos*, então essa forma de negociar se tornaria a regra.

Vemos pois que o poder de tributar as transmissões de propriedade seria ilusório se não existisse o poder de tributar as cessões de promessa.

O poder de tributar, implicando o de evitar a evasão, parece indubitável que quando a Constituição federal atribui aos Estados (e ao Distrito Federal) competência para tributar a transmissão da propriedade imobiliária, teria querido se referir a *tôda transmissão em que os atributos da propriedade passam de um sujeito de direito para outro.*

Ora, como vimos acima, êsses tributos, êsses efeitos do direito de propriedade, que a caracterizam, de acôrdo com a lei civil, são "o direito de usar, gozar e dispor de seus bens, e de reavê-los do poder de quem quer que injustamente os possua".

O que é pois, no fundo, a propriedade?

É uma forma consagrada pela lei, da qual decorrem certos efeitos e a proteção de certos direitos.

Desde que êsses mesmos direitos encontrem proteção em outra forma jurídica, tem ela *econômicamente* o mesmo valor que a propriedade. É o caso da promessa de venda irretratável e irrevogável.

O promitente-comprador entra, regra geral, desde logo, na posse do imóvel e se obriga por todos os ônus futuros relativos ao imóvel, como se proprietário fôra. Passa êle portanto a ter não só o direito de uso e gôzo que tem o proprietário, como também o direito de dispor.

De fato, de acôrdo com a nova redação do art. 22 do Dec.-Lei 58, de 10-12-37, dada pela Lei 649, de 11-3-1949, passou aquêle diploma legal a se aplicar a tôdas as promessas de venda irretratáveis.

Ora no art. 13 do Dec.-Lei 58 está claramente estatuído o direito de cessão da promessa, e portanto dos direitos relativos ao imóvel, sem anuência do promitente-vendedor.

Além disso, tem o promitente-comprador o direito de retomada, como se proprietário fôsse (art. 15, IX, da Lei 1.300, de 28-12-50) desde que imitido na posse do imóvel por aquêle. Ora, que posse é essa que se transmite?

Não é a posse direta, pois que esta se acha com o locatário. Só pode ser pois a posse indireta, emanação do direito de propriedade (art. 485 do Código Civil).

Em outros têrmos: o proprietário não podia transferir ao promitente-comprador a posse direta que, por contrato, tinha transferido ao locatário, não lhe po-

dia transferir a apreensão da coisa (art. 403, I, do Cód. Civil), logo transferiu-lhe o direito de dispor da coisa, isto é, o direito de agir como proprietário.

Essa é a realidade dos fatos que se vem impondo ao nosso direito privado. A concepção formalista de propriedade que nos veio do direito romano, vai-se enfraquecendo, senão no ataque direto a êsse formalismo, pelo menos com a criação de outras formas jurídicas que têm o mesmo valor e os mesmos efeitos da propriedade.

Pode-se pois afirmar que, mesmo de acôrdo com o nosso direito civil a cessão de promessa de venda funciona como uma transmissão de propriedade, e tanto o legislador sentiu êsse fato que, pelo próprio Dec.-Lei 58, a promessa de venda passou a ser um direito real sôbre imóvel, isto é, também passou a ser imóvel, para efeitos de direito civil (art. 44, I, do Cód. Civil).

Foi certamente reconhecendo tudo isso que a União Federal, em cumprimento ao disposto no § 5.º do art. 15, da Constituição federal, não só deixou de tributar as translações de imóveis, ao suprimir a imposição sôbre as mesmas, na nova redação que deu, ao art. 38 da Tabela da Lei do Sêlo, pela Lei 1.747, de 28-11-1952 (ver também Circular n.º 96 da Dir. das Rendas Internas *in D. O.*, I, de 30-12-52). como também, na mesma linha de obediência ao preceito constitucional, equiparou as promessas de venda irrevogáveis às compras e vendas, deixando de tributá-las (art. 94, nota 8.ª, da Tabela — redação da Lei 1.747), embora limitando, sem motivo, essa exoneração aos casos de promessas quitadas.

E, na letra *g* da portaria 96 supracitada, foi bem clara ao excluir do impôsto de sêlo as cessões de promessa que tivessem pago impôsto de transmissão, reconhecendo assim a competência privativa dos poderes locais para tributar essa operação econômica.

O raciocínio que se aplica às promessas irretratáveis poderia se aplicar às outras espécies de promessa, o que deixamos de fazer para não alongar demais a nossa exposição, dado que o exemplo tomado é suficiente para ilustrar a tese de que o ato gerador pode ser definido segundo critérios de ordem econômica, sem que isso implique na existência de arbítrio por parte do legislador local.

A lei civil continua fornecendo o critério da caracterização do fato gerador; no entanto, ao invés de se tomar, para a configuração dêsse fato tributável, o aspecto formal do instituto de direito privado, vai-se pesquisar, quais os interêsses econômicos que essa forma protege, quais os efeitos de fato que dela decorrem, passando êsses interêsses e êsses efeitos a serem a medida da definição do fato gerador, qualquer que seja a forma em que venham êles a se incorporar.

Assim sendo, se prevalecesse a idéia de que nas normas gerais de direito fiscal se inclui a competência para definir os fatos geradores dos tributos locais, é indubitável que essa definição deve se pautar pelo conteúdo econômico dos institutos de direito privado, e não pela forma que corresponde à nomenclatura constitucional da partilha tributária.

PODERES IMPLÍCITOS PARA EVITAR A EVASÃO

29. Outro argumento em favor dessa tese é que ela facilita aos poderes locais evitar a evasão fiscal.

Se o poder de tributar implica o de evitar a evasão, e se esta só é combatida com eficiência se se desprezar a forma jurídica para atingir a realidade eco-

nômica; se, de acôrdo com a teoria dos poderes implícitos, quem dá os fins dá os meios, isto é, quem dá uma determinada competência, dá também competência para regular os meios para que aquela se efetive, é inegável que deva ser aceito o princípio de que a tributação colhe o fenômeno econômico, sem se preocupar com a roupagem jurídica do mesmo.

A propósito do impôsto de transmissão, tivemos já ocasião de frisar que essa interpretação

"É a mais lógica, pois que, de outro modo, ilusória seria a competência privativa atribuída pela Constituição ao Distrito Federal, de arrecadar o impôsto de transmissão *inter-vivos*.

De fato, essa competência privativa implica, necessàriamente, como doutrinou Allix, no trecho supracitado, o direito, que tem o poder público tributante, de defender-se contra a fraude, e contra a evasão fiscal, sem o que não há poder de tributar no verdadeiro sentido da palavra.

Ora, essa premissa nos leva diretamente à conclusão de que o Estado ou, no caso, o Distrito Federal, não deve depender, para exercer o poder de tributar, da legislação civil da União; do contrário seria precária a sua competência privativa, eis que a União, modificando a lei civil, poderia modificar o poder de tributar dos Estados.

.....

Não existisse o impôsto de cessão e as transações imobiliárias deixariam, em grande parte, de ser tributadas pelo Distrito Federal" (Carlos da Rocha Guimarães, *O impôsto de cessão* etc. págs. 592/3)

Nos Estados Unidos, onde os poderes estaduais legislam sôbre direito privado, é a União que se encontra na situação das unidades da federação brasileira.

Hughes, a propósito, nos esclarece que:

"The thought has been expressed that a law which would not be constitutional if standing alone may be constitutional if necessary to prevent avoidance of a taxing statute" (John E. Hughes, *The Federal Death Tax*, Chicago, 1938, pág. 31).

Essa opinião de Hughes é tanto mais valiosa quanto é êle contrário à tese de que "the substance and not the form is to be regarded" na interpretação das leis fiscais.

Sabemos muito bem que a luta entre o contribuinte e o Fisco é infindável porquanto aquêle tende sempre a seguir a linha de menor esfôrço, isto é, a linha de menor tributação.

Se deixássemos ao contribuinte a liberdade de escolher formas jurídicas que obtivessem os mesmos efeitos econômicos, que outras formas previstas na lei fiscal, sem dar ao legislador fiscal o direito de ampliar o campo de aplicação da lei para atingir aquelas outras formas, não como formas jurídicas, mas como um meio de poder fazer assentar os tributos de sua competência sôbre os efeitos econômicos subjacentes nessa forma jurídica, então teríamos colocado o indivíduo, o particular, em posição privilegiada, em relação ao poder público, que, por definição representa o interêsse coletivo.

Teríamos permitido que o indivíduo pagasse o impôsto de acôrdo com os seus interêsses; teríamos permitido fôsse fraudada a igualdade perante a lei, dogma de tôdas as constituições modernas (art. 141, § 1.º, da Const. fed.) reafirmado na nossa Constituição, em matéria fiscal, com o dispositivo do seu art. 202.

O Projeto reconheceu a necessidade iniludível de se evitar êsse arbítrio do contribuinte em pagar o tributo da maneira que lhe seja mais favorável, dando ao intérprete (arts. 129 e 131) a liberdade de ir buscar, além da aparência do ato, fato, ou situação jurídica, os resultados efetivamente decorrentes do aludido ato, fato ou situação, a fim de ser mantido o princípio da igualdade perante a lei (129); do mesmo modo restringiu-lhe a obrigação de se servir de conceitos de direito comum para interpretar a lei fiscal, nos casos em que esta não tiver conceituado de modo diverso as formas e institutos de direito privado (art. 131).

Ora, se só tomando por base o fato econômico é que se pode evitar a evasão fiscal, se o combate à evasão é um poder implícito ao de tributar, é lógico concluir que o fato econômico e não a forma jurídica é que constitui o verdadeiro objeto da tributação, em qualquer sistema tributário, e especialmente no nosso, dados os princípios aceitos e integrados na nossa Carta Magna.

Assentado êsse princípio, em tese, dêle tiraremos conseqüência no exame individualizado dos textos do Projeto.

O NASCIMENTO DO CRÉDITO FISCAL

30. Outro aspecto doutrinário do Projeto que nos merece reparos é o que se refere aos princípios informadores dos dispositivos relativos ao nascimento do crédito fiscal.

O art. 140 do Projeto nos diz que obrigação tributária principal decorre da lei fiscal e surge com a ocorrência do fato gerador previsto na mesma. Mas o surgimento dessa obrigação não é suficiente para constituir o crédito tributário, de acôrdo com o Projeto, pois êste, como se vê da parte final do citado artigo, é decorrente da obrigação, mas não se confunde pròpriamente com ela. De fato, o art. 168 do Projeto diz que o lançamento é que constitui o crédito tributário.

Poderia parecer à primeira vista que essa distinção é meramente formal, e que a terminologia usada não corresponde a uma diferença de fundo entre os dois momentos do crédito tributário, tanto que o art. 170 manda levar em conta a data do nascimento da obrigação, bem assim como a legislação então vigente, para a fixação do crédito. No entanto, outros artigos do Projeto nos convencem da diferença essencial que existe entre os dois momentos.

Assim é que o lançamento pode fixar o crédito fiscal mesmo contra a lei pois, de acôrdo com os arts. 171 e 172, só o êrro de fato é que justifica uma revisão da fixação do crédito tributário.

Significa isso atribuir ao lançamento efeito de coisa julgada, em matéria de interpretação de lei, incompatível com o seu caráter de ato administrativo vinculado, aceito aliás pelo Projeto no art. 169.

Se o crédito fiscal deve se moldar sôbre a obrigação fiscal, tal como esta nasceu, em face dos dispositivos legais, então, na realidade, o lançamento não constitui o crédito fiscal, mas simplesmente procede à sua apuração, à sua liquidação.

Crédito fiscal e obrigação fiscal principal são pois uma única e mesma coisa em dois momentos diferentes; a obrigação é já o crédito ainda informe, sem expressão fixada, mas contendo em seu bôjo todos os elementos de sua fixação.

O crédito fiscal não pode, portanto, ser mais nem menos do que a obrigação fiscal. Se se trata de uma obrigação que nasce exclusivamente da lei (art. 140), como poderia o funcionário modificá-la ao interpretar menos fielmente a lei,

Pode o êrro do funcionário, ao interpretar a lei, gerar o direito para o contribuinte?

Além do mais, a mudança de orientação, no interpretar a lei, traria como conseqüência o tratamento desigual dos contribuintes cujos créditos já estavam lançados e aquêles que ainda não o estavam.

Aliás, se os erros de direito, contidos na declaração do contribuinte (§ 2.º do art. 173) não importam em vinculação do mesmo, o que está certo, por que motivo devem os erros dos funcionários vincular a Administração?

O lançamento, tendo mero efeito declarativo, não pode ser diverso daquilo que pretende declarar, isto é, da obrigação tributária.

E' bem verdade que as sentenças declaratórias passam a ser definitivas, por mais que se reconheça que estão em contradição com o direito declarado. Mas êsse fato se deve à necessidade prática de se pôr têrmo aos litígios e restabelecer a paz social.

A sentença goza de uma presunção de verdade que seria absurdo querer atribuir a um ato administrativo de um funcionário encarregado de lançamento.

Não se pode de modo algum equiparar um juiz que, por definição, é um técnico especializado em direito, a um simples funcionário que a lei nem exige seja bacharel.

De mais a mais a presunção de verdade da sentença, como se sabe, nem mesmo se baseia na sabedoria do juiz, mas na necessidade prática de se terminar o litígio. Ora essa necessidade não existe no ato administrativo, pois o normal é que a última palavra seja dada pelo judiciário.

Parece-nos pois que os fundamentos adotados pelo Projeto não se apóiam na melhor doutrina, nem são os que melhor se coadunam com os interêsses práticos da coletividade. Somos pois pela sua alteração.

DIREITO PENAL TRIBUTÁRIO

31. Regula o L.º VII o que se poderia chamar de parte geral do direito penal tributário. Tratando-se de parte geral, em princípio, seria admissível a sua inclusão no Projeto. No entanto, parece-nos inútil o tratamento da matéria, quer por conter dispositivos que são aplicados automàticamente em virtude de princípios gerais de direito (arts. 270, 272 e 273), quer por conter outros de duvidosa aceitação no chamado direito penal tributário, como por exemplo o art. 271.

De fato, o princípio da retroatividade da lei penal e sua aplicação imediata a fatos passados, tem a sua razão de ser no fato de ser o direito penal um instrumento de defesa da sociedade, expressão da consciência social, deixando portanto automàticamente de ter razão de ser a punição de um indivíduo por um fato que a consciência social deixou de reprovar.

Embora se possa aplicar o mesmo princípio aos casos de crimes fiscais, como por exemplo o contrabando, o mesmo não se pode dizer das simples multas fiscais. Estas, segundo a tradição do nosso direito é a melhor doutrina, constituem acima de tudo reparação de natureza cível, muitas delas de caráter até moratório (art. 292, II, III).

Não seria curial que se aplicassem às mesmas os princípios extremos do direito penal pròpriamente dito, pelo mesmo motivo que uma lei nova, abolindo um tributo, não anula os créditos tributários surgidos na vigência da lei antiga (art. 118).

Além disso, de nada vale a definição de tôdas as espécies de infração se a lei tributária local pode sempre conceituá-la como infração formal.

O balanço de circunstâncias agravantes e atenuantes também é um detalhe que se compreende em crimes de grande gravidade, mas que não têm sentido no direito tributário. De fato naqueles o problema da imputabilidade e portanto das nuances de que se possa revestir a mesma é da essência da própria pena. No direito fiscal porém assim não o é. Regra geral a imputabilidade pouco importa. As infrações se apresentam a mais das vêzes sob o aspecto de infrações formais, pouco importando a intenção do contribuinte.

A pesquisa dessa intenção acarretaria uma complicação tremenda no exercício de poder de punição fiscal, sem vantagens práticas apreciáveis. Por outro lado essa gradação tende a se estabelecer naturalmente, num outro sentido.

As leis fiscais tendem, cada vez mais, a estabelecer multas proporcionais aos tributos fraudados ou sonegados, estabelecendo-se assim uma gradação natural. Mas, se por um lado, o Projeto tende a se moldar sôbre o direito penal comum, acaba êle por reconhecer que, no fundo não se trata, nas infrações fiscais, de uma ofensa à consciência social, mas simplesmente de ofensa a direitos do patrimônio fiscal do poder público.

Assim é que a denúncia espontânea que no direito penal não elimina o crime, é dada como eliminatória da infração fiscal, pelo Projeto (art. 289), o mesmo acontecendo com o êrro de direito ou sua ignorância (mesmo art. n.º II).

Por todos êsses motivos, e pela dificuldade de se disciplinar em têrmos gerais essa parte do direito tributário, somos pela sua eliminação do Projeto.

ENTROSAMENTO DOS PROCESSOS ADMINISTRATIVO E JUDICIAL

32. Trata o Projeto nos Livros VIII (arts. 302 e segs., e IX, arts. 374 e segs.), do processo tributário administrativo e judicial.

O Projeto entrosou de tal maneira essas duas formas de processo que se impõe, de início, o exame das relações recíprocas entre elas.

Essas interinfluências parece-nos que podem ser resumidas nos itens seguintes:

1.º Obrigatoriedade de ser esgotada a instância administrativa antes de se ingressar na judicial (arts. 303 e 382, III).

2.º Restrição do direito da Fazenda de ingressar em juízo, ou mesmo de iniciar o processo administrativo, no caso de já existir ação proposta pelo contribuinte (arts. 384 e parágrafo único do art. 391).

3.º Obrigatoriedade, esgotada a instância administrativa, do ingresso em juízo, em prazo curto, igual ao da defesa e recursos administrativos (arts. 383 e 388).

4.º Restrição do direito de defesa no executivo fiscal, caso não haja ação proposta pelo contribuinte contra a Fazenda (art. 414).

5.º Paralisação do processo administrativo quando o contribuinte ingresse em juízo, em virtude do direito que lhe assiste de assim agir pela demora na apreciação da sua defesa (arts. 305, VII e 361).

É o exame dêsse sistema que nos propomos fazer desde logo, para depois então examinar o mérito do tratamento dado a cada forma de processo em separado.

33. *Obrigatoriedade de esgotar a instância administrativa* — Se o contribuinte não recorre administrativamente perde o direito de propor ação judicial? Fica precluso o seu direito de defesa?

O texto do art. 303 do Projeto parece ser positivo em exigir essa sucessão de apelos às duas instâncias, esgotando-se os recursos cabíveis na primeira, antes de ingressar na segunda.

O n.º VIII do art. 305, que parece admitir o contrário, não quebra pròpriamente o sistema, pois que estatui mera exigência mínima para a legislação local, que, no entanto, pode exigir o máximo, isto é, reproduzir a regra do art. 303, relativa à União, tendo em vista o art. 382, III. É salutar essa providência? Em princípio, parece-nos que sim.

De fato, a obrigatoriedade do recurso administrativo permite um reexame mais acurado do crédito fiscal, evitando que a Fazenda vá a juízo em casos que só podem desprestigiá-la. Por outro lado, quando de fato a Fazenda estiver com a razão, êsse exame aprofundado lhe facilitará elementos de defesa em juízo, caso o contribuinte recorra a essa via processual.

Mesmo para o contribuinte a via administrativa tem certas vantagens, como, por exemplo, a inexistência de custas e honorários de advogado, que sobrecarregam a vitória judicial.

No entanto, êsse sistema, a nosso ver, sofre no Projeto de um grande defeito. E' a obrigatoriedade do depósito ou fiança para que o recurso administrativo possa ter seguimento, e portanto, para que possa ser esgotada a instância administrativa.

Face ao texto do art. 350 poderia parecer legítima a conclusão de que o contribuinte tivesse a faculdade de recorrer sem fazer tal depósito ou fiança, uma vez que o citado texto condiciona ao depósito, sem dizer que êste é obrigatório, simplesmente a existência de efeito suspensivo no recurso.

No entanto, o exame de outros textos (§ 3.º do art. 352 e art. 353) nos leva à conclusão contrária, pois que, se a falta de depósito ou fiança simplesmente tirasse ao recurso o efeito suspensivo, a fiança recusada não causaria a perempção do recurso, nem a parte não recorrida teria de ser saldada imediatamente. Seguiria o recurso com efeito meramente devolutivo.

Temos pois que, para se recorrer, é necessário fazer depósito ou dar fiança. Mas, dir-se-á, êsse é o sistema vigente que tem funcionado sem maiores dificuldades.

Assim é de fato, mas com uma diferença. É que no sistema atual o contribuinte não está obrigado a esgotar a instância administrativa antes de ingressar na judicial, como não está obrigado a garantir o juízo para propor ação anulatória da decisão administrativa, como lhe exige o Projeto (art. 385).

Assim, pelo sistema do Projeto, se o Fisco lança um tributo fantàsticamente exagerado, e o contribuinte não tem meios para efetuar o depósito, nem amigos que lhe dêem fiança, fica impossibilitado de se defender, o que é iníquo. Somos pois pela obrigatoriedade de ser esgotada a instância administrativa, mas sem a obrigatoriedade de depósito ou fiança.

Nesse caso, porém, o recurso não terá efeito suspensivo, podendo a Fazenda ingressar em juízo na época normal prevista na lei fiscal e garantir-se com a penhora.

Se o contribuinte quiser evitar a ação da Fazenda poderá então ter os benefícios do efeito suspensivo para o seu recurso, efetuando o depósito ou fiança na forma prevista no Projeto.

O mesmo princípio se aplicaria aos processos judiciais anulatórios e declaratórios.

34. *Proibição da Fazenda ir a juízo quando proposta ação anulatória ou declaratória pelo contribuinte* — A proibição se compreende no caso de ação anulatória, e dentro do sistema do Projeto. Deixa ela, no entanto, de ter sentido, uma vez que se elimine, como propusemos, a obrigatoriedade do depósito por parte do contribuinte.

Quanto à ação declaratória, parece-nos inaceitável o sistema do Projeto, que prevê a paralisação da ação fiscal, pelo simples fato do contribuinte ingressar em juízo.

Sem qualquer garantia (art. 391) para a Fazenda ficaria o contribuinte discutindo numa ação de rito mais demorado que o executivo fiscal, e ainda com a agravante de que a Fazenda nem poderia se aparelhar para a ação executiva iniciando o processo administrativo.

O dispositivo é um verdadeiro convite à chicana, parecendo-nos que não deve subsistir.

35. *Obrigatoriedade de, esgotada a instância administrativa, ingressar a Fazenda ou o contribuinte em juízo, em prazo curto, para anular o ato decisório* — Essa obrigação, prevista no art. 383, não nos parece aceitável.

Colocar o direito da Fazenda em pé de igualdade com o do contribuinte é, *data venia*, tratar igualmente coisas desiguais.

Nas observações sôbre o valor do lançamento, que fizemos acima (n.º 30) procuramos mostrar as razões pelas quais se deve permitir ao Fisco fazer lançamentos suplementares. As mesmas razões militam contra prazos preclusivos muito curtos na anulação de decisões contrárias à Fazenda. Aliás consideramos o prazo do Projeto muito curto também para o contribuinte. A intenção do Projeto é bem clara. Quer êle dar à decisão administrativa, se não o efeito de coisa julgada, o que não poderia fazer, pelo menos o caráter de definitividade caso o contribuinte, ou a própria Fazenda, não ingressem em juízo, em curto prazo, para pedir a sua anulação.

De fato, o prazo do art. 383 é, evidentemente, um prazo preclusivo. No entanto, se o contribuinte, ao invés de discutir desde logo a legalidade ou exatidão do tributo ou multa, que lhe está sendo exigido, paga êsses débitos, pode pedir restituição dos mesmos dentro do prazo de 5 anos (art. 204, II e 201, II). Ora, pedir restituição é alegar que o crédito fiscal era ilegal ou inexato, é atacar o lançamento ou a autuação, é em essência o mesmo que faz o contribuinte que não paga e resolve discutir a exigência do Fisco. Existe pois uma nítida diferença de tratamento, pois a não darmos aos textos do Projeto o entendimento supra chegaríamos a conclusões verdadeiramente surpreendentes.

De fato, se o contribuinte que paga estivesse sujeito ao mesmo regime daquele que não paga, teria de apresentar defesa dentro de 30 dias da data em que fôra intimado a pagar (art. 326), para poder depois recorrer à instância superior (art. 346), e afinal ir a juízo esgotada a instância administrativa, que é obrigatória (art. 303).

Para começar é evidente que nenhum contribuinte efetuará qualquer pagamento se pretende discutir, pois que é mais seguro depositar do que pagar e ficar depois esperando votação de verba no caso de ganhar.

O pressuposto é que só pagarão aquêles que não têm a intenção de recorrer e que só algum tempo depois, mais esclarecidos sôbre seus direitos é que vêm pleiteá-los.

Mas já aí não podem recorrer à instância administrativa porque já decorreu o seu prazo para êsse fim e não podem ir a juízo porque não esgotaram a instância administrativa.

O prazo de prescrição serviria portanto sòmente para os casos em que o contribuinte pagasse e dentro dos 30 dias da intimação para pagamento apresentasse defesa (caso improbabilíssimo) e depois, tendo esgotado a instância administrativa, viesse a juízo no prazo do art. 388, deixando, depois disso tudo, parado o processo por mais de 5 anos. Como vimos, êsses casos seriam pràticamente inexistentes.

Mas, mesmo admitindo a sua existência, por que prevê o § 1.º do art. 201 a interrupção da prescrição por notificação?

Se já existe processo instaurado bastaria uma intimação ao representante da Fazenda, sendo desnecessário um processo especial de notificação. Temos pois de concluir que o pedido de restituição não está sujeito aos prazos fatais previstos para a anulação de decisões administrativas relativas a exigência para pagamento de tributos. Mas, por que essa diferença de tratamento? Embora à primeira vista possa parecer que se justifica um tratamento mais brando para aquêle que paga imediatamente o seu débito e aquêle que se propõe a discuti-lo sem efetuar êsse pagamento, essa distinção não resiste a um exame mais aprofundado.

De fato, qual seria a razão da existência de prazos curtos para as defesas ou recursos que visem a anulação do lançamento ou do auto de infração? Seria tornar inatacável o próprio lançamento ou a autuação. Mas êsse interêsse tanto existe no caso em que o contribuinte não paga desde logo o tributo, como naquele em que o paga. De fato, o maior interêsse dos prazos curtos é eliminar certas discussões sôbre questões de fato, de alta indagação, as quais, decorrido certo lapso de tempo, se tornam de difícil apuração. De mais a mais, as questões de fato, como a avaliação de um imóvel, ou a apuração de uma renda, estão ao alcance de um leigo medianamente esclarecido, podendo portanto o contribuinte com mais facilidade notar o desacôrdo do ato fiscal com a realidade. Ora, êsse desacôrdo tanto pode ser notado por aquêle que paga, como por aquêle que resolve discutir. No entanto, vemos que êste tem 30 dias para impugnar o ato do Fisco e aquêle tem 5 anos. Mas o que nos parece mais sem contacto com a realidade é que o que pagou indevidamente, tendo 5 anos para abrir a questão, tem sòmente 30 dias para recorrer a juízo depois que a perde administrativamente (art. 388), quando o contrário é que seria normal.

Assim sendo, tudo nos leva a assimilar os dois casos e dar-lhe prazos idênticos para anular o lançamento. Mas se assim fizéssemos, dado que a restituição, como se viu acima, depende no fundo de uma anulação do lançamento, teríamos que eliminar a prescrição de 5 anos.

Para não chegarmos a êsse extremo, parece-me que seria aceitável a seguinte solução: O contribuinte teria um prazo preclusivo, não de 30 dias que nos parece muito pequeno, mas de 6 meses ou de um ano, para promover a anulação do lançamento, quer tivesse paga a dívida fiscal ou não, desde que o seu pedido se fun-

dasse em questões de fato que demandem alta indagação, como, por exemplo, não corresponder o valor, base para o cálculo do impôsto, àquele que deveria ter sido tomado em consideração, nos têrmos das disposições legais reguladoras da matéria.

Quando porém se tratasse de questões de direito ou questões de fato que não demandassem alta indagação não haveria prazo para anular o lançamento o qual poderia ser discutido no próprio executivo fiscal. Se, no entanto, nessa hipótese o débito tivesse sido pago, o prazo para anulá-lo e portanto pedir restituição seria de 5 anos, e de caráter prescricional.

Quanto à Fazenda poderia a qualquer tempo, reabrir a questão, ajustando o lançamento à lei e aos fatos.

36. *Restrição do direito de defesa no executivo fiscal* — O art. 414, contràriamente ao nosso direito vigente, restringe a defesa do contribuinte nos executivos fiscais, só a permitindo, em regra, baseada em matéria estranha ao mérito do crédito fiscal.

Assim é que, na maioria dos seus itens (II, III e IV), bem como em alguns dos casos a que se refere o seu item I (art. 177, II, III e IV), só se permite que a defesa ataque os aspectos formais do processo judicial ou administrativo; e, quando se permite ao contribuinte ferir aspectos substanciais do crédito fiscal, também não é a essência dêste que é atingida; é êle considerado extinto por fato superveniente ao seu nascimento e liquidação (art. 184, I, II, III, IV, V, VI, VIII, IX, X e XI, e art. 219, II), ou inexequível (art. 177, I), pelo menos no momento, mas ainda em virtude de fato superveniente ao seu nascimento.

E' bem verdade que existem duas exceções a essa regra de limitação da defesa a aspectos formais ou secundários. São as que se baseiam no art. 184, VII, e no art. 219, I; a primeira é relativa à inexistência de lei tributária que atinja o fato gerador e a segunda é relativa à isenção daquele fato gerador ou do possível contribuinte à regra geral de imposição constante da lei fiscal.

Poder-se-ia citar uma terceira exceção, isto é, o reconhecimento da inconstitucionalidade da lei tributária (art. 177, V), mas esta, no fundo, é uma forma especial do primeiro caso, pois lei inconstitucional é lei inexistente.

Vemos pois que, mesmo as exceções que realmente atingem o crédito fiscal em seu nascimento, em seu aspecto substancial, são de caráter estritamente jurídico, não sendo portanto admitida a discussão sôbre matéria de fato, a não ser, é claro, aquela que tenha por finalidade provar que os pressupostos da isenção foram preenchidos pelo contribuinte.

Fora dêsse caso específico, parece-nos pois lícito concluir que a intenção do Projeto é obrigar o contribuinte a, dentro de prazos curtos, usar dos meios administrativos para se opor à ação do Fisco, e, caso não o consiga por essa via, recorrer à via judicial também em prazo curto, pena de decair do seu direito de defesa no mérito da pretensão fiscal.

De acôrdo com as observações que fizemos acima alargaríamos a defesa do contribuinte no executivo fiscal a tôdas as hipóteses em que se discutisse sòmente questões de direito, ou questões de fato que independessem de alta indagação.

Quanto à isenção parece-nos preferível deixar ao poder tributante, que concede a isenção, estabelecer os prazos em que ela deve ser pedida, pois que, muitas vêzes, o decurso de prazo impossibilita certas verificações. Exemplo: dá-se isenção do impôsto territorial desde que o terreno seja cultivado, se a isenção fôr pe-

dida no mês de janeiro; dá-se isenção do impôsto predial se o proprietário morar no imóvel e a isenção fôr pedida no mês de janeiro.

A condição do pedido ser em janeiro visa facilitar o contrôle de fatos transitórios o que podem fàcilmente ser fraudados se provados por testemunhas falsas, fazendo recair sôbre o Fisco o ônus da contra-prova, dificílima às vêzes.

37. *Paralisação do processo administrativo quando se inicia o judicial* — Existe nesse princípio aceito pelo Projeto a idéia implícita de uma situação semelhante à do conflito de jurisdição que existem entre juízos diversos igualmente competentes (ver arts. 361, 384 e 391).

Êsses dispositivos do Projeto nos parecem não só inúteis, como prejudiciais. Se qualquer particular pode resolver as suas questões amigàvelmente, mesmo depois de ter ido a juízo, porque não poderá fazê-lo o Fisco? Se a decisão administrativa não pode colidir com a judicial pois sempre prevalecerá esta, que é a única com fôrça de coisa julgada, não vemos impedimento na concomitância dos dois processos.

Em muitos casos mesmo, como vimos acima, ela virá facilitar a defesa do contribuinte, sem que a Fazenda perca os seus privilégios e garantias judiciais. Somos pois pela abolição dessa proibição, estabelecendo-se como única restrição a obrigatoriedade do contribuinte esgotar a instância administrativa antes de ir a juízo.