

RESENHA

Antonia Agulló Agüero et al. *Comentarios a la Ley Tributaria y lineas para su reforma* Madri - 1991 - 2 volumes com 1928 páginas editados pelo Instituto de Estudios Fiscales.

Brandão Machado
Advogado

Trata-se de uma coletânea de noventa e um trabalhos da lavra de antigos alunos do professor Fernando Sainz de Bujanda, hoje quase todos professores universitários de direito financeiro e tributário, escritos em homenagem ao mestre de Madri, comentando cada um deles um artigo da Lei Geral Tributária, que a Espanha tem como seu Código Tributário desde 31 de dezembro de 1963. O art. 1º da Lei Geral dispõe que nela são estabelecidos os princípios básicos e as normas fundamentais que constituem o regime jurídico do sistema tributário espanhol. Cuida a lei das fontes do direito tributário; do direito dos tratados; das isenções fiscais; da aplicação das leis tributárias no tempo; da norma orçamentária; da aplicação da lei no espaço; da interpretação da norma tributária; da analogia; da classificação dos tributos; do fato gerador; dos sujeitos da relação jurídico-tributária; enfim dos numerosos aspectos da tributação, inclusive das sanções. É um corpo de normas gerais de direito tributário, destinadas a disciplinar a legislação dos tributos. Não se vai, aqui, como é óbvio, examinar cada um dos princípios ou normas fundamentais da lei espanhola, mas apenas aflorar alguns temas que comportam uma comparação oportuna com o direito brasileiro.

O grande defeito que se aponta na *Ley General Tributaria*, editada em 1963, é o fato de ser uma lei ordinária que contém regras e princípios fundamentais como objeto próprio de uma Constituição. A observação é de Jaime García Añoveros, que, comentando o art. 1º da Lei, observa que ela não obriga as comunidades locais autônomas (p. 28 e ss.), agora investidas também de poder tributário (Constituição, art. 157, I, c). A lei espanhola seguiu o modelo alemão de codificação tributária, promulgada antes da nova Constituição (1978), ao tempo em que não havia comunidades locais com autonomia tributária e

financeira. Agora se impõe que, na reforma da lei, se lhe dê o caráter de lei orgânica, prevista na Constituição (art. 157, III), perdendo ela a natureza de simples lei ordinária (Ferreiro Lapatza, *Curso de derecho financiero español*, Madri, 1922, p. 72).

Ninguém deixa de reconhecer a necessidade de codificação das normas comuns a todos os tributos, não só nos Estados federais, senão também nos Estados unitários, como a Espanha e a Itália. Os espanhóis lograram por em vigência seu código, na forma de lei ordinária, inspirada, como se disse, no modelo alemão, depois de uma série de tentativas. A Itália ainda aguarda um movimento organizado de tributaristas ou a iniciativa decidida do Governo. Já vai para mais de cinquenta anos que Ezio Vanoni (*Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, 1936, v. 1, p. 392) realçou a necessidade de se codificarem as normas gerais de direito tributário. Voltou ao assunto Enzo Pomini (*Ibid.*, 1949, v. 1, p. 93) em 1949, quando festejou a publicação, em 1948, na Argentina, do Código Fiscal da Província de Buenos Aires. Outro tributarista, Enrico de Mita, professor na Universidade Católica de Milão, escreveu em livro recente: "*Os institutos do direito tributário devem ser codificados e definidos com uma lei geral, válida para todos os tributos, fundada sobre princípios compatíveis com a Constituição*" (*Interesse fiscal e tutela del contribuente*, Milão, 1991, p. 28). Toda codificação de normas contribui poderosamente para uniformizar a aplicação delas. Um código tributário, que dispõe sobre institutos e normas gerais, ainda que defeituoso, reduz a carga de trabalho dos tribunais, permitindo que a Administração fazendária funcione com maior segurança e mais economia do que pode, quando enfrenta um grande número de opiniões doutrinárias e divergentes manifestações da jurisprudência (Karl Kock, 50 Jahre Reichsabgabenordnung, in *Deutsche Steuer-Zeitung*, 1970, p. 9-10).

Enquanto no mundo todo se busca a codificação de normas gerais de direito tributário, tanto mais necessárias nos Estados federais, certo setor da doutrina brasileira não dissimula a sua reprovação, com o fundamento de que, por meio das normas gerais, a União pode entibiar a autonomia dos Estados-membros e municípios, usurpando até funções que são da competência exclusiva deles. Há também uma outra ordem de argumento contra a normação federal. Defende-se a tese de que a lei da União, ainda que complementar, não poderia sobrepor-se a leis estaduais sobre matéria tributária, porque estas são da

competência privativa dos Estados-membros. Tais argumentos são inaceitáveis. Não há modelo ideal de Estado federal, como é óbvio, um modelo único e exclusivo pelo qual deva plasmar-se a organização dos Estados históricos, sob pena de se descaracterizar o federalismo. Cada Estado federal tem as suas características, que têm origem em sua formação histórica. Forças políticas centrífugas ainda não amoldaram o federalismo brasileiro, ao passo que o centripetismo nos Estados Unidos agigantou o poder central. De qualquer forma, o que está fora de dúvida é que o direito federal predomina sobre o direito estadual, verdade que se tornou princípio do federalismo, inscrito na Lei Fundamental da Alemanha (art. 31: *Bundesrecht bricht Landesrecht*).

Se o princípio é prevalente até nos Estados federais em que o Estado-membro perdeu a sua soberania em favor da União, como ocorreu com os Estados Unidos e a Alemanha, mais vigoroso se mostra nas federações, como o Brasil, em que a autonomia dos Estados-membros decorre de uma outorga. Essa autonomia tem, por isso, de exercer-se dentro dos exatos limites em que é outorgada. Ora, se a Constituição Federal - fonte daquela autonomia - impõe regras para o exercício do poder tributário, incumbindo o legislador complementar de minudenciar essas regras, não há como insurgir-se contra a instituição, pela União, de normas gerais de direito tributário, de observância obrigatória pelos Estados-membros e municípios. O Código Tributário brasileiro é tão cogente como é a *Ley General Tributaria* na Espanha, e como é a *Abgabenordnung* na Alemanha, Estado federal como o nosso, em que o direito federal se sobrepõe também ao municipal, igualmente outorgado pela Constituição.

Do comentário ao art. 2º da Lei incumbiu-se o tributarista Javier Lasarte, que se ocupou longa e eruditamente do *poder* tributário na Espanha. O dispositivo legal estabelece que é da competência originária e exclusiva do Estado instituir tributos mediante lei votada no Parlamento (*en Cortes*). Como a nova Constituição espanhola (de 1978) permite que as Comunidades Autônomas exerçam também poder tributário, o autor decidiu tratar do tema exclusivamente quanto à partilha da competência para criar e cobrar tributos, deixando de tocar no problema da reserva da lei em matéria de tributação, prevista no dispositivo comentado. A problemática mereceria um tratamento destacado, porque a Constituição espanhola também prevê o decreto-lei (art. 86) que o Governo

poderá expedir, como medida provisória com eficácia de lei, para disciplinar assuntos extraordinários e urgentes. O tema do decreto-lei foi, no entanto, versado juntamente com outros, pelo tributarista Ramón Falcón y Tella, ao comentar os arts. 10, 11 e 12 da Lei (p. 226 e ss.).

A Constituição espanhola de 1978, em seu art. 86, dispõe que, em caso de necessidade extraordinária e urgente, pode o Governo editar normas legais provisórias, com a forma de decreto-lei, desde que não afetem o ordenamento das instituições básicas do Estado, os direitos, deveres e liberdades dos cidadãos, o regime das Comunidades Autônomas, nem ao direito eleitoral.

Não há unanimidade na doutrina espanhola quanto à interpretação do art. 86 da Constituição. Há quem admita o emprego do decreto-lei pelo Governo também para a instituição de tributo (Fernando Pérez Royo, *Hacienda y Constitución*, Madri, 1979, p. 31). Mas, há também quem negue terminantemente a possibilidade do uso da medida provisória quer para criar tributo novo, quer para modificar tributo existente, quer para estabelecer penas ou sanções (Javier Salas, *Los decretos-leyes en la Constitución española de 1978*, Madri, 1979). A doutrina dominante, porém, é a que atribui ao decreto-lei o poder de modificar tributos já instituídos, não de criar novas imposições (J. Martín Queralt, *Revista Española de Derecho Financiero*, 1979, p. 561; Ferreiro Lapatza, ob. cit., p. 77; e o autor do artigo comentado). O Tribunal Constitucional já se pronunciou, por mais de uma vez, nesse sentido.

Como a Constituição brasileira, diversamente da Constituição espanhola, não impõe nenhuma restrição ao uso da medida provisória, não há como sustentar a tese de que por ela não se pode instituir tributo novo, ou menos ainda, alterar tributo existente. Exemplo inequívoco dessa possibilidade, no Brasil, se teve com a contribuição social incidente sobre o lucro das pessoas jurídicas instituída pela Medida Provisória n. 22, de 6 de dezembro de 1988, depois convertida em lei. Na Itália, país onde também se emprega o decreto-lei, com eficácia de lei, em tudo semelhante à nossa medida provisória, esse ato normativo pode instituir tributo. Foi o que ocorreu em 1964 com o aumento da alíquota do imposto geral sobre receita, fato que provocou grande celeuma naquele país, porque, não tendo o Parlamento aprovado o decreto-lei, o aumento do imposto se tornou indevido, quando então os contribuintes poderiam pleitear em juízo a repetição do indébito. Coube, então, ao Parlamento italiano, como

também compete ao nosso Congresso em hipótese idêntica (Constituição Federal, art. 62, parágrafo único), disciplinar as relações jurídicas decorrentes do decreto-lei não aprovado. Foi quando aquele órgão legislativo decidiu aprovar uma lei criando um adicional idêntico ao adicional instituído pelo decreto-lei, dando a essa lei efeito retroativo a partir da mesma data do decreto-lei não aprovado. A retroatividade da lei provocou a repulsa dos contribuintes, mas o Tribunal Constitucional, em mais de uma decisão sobre o mesmo problema, concluiu que a lei tributária, como qualquer outra lei na Itália, exceto a penal, pode ser retroativa, sem ofensa à Constituição (acórdãos em Enrico de Mita, *Fisco e Costituzione*, Milão, 1984, p. 70, e *passim*).

Trabalho que merece igualmente um comentário é o que tratou do dispositivo da Lei Geral (art. 20) sobre a eficácia das normas tributárias no tempo, de autoria de Francisco Escribano López, professor catedrático na Universidade de Cádiz. O artigo da lei prescreve: "*Art. 20 - Las normas tributarias entrarán en vigor con arreglo a lo dispuesto en el artículo 1º del Código Civil, y serán aplicadas durante el plazo determinado o indefinido, previsto en la respectiva ley, sin que precisen ser revalidadas por la Ley y presupuestaria o por cualquier otra*".

O professor espanhol se deteve mais na primeira parte do dispositivo, examinando extensamente a problemática suscitada em torno da natureza formal ou material da lei orçamentária em face do direito constitucional espanhol de hoje. Mas o que oferece ensejo para um comentário comparativo é a segunda parte do dispositivo, sobre o qual pouco discorreu o articulista.

Ao tempo em que se promulgou a Lei Geral Tributária da Espanha (1963), vigorava no Brasil a Constituição de 1946, cujo art. 141, § 34, subordinava à prévia autorização orçamentária a cobrança dos tributos já instituídos por lei. O Brasil ainda se achava atrelado ao rigor de um princípio anacrônico (que talvez se justificasse ao tempo das monarquias absolutistas) que era o de exigir a consignação, no orçamento de cada ano, dos tributos que o Estado poderia cobrar no ano seguinte. Tal exigência, que tem sido apregoada como condição dos contribuintes para não serem surpreendidos com novos tributos ou aumento de tributos já existentes decretados durante o ano, na verdade não foi senão o resultado de um expediente utilizado pelo Parlamento para forçar o soberano a

convocar sessões periódicas dos parlamentares. Depois que os parlamentos se tornarem órgãos independentes e livres do poder do monarca, o expediente se tornou regra inútil, sobrevivendo no texto de algumas Constituições com outra conotação, inteiramente diversa dos reais motivos que inspiraram a sua adoção. Esse é um fato histórico que, não obstante referido por muitos publicistas, não tem sido levado em conta quando se estuda a origem do princípio da legalidade na tributação. É fora de dúvida que, originariamente, a exigência de autorização orçamentária tinha por objetivo forçar o soberano a convocar o Parlamento. Como apurou um historiador citado por Hatschek, esse expediente era "*taken for a general maxim that the revenue for a certain short term was the best security that the nation could have frequent parliaments*" (Julius Hatschek, *Englisches Staatsrecht*, Tubinga, 1905, v. 1, p. 484). No mesmo sentido Georg Jellinek, *Gesetz und Verordnung*, Aalen, 1964 (reimp.), p. 168; Carlos Maximiliano, *Comentários à Constituição brasileira*, 5ª ed., Rio de Janeiro, 1954, v. 2, p. 18; Antonio Berli, *Appunti sul fondamento e il contenuto del art. 23 della Costituzione*, in *Studi in onore di Achille Donato Giannini*, Milão, 1961, p. 146).

É certo que o Brasil em parte se libertou desse anacronismo, ao converter, por obra da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, o princípio da autorização orçamentária em princípio da anterioridade, que não deixa tampouco de ser retrógrado, pois desatende, pode-se dizer, a dois postulados da tributação no moderno Estado democrático de direito. Primeiro, toda imposição de tributo pressupõe sempre o consentimento dos contribuintes, manifestado no voto dos seus representantes no Congresso, a quem cabe decidir, em nome dos seus representados, sobre a oportunidade do aumento de tributo novo, sempre, obviamente, em função da necessidade de novos serviços públicos reclamados pelos próprios contribuintes. Se estes se autotributam para o custeio de serviços que eles mesmos exigem, é contra-senso estabelecer que o custeio dos novos serviços tem de ser atendido somente no ano seguinte, e não no mesmo ano em que surge a necessidade do seu atendimento, sobretudo quando se tem presente que o sujeito que custeia o serviço público é o seu próprio destinatário. Segundo, o princípio da anterioridade não assegura nenhuma garantia de previsibilidade nos negócios de empresas e indivíduos. Basta um exame superficial do mecanismo de cada imposição para se alcançar essa conclusão. Registre-se desde logo que os impostos de importação, de exportação, sobre produtos

industrializados, sobre operações financeiras e os extraordinários não estão sujeitos ao anacrônico princípio (Constituição Federal, art. 150, § 1º).

É costume o legislador brasileiro federal, estadual e municipal - aprovar lei tributária no final do ano, geralmente no mês de dezembro, às vezes até no limiar do novo ano. Tem acontecido, muitas vezes, que a lei que aumenta ou cria tributo é promulgada nos últimos dias do ano, para ser aplicada no ano seguinte. Respeita-se o princípio formal da anterioridade, mas sem nenhum sentido prático, porque, para se elaborar previamente, num ano, um plano de investimentos para o ano seguinte, não basta que a empresa ou o indivíduo conheça os tributos futuros com apenas alguns dias de antecedência. É uma ilusão admitir que, no caso, o princípio assegura ao contribuinte a possibilidade de prever e, portanto, de planejar os seus negócios em função dos tributos que vai pagar.

Para certos impostos o princípio é simplesmente anódino. São os impostos gerados por fatos que a lei considera ocorridos no dia primeiro de janeiro de cada ano, como é o caso do imposto sobre a propriedade rural, imposto sobre grandes fortunas, imposto sobre a propriedade de veículos automotores e imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana. O aumento de tais impostos não poderia mesmo ser decretado no decurso do ano seguinte, para ser desde logo aplicado, pois teria eficácia retroativa, que é expressamente vedada (Constituição Federal, art. 150, III, *a*). O princípio vigora mesmo é para os outros tributos, excetuada a contribuição social, que tem disciplina especial (Constituição Federal, art. 195, § 6º).

Com exceção do imposto de renda da pessoa física e do imposto sobre herança, cujo ônus é suportado pelo herdeiro ou legatário, todos os demais são absolutamente transladáveis. O imposto de renda da pessoa jurídica, o adicional estadual de renda, o sobre circulação de mercadorias, o de transmissão entre vivos, o de venda no varejo de combustíveis e o de serviços poderiam ter alíquotas aumentadas a qualquer momento do ano, sem que a majoração perturbasse qualquer plano orçamentário do contribuinte, uma vez que a possibilidade econômica e jurídica da translação torna de todo inútil o princípio da anterioridade, além do fato de que nem o indivíduo, nem a empresa elaboram orçamento anual para reger a sua atividade econômica, em função de tributos embutidos no preço dos bens ou cujo ônus é facilmente transladável. Por todos

esses motivos é que os Estados modernos abandonaram, já de há muito, o obsoleto princípio da autorização orçamentária, sem adotar o retrógrado princípio da anterioridade. Um exemplo desse fato está na *Ley General Tributaria* que a Espanha promulgou em 1963, para funcionar como um Código Tributário.

Outro trabalho que também merece uma referência é o de Fernando Pérez Royo, que comentou o art. 24 da Ley Geral, o qual proíbe o emprego da analogia, quando com ela se poderia ampliar a compreensão do fato gerador do tributo. Nesse ponto, a lei espanhola coincide com o nosso Código Tributário (art. 108, § 2º). Mas, no mesmo dispositivo em que proíbe o emprego da analogia, a lei ibérica admite que, para evitar fraude à lei fiscal, possa o seu aplicador exigir o tributo, se comprovado o intuito de eludi-lo, mesmo se o fato praticado pelo contribuinte é, apenas quanto ao resultado, *semelhante* ao fato previsto na lei.

Aqui a lei espanhola se inspirou diretamente no Código Tributário alemão, o qual, se não chegou a falar em *analogia* e *fraude à lei*, utilizou expressões que conduzem a esses conceitos (*Reichsabgabenordnung*, de 1919, § 5º). O que o Código alemão previa era a cobrança de imposto sobre fatos não previstos na lei, mas que produzissem resultado econômico semelhante ao resultado produzido por fatos previstos, que o contribuinte deixava de praticar, utilizando formas de direito privado não usuais, consideradas, portanto, abusivas. Ao dispor sobre interpretação, a lei espanhola, reproduzindo o conteúdo da norma tributária germânica, autoriza o aplicador da lei fiscal a estender a sua aplicação a fatos que, na verdade, não geram tributos, porque não previstos, mas que podem ser considerados como geradores, por analogia com outros, se o intérprete concluir que o contribuinte tentou eludir o tributo, fraudando a lei.

Tanto a lei espanhola como a lei alemã (AO de 1977, § 42) recorrem à figura do abuso de forma do direito privado para caracterizar um conceito *sui generis* de fraude à lei, justificando, assim, o emprego da analogia. Foi Hensel o primeiro tributarista da Alemanha que constatou no processo de aplicação da lei a presença do raciocínio analógico (no artigo Zur Dogmatik des Begriffes Steuerumgehung, in *Bonner Festgabe fur Zitelmann*, Munique, 1923, p. 217). Só mais recentemente é que os tributaristas daquele país vieram a reconhecer a procedência da constatação de Hensel, que via na elusão do

imposto uma subespécie de fraude à lei, figura nova do direito tributário alemão e espanhol, que, na verdade, não tem o elemento fundamental que identifica a fraude à lei, e que consiste no uso de meios lícitos para se alcançar um fim ou resultado proibido pela lei (Luigi Carraro, *Il negozio in frode alla legge*, Padua, 1943, p. 80; Arndt Teichmann, *Die Gesetzesumgehung*, Gotinga, 1962, p. 64; Henri Desbois, *La notion de fraude à la loi*, Paris, 1927, p

de contratar envolve igualmente a escolha das formas que o direito privado põe à disposição do contribuinte para a instrumentalização dos seus negócios. Se a lei considera abusivo o emprego de certas formas, a ponto de permitir o uso da analogia, então não se pode falar em fraude à lei, mas em violação, porque o emprego de formas abusivas transgride de frente a norma que proíbe a sua utilização. De qualquer forma, o artigo comentado não tem produzido resultados satisfatórios para a Fazenda espanhola, pois, como informa Pérez Royo, nos poucos litígios em que ela tem invocado o dispositivo da lei os contribuintes têm levado vantagem nos Tribunais (p. 391).

A coletânea de estudos reunidas para homenagear o professor Bujanda constitui um repertório de doutrina da mais alta autoridade científica da Espanha em matéria de direito tributário e financeiro. São quase cem trabalhos que mostram o alto grau de desenvolvimento alcançado pelos espanhóis na ciência do direito dos tributos e das finanças.