ANISTIA, REMISSÃO E O PROCESSO FALIMENTAR

ÉLCIO REIS

Procurador Regional da Fazenda Estadual
do Estado de Minas Gerais
Professor de Direito Tributário
na Faculdade de Direito Milton Campos

SUMÁRIO

1- O princípio federativo exige lei específica para a anistia e a remissão em matéria tributária.

2- A dívida ativa: sua compreensão.

3- Os créditos tributários como encargos da massa falida.

4- O ilícito tributário.

5- A suspensão da correção monetária na falência.

6- Inalterabilidade da competência tributária.

7- Cobrança judicial da dívida ativa.

1- O PRINCÍPIO FEDERATIVO

É público e notório que o constituinte ao estabelecer regras, princípios e preceitos do regime federativo brasileiro outorga autonomia aos Estados-membros para legislar sobre a criação dos impostos que lhes são conferidos na repartição exaustiva da competência tributária, obedecidos os princípios garantidores do estatuto do contribuinte explicitados nos artigos 150 a 153 da C.F.

MAS o constituinte foi além da repartição das competências tributárias, porque, além de estabelecer princípios garantidores do estatuto do contribuinte, aceitando ser o crédito tributário e penalidades bens indisponíveis, estabeleceu no parágrafo sexto do artigo 150 que a remissão e a anistia somente podem ser concedidas através de lei específica federal, estadual ou municipal.

PORTANTO, está vedado pelo constituinte que se conceda anistia e remissão a não ser através de lei específica. Assim, respeitada que tem de ser a autonomia das entidades políticas, no regime federativo brasileiro, se a penalidade decorre de preceito de lei estadual, se o crédito tributário resulta da incidência de norma agendi estadual, lei federal não pode conceder anistia, nem remissão.

TANTO É ASSIM que a Doutora e emérita Professora Mizabel de Abreu Machado Derzi assevera com inigualável precisão que:

> "O princípio federativo é supraconstitucional e o artigo 98 do Código Tributário Nacional admite uma outra leitura, como se vê mais adequada à superioridade desse mesmo princípio fundamental. Acresce também que manter o federalismo é preservar a democracia. Não custa repetir com o jurista alemão STEIN que, nos Países de democracia intermitente como no nosso, o federalismo - como forma de dispersão espacial do poder - é uma segurança adicional da liberdade. "A divisão dos poderes, segundo MONTESQUIEU, quase não tem mais significado prático"... O federalismo é uma nova forma de evasão da força (Cf. STAATSRECHT, op. cit., p. 329).

O Art. 150, parágrafo 6º da Constituição de 1988, foi alterado pela Emenda nº 03, de 1993, para ganhar uma extensão maior, ou seja:

A emenda nº 03, de 1.993, nessa parte, aperfeiçoou a Constituição, eliminou o distinguo anterior inadequado e estendeu o princípio da legalidade específica a quaisquer subsídios e causas extintivas ou exclusivamente do crédito tributário. Com isso, o ditame objetivamente consagra:

- a exclusividade da lei tributária para conceder quaisquer exonerações, subsídios e outros benefícios, redutores, extintivos ou excludentes do crédito tributário, com o que se evitam as improvisações e os oportunismos por meio dos quais, subrepticiamente, certos grupos parlamentares introduziam favores em leis estranhas ao tema tributário, aprovadas pelo silêncio ou desconhecimento da maioria;

- a especificidade da lei tributária, vedando-se fórmulas indeterminadas ou delegantes de favores fiscais ao Poder Executivo.

Assim a Constituição consagra o princípio da exclusividade da lei tributária de modo que leis diversas, reguladoras de matéria estranha, como de Direito Civil, de Direito Administrativo, Comercial ou mesmo de Direito Tributário - mas que trate de tributo diferente daquele ao qual se dá a isenção ou a redução - não podem conceder remissões, anistias, incentivos fiscais e outros benefícios tributários. As exonerações ou vêm previstas em lei específica que as regule exclusivamente ou em lei tributária, disciplinadora do correspondente tributo, que o favor legal exclui.

A lei não pode mais conceder à autoridade administrativa a faculdade de remitir de forma indeterminada e discricionária, como dispõe o art. 172 do Código Tributário Nacional, sem definir com precisão a oportunidade, as condições, a extensão e os limites quantitativos do seu alcance. Sem validade o artigo, à luz da Emenda Constitucional nº 03." (Autora cit. in "O PRINCÍPIO DA UNIDADE ECONÔMICA DO PAÍS" in REVISTA JURÍDICA DA PROCURADORIA GERAL DA FAZENDA ESTADUAL, vol. 9º, p. 25/28)

2- A DÍVIDA ATIVA: sua compreensão

Consoante lição precisa do mestre CELSO CORDEIRO MACHADO:

> "A lei nº 6.830, de 22/09/80, é bastante explícita a esse respeito, porque no artigo 2º, § 2º, estabelece que "a dívida ativa da Fazenda Pública, compreendendo a tributária e a não tributária, abrange atualização monetária, juros e multa de mora e demais encargos previstos em lei ou contrato."

No artigo 6º, § 4º, prescreve a mesma lei que "o valor da causa será o da dívida constante da certidão, com os encargos legais".

Demais disso, a Lei nº 6.899, de 09/04/81, no artigo 1º, prevê a correção monetária dos honorários, e não haveria correção monetária de honorários, se estes fossem calculados sobre o valor da causa, sem a inclusão dos encargos legais.

O valor total do crédito tributário, compreendendo a parcela do tributo, acrescida dos juros moratórios, multa moratória e de revalidação, penalidade isolada por descumprimento de obrigação acessória, multas de caráter penal, correção monetária, está protegido, em quaisquer circunstâncias, pelo sistema de garantias, privilégios e preferências, instituído no CTN.

Contrapondo-se a **Fonrouge, José Luiz Perez Ayala** não vacila em dizer que as sanções pecuniárias estão incluídas na dívida beneficiária dos privilégios.

As garantias, os privilégios e as preferências com as ressalvas e as particularidades que serão indicadas nos ítens subseqüentes, alcançam, em princípio, o crédito tributário, na integralidade de seus componentes financeiros, previsto em lei: tributo, juros moratórios, multa moratória, multa penal, multa isolada, correção monetária.

Às vezes, o legislador deixa isso bem claro, como o fez no artigo 161, do CTN: o crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis".

3- OS CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS COMO ENCARGOS DA MASSA FALIDA

"Os créditos tributários apenas não têm preeminência sobre os créditos decorrentes da legislação do trabalho.

Preferindo o crédito tributário a qualquer outro, exceto o decorrente da legislação do trabalho (CTN, art. 186), segue-se que terá de ser pago antes das dívidas da massa, e, nesse caso, pouco se lhe acrescenta, em termos de preferência, a qualificação de encargo da massa falida, que lhe dá o artigo 188, **caput**.

De qualquer forma, essa qualificação, com a conseqüência que tem, é uma explicitação e uma concretização da preferência outorgada pelo artigo 186.

O precedente do disposto no **caput** do artigo 188 é o artigo 124, da Lei Falimentar de 1945 (Decreto-Lei nº 7.661, de 21/06/45), que inclui, entre os encargos da massa falida, "os impostos e contribuições públicos a cargo da massa e exigíveis durante a falência" (art. 124, § 1º, V) e estabelece que os encargos e dívidas da massa são pagos com preferência sobre os créditos admitidos à falência, ressalvado o disposto no artigo 125.

Segundo o artigo 125, da Lei Falimentar, "vendidos os bens que constituam objeto de garantia real ou de privilégio especial, e descontados os custos e despesas da arrecadação, administração, venda, depósito ou comissão do síndico relativos aos mesmos bens, os respectivos credores receberão imediatamente a importância de seus créditos, até onde chegar o produto dos bens que asseguram o seu cumprimento".

Essa ressalva, todavia, não mais subsiste, em relação ao crédito tributário, em face do CTN, que lhe confere preeminência sobre os bens que constituam objeto de garantia real ou de privilégio especial.

Por outro lado, o § 3º, do artigo 124, da mesma lei, dispõe que "não bastando os bens da massa para o pagamento de todos os credores, serão pagos os encargos antes das dívidas, fazendo-se rateio, em cada classe, se necessário, sem prejuízo, porém, dos créditos de natureza trabalhista" (redação dada pela Lei nº 3.726, de 11/02/60).

O artigo 188, do CTN, revogou a concorrência, através do rateio, entre os créditos tributários e os demais encargos da massa, estabelecendo a preferência dos primeiros sobre os últimos, e, em face do artigo 184, do CTN, não prevalece a norma do artigo 125, da Lei de Falências, pois os créditos tributários sobrelevam a quaisquer garantias reais ou privilégios especiais.

O § 1º do artigo 188 do CTN prevê, sempre que for contestado no processo de falência, a reserva de bens suficientes à extinção total do crédito e seus acrescidos e a mesma norma (art. 188, § 2º) prevalece quando haja contestação do crédito no processo de concordata e no de inventário e arrolamento (CTN, art. 189, parág. único).

De um modo geral, as garantias, privilégios e preferências do crédito tributário envolvem-no em sua integralidade, abrangendo todos os seus acrescidos, isto é, multa moratória, juros moratórios, multas penais e correção monetária.

Sucede que o Código Tributário não assimilou inteiramente nas sanções decorrentes de infração às leis tributárias a aplicável ao recolhimento tardio do tributo. Assim diferenciou relativamente à responsabilidade de terceiros, a sanção fiscal, proveniente da mora (art. 134) onde responderiam terceiros, inclusive o síndico e o comissário, e os oriundos de infração conceituada como crime ou contravenção, pela qual só responde o infrator (art. 137).

O adicional decorrente da mora se acha disciplinado no artigo 161 do mesmo Código, a distingui-lo de outra sanção acaso cabível pelo desrespeito a qualquer outra norma fiscal.

Como se vê, o Código Tributário Nacional não fez equiparação entre penalidade proveniente de transgressão, caracterizadora de uma contravenção, e a decorrente de atraso no recolhimento do tributo.

Na página 9, do mesmo trabalho, continua **Américo Ruggiero:** diante dos termos da lei, conclui-se que o crédito tributário, ao se constituir em dívida líquida e certa, decorrente de sua inscrição, não conta em seu favor com qualquer garantia real, mesmo por força de lei (hipoteca legal).

Assim sendo, é crédito meramente quirográfico. Outorga-lhe, no entanto, a lei, o privilégio geral (preferência no pagamento, independentemente de rateio), não o sujeitando, por isso, a concurso de credores ou à sua habili-

tação em concordata ou falência." (CELSO CORDEIRO MACHADO in CRÉDITO TRIBUTÁRIO, Ed. Forense, vol. VI, págs. 57/58, 97/98, 100/101, 103 e 105).

4- O ILÍCITO TRIBUTÁRIO:

O Doutor e emérito Professor SACHA CALMON NAVARRO COÊLHO nos ensina que:

"O ilícito tributário e a teoria da tipicidade - O princípio da legalidade - A feição típica do "delito fiscal".

Ora, se a sanção tributária incide toda vez que no mundo real, fenomênico, ocorre uma infração ao dever tributário estatuído em lei, é lógico que dita infração constitui um comportamento típico. Todavia a tipicidade do ato ilícito no Direito Tributário não precisa necessariamente de descrição exaustiva na lei. Os deveres tributários (ou, se se prefere, as obrigações tributárias) são deveres **ex lege** e são de duas espécies: a) pagar tributo; b) cumprir deveres instrumentais (emitir notas fiscais, prestar declarações, não transportar mercadorias desacobertadas de documentação fiscal etc.). A tipicidade do ilícito tributário é encontrada por contraste; a) não pagar o tributo e b) não cumprir os deveres instrumentais expressos. Mas as sanções - quase sempre sanções pecuniárias - devem ser previstas em lei.

Infrações - Traços peculiares - Categorias de ilícito tributário - Infrações substanciais e formais - Regime jurídico.

Partindo-se do pressuposto de que a infração é transgressão de preexistente dever legal (ou contratual) necessário se torna, antes, conhecer a natureza do dever para depois caracterizar a infração. Em se tratando de sanções tributárias, será preciso examinar primeiramente a obrigação e depois a sanção.

Os deveres tributários (obrigações na terminologia do CTN) são: a) pagar o tributo; b) cumprir as prestações de fazer e não fazer fixadas nas leis tributárias.

O art. 113 do CTN traduz o que se acabou de afirmar em linguagem obrigacional, com os seguintes dizeres:

"Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objetivo o pagamento do tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objetivo as prestações positivas ou negativas nela previstas no interesse da arrecadação ou fiscalização dos tributos."

Isto exposto, para seguir a terminologia do CTN, é lícito afirmar que os deveres tributários, ou melhor, que as obrigações tributárias são de dois tipos: a) obrigação principal, de dar, consistindo no pagamento do tributo

b) obrigação acessória, de fazer ou não fazer, consistindo em prestações positivas ou negativas exigidas pela legislação.

Na relação jurídico-tributária cabe ao **solvens** cumprir a obrigação em favor de **acipiens**. Se não o faz, transgride dever legalmente previsto e incide em censura.

O descumprimento da prestação tributária, tanto no caso da obrigação principal quanto no da acessória, implica ilicitude. Conseqüentemente, as infrações tributárias são de duas espécies: infração à obrigação principal e infração à obrigação acessória. As primeiras são chamadas de "substanciais" e as segundas, de "formais". Dessarte, a infração que caracteriza descumprimento de obrigação principal - pagamento de tributo - será substancial e a que vulnerar obrigação acessória - fazer ou deixar de fazer atos legalmente previstos - será formal. A assertiva encontra respaldo em Rubens Gomes de Souza para quem a característica conceitual da infração tributária residia na circunstância de estar em conexão com a obrigação tributária, principal ou acessória.

É preciso deixar claro que o ferimento da lei fiscal pode fazer com que o legislador tipifique a conduta lesiva com um delito. O tipo na espécie tanto pode se basear na descrição da conduta de não pagar o tributo, agregando-lhe um plus (v.g., dolo específico), como na descrição da conduta descumpridora dos deveres instrumentais (fazer e não fazer com intenção fraudulenta). Todavia, se a infração é tal que não merece os cuidados do legislador penal, a infração não adentra o Código Penal, mantendo-se nos lindes do Direito Administrativo e do Direito Tributário. Nesta última hipótese, a infração tributária é apurada pelas autoridades administrativas, rege-se pelas disposições legais de Direito Administrativo e Tributário aplicáveis e as sanções são aplicadas, igualmente, pelas autoridades administrativas competentes. Via de regra as sanções são pecuniárias (multas). São inconversíveis em penas privativas da liberdade e em alguns casos, passam de pessoa do infrator para os sucessores, **inter vivos** ou **causa mortis**.

Caracterizada a infração deve ser aplicada a sanção. Vimos de ver que a hipótese de incidência das normas sancionantes é precisamente o ilícito. Com a realização da infração **in concretu** incide o mandamento da norma sancionante. Vale dizer: realizado o "suposto" advém a "conseqüência", no caso a sanção, conforme prevista e nos exatos termos dessa mesma previsão.

As sanções tributárias mais difundidas são as multas (sanções pecuniárias). Sancionam tanto a infração tributária substancial quanto a formal. As multas que punem a quem descumpriu obrigação principal são chamadas de "moratórias" ou de "revalidação"; e as que sancionam aos que desobedecem obrigação acessória respondem pelo apelido de "formais" ou "isoladas".

Ambas, para citar Carnelutti, possuem a característica de ser "um evento danoso imposto a quem não cumpre o preceito" e, à semelhança da sanção penal, comportam duplo efeito: "o intimidativo (psicológico), que visa a evitar a violação do direito, e o repressivo, que se verifica após perpetrado o desrespeito à norma fiscal", no magis-

tério de festejado autor brasileiro.

A hipótese de incidência da norma sancionante que pune o descumprimento de obrigação principal é não ter o contribuinte - destinatário da multa - pago o tributo, tê-lo feito a destempo ou insuficientemente. As situações descritas se equivalem. A hipótese de incidência da norma sancionante, que aplica multa por descumprimento de obrigação acessória, é ter o contribuinte feito o que era proibido fazer ou não ter feito o que era obrigatório fazer.

A multa, à semelhança de outros entes jurídicos, resulta numa prestação pecuniária. O tributo também, assim como a indenização em dinheiro e certas prestações constratuais, tais como o juro no mútuo, o **aluguer** na locação, o foro no arrendamento, o laudênio na transmissão de enfiteuse, o preço na compra e venda e nas prestações de serviço. Todas estas prestações pecuniárias ocorrem nos marcos de relações jurídicas envolvendo pólos credores e devedores.

Multa é prestação pecuniária compulsória instituída em lei ou contrato em favor de particular ou do Estado, tendo por causa a prática de um ilícito (descumprimento de dever legal ou contratual).

Aqui, vai-nos interessar a multa **ex lege** ou legal (de que a fiscal é subespécie).

Diferencia-se do tributo porque neste a prestação pecuniária compulsória em prol do Estado ou de pessoa por ele indicada, exercendo função paraestatal, tem por causa a realização de um fato lícito qualquer (ter renda, ser proprietário, exportar, receber serviços públicos, ter imóvel valorizado por obra pública, ser empregador etc.).

Extrema-se da indenização na medida em que esta, embora prevista em lei genericamente, tem por fundamento prévia lesão, com ou sem culpa, ao patrimônio alheio (inclusive o estatal).

Contrapõe-se às "prestações pecuniárias contratuais" porque tais receitas decorrem de acordos de vontade (contratos), nos quais, eventualmente, pode figurar o Estado.

Enquanto o tributo - assim como a multa legal - são unilateralmente previstos em lei, a causa dessas obrigações é ajustada **ex voluntate**, bi ou multilateralmente, tendo por objeto inúmeras situações (mútuo, locação, compra e venda, arrendamento etc.)". (SACHA CALMON NAVARRO COÊLHO in TEORIA E PRÁTICA DAS MULTAS TRIBUTÁRIAS - Infrações Tributárias - Sanções Tributárias, Ed. Forense, 2ª edição, pág. 20/21, 23/25 e 39/41).

Consoante precisa lição de HECTOR VILLEGAS:

"A infração é predominantemente objetiva e para a sua tipificação, e correspondente aplicação de sanção, não é necessária a investigação do elemento subjetivo. Pune-se a conduta em si mesma, pela interferência com a atuação formal do Estado, prescindindo-se do ânimo com o qual esta conduta obstaculizante veio a se produzir.

Em outras palavras, metida a ação ou omissão violatória do dever formal, em nada interessa ter sido ela intencional (dolosa) ou negligente (culposa)". (Autor cit. in DIREITO PENAL TRIBUTÁRIO - Editora Resenha Tributária, 1974, p. 159).

E com inigualável precisão terminológica ressalta PAULO DE BARROS CARVALHO que:

"O traço característico do direito é a coatividade, que se exerce, em último grau, pela execução forçada e pela restrição da liberdade. A ordem jurídica é o único sistema normativo que prevê, deveras, aquelas duas espécies de providências.

Os seres humanos, exclusivos destinatários das regras jurídicas do direito posto, encontram-se diante de diferentes caminhos no constante interrelacionamento tecido pela vida em sociedade: ou cumprem os deveres estabelecidos nos dispositivos legais, ou não realizam tais comportamentos, incorrendo, por via de conseqüência, nas chamadas sanções. O ordenamento jurídico, como forma de tornar possível a coexistência do homem em comunidade, garante, efetivamente, o cumprimento de seus mandamentos, ainda que, para tanto, seja necessária a adoção de medidas punitivas que afetem a propriedade ou a própria liberdade das pessoas. Daí porque, ao criar uma prestação jurídica, concomitantemente o legislador enlace uma providência sancionatória ao não-cumprimento do referido dever. As normas jurídicas que põem no ordenamento as sanções tributárias integram a subclasse das regras de conduta e ostentam a mesma estrutura lógica da regra-matriz de incidência. Têm uma hipótese descritora de um vínculo jurídico que há de formar-se entre dois sujeitos. A proposição hipótese está ligada à proposição tese ou conseqüência pelo conectivo deôntico, modalizado nas formas permitido, obrigado ou proibido, une os sujeitos da relação - credor e devedor.

O antecedente da regra sancionatória descreve um fato que se consubstancia no descumprimento de um dever estipulado no conseqüente da regra-matriz de incidência. É a não-prestação do objeto da relação jurídica tributária. Essa conduta é tida por antijurídica, por transgredir o mandamento prescrito, e recebe o nome de ilícito ou infração tributária. Novamente aqui estamos lidando com a dualidade terminológica que tantos problemas já causou no campo das investigações científicas sobre a hipótese tributária.

Atrelada ao antecedente ou suposto está a relação jurídica vinculando o autor da conduta ilícita ao titular do direito violado. No caso das penalidades pecuniárias ou multas fiscais, o liame também é de natureza obrigacional, uma vez que tem substrato econômico. Denomina-se relação jurídica sancionatória e o pagamento da quantia estabelecida é promovido a título de sanção.

...

O suposto das regras sancionatórias, como já vimos, hospeda sempre a descrição de um acontecimento do mundo físico exterior, no qual alguém deixou de cumprir determinada prestação a que estava submetido, por força de outra

norma jurídica de conduta. Tratando-se de matéria tributária, o ilícito por advir da não-prestação do tributo (da importância pecuniária), ou do não-cumprimento de **deveres instrumentais ou formais** (gr. nossos).

...

Definimos a infração tributária, portanto, como toda ação ou omissão que, direta ou indiretamente represente o descumprimento dos deveres jurídicos estatuídos em leis fiscais". (PAULO DE BARROS CARVALHO, in CURSO DE DIREITO TRIBUTÁRIO - SARAIVA - 4ª ed., 1991, p. 342 a 343).

5- A SUSPENSÃO DA CORREÇÃO MONETÁRIA NA FALÊNCIA:

"A suspensão da correção monetária e a dispensa da multa administrativa nada mais representam que perdão parcial do crédito tributário. Perdão de crédito tributário, por sua vez, em nosso sistema jurídico, denomina-se remissão de crédito, como ensina a doutrina, interpretando em sua literalidade o art. 172, do Código Tributário Nacional.

A remissão tributária, por sua vez, representa a dispensa total ou parcial do crédito tributário. Em sendo assim, como estabelece o CTN, podem ser remitidos tanto o crédito resultante da multa administrativa aplicada pela autoridade fazendária, quanto o crédito decorrente do tributo lançado por esta mesma autoridade.

Emerge, do entendimento acima exposto, que as normas jurídicas contidas no Decreto-lei nº 7.661/45 e no Decreto-lei nº 858/69, ao dispensarem a cobrança das multas administrativas, assim como a correção monetária durante o período de doze (12) meses, concederam remissão parcial do crédito tributário devido pela massa falida.

Ocorre que, com a promulgação da Constituição Federal de 1988, esses dispositivos contidos nos Decretos-leis suso mencionados não mais podem ser aplicados por absoluta incompatibilidade com a Norma Fundamental. É que o § 6º do art. 150, da Carta Maior estabelece que qualquer remissão ou anistia de crédito tributário somente poderão ser concedidas através de lei específica da União, dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios, não mais podendo se admitir que uma pessoa política conceda perdão de créditos tributários ou de infração à legislação tributária de uma outra pessoa política. Em outras palavras, somente poderá conceder favores da espécie a pessoa jurídica de direito público que instituiu o tributo.

Avançou o ordenamento constitucional, no sentido de explicitar dois aspectos em relação ao texto anterior: o primeiro quando declara que a expressão "lei específica" deve ser entendida como exclusiva, i. é, deve tratar unicamente da matéria elencada pelo dispositivo em foco; o segundo quando estende à matéria o tratamento dado pelo art. 155, § 2º, XII, "g". Vale lembrar, nesse último aspecto, que a alínea aqui mencionada estabelece que "cabe à lei complementar regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados".

A rigor, o que pretendeu o constituinte, foi evitar que o crédito tributário, que nada mais é que patrimônio público, fosse distribuído graciosamente e, como tal, sem qualquer critério, por pessoa política estranha àquela que detém a sua titularidade.

Apenas as leis federal, estadual, distrital ou municipal podem conceder remissões, pois a Constituição Federal soberanamente inseriu na competência tributária de cada ente componente da Federação o poder de dispensar o tributo. Sendo assim, somente o titular da competência pode, validamente, criar e dispensar o imposto de sua competência e, sobre este, deliberar.

Esta é uma das razões por que os Estados, o Distrito Federal e os Municípios não estão obrigados a observar e aplicar dispositivos da Lei de Falência e do Decreto-lei em alusão, que se mostram ultrapassados e incompatíveis com o novo Sistema Tributário Nacional, instituído na Constituição de 1988. Roque Antônio Carrazza, em sua obra citada, preleciona:

> "Competência tributária é a possibilidade de criar tributos, ou seja, de inovar a ordem jurídica, expedindo regras tributárias".

A Constituição, por assim dizer, delimitou o campo tributável e deu em caráter privativo, uma parte dele à União; outra, a cada um dos Estados; ainda outra, a cada um dos Municípios; e, a última, ao Distrito Federal. Por outro giro verbal, a União, cada um dos Estados, cada um dos Municípios e o Distrito Federal receberam, da Constituição, um cargo tributável próprio.

Sublinhamos, a propósito, que a competência tributária, no Brasil, é um tema exclusivamente constitucional. O assunto foi esgotado pelo constituinte.

A contribuição de GERALDO ATALIBA, no estudo do assunto, é, como de hábito, valiosa: "Quem diz privativa, diz exclusiva, quer dizer: excludente de todas as demais pessoas; que priva de seu uso todas as demais pessoas. A exclusividade da competência de uma pessoa implica proibição peremptória, **erga omnes**, para exploração desse campo."

Efetivamente, a outorga de competência tributária importa, contrário senso interdição, que resguarda a eficácia de sua singularidade. Ao mesmo tempo em que afirma a competência de uma pessoa política, nega a das demais. É cláusula vedatória implícita, de endereço **"erga omnes"**, salvo, é claro, o próprio destinatário da prerrogativa. (Obra citada, p.p. 244 a 255).

Vimos que a legislação complementar não pode alterar as regras-matrizes dos tributos, que foram cuidadosamente traçadas pela Constituição Federal. Não pode, igualmente, criar, majorar ou reduzir tributos, nem conceder remissões, isenções ou anistias tributárias. (Obra citada, p. 398).

O legislador Constituinte de outubro de 1.988, achou por bem estabelecer critérios rígidos para a concessão da remissão tributária, tendo em vista os sérios comprometimentos que podem trazer aos Erários, impondo que os projetos de leis, nesse sentido, fossem tratados isoladamente, a fim de evitar a concessão de anistias, remissões e

outros tantos favores e incentivos fiscais, em leis mais abrangentes e, por isso mesmo, muitas vezes aprovadas sem a necessária verticalização das discussões nos legislativos.

A concessão de remissão implica em dispor de dinheiro público e, como tal, requer autorização legal. A Constituição Federal, tratando da matéria, condicionou tal dispensa à edição de lei específica que trate exclusivamente do perdão fiscal, expondo, desta forma, o autor do projeto de lei e quem o aprovou e o sancionou. Não mais são possíveis tais concessões em leis gerais, amplas, abrangentes, que muitas vezes passam despercebidas pela opinião pública e até mesmo pelos legisladores. A norma legal que concede favores da espécie deve deles tratar exclusivamente.

Assim, pelos dois ângulos em que a questão aqui é colocada, resta evidenciada a inaplicabilidade dos dispositivos legais em destaque, já que se encontram banidos do Sistema Jurídico Nacional, em razão do novo tratamento constitucional dado à matéria". (DANIEL QUINTAS DOS SANTOS COLARES in Revista de Teses do XX CONGRESSO NACIONAL DE PROCURADORES DO ESTADO - Fortaleza/out. de 1994, pág. 37/42).

6- INALTERABILIDADE DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

O Professor ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA afirma com precisão que:

"A competência tributária não pode ser alterada pela própria pessoa política que a detém. Falta-lhe titulação jurídica para isto.

O que a União, os Estados, os Municípios e o Distrito Federal podem fazer, sim, é utilizar, em toda a amplitude, as competências tributárias que receberam da Constituição. Só ela, porém, é que, eventualmente, pode ampliá-las (ou restringi-las). Esta é, pois, uma matéria sob reserva de emenda constitucional.

Se, porventura, uma pessoa política pretender, por meio de norma legal ou infralegal, dilatar as raias de sua competência tributária, de duas, uma: ou esta norma invadirá seara imune à tributação ou vulnerará competência tributária alheia. Em ambos os casos será inconstitucional.

Amílcar de Araújo Falcão, meditando sobre o assunto, averbou:

"A competência (tributária) é, por isso, matéria de direito estrito e, como tal, inalterável. É ainda Forsthoff quem o afirma, ao asseverar que o titular de uma competência não pode transferir ou alterar poderes ou faculdades que se integram dentro da competência".

Os limites que a Constituição traçou para que as pessoas políticas tributassem, não podem ser deslocados nem pelo Código Tributário Nacional (ou normas jurídicas que lhe façam as honras), nem por maior razão, também a vontade dos virtuais contribuintes não tem como ampliar ou restringir competência tributária.

Da mesma maneira pela qual as pessoas políticas não podem delegar suas competências tributárias, também não as podem renunciar, quer no todo, quer em parte. Esta é matéria de direito público constitucional e, portanto, indisponível. União, Estado, Municípios e Distrito Federal carecem do direito de renúncia ao exercício das competências tributárias que receberam da Carta Magna e que são essenciais à sua subsistência.

Falece à pessoa política o direito de decidir, ainda que o faça por meio de lei (quanto mais por meio de decreto, portaria, ato administrativo etc.), que não mais tributará determinado fato, inscrito em sua esfera de competência tributária. Exemplificando, é interdito à União abrir mão da competência que recebeu da Carta Suprema (art. 153, I), para tributar a importação de produtos estrangeiros. Acaso assim procedesse, estaria afrontando a vontade da Constituição que, como predica a Teoria Geral do Direito, é estabelecida pelo poder constituinte.

As normas constitucionais que arquitetaram e partilharam as competências tributárias são inalteráveis por normas infraconstitucionais, como já tratamos de demonstrar. Em resumo, o modelo tributário brasileiro não pode mudar a grado, seja do legislador ordinário de cada pessoa política, seja (o que é muito mais grave) do Fisco, ao qual só é permitido cumprir a lei, que lhe diz respeito". (ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA in CURSO DE DIREITO CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO, 3ª Edição, Ed. Revista dos Tribunais, pág. 328/330).

7- COBRANÇA JUDICIAL DA DÍVIDA ATIVA

Consoante a lei (art. 187 do CTN e art. 29 da Lei 6.830, de 22/9/1980) "a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública não é sujeita a concurso de credores ou habilitação em falência, concordata, liquidação, inventário ou arrolamento."

LOGO, diante da clareza da redação dada ao § 6º do artigo 150 está por demais evidente que os dispositivos da LEI DE FALÊNCIA, do Decreto-Lei 858 de 11/1969, bem como as Súmulas 192 e 565 do S.T.F. não mais podem ter aplicação em matéria tributária que, como ficou demonstrado abrange o tributo e as multas pelo não cumprimento por parte dos contribuintes de seus deveres instrumentais ou normativos na terminologia e lição do PROFESSOR PAULO DE BARROS CARVALHO.

E não mais têm aplicação porque no citado preceito constitucional está dito que:

> **"Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2º, XII, g".**

Ademais, há ainda a regra do artigo 180 do CTN consoante a qual a anistia abrange exclusivamente as infrações cometidas anteriormente à vigência da lei que a concede, como, então, excluir do débito tributário, multas por infrações cometidas pelo contribuinte após a vigência da LEI DE FALÊNCIA - DECRETO-LEI Nº 7.661, de 21/6/

1945. É fora de dúvida de que estando dispensado, por dispositivo legal, de habilitar o crédito tributário no processo falimentar, a exclusão equivale a uma anistia e anistia sem ter sido dada por lei específica como exige o texto constitucional acima transcrito e de maneira inteiramente contrária à regra do artigo 180 do CTN. Também sendo a remissão perdão de um crédito tributário regularmente formalizado é evidente que a lei que a concede só pode ter aplicação em relação a obrigações tributárias ocorridas antes de sua publicação, porque, caso contrário estar-se-á diante de uma regra de isenção e não de remissão.

Com efeito assevera com precisão EDUARDO MARCIAL FERREIRA JARDIM:

> Remissão: O vocábulo compõe-se de **re-para trás** e **missio-deixar-se levar**, donde **remissio-onis**, que significa a ação de mandar para trás; por extensão, o termo assumiu na sua plenitude semântica o sentido de abrandamento, suavidade, indulgência e perdão, que, aliás, é a acepção colhida pelo Direito.
>
> A remissão revela fórmula extinta de relação jurídica consistente na libertação graciosa de uma dívida pelo credor. No âmbito do Direito Privado e do Direito Tributário apresenta como traços comuns a índole obrigacional e da liberalidade. Já o aspecto diferencial repousa no regime jurídico que assume caráter convencional no Direito Privado e color compulsória no Direito Tributário. (EDUARDO MARCIAL FERREIRA JARDIM in CURSO DE DIREITO TRIBUTÁRIO, Ed. Saraiva, pág. 168)

Em igual sentido a lição de PAULO DE BARROS CARVALHO in verbis:

> Remissão, do verbo remitir, é perdão, indulgência, indulto, diferente de **remição**, do verbo remir, e que significa resgate. No direito tributário brasileiro é forma extintiva da obrigação, se e somente se houver lei autorizadora. Está aqui, novamente, o primado da indisponibilidade dos bens públicos, que permeia intensamente todo o plexo das disposições tributárias (autor cit. in CURSO DE DIREITO TRIBUTÁRIO, Ed. Saraiva, pág. 309).

E ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA ressalta que:

> ...a remissão é o perdão legal do débito tributário. É, na terminologia do Código Tributário Nacional, uma causa extintiva do crédito tributário (art. 156, IV). Faz desaparecer o tributo já nascido e só pode ser concedida por lei da pessoa política tributante. Fazemos esta última proclamação baseados no princípio da indisponibilidade do interesse público, de largo trânsito no Direito Tributário brasileiro. A Fazenda Pública não é a "dona" do tributo. Ela o lança e o arrecada, nos estritos termos da lei. Não lhe é dado abrir mão **sponte propria**, de seu recolhimento. Pelo contrário, só poderá deixar de arrecadá-lo em cumprimento a uma lei autorizadora (praticará, pois também neste caso um ato administrativo vinculado).
>
> Em apertada síntese, pois, a isenção impede que o tributo nasça e a remissão faz desaparecer o tributo já nascido.

> ...a lei isentiva é lógica e cronologicamente anterior ao nascimento do tributo (quando nasce), ao passo que a lei remissiva é lógica e cronologicamente posterior ao nascimento deste mesmo tributo. Portanto, a lei de isenção é um **prius** e a lei remissiva um **posterius**, no que se refere ao nascimento do tributo.
>
> A anistia, pois, perdoa, total ou parcialmente, a sanção tributária, isto é, a multa decorrente do ato ilícito tributário. Incide sobre a infração tributária, desconstituindo sua antijuridicidade, como observa Paulo de Barros Carvalho. Por evidente, aparta-se do tributo, que não compreende a sanção de ato ilícito.
>
> Por óbvio, as remissões e as anistias só poderão ser concedidas por meio de lei editada pela pessoa política tributante. Só quem tributou - tendo competência constitucional para fazê-lo - pode remitir ou anistiar. (Autor cit. in CURSO DE DIREITO CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO - RT - 3ª edição, p. 391/392).

Assim, sobejamente demonstrado está que consoante o texto constitucional, sem lei específica, não pode a autoridade fazendária dispensar o pagamento de juros, correção monetária, multas, nem parcial ou integralmente o crédito tributário sob pena de desrespeitar o preceituado no art. 150, § 6º da Constituição Federal.

ÉLCIO REIS
Procurador Regional da Fazenda Estadual
OAB/MG 7857 - MASP 270.858-4