

portância tem. Desde que a seqüência das leis seja a que se ordena na Constituição, tanto faz que entre ambas haja decorrido intervalo de um dia ou de muitos meses. E não haverá formalismo sofisticado capaz de descobrir inconstitucionalidade ou ilegalidade na mera circunstância de haver o ementário deixado de mencionar a Lei n.º 672.

Cobrável, pois, o imposto em questão, no exercício de 1965.

5. Objetar-se-á que, assim, cumulados o ônus tributário e a obrigação de retribuir a licença pela forma especial prevista no Dec. "N" n.º 286, fica a atividade de colocação e exibição de anúncios excessivamente sobrecarregada, e disso poderá resultar uma retração prejudicial não só aos interesses particulares, mas também — o que mais importa — aos do público, ou do Estado. Haverá talvez nisso alguma verdade; mas o problema, se existe, é *de jure condendo*. Em julgando conveniente, o Executivo poderá sempre, é claro, revogar o Dec. "N" n.º 286, como poderá propor à Assembléia, se esta solução lhe parecer melhor, a revogação do art. 121 do Código Tributário, na parte relativa aos anúncios. É questão sobre a qual não cabe a este órgão pronunciar-se, senão para afirmar o óbvio: que qualquer das duas providências é juridicamente possível.

Quanto, porém, à sugestão final do Sindicato, o absurdo é manifesto. Nenhuma regra constitucional atribui ao Sr. Governador esse poder de suspender a execução de lei em vigor, ainda que "*ad referendum* da Assembléia". . . Nem seria isso concebível num regime como o nosso, que considera *princípio inviolável* o da "independência e harmonia dos Poderes", cominando até a sanção da intervenção federal para o Estado-membro que o infrinja por qualquer ato, conforme se verifica do art. 7.º, VII, b, da Constituição da República. Vigente a lei tributária material e autorizada a cobrança pelo Orçamento, não há como furtar-se a Administração ao cumprimento do comando legal; sua atividade, no particular, é *vinculada*, consoante bem explica ALIOMAR BALEEIRO :

"A autorização orçamentária para a aplicação das leis de receita vincula os funcionários; nem estes *nem os governantes* gozam de faculdade discricionária de cobrar ou não cobrar os impostos. São obrigados a arrecadá-los" (ob. cit., 2.º vol., página 702 — grifei).

Portanto, só mediante lei, regularmente votada pela Assembléia, é que poderá cessar a exigibilidade do imposto previsto no art. 121 do Código Tributário.

Sub censura.

Rio de Janeiro, 25 de janeiro de 1965.

JOSÉ CARLOS BARBOSA MOREIRA
Procurador do Estado

CRÉDITO FISCAL. COBRANÇA JUDICIAL. MULTA. ATUALIZAÇÃO DO VALOR

Pede a Dra. Procuradora-Chefe da Procuradoria Fiscal que V. Exa., usando da competência para esclarecer dúvidas a respeito da aplicação de normas referentes à atualização de créditos fiscais, resolva "como deverá aquela Procuradoria proceder nos casos em que o contribuinte, tendo feito, no prazo legal, depósito não convertido em renda, tenha sido a respectiva dívida ajuizada com acréscimo de multa de mora".

O depósito a que se refere a Doutora Procuradora-Chefe é aquele a que a lei, que regula a atualização dos créditos fiscais, atribui a eficácia de sustar essa atualização (parágrafo único do art. 33 da Lei n.º 672, de 9-12-1964).

Esse depósito pode ser integral, isto é, igual ao montante do débito exigido à data em que ele se realiza, e então ilide, por completo, a atualização do valor da dívida fiscal, ou parcial, caso em que só ficará o crédito imune à atualização até o limite do depósito (art. 10 do Dec. "N" n.º 329, de 17-12-1964).

A efetivação do depósito depende unicamente da vontade e iniciativa do contribuinte, o qual só o fará se julgar do seu interesse assim proceder, cabendo-lhe preencher a guia e indicar na mesma a importância que quiser depositar (n.º 8, da Portaria "N" n.º 10, de 29-1-1965, desta Secretaria).

Pelo mesmo motivo, isto é, por se tratar de um ato unilateral, retratável a qualquer momento, pode ainda o contribuinte levantar o depósito a qualquer momento (salvo, evidentemente, se tiver sido objeto de penhora, seqüestro ou qualquer outra medida judicial), como também fica ao seu arbítrio pedir a conversão do mesmo em renda (n.º 4 da Portaria "N" n.º 10, citada acima).

Assim sendo, não é dada ciência à repartição fiscal da existência do depósito, pelo fato de constituir o mesmo mera operação de tesouraria e contábil, sem reflexos diretos e imediatos no processamento da cobrança dos créditos fiscais, embora valha como salvaguarda contra a atualização do crédito, a que se refere, se este vier, porventura, a ser considerado devido.

Nem poderia ser de outro modo.

De fato, o depósito não está vinculado ao pagamento do crédito fiscal, pois não é feito com o ânimo de pagar, nem mesmo dado em garantia da dívida. Vale simplesmente como medida preventiva a uma possível atualização do valor desta.

Assim sendo, é evidente que também a cobrança do crédito fiscal não fica vinculada por esse depósito, devendo, portanto, ter o seu curso normal, como se tal depósito não existisse, até que o seu titular se decida a entregar o conhecimento de depósito em pagamento do crédito apurado.

Nada mais natural, pois, que, mesmo existindo tais depósitos, venham a ser ajuizados os créditos fiscais a que eles se referem.

Mas, quando o crédito fiscal é ajuizado, já aí, em virtude desse fato, surgem novos ônus.

Dispõe o art. 44 da Lei n.º 672, citada:

“Art. 44. O ajuizamento do crédito fiscal sujeita o devedor à multa de 30% (trinta por cento) calculada sobre a totalidade do débito, assim entendido: principal atualizado e mais os juros, multas moratórias ou compensatórias e os acréscimos devidos com o tributo ou multa fiscal”.

A meu ver, a multa relativa ao ajuizamento não é uma multa de mora, mas uma pena de outra natureza.

Cria o ajuizamento uma obrigação nova, semelhante a uma cláusula penal; ficará, apesar disso, essa obrigação ilidida pelo fato de ter o contribuinte depositado a importância do principal e acessórios moratórios?

Parece-me que não.

É princípio de direito que o depósito só extingue a dívida quando constitui etapa de uma consignação em pagamento (arts. 972 e segs. do Código Civil).

Ora, no caso, não existe essa finalidade, dado que o depósito é feito não porque exista impedimento ao pagamento, mas porque o próprio devedor *ainda não deseja pagar*.

Como se viu acima, cabe ao devedor, e só a ele, mudar a destinação do depósito, de mero meio acatrelatório contra a atualização do valor da dívida para um efetivo pagamento da mesma.

Enquanto isso não for feito, só resta ao Fisco usar dos recursos legais para cobrar o seu crédito, correndo evidentemente os ônus dessa cobrança por conta do vencido.

Já há jurisprudência no sentido de que, ainda que o contribuinte se defenda eficazmente em juízo, invalidando o crédito fiscal, deve pagar as custas judiciais, se deixou de apresentar defesa na esfera administrativa, causando, com a sua inércia, o ajuizamento da ação.

Ora, no caso em tela, nem isso ocorre.

O crédito fiscal é procedente, tanto que o contribuinte, ao ser executado, não o impugna, mas, ao contrário, entrega o conhecimento de depósito para pagá-lo, reconhecendo a sua legitimidade e legalidade.

Em conseqüência, deve também pagar os acessórios da execução, isto é, a pena civil, devida pelo ajuizamento, e as custas processuais.

Convém salientar que a Fazenda não recebe essa multa civil como um benefício sem causa, pois não só a grande massa de dívida ajuizada obriga-a a manter uma organização para esse fim, como também o Estado paga percentagens aos serventuários da Justiça, como compensação pelos serviços que estes lhe prestam no processamento dos executivos fiscais.

Esse caráter indenizatório da citada multa está bem claro nas suas origens.

Dizia a lei, que criou a multa relativa ao ajuizamento (Lei n.º 14, de 24-10-1960), que se tratava de um aumento da multa da mora:

“Art. 194

§ 3.º Fica elevada de dez por cento a multa de mora a ser cobrada em todos os executivos fiscais que forem ajuizados a partir da vigência desta lei”.

No entanto, esse parágrafo está situado num artigo que regula a percentagem dos serventuários da Justiça, o que mostra que não se tratava de um mero acréscimo moratório, mas de um aumento motivado por essas novas despesas originadas do ajuizamento.

O art. 44 da Lei n.º 672 tornou mais clara ainda essa interligação entre o ajuizamento e a multa, pois nele o ajuizamento é dado como causa eficiente da sujeição do devedor à multa, o que não vinha dito com tanta clareza na Lei n.º 14.

Face ao exposto, parece-me indubitável a autonomia da multa em relação ao crédito fiscal, sobre o qual é calculada, motivo pelo qual sou de opinião que, na hipótese figurada pela Procuradoria Fiscal, é devida a multa de 30% sobre o débito ajuizado.

Mas o art. 44 da Lei n.º 672, supracitada, manda calcular essa percentagem sobre o principal *atualizado* (o grifo é nosso).

Dever-se-á atualizar o crédito fiscal, para apurar o montante da multa em exame, mesmo se o contribuinte tiver depositado integralmente o que lhe era exigido à data do depósito?

Parece-me que não.

Quando a lei fala em calcular essa multa sobre o principal atualizado, não está ela, a meu ver, *determinando* que esse principal seja *sempre* atualizado; o que a lei pretende é deixar claro que a multa deve ser calculada sobre a *totalidade do débito*.

A referência ao principal atualizado vem como esclarecimento do que seja essa totalidade, isto é: visa tornar claro que não é o débito inicial do contribuinte, que deve servir de base ao cálculo, mas o principal e todos os seus acessórios (juros, multas e acréscimos) e inclusive a atualização do principal.

Mas, evidentemente, não se trata de uma atualização de valor abstrata, que seria devida por hipótese, mas daquela que for *efetivamente* devida à data do ajuizamento ou do pagamento.

Ora, se o depósito integral do débito ilidiu essa atualização, não tem sentido falar-se em crédito atualizado.

O crédito continuou em aberto, pois não chegou a ser pago; no entanto, o seu valor ficou congelado, em virtude do depósito.

Assim sendo, a totalidade do débito, a que se refere a lei, será o principal e mais os juros, multas e acréscimos, devidos à data do depósito, isto é, a totalidade da importância depositada, se o depósito for integral.

Caso o depósito tenha sido parcial, então não há dívida que, sobre a diferença, se deve aplicar literalmente a regra do art. 44.

Mas, se o depósito impede a atualização do crédito fiscal, para efeito do cálculo da multa, não ficará o Fisco também impossibilitado de cobrar a própria multa, relativa ao ajuizamento, tendo em vista o disposto no ar-

tigo 42, que, na hipótese de depósito integral, afasta a cobrança de juros, multa de mora ou qualquer acréscimo?

A meu ver, não.

De fato, é evidente, ao primeiro exame, que essa multa não se enquadra nas expressões “juros” ou “multa de mora”, pois não constitui ela uma compensação pelo lapso de tempo decorrido desde que o crédito fiscal se tornou exigível até a data do seu pagamento.

Constitui, sim, uma pena pecuniária *a forfait*, visando compensar a Fazenda por gastos extra com a manutenção de sua máquina administrativa e judiciária, tanto no que concerne a sua representação judicial, com a base que essa representação exige (fichários, datiógrafos, conferentes, escriturários, fiscais forenses, etc.), como com as percentagens pagas aos serventuários da Justiça.

Mas ficará ela fora também da expressão “acrécimo”?

Essa palavra, de sentido tão amplo, deixará de abranger a multa por ajuizamento?

Parece-me que sim.

De fato, não se pode interpretar um termo usado em uma lei, simplesmente recorrendo ao dicionário.

É já doutrina pacífica que o problema de interpretação de um texto legal não é uma questão gramatical, mas uma pesquisa de *mens legis*.

Tem-se, pois, que, da sistemática da legislação fiscal, deduzir o verdadeiro conteúdo do termo “acrécimo”.

Ora, essa palavra é usada, na legislação que regula o impôsto sôbre vendas e consignações, justamente para designar certos casos de multa moratória.

De fato, o art. 10 da Lei n.º 687, de 29-12-1951, já dizia que o tributo pago espontâneamente fora do prazo teria a sua importância *acrescida* de dez por cento.

Ao ser reformulado êste texto legal, pelo art. 18 da Lei n.º 899, de 28-11-1937, foi determinado que êsse gênero de pagamento onerasse o impôsto com “acrécimos” variáveis de acôrdo com o lapso de tempo decorrido.

Vemos, pois, que a palavra tem sentido específico na legislação estadual, o que justifica a sua aproximação, no art. 42 da Lei n.º 672, dos juros e multas de mora.

Essa identidade de tratamento vem consagrada também no próprio art. 44.

Além disso, por êsse artigo vê-se claramente que a multa de 30% não pode ser incluída entre os “acrécimos”, tanto assim que é calculada também sôbre êles, o que mostra a diversidade ontológica dos dois, pelo menos dentro da sistemática da legislação estadual.

Fixado êsse ponto, resta ainda esclarecer outra dúvida, referente à aplicação da correção monetária ao caso em exame.

Mais acima, cheguei à conclusão que a multa de 30%, no caso de

existência de depósito integral do débito, não deveria ser calculada sôbre o valor atualizado do principal da dívida.

Mas essa conclusão faz com que um outro problema se apresente: se o débito sôbre o qual vai ser calculada a multa não deve ser atualizado, ficará o valor dessa pena civil estacionário, por mais que o executado demore a pagá-la?

Ficará afastada a correção monetária, se ocorrer essa hipótese?

Parece-me que não.

Como tive oportunidade de salientar anteriormente, essa multa tem um caráter autônomo, em virtude da sua finalidade, isto é, de ser compensatória de despesas com a cobrança judicial dos créditos fiscais.

Assim, o fato de não estar sujeito a atualização o débito sôbre o qual é calculada, não implica que a própria multa, autônoma constituída, fique imune à atualização de seu valor, em função do tempo decorrido desde o seu nascimento até o dia do seu pagamento.

Nem se diga que não pode ser autônoma uma multa que é calculada sôbre outras importâncias; que se trata de um acessório que deve seguir o destino do principal.

De fato, não se pode confundir o modo de apurar um crédito com a sua natureza intrínseca.

Se a existência do crédito se justifica pela existência de um fato gerador legítimo, e se o modo de apurar dito crédito não é suficiente para destruir essa legitimidade, não vemos razão para negar-lhe autonomia.

A confusão nasce da identificação inconsciente da base do cálculo com fato gerador.

É verdade que, em certos casos, o que se chama base do cálculo é, na realidade, um fato gerador, por não possuir o crédito um outro fato gerador que o legitime.

Era o caso, por exemplo, da taxa de serviços municipais, calculada sôbre o impôsto de transmissão *inter vivos*; não se podia estabelecer qualquer vínculo entre essa “taxa” e qualquer serviço prestado pela Administração ao contribuinte.

Nesse caso, sem dúvida, a “taxa” constituía um adicional do impôsto. O seu único fato gerador era a transmissão sôbre a qual assentava o principal.

A “taxa” e o impôsto tinham fato gerador idêntico.

No entanto, a taxa de serviços calculada sôbre o impôsto territorial se apresenta com características diversas.

Ela se legitima plenamente em virtude do Estado prestar serviços aos donos dos terrenos. O fato gerador dessa relação jurídica denominada “taxa” está, pois, perfeitamente claro, justificando o direito à autonomia do crédito fiscal, mesmo que, para sua apuração, se adote o sistema de calculá-lo sôbre o impôsto territorial.

Neste caso, o raciocínio que se fez acima para mostrar a falta de fato gerador autônomo da taxa calculada sôbre o impôsto de transmissão, leva justamente à conclusão contrária.

De fato, se se admitir que calcular a taxa sobre o imposto territorial é o mesmo que calculá-la, com alíquota menor, sobre o valor do próprio terreno, chega-se à conclusão que, na realidade, o crédito fiscal da taxa de serviços é autônomo em relação ao imposto sobre o qual é calculado, pois nada impede que esses dois tributos tenham base de cálculo idêntica, desde que tenham causa jurídica diversa; no primeiro a obrigação de prestações bilaterais; serviços de um lado e a taxa de outro; no segundo um determinado assento: a propriedade territorial.

Aliás, essa é a tese esposada pelo legislador, como se pode ver no art. 5.º da Lei n.º 672.

Mais uma razão, portanto, para aceitá-la como justificativa da autonomia da multa prevista no art. 44.

Mas, dir-se-á, se a multa é autônoma em relação ao crédito fiscal sobre cujo valor é calculada, se corresponde a uma indenização por despesas de cobrança judicial, isso não lhe tirará o caráter de multa fiscal e, em consequência, a sujeição à atualização de valor?

Não me parece que assim seja, pois se o Estado pode cobrar taxas de expediente ou imposto de selo por serviços burocráticos e, ainda, taxa judiciária por serviços judiciais, essa multa, se multa fiscal não fôsse, poderia ser enquadrada em qualquer desses tributos.

Por esse motivo, o argumento me parece irrelevante.

Além disso, mesmo as multas não fiscais estão sujeitas a terem seu valor atualizado (art. 165 da Lei n.º 672).

À vista do exposto, parece-me claro que não só a multa tem autonomia como crédito fiscal, como também está sujeita à atualização de valor.

Aceita esta conclusão, cumpre fixar o modo de aplicar a atualização do valor a essa pena civil.

O art. 33 da Lei n.º 672 manda atualizar os créditos fiscais não pagos no exercício financeiro em que foram gerados.

Qual, pois, o fato gerador dessa multa?

À meu ver, a simples leitura do art. 44 nos esclarece a respeito: o ajuizamento do crédito fiscal principal gera a obrigação ao pagamento da multa.

Assim sendo, se a multa não fôr paga dentro do exercício em que tiver sido ajuizada a ação de cobrança, devem ser aplicados os índices de correção, de acordo com as normas comuns estabelecidas para os outros créditos fiscais.

É o meu parecer, s.m.j.

Rio de Janeiro, 20 de julho de 1965.

CARLOS DA ROCHA GUIMARÃES
Procurador do Estado
Assessor Técnico do Secretário de Finanças

IMÓVEIS DESAPROPRIADOS. RESPONSABILIDADE PELAS DÍVIDAS FISCAIS. SUSPENSÃO, CANCELAMENTO E TRANSFERÊNCIA

Os proprietários de imóveis, demonstram os processos em exame, depois de apresentada a prova de quitação das dívidas fiscais, para o efeito de levantamento do preço, ou para a expedição de precatório, cessam de pagar os tributos que recaem sobre o bem expropriado. Suscita-se, em consequência, para o Estado, o problema de fixar o momento em que o expropriado deixa de responder pelas obrigações tributárias.

2. A questão não se formula com a simplicidade que aparenta a consulta. O proprietário ou legítimo possuidor do bem sofre os encargos fiscais que sobre ele pesam, libertando-se no momento da ocorrência da expropriação. Cogita-se, portanto, de determinar o ato ou fato, de relevância jurídica ou econômica, capaz de extinguir ou passar ao expropriante a obrigação fiscal.

3. A lei é omissa e fundamentalmente omissa. A desapropriação não é, na sua natureza, causa de imunidade ou isenção tributária. Em tese, o expropriante continuará a responder pelas dívidas fiscais, se a lei ou a Constituição não o aliviar dessa carga, por imunidade expressa, permanecendo sujeito aos tributos, em caso contrário, como ocorre com os concessionários de serviço público, estabelecimentos de caráter público ou que exerçam funções delegadas do poder público, ou com a União, Estados e Municípios pelas taxas remuneratórias, que incidam sobre o bem.

A lei que dispõe sobre desapropriações (Decreto-lei n.º 3.365, de 21-6-1941) não é o lugar próprio para o desate da dúvida. A matéria deverá ser regulada nas leis fiscais, sobretudo quando o bem expropriado se incorpora ao patrimônio do credor da obrigação tributária. Limita-se, por isso, o Decreto-lei n.º 3.365, no art. 34, a exigir a quitação tributária para o recebimento do preço fixado na sentença de desapropriação, medida meramente acautelatória dos interesses do Fisco, em harmonia com o que dispõe, para a transferência de imóveis, o art. 1.137 do Código Civil.

4. A propriedade do bem, no sentido jurídico, determinaria a obrigação fiscal, neste primeiro delineamento do tema. Enquanto não operada a transferência da coisa, do expropriado para o expropriante, recaem sobre aquele os encargos tributários, passando para este no momento da constituição do novo título. É a solução apresentada por SEABRA FAGUNDES, no único passo, ao que nos ocorre, em que o assunto mereceu a consideração da doutrina, em nosso país (*Da Desapropriação no Direito Brasileiro*, Rio, 1949, n.º 583).

5. O princípio sofre duas impugnações fundamentais :

a) a relação tributária gravita em torno da contutura econômica do fato e não da relação jurídica;

b) determinar o momento da desapropriação não é a mesma coisa, como supõe a doutrina tradicional, do que caracterizar a transferência jurídica do bem do expropriado para o expropriante.