

UNIDADE DE ENSINO SUPERIOR DOM BOSCO
CURSO DE DIREITO

CARLOS EDUARDO FIQUENE NOVAES

**A RETROATIVIDADE DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA MAIS BENÉFICA AO
CONTRIBUINTE:** análise da aplicação de multa em obrigação acessória extinta pelo
Decreto Estadual nº 33.322/17

São Luís

2020

CARLOS EDUARDO FIQUENE NOVAES

**A RETROATIVIDADE DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA MAIS BENÉFICA AO
CONTRIBUINTE:** análise da aplicação de multa em obrigação acessória extinta pelo
Decreto Estadual n° 33.322/17

Monografia apresentada ao Curso de
Graduação em Direito da Unidade de Ensino
Superior Dom Bosco como requisito parcial
para obtenção do grau de Bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Jorge Alberto Mendes
Serejo.

São Luís

2020

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)

Centro Universitário – UNDB / Biblioteca

Novaes, Carlos Eduardo Fiquene

A retroatividade da legislação tributária mais benéfica ao contribuinte: análise da aplicação de multa em obrigação acessória extinta pelo Decreto Estadual nº 33.322/17. / Carlos Eduardo Fiquene Novaes. __ São Luís, 2020.

67f.

Orientador: Prof. Jorge Alberto Mendes Serejo.

Monografia (Graduação em Direito) - Curso de Direito – Centro Universitário Unidade de Ensino Superior Dom Bosco – UNDB, 2020.

1. Princípio da irretroatividade. 2. Princípio da legalidade.
3. Leis - Retroatividade. I. Título.

CDU 340.1:336.2

CARLOS EDUARDO FIQUENE NOVAES

**A RETROATIVIDADE DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA MAIS BENÉFICA AO
CONTRIBUINTE:** análise da aplicação de multa em obrigação acessória extinta pelo
Decreto Estadual nº 33.322/17

Monografia apresentada ao Curso de
Graduação em Direito da Unidade de Ensino
Superior Dom Bosco como requisito parcial
para obtenção do grau de Bacharel em Direito.

Aprovado em 21/07/2020

BANCA EXAMINADORA

Prof. Jorge Alberto Mendes Serejo (Orientador)

Centro Universitário UNDB

Fernanda Dayane dos Santos Queiroz (1º examinador)

Centro Universitário Dom Bosco - UNDB

Rafael Moreira Lima Sauaia (2º examinador)

Centro Universitário Dom Bosco - UNDB

Dedico a todos que nunca me
fizeram desistir.

AGRADECIMENTOS

Nesta longa caminhada, encontrei mais empecilhos do que poderia imaginar, assim como também inimaginável ajuda que tive e que foram essenciais para este momento. Entre todas as dificuldades e pedras no caminho, a maior estava dentro de mim. Ainda está, verdade seja dita, pois enfrentar a si mesmo não é algo repentino e muito menos de caminhos adequados, não existem instruções e muito menos garantias, há apenas a vontade de mudar e exteriorizar o que apenas você sabe que é capaz. Sozinhos não somos nada e nada somamos, a individualidade tem seus proveitos, mas vencer batalhas e comemorá-las não fazem parte disso.

O orgulho às vezes se faz inútil, pelo menos aquele que abraça o ego e se despede da compaixão e humildade. O orgulho que almejo ter apenas, é de ter em minha vida as pessoas a quem divido os momentos importantes, bons e ruins, e ter a certeza de que um dia poderei retribuir. Certeza, pois a retribuição nem sempre é premiada, ou preenchida de vantagens, retribuir pode e deveria ser apenas um reconhecimento, um estado permanente de gratidão.

À minha família, agradeço minha irmã, agradeço ao meu Pai e Mãe que tiveram a virtude da compreensão e paciência eternas, além do certo e incondicional amor, mesmo em face de dificuldades que muitas vezes lhe fugiam o conhecimento e experiência, a eles sou eternamente grato. Agradeço à minha namorada que me ajudou de todas as formas nessa e em diversas batalhas que enfrento, a qual me mostra que sou capaz mesmo quando eu não acredito. Aos meus poucos e bons amigos, incluso os que fiz na faculdade e de certo levarei para a vida. Um obrigado ao meu orientador Prof. Jorge Serejo, pelo auxílio e orientação em todo o caminho. A Deus, obrigado.

“Do not go gentle into that good night.
Rage, rage against the dying of the
light.”

Dylan Thomas

RESUMO

Este trabalho analisa a ocorrência do Decreto Estadual nº 33.322/17 à luz do princípio da irretroatividade da lei tributária, ponderando-se sua aplicabilidade, e investigando-se sua excepcionalidade. O referido Decreto trouxe acréscimos ao Regulamento do ICMS – Imposto sobre a circulação de mercadorias e serviços (aprovado pelo Decreto nº 19.714, de 10 de julho de 2003), alterações estas que implicam em mudanças no que diz respeito ao instituto da retroatividade. No Decreto há previsão expressa de que ficam dispensadas da obrigatoriedade da entrega da Escrituração Fiscal Digital – EFD, Microempresas e as Empresas de Pequeno Porte optantes do Simples Nacional e ainda que os contribuintes que não tenham movimentação fiscal no mês e saldo de crédito para utilizar no período de apuração subsequente, estão dispensados da obrigatoriedade do envio do arquivo digital da Declaração de Informações Econômico-Fiscais - DIEF, da entrega da Guia de Informação e Apuração do ICMS Substituição Tributária - GIA-ST, e também da EFD. A questão que surge como problema de pesquisa, portanto, é saber se a dispensa de cumprimento de tais obrigações acessórias relativas ao ICMS retroage para beneficiar contribuintes cujos fatos ensejadores das respectivas obrigações acessórias tenham ocorrido antes da edição do Decreto, uma vez que a não apresentação de tais documentos constituíam infrações tributárias sujeitas à multa. Partindo dessa perspectiva, esta pesquisa, qualificada como teórica e exploratória, procedeu levantamento documental das normas jurídicas aplicadas ao caso e revisão bibliográfica sobre a matéria, especialmente sobre os princípios da irretroatividade da lei tributária e da legalidade, com o objetivo de apresentar respostas à indagação formulada.

Palavras-chave: Princípio da Irretroatividade. Princípio da Legalidade. Obrigação Acessória. Retroatividade Benigna.

ABSTRACT

This paper analyzes the occurrence of State Decree n° 33.322 / 17 in the light of the principle of non-retroactivity of the tax law, considering its applicability, and investigating its exceptionality. This Decree brought additions to the ICMS Regulation - Tax on the circulation of goods and services (approved by Decree n° 19.714, of July 10, 2003), changes that imply changes with regard to the retroactivity institute. In the Decree there is an express provision that the Digital Tax Bookkeeping - EFD, Microenterprises and Small Businesses opting for Simples Nacional are exempted from the obligation to deliver the Digital Taxpayer and even if taxpayers who do not have tax transactions in the month and credit balance to use in the subsequent verification period are exempted from the obligation to send the digital file of the Declaration of Economic-Tax Information - DIEF, the delivery of the ICMS Tax Substitution Information and Calculation Guide - GIA-ST, and also of EFD. The question that arises as a research problem, therefore, is whether the waiver of compliance with such ancillary obligations related to ICMS retroage to benefit taxpayers whose facts giving rise to the respective ancillary obligations occurred before the Decree was issued, since the non-submission of such documents constituted tax infractions subject to the fine. From this perspective, this research, qualified as theoretical and exploratory, carried out a documentary survey of the legal rules applied to the case and a bibliographic review on the matter, especially on the principles of the non-retroactivity of tax law and legality, in order to provide answers to the question formulated.

Keywords: Principle of Irretroactivity. Principle of Legality. Accessory obligation. Benign retroactivity.

LISTA DE SIGLAS

CTN	Código Tributário Nacional
CF	Constituição Federal
DIEF	Declaração de Informações Econômico-Fiscais
ICMS	Imposto sobre Circulação de Mercadoria e Prestação de Serviços
RICMS	Regulamento do ICMS
SEFAZ/MA	Secretaria da Fazenda do Estado do Maranhão
GIA-ST	Guia de Informação e Apuração do ICMS Substituição Tributária
EFD	Escrituração Fiscal Digital
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	10
2	OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA	15
2.1	Obrigação tributária como uma relação jurídica	16
2.2	Obrigação tributária acessória	21
2.3	Obrigações acessórias relativas ao ICMS	25
3	A LEI TRIBUTÁRIA E SUA APLICAÇÃO	30
3.1	Fato gerador e hipótese de incidência	36
3.2	Vigência no tempo da lei tributária	40
4	PRINCÍPIO DA IRRETROATIVIDADE DA LEI TRIBUTÁRIA	44
4.1	Princípio da Legalidade	45
4.2	Aplicação da retroatividade benigna ao Decreto Estadual 33.322/17	52
5	CONSIDERAÇÕES FINAIS	61
6	REFERÊNCIAS	63

1 INTRODUÇÃO

Entrou em vigor no dia 11 de novembro de 2017 o Decreto Estadual nº 33.322/17 advindo do Governador do Estado do Maranhão, nas atribuições que lhe confere o artigo 64, inciso III, da Constituição Estadual, dispositivo cujo conteúdo traz alterações e acréscimos ao Regulamento do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços, conhecido majoritariamente na sua forma abreviada, ICMS e o seu regulamento RICMS. Na modificação, os contribuintes que não tivessem movimentação fiscal no mês e saldo de crédito para utilizar no período de apuração subsequente, estariam dispensados da obrigatoriedade do envio do arquivo digital da Declaração de Informações Econômico-Fiscais (DIEF), da entrega da Guia de Informação e Apuração do ICMS Substituição Tributária (GIA-ST) e da Escrituração Fiscal Digital (EFD), e sob o mesmo ponto de vista, estão dispensados da obrigatoriedade da EFD também as Empresas de Pequeno Porte e as Microempresas.

O legislador não possui uma ampla competência tributária, de modo que esta possui limitações, exercer a competência tributária não significa deter poder absoluto, nota-se que o Direito vem impor algumas limitações à competência tributária, para poder resguardar o interesse do cidadão ou da sociedade ou no interesse de apaziguador do relacionamento entre as pessoas jurídicas titulares da competência tributária (BRANCO, 2014). Diante disso, entende-se a legalidade da União, Estados, Distrito Federal e Municípios ao pleno exercício de criação de tributos, assim como a sua limitação, compreendida por um grupo de regras contidas na Constituição Federal, como aponta Roque Antonio Carraza (2007):

A Constituição, ao discriminar as competências tributárias, estabeleceu – ainda que, por vezes de modo implícito e com certa margem de liberdade para o legislador – a norma-padrão de incidência (o arquétipo, a regra matriz) de cada exação. Noutros termos, ela apontou a hipótese de incidência possível, o sujeito ativo possível e a alíquota possível, das várias espécies e subespécies de tributos. Em síntese, o legislador, ao exercer a competência tributária, deverá ser fiel à norma-padrão de incidência do tributo pré-traçada na Constituição (CARRAZA, 2007, p. 33).

Desta forma é possível observar que o competente tributário, assim como o legislador, deve seguir um determinado padrão normativo de certo modo pré-definido constitucionalmente, então um decreto poderá vir a corrigir um possível erro ou possivelmente atualizar algum objeto normativo que não mais acompanha, condiz, ou

possui eficácia e efetividade com a sociedade atual, dessa maneira foi publicado o Decreto Estadual nº 33.322/17.

Ocorre que antes das modificações deste Decreto, os contribuintes que fossem inadimplentes com determinadas obrigações acessórias estariam sujeitos à multa, como consequência de infração administrativa. A infração acaba ensejando a aplicação de remédios legais, como ensinamento de Luciano Amaro (2002, p. 417) esses remédios legais podem ter como objetivos: repor a situação desejada inicialmente pela obrigação, reparar algum dano infringido a direito alheio, e forma de punição ao infrator.

Todavia, os efeitos trazidos pelas alterações do Decreto Estadual nº 33.322/17 fizeram surgir algumas questões sobre a aplicação da penalidade pecuniária, visto que a vigência do Decreto iniciou-se na data de publicação; e, evidentemente, as infrações eventualmente cometidas antes desta data ainda estariam sujeitas à multa, de modo que para que não houvesse aplicação da reprimenda o contribuinte necessitaria recorrer ao argumento da retroatividade da lei.

O presente trabalho tem como escopo tratar exatamente do problema apresentado no parágrafo acima, no qual há uma situação de dúvida, em que dois pontos jurídicos se confrontam e existe a necessidade de uma investigação minuciosa, detalhada sobre esse embate e também sobre todos os objetos jurídicos relevantes que sejam pertinentes ao tema. Tem-se como problema, dessa forma, certa obscuridade no que dispôs o legislador, em que não deixa de forma clara e expressa a possibilidade de retroação no conteúdo do Decreto Estadual nº 33.322/17, e como não existem julgados acerca deste problema, não há como obter uma certeza jurídica.

Além do objetivo principal de investigar a possível aplicação da retroatividade no que diz respeito à lei tributária como sendo uma exceção à normal regra de irretroatividade, será possível entender o mecanismo da obrigação tributária, desde o seu surgimento como fato gerador até a sua execução, para assim conseguir um parâmetro com o caso em questão e determinar a possível violação constitucional, ou a não observância dos princípios que formam a base de quase todo ordenamento jurídico, como os princípios de legalidade e moralidade.

A pesquisa para a realização do trabalho será exploratória, para alcançar uma contestação do problema levantado, com um aprofundamento em todas as etapas, com um objetivo de fornecer uma constituição de hipóteses, através de um planejamento flexível, visando o aprimoramento de idéias. Primeiramente, estava incluído no planejamento da metodologia, uma coleta de dados através de entrevistas com agentes da SEFAZ/MA, para

que através de dados empíricos, pudesse haver a constatação se a retroatividade do Decreto nº 33.322/17 estava sendo aplicada ou não, assim como a observação de casos administrativos que possam já ter ocorrido, porém, diante da situação de pandemia e quarentena, isso não se tornou possível. Desse modo, o presente trabalho faz uma investigação teórica acerca dessa aplicabilidade, conforme as hipóteses levantadas. O levantamento bibliográfico será acerca de doutrinadores da área tributária como Luciano Amaro (2002), Hugo de Brito Machado (2014), Leandro Paulsen (2007) e (2017), Claudio Borba (2001), Nestor Marques Castelo Branco (2014), Aliomar Baleeiro (2013), Aurélio Pitanga Seixas Filho (2011) e Antonio Roque Carrazza com duas obras (2007)/(1997), sendo a mais usada a primeira relativa ao ICMS, autores conceituados que publicaram obras sobre os temas aqui estudados, como a dinâmica das obrigações acessórias, desde o fato gerador até a sua execução, como o caráter de irretroatividade da lei tributária, do mesmo modo que será conduzido o estudo para a questão constitucional, e também de princípios para a conclusão se algum destes tenha sido violado.

O tema em questão e todos os seus desdobramentos possuem ampla relevância social, por tratar-se de um tema pertinente a uma grande parcela da população, que é a obrigação tributária, e sua relevância se encontra no fato em que o dever tributário alcança todos na sociedade, e é um assunto de difícil compreensão. Não somente pelo massivo alcance populacional, para não dizer geral, visto que todos nós pagamos tributos de forma direta ou indireta, existe uma grande importância em se estudar temas dessa área, não só para aqueles que estão inseridos neste contexto, seja acadêmico ou profissional. Ademais, grande parte da sociedade possui uma relação ainda estreita com a tributação, uma vez que muitos imaginam como algo inquestionável, e impassível de questionamentos ou mudanças, mas na realidade é uma relação jurídica dotada de direitos e deveres, como explica Hugo de Brito Machado (2014), quando diferencia relação de poder com relação jurídica, e define que a relação tributária seria o segundo caso. Dessa forma, é predominante no senso comum a idéia de que são indiscutíveis os assuntos remetentes à esfera tributária, entretanto ao estudar e veicular trabalhos como este, contribui-se para uma conscientização social em que o indivíduo que esteja sendo lesado de alguma forma, entenda e busque seus direitos.

Como a data da publicação do Decreto Estadual nº 33.322/17 é de uma data recente, não há ainda, trabalhos acadêmicos acerca deste tema, foi constatada essa lacuna acadêmica através de pesquisas na internet, sobre esse conteúdo acadêmico, então mais

uma vez fica clara que um estudo com uma conclusão teórica sobre o problema estudado, seria um bom acréscimo no âmbito acadêmico do nosso estado.

Além dessas justificativas, o estado ao publicar decretos ou outra forma de norma, deveria se preocupar em demonstrar clareza e transparência, de forma que todas as implicações específicas da alteração de um regulamento tão importante quanto o que está em questão, deveriam ser explicitadas da melhor maneira, e não deixar lacunas ou dúvidas que podem gerar interpretações equivocadas ou deixar fora do conhecimento do contribuinte, um detalhe que poderia facilmente o beneficiar.

Este trabalho terá uma divisão de três capítulos, com conteúdos conceituais e explicativos, baseados na doutrina já mencionada, e relacionando-as com o objeto principal do trabalho. O primeiro capítulo terá como conteúdo uma explanação acerca das obrigações tributárias diferenciando-as, e caracterizando cada espécie, e, além disso, uma grande parte será voltada para o ICMS, de forma relacionada com as obrigações acessórias, visto que este é o centro da questão principal.

O objetivo de fato aqui é a mais ampla e descritiva compreensão do leitor sobre a obrigação tributária, principalmente a acessória, visto que essa completa imersão nesses conceitos se faz absolutamente necessária para um entendimento da proposta e desenvolvimento deste trabalho. Sem esse entendimento ampliado sobre a obrigação tributária, não há garantias de que o leitor irá compreender, por exemplo, por qual motivo uma obrigação acessória, é de fato uma obrigação, qual a sua necessidade, e quando tal obrigação deve ser imposta.

O segundo capítulo abordará a lei tributária, pois é nítida a sua compreensão, aplicabilidade e historicidade, assim como uma minuciosa análise sobre a vigência da lei tributária no tempo, para assim, poder ser estudada a irretroatividade assim como a possível retroatividade da lei tributária.

O terceiro capítulo versará sobre a irretroatividade da lei tributária, objeto jurídico principal deste estudo, e por esse motivo será abordado com mais amplitude, até por ser um assunto que gera diversas interpretações e contradições, e principalmente pelo motivo que a investigação abordada irá de encontro com a regra, tentando por este meio encontrar caminhos para uma possível exceção a tal regra.

Neste capítulo serão tratados os conceitos, suas justificativas, hipóteses de exceção e sua importância em um ordenamento jurídico, correlacionando com outros princípios essenciais. Antes de chegar ao objeto principal, será investigada a prerrogativa deste princípio, como uma segurança jurídica, à luz do princípio da legalidade, princípio

norteador em qualquer ordenamento jurídico. O objeto de estudo após, será investigar se o Decreto Estadual nº 33.322/17 pode ser interpretado de maneira a retroagir e beneficiar o contribuinte, buscando interpretações doutrinárias de autores renomados como Hugo de Britto Machado (2014) e Aliomar Baleeiro (2013), usando também o Código Tributário Nacional para alcançar esse objetivo. O autor Sacha Calmon Navarro Coêlho (2012) também será utilizado para um entendimento mais profundo. Na conclusão será exposto se é possível afirmar a inconstitucionalidade da cobrança de uma obrigação tributária extinta. A finalidade aqui é justamente concluir todo o conteúdo investigado ao longo da pesquisa, após abordar todos os pontos, estudá-los e os tornar familiar para o leitor, nesse ponto irá ser questionado se há alguma violação constitucional numa situação onde o estado exige o pagamento de uma sanção onde o motivo que gerou esta sanção não mais existe, isto é, foi um ato não mais considerado ilícito, o que ocorreu após o Decreto Estadual nº 33.322/17.

Por fim, a pretensão do presente trabalho é responder o questionamento feito, tomando por base os marcos teóricos levantados, para responder se é possível, e além disso, se é constitucional a cobrança de obrigação acessória extinta pelo Decreto nº 33.322/17.

2 OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

O Código Tributário Nacional (1966) estabelece como obrigação tributária principal o dever jurídico de pagar um tributo, e a obrigação tributária acessória como sendo o dever jurídico de fazer ou não fazer, como se vê:

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

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

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

§ 3º - A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária (BRASIL, 1966).

Na obrigação tributária, o sujeito passivo tem o dever de pagamento do tributo ou penalidade pecuniária (obrigações principais), ou ainda fazer ou não fazer algo (obrigações acessórias). Tais prestações, entretanto, não são exigíveis desde logo pelo sujeito ativo, como explica Hugo de Brito Machado (2014), no sentido que o sujeito ativo deve proceder ao lançamento tributário visando a constituição do crédito, que, depois de criado, se inadimplido, ensejar a inscrição em Dívida Ativa e ser executado judicialmente.

Desse modo, de uma forma geral e genérica, a obrigação tributária seria uma relação jurídica em virtude do qual o particular, sujeito passivo, tem o dever de prestar dinheiro ao Estado, sujeito ativo, ou de fazer, não fazer ou tolerar algo no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos; e o Estado tem o direito de constituir contra o particular um crédito (MACHADO, 2014, p. 125)

Partindo desta abordagem conceitual primária, o presente capítulo fará um percurso pelo instituto da obrigação tributária, assimilando a historicidade desta e da relação jurídica tributária que é firmada entre os sujeitos passivo e ativo, respectivamente, o contribuinte e o Estado. Entende-se que tal investida é crucial ao estudo aqui realizado, pois sem entender a causa da relação jurídica tributária, não há como, posteriormente, compreender a razão ou não razão de se cobrar uma multa decorrente de uma obrigação acessória extinta, a partir da inovação trazida pelo Decreto Estadual nº 33.322/17.

2.1 Obrigação tributária como uma relação jurídica

Pode-se afirmar, como observa Flávio de Azambuja Berti (2007), que com surgimento de fato da relação jurídica entre o contribuinte, como sujeito passivo, e o Fisco, como sujeito ativo e considerado como beneficiário da receita arrecadada com o tributo criado, se dá a devida a instituição de um tributo em derivação da competência tributária por um dos entes políticos, entretanto, para esta relação jurídica, é necessário que haja subsunção dos fatos jurídicos às hipóteses de incidência, de forma respectiva, descrita nas leis instituidoras das exações tributárias. Para entender previamente o que entende-se por hipótese de incidência se faz oportuna lição de Paulo de Barro Carvalho (2019, p. 329), como uma norma de comportamento prevista pelo legislador e tem como função de coordenar o sujeito passivo da obrigação fiscal perante o sujeito passivo, o órgão tributário, titular do direito desse crédito.

Dessa forma, a hipótese de incidência do tributo será definida por lei, e a elucidação dessa hipótese de incidência, no que lhe concerne, fundamenta-se num grupo de premissas descritas em lei “a partir do que, em havendo a ocorrência de fatos jurídicos decorrentes da atuação dos sujeitos passivos que se subsumam aos exatos termos e condições hipoteticamente descritos pela lei tributária” (BERTI, 2007, p. 116). Esse conjunto de condições predisporão o direito do Fisco de arrecadação legal ao valor equivalente ao crédito tributário.

A partir disso então, será originada a relação jurídico-tributária, a qual se fundamenta de fato numa relação entre dois sujeitos, composta por direitos e deveres, e participantes não de uma simples relação de poder, mas simples relação jurídica, em base de todas as limitações legais e constitucionais necessárias para a sua origem e prosseguimento.

Desta forma, seguindo a lição de Flávio de Azambuja Berti (2007, p. 117), essa relação jurídica decorre de uma imposição consequente de uma subordinação pré-determinada do contribuinte ao interesse do poder público, “de uma coação imposta unilateralmente sem qualquer parâmetro pré-estabelecido”.

Nas palavras de Berti (2007):

Em verdade, a chamada relação jurídico-tributária decorre da subsunção de fatos jurídicos às situações hipotéticas descritas legalmente, pelo que, previamente ao surgimento de tal relação jurídica, já havia sido criada por meio de lei a possibilidade de que a mesma surgisse. Aliás, ao definir tal possibilidade, o

legislador deve procurar orientar sua atividade de modo tal que o produto legislado guarde adequação com as garantias instituídas em favor do contribuinte, preservando-se a segurança jurídica deste. (BERTI, 2007, p. 117)

Carlos da Rocha Guimarães (1956) já havia apresentado um entendimento semelhante ao de Berti (2007) em certos pontos, mas diverge em outros, apesar deste primeiro autor utilizar da expressão “relação de poder” ele não a assim caracteriza de fato, pois quando disserta que essa relação de poder ou de autoridade, ao qual se encaixa a tributária, não é uma mera exteriorização de poder de fato, mas sempre uma relação jurídica *lato senso*, entretanto, ao mencionar a parte do direito tributário em que o poder de comando da Administração entra em protagonismo, seria factível a possibilidade de aceitação da tese dos doutrinadores que caracterizam a relação jurídico-fiscal como uma relação de autoridade. Então Guimarães (1956), pensava de forma diferente de Berti neste aspecto, pois achava admissível em alguns pontos, aspectos autoritários dentro da relação jurídica.

Neste ponto, a postura adotada neste trabalho, segue em favor de autores como Berti (2007), ou por Francisco Sá Filho (1942, p. 43, apud SEIXAS FILHO, 2011, p. 98) que defende que apesar de atualmente ainda ser possível encontrar autores com teses contrárias, estas não são vitoriosas, porque minoritárias, e exalta a defesa brilhante de Ezio Vanoni, autor italiano que em sua obra *Natura Ed Interpretazione Delle Legge Tributarie* de 1931, já argumentava sobre a existência de determinadas obrigações serem impostas pela necessidade de arrecadação. Com este simples argumento, verifica-se de fato que a obrigação, por si só, necessita de imposição, visto é essencial à sua prerrogativa. A arrecadação é necessária, não pode ser relativizada, e apenas imposta, e este fato, por ser imprescindível não pode ser fator determinante para que a relação seja uma relação de poder, ou autoridade, sim relação jurídica.

Sá Filho (1942) ainda faz uma comparação para entendimento:

Mas demonstra que o fato de possuir o juiz a faculdade de manter a ordem das audiências, não transforma o direito processual em direito de polícia, assim como a circunstância de serem concedidos à administração financeira poderes especiais de perquirição e vigilância e decretação de medidas de repressão das fraudes fiscais não bastam para conferir ao direito tributário o caráter de direito limitativo da livre atividade dos particulares (SÁ FILHO, 1942, p. 43).

Para testificar o dito acima, convém a discussão sobre a necessidade de obtenção de receitas públicas. Diversas atribuições são da jurisdição do Estado, para prover para a sociedade variados serviços, disponibilizar uma infraestrutura funcional adequada, repartições públicas, educação, saúde, limpeza entre vários outros, que são o básico para

uma vida digna e conforme à sociedade, e é consequente que, para custear todos estes, demanda-se a obtenção de receitas. Estas receitas, como disserta Flávio de Azambuja Berti (2007, p. 119) subdividem-se em dois tipos: as receitas que derivam do patrimônio próprio do Estado e intituladas de receitas públicas originárias e aquelas denominadas de receita públicas derivadas, que advêm do patrimônio e rendas dos particulares.

A julgar pelo falo de que as hipóteses de incidência dos tributos em sua totalidade equivalem em descrições legais de fatos jurídicos tributários plenamente lícitos, e que ao efetivadas na prática pelos contribuintes, atribuirão a estes a devida obrigação de recolher os respectivos tributos, infere-se a partir disso, que as receitas públicas derivadas, responsáveis pela constituição do tributo, são pertencentes substancialmente ao Estado e não tem em sua função ou objetivo estrito, a punição de atos ilícitos dos particulares. (BERTI, 2007, p. 120). Se trazido o conceito de tributo estabelecido no Código Tributário Nacional, contido no art. 3º, é facilitado este entendimento, onde o dispositivo conceitua como “toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada” (BRASIL, 1966). Representando assim que, o efeito sem caráter de sanção do tributo é uma particularidade fundamental do tributo.

Então após o entendimento da relação jurídico-tributária como principal proveniência de financiamento de custeamento do Estado, que se dá em decorrência do ligame de união ente o Fisco, credor, sujeito ativo possuidor do direito de arrecadar a quantia equivalente ao crédito tributário e o contribuinte, devedor, sujeito passivo e atrelado à obrigação de entregar a quantia representativa necessária, é necessária a compreensão da titularidade deste crédito tributário.

Embora o direito tributário seja considerado pertencente ao direito público, e, por conseguinte, a obrigação tributária seja uma obrigação de direito público, o administrador fiscal não possui a titularidade da obrigação, uma vez que esta titularidade é atribuída ao Estado. Isso implica dizer que esse crédito tributário é indisponível para a autoridade administrativa, como explica Luciano Amaro (2002, p. 96), a exemplo de uma relação de direito privado, em que é admissível ao credor de uma obrigação, dispor do crédito, porém no âmbito da obrigação tributária, o administrador fiscal não possui autonomia dessa atribuição, ou seja, não pode dispor desse direito.

Acerca da função da autoridade fiscal, Aurélio Pitanga Seixas Filho (2011, p. 98) observa o poder de polícia exercido por esta, são atribuídas com uma competência legal, denominada de potestade administrativa, para agir nos ditames da legislação

tributária, e exigir de forma unilateral o pagamento devido dos tributos, tudo isto em um processo costumeiro dos atos administrativos. Seixas Filho (2011) complementa:

A autoridade administrativa fazendária exerce uma função delegada por lei e não tem nenhum direito subjetivo a defender ou interesse próprio, agindo, em consequência, com imparcialidade e desinteresse no resultado, que será obtido através de um procedimento inquisitório, que produzirá um ato jurídico declarando a verdade real que ocorreu.

Assim, a relação tributária resulta de um dever jurídico ex lege que, como explicado, não guarda qualquer compatibilidade com uma relação obrigacional, que é decorrente de um acordo de vontade de pessoas de direito privado. No direito tributário, esta confusão entre o regime administrativo e a relação obrigacional parece ter origem numa “catilinária” produzida por Hans Nawasky em 1921 e 1925, criticando a Ordenação Tributária Alemã de 1919 (SEIXAS FILHO, 2011, p. 95).

Seixas Filho (2011) também informa que Hans Nawasky foi duramente criticado pelo seu posicionamento referente as relações jurídicas, ao comparar as financeiras e privadas e faz as seguintes contestações:

Nawasky peca certamente por excesso quando afirma, como consequência da sujeição do Estado ao ordenamento jurídico, que contribuinte e Estado se encontram em face da lei, na mesma situação do credor e devedor em direito privado. Levando essa afirmação às suas lógicas consequências, chegar-se-ia a atribuir à administração financeira o mesmo caráter que assumia o fisco no Estado-polícia, ou seja, o caráter de uma pessoa jurídica subordinada ao direito cível: o que como veremos em seguida não se pode admitir. Nawasky acaba por cair em contradição. Embora declare que o tributo é um instituto de direito público, não hesita em afirmar a identidade das posições do estado como credor do imposto e como titular de um crédito de direito privado, negando assim implicitamente o caráter público do direito tributário... nessas condições, é evidente que o interesse do Estado e o interesse legal do seus membros são uma só e mesma coisa(...). Entre o estado e o complexo dos cidadãos não existe nenhuma oposição, mas ao contrário, identidade absoluta (SEIXAS FILHO, 2011, p. 97).

Na obra de Vanoni (apud Seixas Filho, 2011, p.97) a simples necessidade que tem o Estado em arrecadar recursos para a atividade pública, seria o fato originário da relação jurídica de imposto, exclui assim outros fins a que seriam causas para a constituição deste, então como essa coleta de fundos para a execução de serviços públicos é única possível causa da relação jurídica para o autor, implica em dizer, por consequência, que a própria execução destes serviços é que seria a causa jurídica de fato, da relação jurídica do imposto.

Carlos da Rocha Guimarães (1956) relaciona outros dois autores italianos, com a teoria proposta por Vanoni, mostrando pensamentos aparentemente divergentes, sobre a origem da relação jurídica, e o ponto em que se assemelham. Oreste Ranelletti (1898, apud GUIMARÃES, 1956, p. 6) disserta sobre a diferença da causa de uma relação jurídica

particular, onde encontra a sua origem em um fator individual, a posse de renda, enquanto na causa tributária, seria o serviço, mas aqui entendido de uma forma geral, advindo do Estado para os contribuintes como comunidade social. Benevenuto Griziotti (1935, apud GUIMARÃES, 1956, p. 6) discorda de Ranelletti no que diz respeito ao fato de que o Estado não é receptor de serviços e nem figura no polo passivo da tributação, ou seja, não recebe impostos, e que a causa da relação jurídica individual seria, portanto, todos os benefícios de forma geral ou particular que agraciam o contribuinte, advindos do Estado, pelo simples fato de este pertencer ao Estado.

Na obra de Griziotti de 1935 (apud, GUIMARÃES, 1956, p. 6) cita então quatro elementos que dariam origem à relação jurídica do tributo: a capacidade contributiva, troca dos serviços gerais e particulares, ato unilateral por parte do Estado para obrigar a prestação e ato de imposição.

Leandro Paulsen (2017) revela um ângulo acerca da obrigação, que pode ser relacionado com o abordado anteriormente:

Contribuir para as despesas públicas constitui obrigação de tal modo necessária no âmbito de um Estado Democrático, em que as receitas tributárias são a fonte primordial de custeio das atividades públicas, que se revela na Constituição enquanto dever fundamental de todos os integrantes da sociedade. Somos, efetivamente, responsáveis diretos por viabilizar a existência e o funcionamento das instituições públicas em consonância com os desígnios constitucionais (PAULSEN, 2017, p.18).

Em conclusão ao disposto acima por estes autores, é notável por essas teorias um ponto em comum, de que “o conceito de causa implica o de contraprestação, dado que o ponto principal das mesmas é a prestação de serviços pelo estado ao contribuinte ou à sociedade” (GUIMARÃES, 1956, p. 79)

A obrigação tributária na visão de Souto Maior Borges (1984) estaria qualificada em uma categoria jurídico-positiva, uma vez que é atribuído ao direito positivo a tarefa de estabelecer todos os requisitos essenciais à caracterização de um dever jurídico como um dever obrigacional. Desse modo, em qualquer perspectiva pode-se perceber que é o direito positivo que irá reger a obrigação.

2.2 Obrigação tributária acessória

É possível conotar a diferença entre a obrigação tributária principal e acessória, diante do fato de que na principal, o intento é, de forma direta, dar dinheiro ao Estado, ou

“prestação patrimonial avaliável”, e na acessória o fim é fazer ou não fazer alguma coisa, abstraída de si a estimabilidade patrimonial. O parâmetro pecuniário, então, é o decisivo para estremar a obrigação principal da acessória. (BALEIRO, 2013, p. 1084).

Então, as obrigações tributárias acessórias são consideradas deveres jurídicos tributários de fazer e não fazer e de acordo com Aurélio Pitanga Seixas Filho (2011), não são deveres jurídicos patrimoniais, ou seja, deveres jurídicos de pagar o tributo. Na mesma ótica temos Paulo de Barros Carvalho (2019) que nomeou esse dever jurídico tributário como dever instrumental ou formal dispondo o seguinte:

Tais relações são conhecidas pela designação imprecisa de obrigações acessórias, nome impróprio, uma vez que não apresentam o elemento caracterizador dos laços obrigacionais, inexistindo nelas prestação passível de transformação em termos pecuniários. São liames concebidos para produzirem o aparecimento de deveres jurídicos, que os súditos do Estado hão de observar, no sentido de imprimir efeitos práticos à percepção dos tributos (CARVALHO, 2019, p 373).

Apesar de não ter o caráter patrimonial, no que se refere ao sujeito passivo na obrigação tributária acessória, a falta desse fator econômico de maneira alguma descaracteriza esse dever administrativo instrumental, como uma obrigação, esse pensamento é defendido por José Souto Maior Borges (1984, p. 509):

Para que o dever jurídico se identifique como obrigação, é preciso que se desloque a análise teórica para o campo do direito positivo. Obrigação tributária é, nesse sentido, um dever jurídico tipificado pelo artigo 113 do CTN- Código Tributário Nacional. Quer dizer, esse dever jurídico é ora pecuniário, por que tem por objeto o pagamento do tributo ou de penalidade tributária (obrigação tributária principal- §1º); ora consistente em prestações positivas ou negativas, instituídas no interesse da arrecadação e fiscalização de tributos (obrigações acessórias- §§2 e 3). Por seu turno, a obrigação civil é o dever jurídico que recebe do Direito Civil a especificação e as características particularizantes. Não será por outro motivo que é impossível construir doutrinariamente a teoria das obrigações sem recurso ao direito positivo. Quer se dizer: só o direito positivo pode oferecer os critérios para a doutrina jurídica identificar, nos deveres formais dos deveres jurídicos, os deveres obrigacionais, e a obrigação tributária (BORGES, 1984, p. 509).

Portanto José Souto Borges (1984) dispõe que a patrimonialidade pode ser um desses critérios, porém sem a necessidade de sê-lo e o autor da obra Teoria geral das obrigações, Paulo de Barros Carvalho (2019, p. 605) entende que as obrigações acessórias são apenas atitudes positivas ou negativas, vinculadas ao contribuinte, que por sua vez, precisa observar como expressas determinações legislativas, sendo assim uma obrigação de fazer ou não fazer, enquanto as acessórias são de dar coisa certa.

Averigua-se dessa maneira que o legislador pode utilizar ou não a característica patrimonial como pressuposto da obrigação, uma vez que a patrimonialidade não se

configura condição essencial desta. São deveres jurídicos, sejam principais ou acessórios, e essa alcunha de dever jurídico sim é um preceito fundamental a todas as obrigações no plano lógico, como disserta Aliomar Baleeiro (2013, p. 1081) no sentido material positivo, esta obrigação, como qualquer obrigação configura um dever no plano lógico jurídico e é presumível que o legislador afaste o pensamento de meras condutas facultativas, ao fazer referência à obrigação.

No que se refere ao fato gerador na obrigação tributária, Paulo de Barros Carvalho (2019) conceitua o fato gerador da obrigação tributária principal como: “um acontecimento que se dá no campo real-social e um conceito que, seletor de propriedades, enuncia quais sejam as condições necessárias e suficientes para que ele possa efetivamente ocorrer.” (CARVALHO, 2019, p. 354). De acordo com os artigos 114 e 115 do Código Tributário Nacional irão existir dois tipos de fatos geradores, assim como existem dois tipos de obrigações tributárias (principais e acessórias). O fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua concorrência, enquanto o fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal (BRASIL, 1966).

Uma importante anotação é pertinente destacar, ao examinar os dispositivos que definem e estabelecem as obrigações e relacionam-nas com os fatos geradores. Ao observar o disposto nos art. 114 e art. 115 do Código Tributário Nacional, que tem como conteúdo o fato gerador das obrigações, principal e acessória, percebe-se uma semelhança simétrica entre o §1 do art. 113 e o art. 114:

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

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

Art.114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência (BRASIL, 1966).

Então o primeiro citado estabelece que a obrigação principal se origina com a ocorrência do fato gerador, e o segundo declara que o fato gerador da obrigação principal é a situação legalmente definida que dá lugar à ocorrência da obrigação principal. Contudo, essa mesma simetria não é compartilhada com a comparação do art. 115 e o §2 do art. 113, pois o primeiro contém a definição também do fato gerador da obrigação acessória, e no parágrafo §2, ao invés de atribuir a decorrência da obrigação ao fato gerador, como vimos

na simetria dos art. 113 §1 e 114, o dispositivo aqui aponta que essa obrigação acessória surge em decorrência da legislação tributária. (BRASIL, 1966). Veja-se:

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

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

(..)

Art. 115. Fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal (BRASIL, 1966).

Em uma primeira visão, o CTN parece determinar a diferenciação das obrigações acessória e principal tendo em base a exigibilidade da ocorrência de um determinado requisito. O dispositivo faz referência no art. 115 exatamente ao fato gerador próprio das obrigações acessórias, e que sua origem dependerá da ocorrência ou não de uma situação específica, diga-se fato gerador. Sobre esse ponto diz Baleeiro (2013): “a hipótese de incidência que dá ensejo ao nascimento da obrigação tributária é, entretanto, independente da hipótese de incidência da obrigação tributária propriamente dita, na maioria dos casos” (BALEIRO, 2013, p. 1085)

No momento que o art. 114 do CTN estabelece que o fato gerador é a condição necessária e suficiente para o surgimento da obrigação tributária, toma-se como conclusão que esta irá surgir automaticamente após à ocorrência daquele. Da mesma maneira que o CTN determina que apenas o fato gerador da obrigação principal deve ter previsão legal, também somente o sujeito passivo da obrigação principal tem que estar previsto em lei, sendo possível o sujeito passivo de a obrigação acessória estar na legislação tributária (BORBA, 2001, p. 188).

Desse modo a autoridade administrativa não possui essa discricionariedade, no caso concreto, sobre a tipificação e quantificação do tributo, “A obrigação tributária é uma decorrência necessária da incidência da norma sobre o fato concreto, cuja existência é suficiente para o nascimento daquela obrigação”, como anota Luciano Amaro (2002, p. 240). Deste modo se conclui que deve estar inserido na própria norma legal, uma descrição completa de todos os fatos, para assim ser possível a concreção do dever tributário, com a ocorrência do fato gerador apenas, para que após isso, tenha como consequência o nascimento da obrigação tributária, na quantia que puder ser apurada de acordo com as hipóteses de medida inseridas na lei (AMARO, 2002, p. 238).

Uma crítica ao que dispõe o Código Tributário Nacional sobre a obrigação, a respeito da sua denominação ao tratar das acessórias, está no equivoco de tratá-las como

deveres formais, do mesmo modo que trata as obrigações principais, visto que as acessórias possuem independência da principal, uma vez que estas sobrevivem caso a principal seja inexistente ou extinta, ao contrário do que ocorre no Direito Civil. Desse modo, a denominação correta, de acordo com Roque Carraza (2007) seria deveres instrumentais ou administrativos.

A partir da modelação traçada pelo art. 113 do CTN, prosseguem o sentido e conotação de obrigação principal e acessória, e partindo deste conceito, uma prerrogativa de que toda obrigação tributária é um dever jurídico, seja principal ou acessório, está no fato de que o seu descumprimento implicará a imposição de sanção administrativa, demonstrando por esse mesmo fato, a sua característica compulsória em sua essência. (BALEEIRO, 2013, p. 1085)

No mesmo sentido Luciano Amaro (2002, p. 238) discorre que é independente de manifestação de vontade no que tange à sua criação, por parte do sujeito passivo, para o surgimento da obrigação tributária. O sujeito passivo não precisa manifestamente declarar seu interesse em obrigar-se, pois “o vínculo obrigacional abstrai a vontade e até o conhecimento do obrigado”, de maneira que se o dever agir com ignorância perante este dever jurídico a obrigação, por sua própria essência, lhe impõe vinculação e submissão ao devido cumprimento da prestação correspondente ao seu objeto.

Diante do exposto até este ponto no primeiro capítulo, as obrigações tributárias principais e acessórias são fundamentais para o sistema tributário, cada umas com suas peculiaridades, e em evidência às acessórias, o presente trabalho passará a dispor sobre as obrigações acessórias relativas ao ICMS.

2.3 Obrigações Acessórias Relativas ao ICMS

O imposto relativo à circulação de mercadorias e prestação de serviços de transportes intermunicipal e interestadual de comunicação – ICMS, traz em sua composição diretrizes da Constituição Federal balizados por princípios compreendidos como instrumentos de função protetiva ao contribuinte, perpassando por normas infraconstitucionais como a Lei Complementar Nacional nº 5.172/66 mais conhecida por Código Tributário Nacional. Conforme Nestor Marques Castelo Branco (2014, p. 138) o ICMS na doutrina tributária e constitucional, é considerado um imposto, uma espécie de tributo como gênero, por conseguinte o ICMS é nada mais do que uma espécie do tributo.

Apesar de o ICMS ser na sua maior abrangência uma obrigação tributária de caráter patrimonial, ou seja, pecuniária, onde o sujeito ativo (Estado) impõe sobre o sujeito passivo (contribuinte) o dever de um determinado pagamento, a partir de um crédito tributário, há também deveres instrumentais pertinentes, como será exposto mais a frente neste trabalho. Carraza (2007, p. 36) explica que a sigla “ICMS” abrange pelo menos cinco impostos diferentes: a) o imposto sobre operações mercantis (operações relativas à circulação de mercadorias), que de algum modo compreende o que nasce da entrada, na Unidade Federada de mercadoria importada do exterior; b) o imposto sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal; c) o imposto sobre serviço de comunicação; d) distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos e de energia elétrica; e) o imposto sobre a extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais.

Considerando esse sistema arrecadatário em pleno funcionamento, há também previsão legislativa na regulação do ICMS para uma imposição em face dos contribuintes, ou em algumas ocasiões indicados na própria lei, a terceiros pessoas a estes relacionados por alguma circunstância, uma vasta quantidade de deveres instrumentais tributários, que são as obrigações acessórias.

Complementa Carraza (2007):

Tais deveres só podem ser criados por meio de lei e visam o controle da correta arrecadação dos tributos, impende dizer, assegurar o perfeito cumprimento das obrigações consistentes na entrega de dinheiro ao Fisco. Também tem por escopo assegurar, quando é o caso, a plena e regular fruição das isenções tributárias (CARRAZA, 2007, p. 552).

Existem situações em que a Fazenda Pública pede a cooperação dos contribuintes ou de terceiros que com estes se relacionam, expressando comportamentos positivos, tais como expedir notas fiscais, fazer declarações, realizar registros, emitir faturas entre outros, assim como também comportamentos negativos como, por exemplo; manter a escrituração contábil de modo adequado, conservar os documentos e os livros fiscais por, pelo menos cinco anos, tolerar ou permitir a presença dos agentes fiscais no estabelecimento comercial, na finalidade de averiguar a documentação fiscal da empresa.

Dito isso, faz-se necessário compreender que o dever instrumental tributário e o tributo não se confundem, portanto, o cumprimento do dever instrumental tributário se difere do pagamento do tributo, todavia, é esse cumprimento do dever instrumental que vai tornar possível o exato pagamento do tributo. (CARRAZA, 2007, p. 553).

As obrigações acessórias tributárias possuem caráter de alta complexidade quando relacionadas ao ICMS, devido a isso devem ser conceituadas e abordadas apropriadamente antes de quaisquer relações. Sendo assim, seu conceito é obtido a partir do que consiste uma obrigação tributária principal, em que o Código Tributário Nacional não conceitua explicitamente as obrigações relativas à esfera tributária. Entretanto com o apoio do art.113 deste dispositivo legal, conclui-se que a obrigação principal é a ação de entrega de uma quantia monetária ao Erário, ou seja, aos recursos financeiros públicos.

Dessa forma, dissertando-se acerca da obrigação acessória, tem-se como objeto o dever de fazer ou de não fazer algo, com o objetivo final de assistir o arrecadamento e supervisionar os tributos, em que o CTN resguarda a sua transformação em obrigação tributária principal em caso de descumprimento pelos contribuintes, validando e proporcionando a imposição de penalidade aos mesmos.

No que tange às obrigações acessórias pertinentes ao ICMS, no presente capítulo serão abordadas apenas aquelas referentes às alterações que trouxe o Decreto Estadual nº 33.322/17, tendo em vista o vasto conteúdo que traz o Regulamento do ICMS, a respeito dos deveres instrumentais.

É consideravelmente reduzido o conteúdo do decreto em questão, trazendo em apenas dois artigos, mudanças sobre o cumprimento de obrigações acessórias, mudanças essas que estão dispostas trazendo acréscimos e alterações na legislação já existente.

Será feito a partir desse momento, uma minuciosa explicação detalhada sobre cada alteração, referente aos deveres instrumentais, para posteriormente, abarcar todos os efeitos e implicações. Todavia é importante recordar que todas essas obrigações acessórias, apesar de não representarem um caráter patrimonial, também geram sanções para o contribuinte inadimplente. De acordo com Carraza (2007), só o direito tem poderes bastantes para impor o cumprimento dos mandamentos de suas normas (as normas jurídicas), daí se diz que o direito é a institucionalização da força. É desta forma que a pessoa política, ao criar um dever jurídico, *ipso facto* prevê uma medida sancionatória para a pessoa que o descumprir.

Ainda Carraza (2007), ao relacionar as sanções administrativas ao descumprimento das obrigações acessórias pertinentes ao ICMS:

Do mesmo modo, a legislação do ICMS coíbe a falta de livros fiscais, sua escrituração defeituosa e os registros magnéticos falsos. As sanções, para as infrações relativas a documentos ou impressos fiscais, traduzem-se em multas calculadas em razão do valor da operação ou prestação não registrada ou

registrada irregularmente, *ou* em multas de valor fixo, expresso em unidades fiscais (UFs).(CARRAZA, 2007, p. 572)

Ademais, após a explicação acima sobre sanções administrativas no tocante aos deveres instrumentais, pode-se adentrar no conteúdo das modificações do decreto, de maneira específica.

Voltando ao Decreto Estadual nº 33.322/17, no artigo primeiro a mudança é referente ao acréscimo do inciso III ao §2 do artigo 308, e também ao acréscimo do § 8 ao artigo 524, ambos artigos alterados do RICMS. Desta forma, respectivamente:

Art. 1º Ficam acrescentados os seguintes dispositivos ao RICMS/03:

I - o inciso III ao § 2º do art. 308:

III - que, concomitantemente, não tenha movimentação fiscal no mês e saldo de crédito para utilizar no período de apuração subsequente

II - o § 8º ao art. 524:

"§ 8º Fica dispensado da obrigatoriedade de entrega da GIA-ST o contribuinte que, concomitantemente, não tenha movimentação fiscal no mês e saldo de crédito para utilizar no período de apuração subsequente" (MARANHÃO, 2017).

Primeiramente, é necessário um breve comentário sobre a obrigação acessória a que se refere o artigo 1º inciso I do decreto, a Declaração de Informações Econômico-Fiscais, ou DIEF, de forma abreviada. De acordo com informações publicadas pela Secretaria da Fazenda do Maranhão, em seu endereço eletrônico oficial, a DIEF funciona através de um programa, que permite ao contribuinte declarar todas as informações de movimentação econômica da sua empresa para o órgão correspondente, no caso aqui, a própria SEFAZ-MA. (SEFAZ-MA)

A DIEF tem um prazo mensal para ser entregue e o contribuinte do ICMS que não apresentá-la dentro deste prazo estabelecido, está sujeito a suspensão do cadastro de contribuintes e a não concessão de credenciamento de natureza tributária e de autorização para impressão de documentos fiscais – AIDF, de acordo com o estabelecido no Decreto Nº 19.714/03, que regula o ICMS.

Dito isso, faz-se necessário a compreensão da mudança em questão, analisando o inciso III já acrescido ao § 2, artigo 308 do RICMS (2003):

Art. 308. O contribuinte inscrito no Cadastro de Contribuintes de ICMS do Estado do Maranhão está obrigado, para os fatos geradores a partir do período fiscal de 2004, a enviar arquivo digital, intitulado Declaração de Informações Econômico-Fiscais – DIEF, em conformidade com o estabelecido nesta seção § 2º A obrigatoriedade de que trata o caput deste artigo não se aplica ao contribuinte: I - substituto tributário, localizado em outra unidade da Federação;

II – produtor rural não credenciado para o regime normal de apuração e recolhimento do imposto.

III - que, concomitantemente, não tenha movimentação fiscal no mês e saldo de crédito para utilizar no período de apuração subsequente. AC Decreto 33.322/2017(MARANHÃO, 2003)

Percebe-se assim, que os contribuintes especificados pelo dispositivo legal têm uma prestação positiva a cumprir, e que após o decreto inserção do inciso III, aqueles que, concomitantemente não tiverem movimentação fiscal e crédito para utilizar no próximo período de apuração, não mais estão vinculados a esta obrigação, ou seja, não mais precisam prestar essa declaração fiscal denominada como DIEF.

Tratando-se da segunda alteração, que implica no artigo 524, no qual foi acrescentado o §8 °, é determinada a dispensa da obrigatoriedade do contribuinte de outra obrigação, a GIA- ST, na situação em que este, concomitantemente não tenha movimentação fiscal no mês e saldo de crédito pra utilizar no período de apuração subsequente. Como a alteração é basicamente a mesma do artigo anterior, esta pesquisa procede a explicação do significado e a função da obrigação em questão.

No tocante ao art. 2° do decreto, seguem as alterações da legislação anterior:

Art. 2° Fica alterado o § 5° do Art. 321-D do RICMS/03, o qual passa a ter dois ~;incisos:

"§ 5° Ficam dispensados da obrigatoriedade da entrega da EFD:

I - as Microempresas e as Empresas de Pequeno Porte, previstas na Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, optantes pelo Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples Nacional) para todos os tributos (Protocolo ICMS 141/12), observado o sublimite de receita bruta anual de até R\$ 2.520.000,00 (dois milhões e quinhentos e vinte mil reais).

“II - o contribuinte que, concomitantemente, não tenha movimentação fiscal no mês e saldo de crédito para utilizar no período de apuração subsequente. (MARANHÃO, 2017)

A Escrituração Fiscal Digital – EFD é um arquivo que deve ser enviado ao órgão fiscal tributário contendo as informações sobre entradas e saídas de documentos, apuração de impostos e toda e qualquer movimentação e operação realizada pelo contribuinte, em especial as informações de entrada e saída de documentos fiscais. Do mesmo modo que a primeira parte do artigo tem a função de desvincular o contribuinte de determinada obrigação acessória, relacionada ao ICMS, a segunda parte também, e essa desobrigação é disposta de duas formas: a) empresas enquadradas no regime Simples Nacional, Micro Empresas e Empresas de Pequeno Porte, regulamentadas na Lei Complementar nº 123/06 (BRASIL) que optaram por esse regime. O dispositivo limita

ainda, a observância do teto de uma receita bruta de até R\$ 2.520.000,00 (dois milhões e quinhentos e vinte mil reais) no período de um ano, para que essa empresa esteja apta para a desvinculação da obrigação acessória tributária, no caso a EFD; b) contribuinte que não tiver movimentação fiscal no mês e saldo de crédito para utilizar no período de apuração subsequente, fica também, isento do cumprimento da EFD. Prosseguindo para o inciso II, fica estabelecido que o contribuinte que não tiver movimentação fiscal no mês e saldo de crédito para utilizar no período de apuração subsequente, fica também, isento do cumprimento da EFD.

Todas essas alterações trazidas pelo Decreto Estadual nº 33.322/17 possuem vigência imediata, ou seja, estão suscetíveis de aplicação, desde que se façam presentes os fatos que correspondem à sua hipótese de incidência, tal possibilidade de aplicação supõe que a norma tenha sido validamente editada, isto é, que tenham sido respeitados todos os rituais previstos para sua elaboração e obedecido os demais limites formais e matérias que balizam um devido processo legislativo (AMARO, 2002, p 188).

Ainda seguindo o que explica Luciano Amaro (2002) após a publicação da lei, e identificação de que momento esta passa até a sua vigência, assim como até quando vigorará e o espaço em que irá vigor, essa vigência se condicionará a sua eficácia, ou seja, a produção de efeitos que se traduz em sua aplicabilidade concreta aos fatos que sejam atinentes a sua hipótese de incidência.

Dito isso é chegado em um ponto que após examinarmos a fundo a obrigação tributária, desde a sua prerrogativa, função, hipóteses e nascimento, surge o questionamento que implica em imaginar a aplicação dessa lei, ou seja, a sua validade e eficácia a um determinado ato anterior a sua publicação. Trata-se de indagar como ficam aqueles contribuintes que possuem cargas onerosas, exatamente em razão de uma legislação que se tornou obsoleta? É possível a retroatividade nesse caso do novo decreto?

Tais questões serão abordadas no próximo capítulo, que versará inicialmente sobre o estudo da lei tributária e sua aplicabilidade, correlacionando-a com o princípio da legalidade. Este será o fio condutor que levará para o começo da análise acerca da possível retroatividade.

3 A LEI TRIBUTÁRIA E SUA APLICAÇÃO

Neste momento, é pertinente fazer uma investigação sobre a lei tributária, uma vez que toda a aplicabilidade do princípio retroativo e a possibilidade de uma retroatividade recaem exatamente na lei tributária, então é importante traçar pontos incisivos sobre sua dinâmica.

Todo dever jurídico deve ser a princípio cumprido de forma totalmente espontânea por aquele a quem este se destina, de acordo com Aurélio Pitanga Seixas Filho (2011) no Direito Administrativo, especialmente no Direito Tributário, a autoridade competente para aplicar a lei é obrigada a fornecer bastante orientação ao contribuinte e a terceiros, sujeitos a deveres administrativos instrumentais (obrigação tributária acessória), sobre como cumprir os respectivos deveres.

Ricardo Lobo Torres (2005) seleciona alguns princípios que se enquadram em “princípios vinculados à segurança jurídica”, e entre eles está o dever da administração fiscal de prestar assistência aos contribuintes, e isso se dá tendo em vista que o pagamento incorreto de um imposto tem como consequência uma penalidade grave, e a orientação são disponibilizadas aos contribuintes como uma garantia de certeza jurídica quanto ao cumprimento dos seus deveres tributários. Apenas no próximo capítulo será feita uma análise mais incisiva no que diz respeito à função de segurança jurídica, que tem como prerrogativa constitucional o princípio da irretroatividade.

Acerca do tema, Rui Barbosa Nogueira (1966, p. 43-44) faz anotações:

A lei tributária se forma pela expressão da manifestação de vontade do ente titular do poder tributário. Mas se essa vontade é expressa na lei tributária, também é fundamental que esta seja cumprida tão inteiramente como nela se contém, não apenas para satisfazer o direito do Estado credor, mas também para assegurar o importante princípio da igualdade entre os contribuintes. Vejamos, portanto, mais em detalhe, como é feita essa exteriorização da vontade e a mecânica da sua execução : em primeiro lugar, fazendo uso do seu poder de tributar, o Estado emana formalmente a lei material tributária que é aquela descritiva do fato que, uma vez realizado, dá nascimento ao crédito tributário do Estado. Em outras palavras: o Estado legislador descreve por meio da lei e como manifestação da sua vontade, o fato gerador tributário. Neste momento temos a vontade exteriorizada ou manifestada, abstratamente, na lei. (NOGUEIRA, 1966, p. 43)

A lei tributária possui fontes formais e fontes não formais, a exemplo dessas últimas estão os costumes, a doutrina e a jurisprudência. No grupo de normas do processo legislativo determinadas pela Constituição Federal pelo artigo 59, não está inserido o dispositivo normativo a que se tratam como objeto principal deste trabalho, no caso os

decretos, este artigo apenas abarca os decretos legislativos que se diferenciam dos citados anteriormente, pois nesse caso são atos praticados pelo Congresso Nacional visando legislar sobre matéria de competência exclusiva, porém que produza efeitos externos, e estes atos não precisam de nenhuma sanção do poder legislativo, como explica Cláudio Borba (2001) são através deles que o congresso manifesta-se sobre os Tratados, Convenções e outros atos internacionais de interesse da legislação sobre comércio exterior.

Já os decretos estabelecidos pelo artigo 99 do CTN, de acordo com a explicação de Cláudio Borba (2001), são atos dos chefes dos Poderes Executivos sejam os Prefeitos, Governadores e Presidente, e sua função direta é a regulamentação de uma norma prevista na lei, portanto, explicar a lei e facilitar a sua aplicação. Sendo assim o decreto não pode ultrapassar o conteúdo e o alcance das leis em função das quais foi emitido cuja sua existência é totalmente direcionada e condicionada a esta lei conforme determina o artigo 99 do CTN, restringindo o conteúdo e alcance dos decretos as leis em que sejam expedidos, observando as regras de interpretação estabelecidas na lei do artigo citado (BRASIL, 1966)

De acordo com Sacha Calmon Navarro Coêlho (2012) a lei complementar está relacionada diretamente com a Constituição, de forma que esta que pode dispor e controlar a lei complementar, e não a União Federal. O autor anota que a União Federal apenas faz um empréstimo do órgão emissor, na finalidade de editar essas normas complementares. Esse fator é que elucida a distinção entre da norma ordinária federal para a norma complementar, pois esta última tem fator de expansão do texto constitucional, e mesmo diante do fato de que ambas possuam caráter de validade nacional, a lei ordinária federal apenas trata de matéria ordinária da União Federal, da qual sua ordem jurídica é parcial, do mesmo modo que são parciais as regras jurídicas dos Municípios e Estados.

Esse mesmo autor citado acima faz uma definição da lei complementar como sendo “um instrumento constitucional utilizado para integrar e fazer atuar a própria Constituição. Sendo tal, a lei complementar jamais pode delegar matéria que lhe seja pertinente, por determinação constitucional; tornaria flexível nossa constituição” (COÊLHO, 2012, p.110)

Outro viés interessante a se tratar, é sobre a integração e interpretação da Legislação Tributária. Interessante, pois esse entendimento da norma jurídica irá refletir ao aplicarmos a retroatividade no Decreto nº 33.322/17, vez que se trata de hipótese expressa através da interpretação da lei, ou integração, diante de norma lacunosa.

Como ensina Luciano Amaro (2002), a aplicação da lei, quer diga o enquadramento de um fato concreto no comando legal que lhe corresponda, seja esta

aplicação feita pela autoridade administrativa, pelo julgador ou pelo próprio polo passivo da obrigação tributária, é suposto que a lei seja interpretada, vale dizer, que seja preciso tanto o seu significado quanto o seu alcance. A aplicação da lei ao fato concreto então, só terá uma conclusão após a realização de todo este trabalho técnico que seria exatamente esta interpretação. Numa via geral toda lei precisaria ser trabalhada por esse aspecto, não importando se em seu conteúdo, exista obscuridade ou não.

A integração se dá diante de uma lacuna legislativa, então esse processo busca preencher um espaço vazio, um vácuo. Nas palavras de Luciano Amaro (2002, p. 200) essa diferenciação entre integração e interpretação poderia ser ajustada como estabelecendo que nesta última, a pretensão seria identificar o que determinado preceito legal está tentando expressar, o que supões dessa maneira a existência de uma norma de lei, cujo sentido e alcance se possa desenvolver a interpretação do destinatário. E no caso da integração, após se exaurir o trabalho de interpretação sem que seja definido ou descoberto preceito no qual determinado caso deva subsumir-se, utilizando-se os processos de integração, no escopo de dar solução à espécie.

Sacha Calmon Navarro Coêlho (2012), no que tange a respeito da integração das leis constitucionais, observa:

Conquanto a integração das leis constitucionais possa ser feita por leis ordinárias, plebiscitos, referendos etc., dependendo do querer do legislador máximo, como bem observado por José Afonso da Silva, entre nós o constituinte elegeu a lei complementar como o instrumento por excelência dessa elevada função, com os matizes que vimos de ver, embora sem excluir aqui e acolá outros instrumentos integrativos. Em matéria tributária, sem dúvida, a lei complementar é o instrumento-mor da complementação do sistema tributário da Constituição, a começar pelo Código Tributário Nacional, que, materialmente e formalmente, só pode ser por lei complementar. (COÊLHO, 2012, p. 116)

Ainda Coêlho (2012), faz considerações acerca de quatro particularidades acerca da integração na lei complementar.

Quatro consequências devem ser ditas : a) o legislador não escolhe a matéria da lei complementar, fá-lo a Constituição; b) o legislador ordinário não pode adentrar matéria de lei complementar, torná-la-ia inútil; c) a lei complementar só é superior às leis ordinárias quando é o fundamento de validade destas; e d) a matéria sob reserva de lei complementar é indelegável. (COÊLHO, 2012, 116)

Outra visão sobre a distinção entre esses dois institutos jurídicos, é que a própria diferenciação por si só já é uma tarefa difícil e perde parte grande de sua relevância uma vez que no caso específico do Direito Tributário, a instituição de tributo assim como sua dispensa estão rigidamente presas ao princípio da legalidade, e levando em conta que o

artigo 108 do Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966), entende que integrar seria construir o Direito na ausência de dispositivo expresse, para além das possibilidades semânticas dos enunciados normativos utilizados pelo legislador, entretanto a doutrina contemporânea vem reconhecendo essa dificuldade em estabelecer fronteiras exatas entre interpretação e integração, ao passo que, a doutrina contemporânea, ao exemplo de Paulo de Barros Carvalho (2019, p. 142) reconhece que a interpretação seja realizada através de todos os métodos, por aplicações sucessivas, e ao exaurir todos estes, deve ingressar na fase integrativa, se averiguar a existência de lacunas.

A rigor, a interpretação supõe uma contínua integração, visto que a norma é construída partindo dos sentidos possíveis da palavra, então no amplo texto e contexto jurídico, a melhor opção deveria ser buscada através dos princípios jurídicos da natureza da coisa e de suas peculiaridades (BALEEIRO, 2013, p. 1046).

Em concordância ao CTN no Art. 108, na mesma seção em que cuida da definição de interpretação, o dispositivo legal edita sobre a integração da legislação tributária, onde estabelece que em uma ausência de disposição expressa, o aplicador da lei tributária deve utilizar de alguns artifícios específicos, de forma sucessiva, na ordem indicada, quais sejam; a analogia, os princípios gerais do direito tributário, os princípios gerais de direito público e por fim a equidade (BRASIL, 1966).

Apesar de o conteúdo do texto se referir a uma denominada autoridade competente, esse preceito se destina a qualquer pessoa a quem incuba identificar o direito aplicável a determinada situação fática, e serve como uma orientação de procedência diante da lacuna legislativa, “ausência de disposição expressa” (AMARO, 2002, p. 204).

Há aqui, porém, uma separação na linha de pensamento de dois autores citados neste capítulo, onde se diferem sobre essa destinação a que aponta a integração da lei. Para Aliomar Baleeiro (2013) apenas os agentes do fisco, seriam os referenciados no disposto nesse Art. 108, enquanto que para Luciano Amaro (2002) há uma interpretação do preceito, além de sua literalidade, enxergando nele uma norma dirigida a qualquer sujeito a quem incumba interpretar e aplicar a lei. Neste trabalho, pende-se neste quesito, para a linha de pensamento de Luciano Amaro, não entendendo fundamento, dessa forma, para uma hierarquização dos instrumentos de integração indicados pelo Código.

Tem-se nas próprias palavras de Luciano Amaro:

Porém, a hierarquização à qual o Código Tributário Nacional quer subordinar os instrumentos de integração, é inaceitável, porquanto pode ensejar equívocos de quem, desatentamente, se ponha a aplicar de modo mecânico o preceito

codificado. Parece indiscutível que, se o emprego da analogia não se adequar à inteligência que resulta da aplicação de um princípio, a prevalência há de ser deste, e não da analogia (embora esta encabece o rol do art. 108). Exemplo de choque dessa espécie é fornecido pelo próprio Código Tributário Nacional quando, no §1º do Art. 108, esclarece que, por analogia, não se pode exigir tributo, deixando expresso algo que é uma decorrência necessária de um princípio (o da legalidade tributária), que prevalece sobre analogia. (AMARO, 2002, p. 204)

É preciso lembrar que mesmo os instrumentos citados no art. 108 serem designados naquela seção, e para aquele fim, são também prestantes em diversas hipóteses que não aquela em que houver lacunas na lei, portanto, a própria interpretação de norma expressa e não apenas a integração (de lei lacunosa), se correlaciona de forma harmônica com os princípios jurídicos (AMARO, 2002)

No capítulo seguinte, na investigação pertinente à irretroatividade da lei tributária, examinar-se-ão as limitações ao poder de tributar, que garantem uma segurança jurídica ao particular, entretanto, uma discussão acerca da criação de novas limitações ao poder de tributar, por meio de legislação complementar, seria mais satisfatória neste capítulo.

Inicialmente, há de se entender o instituto da lei complementar na esfera tributária, e para isso, a concepção de Leandro Paulsen (2007):

Além de exigir lei complementar para dispor sobre os conflitos de competência em matéria tributária, sobre as limitações constitucionais ao poder de tributar e sobre normas gerais em matéria de legislação tributárias (art. 146), a Constituição também exige lei complementar para prevenir desequilíbrios de concorrência (art. 146-a), para instituição de empréstimos compulsórios (art.148), exercício do poder tributário residual da União quanto a impostos e contribuições, para seguridade social (arts. 154, I, e 195 § 4º), instituição do imposto sobre grandes fortunas (153, VII), para regular a competência quanto à instituição do imposto *causa mortis* e doação em certos casos (155, §1º, III), bem como para os fins previstos nos arts. 155 § 2º, XII, 156, III e art. 156 § 3º. (PAULSEN, 2007, p. 83)

Podem-se observar quatro funções pelo menos, designadas à lei complementar, de acordo com os arts. 146 e 146-A da Constituição Federal: a) dispor acerca dos conflitos de competência; b) regular as limitações constitucionais ao poder de tributar; c) estabelecer normas gerais em matéria tributária; d) prevenir desequilíbrios de concorrência (BRASIL, 1988).

De acordo com Hugo de Britto Machado (2014), a lei complementar é hierarquicamente superior à lei ordinária, e que estas foram criadas antes do advento da atual constituição, e tratam de matérias que a própria Constituição atribuiu como reserva de lei complementar, como é caso do próprio Código Tributário Nacional, permanecem com

validade e ainda ganham relevância de lei complementar, e, por conseguinte, apenas por lei complementar podem ser revogadas ou alteradas.

A partir do exposto pelo autor no parágrafo acima, é possível duas conclusões, a hierarquia da lei complementar sobre a lei ordinária implica dizer que esta última, independente da matéria em questão, não poderá alterar ou revogar a lei complementar, e que, esta será aquela aprovada pelo Congresso Nacional (MACHADO, 2014, p. 81).

Por regra normativa e fundamentação doutrinária majoritária, é a lei complementar que tem atribuição de regular as limitações ao poder de tributar, que estão contidas legalmente nos artigos 150 e 152, da Constituição Federal, e essa lei complementar, apenas regulará as limitações, sendo vedada a esta, estabelecer novos limites (PAULSEN, 2007, p. 168).

Entretanto, apesar de toda argumentação legislativa e doutrinária, esta última posição embora majoritária, não é uniforme, sendo possível encontrar doutrinadores com entendimentos diferentes e que se fazem oportunos de exposição.

Em consonância com o pensamento de Aliomar Baleeiro (2013) é possível compreender que de fato, não podem ser criadas novas limitações, e restringe a sua função à complementação e esclarecimento das disposições relativas à limitação, de forma a nortear sua execução nos padrões que imaginaram o legislador

Carraza (1997) aborda sobre o tema com um entendimento distinto, onde avalia a regulação que cabe à lei complementar, apenas restrita ao que a Constituição Federal estabeleceu passíveis de regulação:

Às normas gerais em matéria de legislação tributária cabe, tão somente, desdobrar os comandos constitucionais pertinentes, que, de onde em onde, se apresentam embaciados (pelo menos aos olhos leigos) (...)

De fato, só alguém muito afoito há de pretender que esta lei complementar regule o alcance do princípio federativo, do princípio republicano, do princípio da anterioridade, do princípio da legalidade... Não: apenas quando a Constituição, expressa ou implicitamente, exige tal lei complementar é que ela poderá validamente vir à luz (CARRAZA, 1997, p. 495).

O Supremo Tribunal Federal, ao julgar a eficácia de artigos da Lei 9.532/97, na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.802-3, do relator ministro Sepúlveda Pertence, sobre a regulação do aproveitamento de imunidades, estabelecendo novos requisitos para isso, suspendeu de forma liminar dispositivos desta lei, se posicionando no entendimento que as limitações ao poder de tributar só podem ser reguladas por lei complementar. (BRASIL, 1998).

Complementando o julgado acima, convém a lição de Leandro Paulsen (2007):

Remete a lei ordinária a competência para estipular requisitos que digam respeito apenas à constituição e ao funcionamento das entidades imunes, e que qualquer limitação ao poder de tributar, como previsto no art. 146, II, da CF, só pode ocorrer mediante lei complementar (PAULSEN, 2007, p. 85).

Luciano Amaro (2002) por fim, corrobora com a doutrina majoritária, assim como a jurisprudencial:

O exercício legítimo da competência para a criação de tributos é balizado não só por normas de estatura constitucional, mas também por disposições outras, de menor hierarquia, e, portanto, de menor rigidez, que atuam no sentido de complementar o desenho do campo material, onde e de modo do qual, poderá ser exercitada validamente a competência tributária (AMARO, 2002, p. 98).

3.1 Fato gerador e hipótese de incidência

Há de se considerar, que todos os “direitos” tem seus respectivos fatos geradores, para uma analogia de entendimento mais simplória, como representou Hugo de Britto Machado (2014), fatos geradores são fatos jurídicos, a exemplo em um contrato de venda, da criação deste contrato nasce para o comprador o direito de receber a coisa comprada, e para o vendedor o direito de recebimento ao valor respectivo da coisa vendida, ou em um contrato de trabalho, onde através do fornecimento de um serviço, mediante um salário, nasce a obrigação de pagamento para o empregado, e o direito de prestação do serviço para o empregador. Dessa forma em via de regra, todo direito terá um fato gerador, podendo afirmar desse modo que este instituto jurídico não é um fenômeno isolado do âmbito tributário.

Neste trabalho, apenas de forma superficial será examinado o fato gerador como um todo, pois apenas implica aqui, uma análise mais profunda no que diz respeito as suas aplicações nas obrigações tributárias.

Acerca da ocorrência do fato gerador, a lição de Leandro Paulsen (2017) :

Ocorrido o fato gerador da obrigação tributária, a autoridade administrativa tem o dever de apurá-lo, de constituir o crédito tributário, através do lançamento, e de exigir o cumprimento da obrigação pelo contribuinte. Não há que se dizer, por certo, que inexistam juízos de oportunidade e de conveniência, o que se impõe em face de limitações quanto à capacidade de trabalho, a exigir que se estabeleçam prioridades, e à análise custo-benefício, tudo a ser disciplinado normativamente, como é o caso das leis que dispensam a inscrição e o ajuizamento de débitos de pequeno valor. Além disso, a plena vinculação significa que a autoridade está adstrita ao fiel cumprimento da legislação tributária, incluindo todos os atos regulamentares, como instruções normativas e portarias. É por isso que o art. 141 do CTN diz que o crédito tributário regularmente constituído somente se modifica ou se extingue, ou tem sua

exigibilidade suspensa ou excluída, nos casos previstos no Código, fora dos quais não podem ser dispensadas a sua efetivação e as respectivas garantias, sob pena de responsabilidade funcional (PAULSEN, 2017, p 35).

De modo classificatório, pode-se dizer que o fato gerador divide-se em fato gerador das obrigações principais e fato gerador de obrigações instrumentais positivas ou negativas, circunstanciada qual o acontecimento implica no nascimento ao dever de fazer ou não fazer algo, no tocante da fiscalização ou recolhimento de tributos. Há ainda uma subdivisão nas primeiras citadas, entre fato gerador do tributo, onde sua ocorrência implica origem da obrigação tributária de pagar tributo, e fato gerador de penalidade, “situação cuja realização enseja a aplicação da penalidade cominada pela lei” (AMARO, 2002, p. 246).

O dispositivo legal brasileiro definidor do fato gerador é o art. 4º do CTN. Entretanto, a partir do referido no art. 4º, é perceptível que se trata na verdade da hipótese de incidência, como uma abstração legal que estabelece essa natureza jurídica específica do tributo, e não o fato gerador. Então a lei descreve um conjunto de hipotético de circunstâncias de fato, e que a concretização de algum desses fatos no mundo jurídico, ensejará o nascimento de determinada obrigação.

Essa distinção é discutida por doutrinadores tributários, pois há os que defendem que hipótese de incidência e fato gerador seriam semelhantes, e há os que defendem que são definições distintas e que essa distinção tem grande relevância jurídica. Uma das críticas à expressão “fato gerador”, seria de que o qualificativo “gerador” deveria ser aplicado à lei, pois o que enseja a relação jurídica tributária, é a incidência da lei sobre o fato, e não o fato em si, ou seja, a capacidade de criar a obrigação é atribuída à lei e não ao fato (AMARO, 2002).

A lição de Paulo de Barros Carvalho (2019, p. 328) sobre a distinção entre os conceitos entre fato gerador e hipótese de incidência:

Um dado decisivo para discernir a hipótese tributária do fato, aliás, reside no tempo verbal que as prescrições normativas empregam. Se bem atinarmos à fraseologia dos textos jurídicos, perceberemos que as hipóteses tributárias se costumam expressar com o verbo empregado no infinitivo, já o verbo que conforma o fato jurídico tributário está registrado sempre no pretérito. Com efeito, a expressão “fato” é a forma irregular do particípio passado do verbo fazer, justificando-se também por isso a preferência pelo termo em meio à locução “fato jurídico tributário”.

Kiyoshi Harada (2007) acerca do uso essa expressão, afirma que várias críticas severas são direcionadas a ela, advindo de diversos doutrinadores, e a fundamentação seria a de que a única coisa que esta expressão causa, é uma confusão para os juristas, e nada

além disso, e por esta razão, os doutrinadores recorrem ao uso da expressão hipótese de incidência, ou hipótese tributária para tratar com referência a descrição legislativa de um fato determinado, ou ainda as expressões “fato imponível”, “fato jurídico – tributário”, e ainda “hipótese de incidência realizada” para fazer referência ao fato concreto, que se localiza no espaço e tempo.

Dessa forma, a distinção se faz necessária, pois há uma previsão completamente preenchida pelo abstrato, por isso é hipotética, onde a lei determina que se essa situação de fato ocorrer, poderá nascer a obrigação tributária, e há por outro lado, a situação fática, ocorrida em termos respectivos e cabíveis aqueles estabelecidos pela lei, e este fato, denominado como fato gerador, e aquela previsão hipotética, hipótese de incidência.

Traz-se aqui a disposição legislativa contida no CTN, acerca da ocorrência do fato gerador:

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

I – tratando-se de situação de fato, desde o momento em que se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II- tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária. (BRASIL, 1966)

Em conclusão, e em consonância com a doutrina majoritária, o artigo citado também faz essa distinção, e utiliza a expressão fato gerador como a concretização de fato, da obrigação jurídica, e não da abstração legal, sendo esta apenas uma previsão hipotética. Hipótese de incidência, na conceituação de Leandro Paulsen (2017, p. 206) é uma previsão abstrata de uma determinada situação a que concede o efeito jurídico de criar uma obrigação tributária.

A respeito do fato gerador na obrigação tributária principal pode-se verificar no art. 114º do CTN, previamente citado neste trabalho, que este é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência. Hugo de Britto Machado (2014) faz uma análise acerca dessa definição, em cada termo mencionado. Quando a lei fala em situação, esta seria uma situação jurídica, um fato em sentido amplo, toda e qualquer ocorrência, decorrente ou não da vontade. A expressão definida em lei implica em reafirmar que a conceituação de fato gerador da obrigação tributária principal é contida em matéria de reserva legal. Entende-se como necessária, pois sem essa previsão legal, não existiria a

obrigação tributária, então a ocorrência do fato previsto legalmente é indispensável para o nascimento da obrigação. Por fim o termo suficiente, implica em definir que apenas a ocorrência da hipótese, prevista na lei, já basta para o surgimento da obrigação tributária.

No que diz respeito à obrigação tributária acessória, a definição desta decorre de uma exclusão, pois é toda situação que origina uma obrigação que não tenha como objeto uma prestação pecuniária, ou seja, que não atinge o patrimônio do particular e sim enseja o cumprimento de um dever de fazer ou não fazer. “ou seja, se o ato que a legislação impõe, à vista de certa situação, não é recolher uma quantia em dinheiro, ou se a lei impõe uma omissão, trata-se de fato gerador de obrigação acessória” (AMARO, 2012).

Este mesmo autor, explica que essa classificação adotada pelo CTN, é deixada de lado por diversos doutrinadores e pela própria legislação:

Quando se fala em “fato gerador”, tanto a lei quanto os autores geralmente cuidam do fato gerador do tributo; é em torno deste também que se travam diversas polêmicas e tertúlias doutrinárias, a começar pela própria terminologia empregada. Quando a matéria versada é o ilícito tributário, a lei e a doutrina não falam em “fato gerador” ou “obrigação tributária”, mas em “infração tributária” (para expressar o descumprimento da lei sobre tributos); e cuidam de “sanção”, “penalidade”, “multa”, quando está em causa o castigo cominado pela lei para reprimir a infração; do mesmo modo, quem comete uma infração não é, por esse fato, designado como “sujeito passivo”, mas sim como “infrator”(...)
Justamente por que se ignora a rotulação dada pelo Código Tributário Nacional (que acaba por incluir, na designação de “fato gerador da obrigação principal”, tanto o fato gerador do tributo quanto a infração, que configuraria “fato gerador da penalidade pecuniária”), a expressão “fato gerador da obrigação principal” é comumente empregada pela doutrina no sentido estrito de “fato gerador do tributo”(AMARO, 2012, p. 247).

Faz-se necessário observar que desde o estado abstrato da lei, como primeira manifestação de vontade do Estado, até representação realizada pela dinâmica da atividade administrativa, existe entre esses dois momentos uma lacuna que só permite a possibilidade de ser preenchida pela vontade do próprio contribuinte, que seria o da realização do fato gerador.

Em aspecto da hipótese de incidência, as considerações de Sacha Calmon Navarro Coelho (2012, p. 59)

As questões de aplicabilidade, incidência e eficácia já se inserem noutra dimensão muito diversa. Inserem-se no plano da norma. Aplicável é a norma e não a lei. O que incide não é a lei. É o preceito da norma, se e quando ocorrente sua hipótese de incidência no mundo fático. Do mesmo modo há que se considerar a eficácia como tema normativo e não como questão legal. Para nós a eficácia é a qualidade intrínseca da norma que lhe permite produzir os efeitos jurídicos que lhe são próprios.

3.3 Vigência no tempo da lei tributária

Seguindo o pensamento de Hugo de Britto Machado (2014) a aplicabilidade da lei apenas é possível após o início de sua vigência, sendo assim, sua vigência é baseada na eficácia, ou seja, na realização de efeitos na qual é a sua eficácia de aplicação no caso concreto em que é referida.

Após a publicação da norma, determina-se o momento em que ela entrará em vigência, até quando ela continuará e o espaço em que ocorrerá, entretanto, a análise da lei em vigor no espaço não é de relevância à temática abordada da retroatividade, visto que a análise no tempo é o objeto central e determinante dos desdobramentos dos fatos (BALEIRO, 2013, p. 1003).

A vigência das leis relativas ao âmbito tributário é dirigida, em regra, pelas mesmas diretrizes que regulam as demais leis, de acordo com o Código Tributário Nacional no art. 101, ressalvadas as exceções determinadas pelo mesmo. A vigência no tempo referida à lei tributária vigora quarenta e cinco dias após a sua publicação oficial, salvo disposição em contrário. Além de que, caso haja a publicação e sua vigência for relativa à data futura ou evento futuro, tem-se a *vacatio legis* no intervalo entre a data que foi publicada oficialmente e o início do seu vigor (BRASIL, 1966).

Caso na *vacatio legis*, houver uma nova publicação para corrigir, o prazo é admitido pela contagem dessa nova data. A correção de norma que já está em vigência é considerada como nova norma. Exceto no caso de vigência temporária, a lei vigora até ocorrer a sua revogação que pode ser expressa, obtida em lei posterior, ou implícita, caso lei nova tratar de toda a matéria ou causar incompatibilidade. Leis gerais não se revogam por leis especiais, e nem o contrário. A lei que entra em vigor possui efeito geral e imediato. (AMARO, 2002, p. 188)

A aplicação imediata da legislação tributária quando vigente, não se enquadra aos fatos geradores que já foram consumados apenas aos pendentes, devido ao princípio do art. 105 do CTN, em que determina o conceito de um fato gerador pendente junto ao art. 116, no qual salvo disposição em contrário por lei, é considerado ocorrido o fato gerador e seus efeitos reais caso trate-se de situação de fato ou situação jurídica com seguintes termos.

A partir da visão do direito tributário moderno, majoritariamente o fato gerador do tributo é uma situação de fato, pois o dado com maior relevância é o econômico. E nesse caso, o fato gerador considera-se consumado e com seus efeitos próprios, já caso for

situação jurídica o mesmo é considerado ocorrido a partir do momento em que a mesma esteja definitivamente constituída, regulada pelo direito que lhe é aplicável.

No caso do Decreto nº 33.322/17 é exatamente essa aplicação imediata que está posta a análise, ao menos o seu sentido estrito, pois o que se analisa aqui é a possibilidade dessa aplicação ser aplicada conforme a retroatividade benigna, após compreendido todo o sistema dinâmico da vigência da lei tributária.

Ademais, o fato gerador pode ter se iniciado, mas ainda não é consumado, logo ele possui caráter pendente, em que a lei nova é aplicada aos fatos pendentes, principalmente quando é acerca de tributo com fato gerador continuado, como por exemplo o imposto de renda. (MACHADO, 2014)

Em disposição ao CTN, sobre as leis complementares e sua vigência:

Art. 103. Salvo em disposição em contrário, entram em vigor:

- I- Os atos administrativos a que se refere o inciso I do artigo 100, na data de sua publicação;
- II- As decisões a que se refere o inciso II do artigo 100, quanto aos seus efeitos normativos, 30 (trinta) dias após a data da sua publicação;
- III- Os convênios a que se refere o inciso IV do artigo 100, na data neles prevista. (BRASIL, 1966)

O conteúdo disposto neste dispositivo se vincula com o art. 100 do CTN, essencialmente no que estabelece o seu parágrafo único. Desse modo, “ficou esclarecido o conteúdo normativo desses especiais atos administrativos, a ponto de serem considerados como que “legislação” (com aspas) pelos peculiares efeitos efeito que produzem, atraindo a efetivação dos princípios da certeza e da segurança jurídicas.”(COELHO, 2012, p. 586)

Apesar de não ser necessário um aprofundamento acerca dos princípios da anterioridade anual e nonagesimal, há de mencioná-los, visto que de acordo com a afirmação de Coelho (2012, p. 587), a vigência com sentido de eficácia subordina-se à estes princípios, expulsando a retrospectividade. “A lei só produz efeitos relativamente ao fato gerador da obrigação tributária no 1º dia do exercício seguinte aquele em que foi promulgada (anterioridade anual) ou noventa dias antes da lei que prevê a ocorrência do fato gerador. (espera nonagesimal).”

Em relação à anterioridade da lei em relação ao fato gerador, que se faz pertinente aqui por existir um vínculo com a vigência da lei no tempo. O Código Tributário Nacional assim dispõe:

Art. 105. A legislação tributária aplica-se imediatamente aos fatos geradores futuros e aos pendentes, assim entendidos aqueles cuja ocorrência tenha tido início mas não esteja completa nos termos do art. 116. (BRASIL, 1966)

Sacha Calmon Navarro (2012) explica que no momento que o dispositivo legal utiliza a expressão “fato gerador pendente”, é de uma forma ambígua uma vez que ao mesmo passo que desune os fatos geradores futuros, também desenvolve que poderia ser considerada a plausibilidade a retroatividade imprópria ou retrospectividade, no ordenamento jurídico tributário brasileiro.

Este mesmo autor discorre para explicitar:

Em verdade não existe “fato gerador pendente”. É mera força de expressão. Impossível, por outro lado, a lei aplicar-se a um fato gerador que não está completo nos termos do art. 116, ou seja, que ainda não se realizou ou que ainda está por realizar-se. Ora, é com a realização do fato gerador que ocorre a obrigação. A lei aplicável é a que estiver em vigor à data da realização do fato gerador, 90 dias antes ou no ano anterior. (COELHO, 2012, p. 587)

É com fundamentação nos arts. 116 e 117, também do CTN, que se busca a explicação do dispositivo citado acima:

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

I – tratando-se de situação de fato, desde o momento em que se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II – tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.”

Art. 117. Para os efeitos do inciso II do artigo anterior e salvo disposição de lei em contrário, os atos ou negócios jurídicos condicionais reputam-se perfeitos e acabados:

I – sendo suspensiva a condição, desde o momento de seu implemento;

II – sendo resolutória a condição, desde o momento da prática do ato ou da celebração do negócio. (BRASIL, 1966)

A classificação dos fatos geradores é realizada pelo CTN em ocorrências de fato e ocorrências jurídicas, em face deste dualismo, diversos doutrinadores entendem por uma desnecessidade, no que diz respeito à dispensabilidade dessa classificação. A prerrogativa é de que essas ocorrências normatizadas, quase nunca seriam estritamente de direito ou estritamente de fato, de acordo com o CTN, uma ocorrência jurídica enquanto ato bilateral, um contrato, é possível que exista uma condição atrelada a este, e que se essa condição for suspensiva, não permitirá que o negócio fique completo. Ou seja, percebe-se

uma situação sem saída, pois o negócio não ocorrerá se a condição não se cumprir, e sem a ocorrência do negócio jurídico, a situação respectiva ao fato gerador também não ocorrerá, e portanto a obrigação não existirá, em face da não incidência da lei. Assim, “o fato gerador pendente é uma modalidade, quando muito, do fato gerador futuro”. (CALMON, 2012, p. 589)

Dito isso, entende-se que a característica “pendente” não pertence ao fato gerador, e sim ao negócio jurídico, pois ao fato gerador não cabe meio termo, ou há sua ocorrência ou não há. “A lei aplicável é a que estiver a vigor no exercício anterior àquele em que ocorrer o implemento da condição suspensiva do negócio eleito como fato gerador do imposto em questão” (CALMON, 2012, p. 589)

A partir das reflexões acima, foi possível também compreender a função da lei tributária, sua prerrogativa, assim como as mesmas compreensões acerca das obrigações tributárias. Destacou-se o momento e hipóteses de seu nascimento, fato gerador onde encontra sua concretização, e por fim a vigência temporal desta, formando assim completa a carga de conhecimento indispensável para definir o momento da questão principal do trabalho seguir.

4 PRINCÍPIO DA IRRETROATIVIDADE DA LEI TRIBUTÁRIA

Neste capítulo, ao adentrar na matéria central do trabalho, o objetivo é relacionar os conceitos já estudados, para refletir sobre o Decreto nº 33.322/17. Para isso, entretanto, faz-se essencial tratar da irretroatividade na lei tributária, pois como princípio, é essa a aplicação em via de regra, no que concerne às leis e ato tributários.

A Constituição de 1988 (BRASIL) consagra o princípio da irretroatividade, de forma ampla, como direito fundamental do cidadão, e de forma específica, como direito fundamental do cidadão-contribuinte. No entanto, também a Constituição Brasileira ainda consagra o princípio da anterioridade, a pessoalidade e o caráter gradualístico da imposição, segundo a capacidade econômica do sujeito passivo.

Como disserta Aliomar Baleeiro (2013), muitas outras cartas constitucionais não consagram nenhum dos citados princípios de forma expressa, por exemplo, Estados Unidos e Espanha, enquanto outras apenas mencionam estes para os delitos e as penas, como a Constituição Federal Alemã. Explica Baleeiro:

O futuro é incorporado nas decisões judiciais, sem dúvida, mas somente por meio de filtros que o legislador já fez em suas escolhas (o operador do Direito) colherá os conceitos determinados ou não, abstratos e gerais, mais ou menos tipificados, e em princípios mais ou menos vagos e imprecisos, todos posto nas leis, para deles extrair conceitos de concreção máxima, adequados aos casos concretos). Já o legislador não obstante, trabalha na periferia do sistema, no presente, voltado prevalentemente para o futuro. Ele pesa sim, o passado, (a tradição, a moral, vigente e os costumes, a Constituição que limita o seu domínio), mas as normas, que põe, devem pesar, muito mais ainda, as consequências de toda a natureza (políticas, econômicas e sociais) até o fim (BALEIRO, 2013, p. 1011).

Conclui Baleeiro:

Pode-se dizer mesmo que o pensamento jurídico, de forma universal, há séculos, sempre condenou o efeito retroativo das normas jurídicas. Contudo, se assim o é, do ponto de vista da ética, da moral e da filosofia, nem sempre as ordens positivas o reconhecem com a mesma intensidade. A política legislativa é divergente.(...) Entretanto, na prática, a força de outros princípios, como o da segurança jurídica, do Estado de Direito, especialmente os da proteção da confiança e boa fé, reconstrói o princípio da irretroatividade, aplicando-o aos atos do Poder Legislativo, o Poder Executivo e mesmo do poder Judiciário (BALEIRO, 2013, p. 1011).

Essa segurança jurídica a que se refere Aliomar Baleeiro (2013) é prevista e fundamentada de forma nítida na Constituição Brasileira, em fato, o próprio poder de tributar é regido em consonância a princípios que tem em sua origem, fatores históricos e políticos do regime democrático. Então já é notável que exista uma imensa precaução no

sentido de uma relação entre contribuinte e Estado, e esta, pautada na segurança jurídica. Desse modo, ao criar um decreto, o legislador precisa entender as consequências, pois uma vez que a segurança jurídica é norteadora dentro do ordenamento jurídico tributário, o contribuinte admite uma posição de confiança ao Estado, isto é, ao legislador, com uma presunção de que o conteúdo normativo estará de acordo com princípios que servem para sua proteção. O Decreto nº 33.322/17 precisa adequar-se não somente aquilo que diz o seu conteúdo explícito, mas também à todas as consequências das suas alterações.

Humberto Bergmann Ávila (2012) disserta sobre a característica de um princípio em ter uma amplitude magistral, tanto ao ponto de seu conteúdo ter poder abranger outros princípios, de modo que como se fosse um sobreprincípio, mas sem implicar isso que este terá prevalência sobre outros princípios, que embora também importantes considerados dotados de menor abrangência. Ávila explica:

Na perspectiva da sua dimensão enquanto limitação ao poder de tributar, a segurança jurídica qualifica-se preponderantemente do seguinte modo: quanto ao nível em que se situa, caracteriza-se como uma limitação de primeiro grau, porquanto se encontra no âmbito das normas que serão objeto de aplicação, devendo enfatizar-se, ainda, que atua sobre outras normas, podendo, por isso mesmo, ser qualificada como sobreprincípio. (ÁVILA, 2012, [p. 120])

De todos estes princípios, o que pode ser considerado como mais abrangente ou universal seria aquele atrelado à própria razão de ser dos Parlamentos. O princípio da legalidade acompanha uma luta na Inglaterra, onde a expressão “no taxation without representation” que em síntese seria o importante direito de consentimento por parte dos contribuintes, no caso através dos votos de seus representantes eleitos, na decretação ou majoração de tributos.

Historicamente, também nas Constituições após a Independência Americana e a Revolução Francesa, carregam este princípio expresso, e em sua essência, a tentativa de firmar de forma definitiva e irrevogável a regra estabelecendo que apenas por ato da competência privativa dos Parlamentos pode o tributo ser decretado em lei. (BALEEIRO, 2013).

4.1 Princípio da Legalidade

No CTN, pode-se ver exprimido o princípio da legalidade nos incisos do art. 97, onde é estabelecido que “somente a lei pode instituir tributos ou extingui-los, majorá-los ou reduzi-los” (BRASIL, 1966). Como destaca Paulo de Barros Carvalho (2019, p.

210), este princípio assume a máxima de “absoluta preponderância”, e pode-se perceber sua influência por todo o ordenamento jurídico positivo brasileiro. A essência da legalidade ocupa uma posição privilegiada na norma jurídica, uma vez que estabelece limites objetivos. a legalidade tributária significa não só a simples preeminência da lei, mas na verdade completa, a reserva absoluta da lei.

A cauda histórica do princípio da legalidade remonta séculos atrás, sendo assim, um princípio “multissecular”, definição utilizada por Luciano Amaro (2002, p. 112), que exalta a antiguidade deste princípio, visto que na Inglaterra, em 1215, na Magna Carta do Rei João Sem Terra, os barões ingleses exigiram que houvesse uma obtenção prévia de súditos para a cobrança de tributos, o termo já previamente mencionado “no taxation without representation”. Fica claro que se faz necessário que para que o Estado cobre determinado tributo, a lei possa identificar de forma completa todos os fatos necessários, como quem deverá pagar, quanto cada pessoa irá pagar, e em qual prerrogativa, e a vista de quais circunstâncias.

A lição de Luciano Amaro (2002) deixa explícita que o princípio da legalidade e todo seu contexto e conteúdo, vai muito além de conceder uma simples autorização do Legislativo para que o Estado cobre determinado tributo:

A lei deve esgotar como preceito geral e abstrato, os dados necessários à identificação do fato gerador da obrigação tributária e quantificação do tributo, sem que restem à autoridade poderes para, discricionariamente, determinar se “A” irá ou não pagar tributo, em face de determinada situação. Os critérios que definirão se “A” deve ou não contribuir, ou que montante estará obrigado a recolher, devem figurar na lei e não no juízo de conveniência ou oportunidade do administrador público (AMARO, 2002, p. 112).

Outro princípio é importante destacar nesse momento, que é o princípio da tipicidade tributária, este tem destino o legislador e aplicador da lei. Na formulação da lei devem ser definidas pelo legislador, taxativamente e de forma completa, todas as situações, ou seja, tipos tributáveis, cuja concorrência se faz requisito para a criação da obrigação tributária, do mesmo modo os critérios de medida do tributo. Desta forma, a interpretação extensiva e a analogia são incompatíveis com a determinação e taxatividade dos tipos tributários, e por isso são vedadas ao aplicador da lei.

Nota-se aqui, em referência às obrigações acessórias que não mais existem após o advento do Decreto Estadual nº 33.322/17, que a cobrança de multa pelo não cumprimento destas antes da publicação do Decreto opõe-se ao disposto por Baleeiro (2013) e Luciano Amaro (2002).

Percebe-se que as obrigações tributárias referentes ao referido Decreto, também estão, ou deveriam estar sujeitas a este princípio, uma vez que todos os deveres fundamentais devem ser expressamente taxados pelo legislador, e uma vez que há um ato normativo alterando um regulamento tributário, o RICMS, a extinção de um dever instrumental, implica em dizer que não mais este dever está tipificado, também desrespeitando este importante princípio.

Claudio Borba (2001) reafirma a importância suma do princípio da legalidade, definindo-o como o primeiro grande princípio a ser respeitado, e inserindo-o na própria definição legal de tributo e provavelmente a limitação de competência tributária mais importante, vetando a qualquer área tributante a exigência, alteração ou aumento de tributo por qualquer instrumento adverso da lei.

É considerada cláusula pétrea a legalidade tributária, uma vez que garante direito fundamental do contribuinte, como uma garantia jurídica. De acordo com Leandro Paulsen (2017, p. 131) não é admitida nenhuma circunstância em que haja uma delegação de competência legislativa ao poder Executivo, para a instituição de tributos, ou para integração de norma tributária impositiva além daquelas limitações constitucionais, sendo assim possível perceber que o Executivo fica limitado à execução da lei de forma estrita.

Em parâmetro com a legalidade geral, a legalidade tributária, se apresenta com mais especificidade e rigor do que essa primeira. Implica em reserva absoluta de lei, a legalidade tributária, de maneira em que a instituição de tributos se dê diretamente por intermédio da lei, e não simplesmente com base legal. O art. 150, I da Constituição Federal, em concordância com outros dispositivos constitucionais que lhe complementam, colabora para esta acepção. Portanto “a legalidade tributária não implica simplesmente afetar a instituição de tributos à legalidade geral, fosse assim, teríamos uma reserva relativa de lei que não seria avessa a incompletudes e delegações”. (PAULSEN, 2007, p. 170)

Uma vez mais se pode notar que ao extinguir determinada obrigação tributária, ainda que acessória, todos os efeitos e sanções relacionados ao não cumprimento desta, devem ser automaticamente e respectivamente extintos, uma vez que assim como os tributos, apenas a lei tem legalidade para definir uma hipótese de incidência, no caso uma obrigação tributária acessória, para após isso se concretizar o fato gerador, ou seja, o contribuinte se adequando a situação prevista previamente por lei, e assim surgiria a obrigação acessória, como por exemplo, a entrega da DIEF.

Porém, se extinta a situação hipotética, extingue-se dessa maneira também o fato gerador, e por consequência a obrigação acessória, e com esta também extinta, não se

vê presente a aplicação do princípio da legalidade em uma cobrança de multa pelo seu não cumprimento.

A Constituição Brasileira, em comparação a outras cartas constitucionais, possui uma ampla e abrangente seção destinada a matéria financeira e tributária, como explica Baleeiro (2013, p. 80-81), “uma transposição apressada de institutos ou técnicas de presunção e simplificação, usuais em outros países, esbarra, via de regra em obstáculos constitucionais intransponíveis”, desta forma, em exceção ao princípio da legalidade, a maior parte das Cartas Constitucionais da atualidade não contém um vasto rol expresso das limitações ao poder de tributar, isso demonstra dois fatores, o primeiro é a valorização da Constituição Brasileira em resguardar princípios democráticos fundamentais, assim como uma grande e detalhada carga tributária e o segundo fator é demonstrado pela repentina presença do princípio da legalidade, mostrando, como bem dissertado por Cláudio Borba (2001) e Aliomar Baleeiro (2013), sua essencialidade para qualquer ordenamento jurídico, a destacar um tão complexo e necessitado de limitações, como é o âmbito tributário.

Existem fronteiras bem determinadas do campo material de incidência estabelecido pela Constituição e a lealdade às demais normas constitucionais ou infraconstitucionais que preenchem as lacunas desse campo e administra o exercício daquele poder, este por sua vez supõe o respeito a essas fronteiras. (AMARO, 2002).

No que diz respeito às limitações ao poder de tributar, pode-se dizer que fazem parte de um conjunto de integração, utilizados para demarcar a forma, o campo, o modo e a intensidade na atuação do poder de tributar. Como observado por Paulo de Barros Carvalho (2019), essas limitações tem como objetivo fixar limites e fronteiras ao exercício do poder de tributar.

São por consequência, instrumentos demarcadores da competência tributária dos entes políticos no sentido de que concorrem para fixar o que pode ser tributado e como pode sê-lo, não devendo, portanto, ser encaradas como empecilho ou vedações ao exercício da competência tributária, ou talvez uma espécie de supressão desta, em acordo, a propósito, das imunidades tributárias.

Ao que diz respeito de leis ou tributos que não respeitam esses preceitos, a explicação de Luciano Amaro (2002):

Nas situações que ultrapassam os limites fixados, ou desatendem a princípios ou formas estabelecidas, o que se passa não é que a competência seja vedada, ela simplesmente inexistente. A lei que pretendesse tributar situação imune não estaria, propriamente (ou somente), ferindo o preceito constitucional da imunidade, mas

sim exercendo competência tributária que não lhe é autorizada. (AMARO, 2002, P. 107)

Uma lei ou ato normativo que não tenha como preceito o princípio da legalidade, não pode ser dotado nem de caráter existencial, tão essencial e relevante é este princípio, se for concluído em nosso estudo, que as alterações do Decreto Estadual nº 33.322/17 não estiverem de acordo com tal princípio, há de se duvidar da sua existência, ou da existência do dispositivo normativo que foi alterado e não acompanhou tal alteração à luz do princípio da legalidade.

Tendo-se em consideração que a segurança jurídica, mesmo sendo considerado um sobreprincípio, é englobada por outro sobre princípio, o do Estado Democrático de Direito, e em razão disso, este seria violado por consequência se a segurança jurídica também fosse, diante da aplicação de leis que prejudicassem o contribuinte, como magistralmente observado por Humberto Ávila (2012):

Seguindo esse entendimento e sendo a segurança jurídica um sobre princípio constitucional fundamental, o intérprete deverá considerar vedada a modificação retroativa das consequências jurídicas, a ligação retroativa da hipótese de incidência tanto no caso das leis com referência pretérita total quanto naquelas com referência pretérita parcial, bem como a hipótese de regulação posterior de fatos pré causados. Interpretação diversa atribui ao intérprete um ônus argumentativo maior, assim como a demonstração de que sua decisão está amparada por princípios constitucionais de igual suporte axiológico. O não-cumprimento dessa exigência viola não só o princípio da segurança jurídica como, também o sobreprincípio do Estado do Direito. (ÁVILA, 2012, [p. 280])

A partir do pensamento demonstrado pelo autor, é possível admitir a ocorrência da retroatividade, porém com essa ocorrência, não se admite alterações jurídicas que tenham como consequência repercussões negativas, onerosas para o contribuinte, pois isso acarretará em uma violação ao princípio da irretroatividade, assim como aos sobre princípios da segurança jurídica e ao Estado Democrático de Direito.

No Decreto nº 33.322/17, vemos que as alterações são em benefício incontestável do contribuinte, como assim defende a lei e todos os princípios que estudamos, ademais, também as consequências que aqui estão sendo investigadas, são para benefício do contribuinte. No decreto, são excluídas determinadas obrigações, e tal desobrigação em cumprir um dever, não há de ser onerosa como consequência então, uma vez que vimos no parágrafo acima, as consequências da extinção do dever não patrimonial, deveria implicar também na extinção da multa respectiva ao não cumprimento deste dever, pois terá repercussão positiva para o contribuinte.

O pagamento dessa sanção deve ser dotado de legalidade, deve ter uma finalidade, uma prerrogativa, não se pode admitir uma sanção tributária apenas jogada na legislação.

O dever tributário em sua essência objetiva, isto é, sua causa final é arrecadação de recursos monetários em prol de utilização para despesas do estado, e por isso, precede de prerrogativa legal que autoriza uma expropriação de parcela da renda das pessoas, quando imposto, ou quando taxa e contribuição de melhoria, custear determinada atividade estatal (SEIXAS FILHO, 2011).

Dino Jarach (1989) disserta sobre a causa do dever jurídico tributário em sua obra e é pertinente este seguinte trecho:

A causa do tributo é a circunstancia ou o critério que a lei assume como razão necessária e suficiente para justificar que da verificação de um determinado pressuposto de fato derive a obrigação tributária. Como no direito privado, esta razão deve ser buscada na vontade das partes, porque a vontade é pressuposto de fato, ao qual a lei vincula o nascimento da obrigação; assim, no direito tributário esta razão deve ser buscada no pressuposto de fato ao qual a lei vincula o nascimento da obrigação tributária. (JARACH, 1989, p. 89)

O Estado tem direito a prestações tributárias, mas nas condições da lei, pois o exercício tributário está limitado e é guiado por normas, assim como o contribuinte apenas por estes termos está vinculado a esta obrigação. Seguindo o pensamento de Rui Barbosa Nogueira (1966), o poder tributário é um poder jurídico e de nenhuma forma pode ser visto, como antes de entrar para o direito público a compreensão de Estado de Direito, um poder arbitrário. Não há aqui nessa relação tributária, uma relação de poder ou de força, como já discutido antes no capítulo anterior deste trabalho.

O tema relacionado às causas do dever jurídico tem necessidade de mais uma análise, dessa vez inserida no âmbito das limitações ao poder de tributar, como foi o caso exposto acima. O art. 150 em seu inciso III dispõe matéria relativa a irretroatividade tributária, com uma conotação de limitar o poder de tributar, gerando assim certa segurança jurídica ao contribuinte.

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

III- cobrar tributos:

a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado. (BRASIL, 1988)

A pretensão da Constituição neste dispositivo legal é vedar que lei nova que criou ou aumentou tributo a fato pretérito, seja aplicada, entretanto, como observa Luciano Amaro (2002), só é possível se falar em fato gerador anterior à lei na ocasião em que este

amente tributo, e não quando institua tributo, e por essa razão o texto constitucional peca, na opinião do autor, visto que o fato pretérito a qual este faz atinência continua sendo não-gerador de tributo, ou de acordo com a lei da tempo de sua ocorrência, permaneceria como um “gerador de menor tributo”.

O alcance do estabelecido no art. 150, inciso III, ultrapassa a aplicação da lei, uma vez que é direcionado tanto ao aplicador da lei, quanto ao próprio legislador, de forma que este fica impedido de legislar para tributar fato pretérito, ou para acrescentar tributo que gravou esse fato, em consonância á lei da época. (AMARO, 2002)

Em âmbito constitucional, disserta Hugo de Britto Machado (2014):

É importante observarmos que nossa constituição Federal delimita, com razoável precisão, a matéria fática de que se pode valer o legislador na instituição dos tributos. Em relação aos impostos ela o faz ao partilhar as competências entre a União, os Estados, e Distrito Federal e os Municípios. Ao atribuir a cada uma dessas entidades a respectiva competência para instituir impostos, a Constituição Federal delimita a matéria de que se pode valer o legislador de cada uma dessas pessoas jurídicas de direito público para instituí-los, vale dizer, para definir a hipótese de incidência de cada um desses impostos. (...)

Assim, em decorrência da supremacia constitucional, tem-se como primeira das limitações constitucionais da competência tributária o que temos denominado o âmbito constitucional do tributo, que é precisamente a matéria fática colocada pela Constituição Federal à disposição do legislador de cada uma das entidades tributantes. (MACHADO, 2014, p. 101)

Já foi explicitado que as leis onerosas retroativas implicariam em uma grave ameaça à própria segurança jurídica, e aqui a limitação não seria à administração fiscal, mas sim ao próprio legislador, conforme lição de Gerd W. Rothmann (1972):

A retroatividade das leis tornaria inócuo o princípio da legalidade, até certo ponto, pois este princípio deve permitir ao cidadão a previsão das intervenções na esfera de sua liberdade. Por isso, o princípio da legalidade tributária não significa somente que a pretensão do Fisco deve ter base em lei, mas ainda em lei anterior aos fatos, cuja tributação se pretende.

Eis porque o Código Tributário Nacional é categórico em proibir a aplicação retroativa das leis tributárias (art. 105, CTN), a não ser que se trate de leis meramente interpretativas ou que beneficiem o próprio contribuinte. (art. 106, I e II CTN) (RÖTHMANN, 1972, p. 31)

O presente trabalho pode constatar através de uma análise do princípio da irretroatividade que há hipóteses em que a lei poderá dotar-se de retroatividade, mas em nenhuma dessas hipóteses poderia existir decorrência de algum prejuízo ao contribuinte, através da prerrogativa da segurança jurídica, princípio da legalidade e Estado Democrático de Direito. Ficou constatado também, que em uma das circunstâncias possíveis para a aplicação da retroatividade foi o benefício que poderia trazer uma norma, ao contribuinte, e este será o objeto conclusivo do estudo.

Ademais, foi possível relacionar os efeitos do Decreto nº 32.3222/17 com os princípios estudados, como o de legalidade e tipicidade, fazendo assim questionar uma violação a estes se o órgão tributário ainda mantiver a cobrança de multas como infração administrativa.

4.2 Aplicação da retroatividade benigna ao Decreto Estadual 33.322/17

Inicialmente, neste capítulo, seriam feitas coleta de dados através de entrevista e visita ao órgão tributário do Maranhão, Secretaria da Fazenda do Maranhão (SEFAZ), para averiguar se em virtude do Decreto Estadual nº 33.322/17, todas as consequências em consonância aos princípios que aqui foram apresentados, apresentam efetividade, isto é, se as multas que se originaram pelo não cumprimento das obrigações que foram alteradas e em alguns casos extintas pelo referido decreto, ainda estão sendo aplicadas aos contribuintes após 2017. Os achados dessa investigação empírica trariam mais elementos para que se pudesse investigar não apenas a aplicação do decreto na esfera administrativa, mas também, na perspectiva de encontrar eventual processo judicial questionando a matéria que pudesse servir como estudo de caso no presente trabalho.

Entretanto, diante da situação atual de isolamento social e quarentena gerada pela pandemia do novo Coronavírus, tornou-se impossível a realização desta pesquisa/entrevista com visita *in loco*. Então, o trabalho foi adequado da melhor forma para atingir o seu objetivo, ainda que do ponto de vista estritamente teórico, isto é, após entender todo o sistema tributário que envolve o tema, concluir se é possível ou não a aplicação da retroatividade, em alguma de suas hipóteses trazidas pelo Decreto nº 33.322/17.

De forma mais expressa e simples, um contribuinte “A”, inscrito no cadastro de contribuintes de ICMS do Estado do Maranhão, não havia em sua empresa nenhuma movimentação fiscal, mas mesmo assim, estava obrigado a enviar o arquivo digital, Declaração de Informações Econômico-Fiscais, de acordo com o dispositivo legal que regula o ICMS, ao inadimplir com este dever, era aplicada a esse contribuinte uma sanção administrativa em forma de multa.

O decreto sancionado no dia 11 de setembro de 2017, objeto deste trabalho, acrescenta um inciso, estabelecendo que não mais se aplique obrigatoriedade àquela obrigação, ao contribuinte que, “concomitantemente, não tenha movimentação fiscal no mês e saldo de crédito para utilizar no período de apuração subsequente” (MARANHÃO, 2003). Dito isso, a multa que foi sancionada ao contribuinte “A”, ainda enseja pagamento?

Em outras palavras: há possibilidade da retroatividade benigna do Decreto nº 33.322/17 às obrigações tributárias acessórias?

Apesar do disposto anteriormente, a própria Constituição Brasileira prevê uma retroatividade relativa da lei e o faz quando determina que a esta é vedada a possibilidade de atingir a coisa julgada, o ato jurídico perfeito e o direito adquirido.

Em obediência a tais restrições e vedações, há de se concluir que a lei pode, em princípio, retroceder ao passado, se assim estiver previsto de forma expressa ou se for o caso em decorrência da própria natureza da lei, todavia, sem uma dessas alternativas citadas, a lei vigora apenas para o futuro, sem possibilidade de retroagir. Em matéria legal, podemos localizar no CTN as hipóteses dessa espécie de retroatividade, que abarca fatos ocorridos antes da sua vigência, esse evento pode ocorrer quando a lei fiscal avoca uma característica de *lex mitior*, quando tem uma interpretação legítima de lei anterior ou quando extingue determinada penalidade desta lei. Veja-se:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I- em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II- tratando-se de ato não definitivamente julgado;

a) quando deixe de defini-lo como infração

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo de sua prática.

A característica mencionada no parágrafo anterior, *lex mitior* é a que se refere a alínea “c” do dispositivo citado. Observando-se o dispositivo legal, há de se concluir que a lei somente retroage se for para beneficiar o contribuinte, mas de forma alguma, em benefício do Estado, e que essa lei interpretativa, a que o artigo se refere, seria uma interpretação dotada de autenticidade, emanada do órgão que gerou interpretação ambígua, e que visa traduzir e esclarecer a lei interpretada, porém uma observação importante, dessa interpretação, fica excluída a imposição de penalidades às infrações presumidas dos dispositivos interpretados.

Como pondera Sacha Calmon (2012, p. 589), presumindo que quando a lei interpretativa confirma o entendimento do Fisco, alegando verdade quanto à infração cometida pelo contribuinte, não obstante, a penalidade será excluída. Ora, uma vez que o órgão legislativo toma uma atitude positiva em esclarecer e reconhecer certo sentido ambíguo, ou imprecisão, não seria possível que o contribuinte tivesse a capacidade de prever tal entendimento, de forma clara e no sentido objetivado pelo legislador.

O mesmo autor observa alguns problemas, no tocante à lei interpretativa:

Primus, não basta a edição de uma lei interpretativa se ela tem a intenção de atropelar o entendimento pacificado do Poder Judiciário. Como todas as leis, a lei interpretativa deve ser submetida ao crivo do Poder Judiciário. Se a interpretação é dada pelo Poder Judiciário, no âmbito de sua competência jurisdicional, o Poder Executivo não pode interferir, sob pena – aí sim – de usurpar a competência atribuída constitucionalmente ao Poder Judiciário (no caso, Superior Tribunal de Justiça), abrindo perigoso precedente para, quando os demais Poderes da República entenderem que o judiciário não caminha no sentido que desejavam, promulgarem nova lei, dando a interpretação que lhes aprouver. Pelo argumento ex absurdo, teríamos a seguinte situação: mediante leis interpretativas, o Legislativo, a serviço do Executivo (maiorias parlamentares), anularia as interpretações judiciais sem necessidade de ações rescisórias do julgado, quando e se admitida a tese da retroação, e encabrestaria o Poder Judiciário (pro futuro), na medida em que fossem consideradas (leis novas) (COELHO, 2012, p. 591).

Diante da lição de Coelho, não há de se admitir uma aplicação retroativa à matéria de lei interpretativa se esta já foi interpretada pelo Poder Judiciário, em razão aos valores fundamentais do texto Constitucional, da harmonia e independência dos poderes, e pelo princípio da irretroatividade para os casos de coisa julgada.

Tem-se então, conclusões sobre a problemática das leis interpretativas, primeiramente que de fato sua existência é admitida no ordenamento jurídico, segundo que essa lei interpretativa, assim como a lei interpretada, são condicionadas à apreciação do Poder Judiciário, porquanto este ser um preceito elementar da jurisdição constitucional e norteador do Estado Democrático de Direito. E por último, mesmo se esta lei nova, dotada de interpretação nova, objetivar alterações em julgados do Poder Judiciário, esta será considerada rasa de comando normativo e não fará projeção para o futuro (COELHO, 2012, p. 591).

Acerca do inciso I do art. 106 do CTN, a lição de Paulo de Barros Carvalho (2019) :

O inciso I alude às chamadas leis interpretativas que, em qualquer caso, assumindo expressamente esse caráter, podem ser aplicadas a atos ou fatos pretéritos, mas excluindo-se a aplicação de penalidades à infração dos dispositivos interpretados. As leis interpretativas exibem um traço bem peculiar, na medida em que não visam à criação de novas regras de conduta para a sociedade, circunscrevendo seus objetivos ao esclarecimento de dúvidas levantadas pelos termos da linguagem da lei interpretada. Encaradas sob esse ângulo, despem-se da natureza inovadora que acompanha a atividade legislativa, retroagindo ao início da vigência da lei interpretada, explicando com fórmulas elucidativas sua mensagem antes obscura (CARVALHO, 2019, p. 137).

A partir da questão de que a Constituição Federal veta que sejam cobrados tributos que tiveram ocorrência antes da época da lei que os criou ou aumentou, de acordo

com o seu art. 150, inciso III, "a", e ao mesmo passo como pode ser observado no último dispositivo citado, art. 106, I do CTN, que a lei se aplicará a atos ou fatos pretéritos, ou seja, ocorridos antes do início da sua vigência, em qualquer caso em que seja expressamente interpretativa, pode-se perceber que a intenção de fato do legislador, é a proteção do contribuinte, pois o que difere a admissão do caráter retroativo da lei, é exatamente a segurança jurídica, tanto no caso da irretroatividade, quanto no caso da retroatividade benigna.

Como observado por Hugo de Britto Machado (2014), de acordo com constatações provenientes de juristas autorizados, toda lei possui caráter de inutilidade se não possuir caráter de inovação mesmo que esta seja em expresse uma lei interpretativa. O afirmado, nessa teoria, tem sustentação em doutrinadores tributaristas com valor expressivo e sob a ótica da lógica formal sua essência afirmativa não pode ser negada.

A interpretação ditada pelo legislador por ter uma particularidade autêntica, por assim dizer, a lei nova teria como proposta esclarecer o sentido de uma lei anterior, com esse pretexto, aplicar o preceito interpretativo de forma retroativa, a partir do momento em que entrou em vigor a lei interpretada, sendo se baseando nessa prerrogativa, que o CTN concebeu a possibilidade de uma retroação interpretativa das leis (AMARO, 2002, p. 202).

Baleeiro (2013) constata que a lei que interpreta há de possuir o caráter de retroatividade por definição, visto que objetiva extinguir as obscuridades e ambiguidades, como disserta, fazendo uma abordagem histórica acerca do tema:

Diz-se a interpretação autêntica a que resulta do próprio órgão legislativo ou de outro que a Constituição do país invista dessas atribuições. De sua vetustez, depõe o Direito de Justiniano, que hostilizava a interpretação doutrinária do Digesto, reservando-a ao Príncipe. Este armado de poderes absolutos podia comodamente ao fazê-la, nos séculos remotos de populações escassas e de poucas leis.

Com o decorrer dos séculos, a interpretação autêntica se reveste de caráter excepcional, impróprio à democracia, e cede terreno à judicial e à doutrinal. Isso se observa no Direito dos séculos XIX e XX.

Em países como o Brasil (CF de 1969, art. 153 §§ 3º, 16 e 36), em que a irretroatividade da lei em relação às situações jurídica definitivamente constituída assume caráter de direito e garantia individuais do Estatuto Político, a interpretação autêntica há de ser limitada à sua função específica: esclarecer e suprir o que foi legislado, sem se irrigar a *ius novum*, mais onerosa para o cidadão (BALEEIRO, 2013, p. 1084).

Se esta lei interpretativa tiver como objetivo criar tributos, penas, ônus ou vexames que não decorriam do texto interpretado, forma expressa ou implícita, esta estaria preenchida de inconstitucionalidade (BALEEIRO, 2013, p 1084).

Pertinente destacar que, ao tratar-se da dispensa de obrigações tributárias acessórias, a lei será interpretada de forma literal como estabelecido pelo art. 111 do Código Tributário Nacional (1966), de forma que apenas fortalece os princípios da generalidade da tributação e da igualdade. (COELHO, 2012, p. 601).

Como percebe-se na transcrição do dispositivo:

- Art .111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:
- I- suspensão ou exclusão do crédito tributário;
 - II- outorga de isenção
 - III- dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias

Com caráter de excepcionalidade, já se expôs que a lei tributária poderá ser aplicada de forma retroativa, preservando os princípios da segurança jurídica e da certeza do direito. Conforme o art.112 do CTN, a lei tributária, em caso de dúvida, deverá ser interpretada de modo favorável ao contribuinte, principalmente no que diz respeito “à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão de seus efeitos, e à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação”.

Constata-se então, inicialmente, a prerrogativa doutrinária em vinculação com toda a carga legislativa já relacionada que a investigação acerca da possível retroatividade do Decreto Estadual nº 33.322/17, de fato, tem sua aplicação possível e embasada desde constituição à doutrina majoritária.

O decreto em questão trouxe alterações ao RICMS (Regulamento do ICMS) e extinguiu determinadas obrigações tributárias acessórias, obrigações essas, revestidas de caráter de deveres não patrimoniais, quando não cumpridas, ou quando cumpridas de maneira inadequada, implicavam em multas ao contribuinte. À vista disso, da extinção desses deveres, e consequente desobrigação do contribuinte em cumpri-las, torna-se inconstitucional a permanência de cobrança dessas sanções, em forma de multa, pois o fato que as originou não mais é preenchido de legalidade, tornando assim sua cobrança completamente desprovida de sentido, força normativa e legalidade. Como demonstraremos mais a fundo, até a conclusão próxima do trabalho.

Eduardo Sabbag (2011) articula uma classificação quanto à abrangência e veemência da retroatividade, em três graus, sendo estes retroatividade máxima, média ou mínima. Resumidamente, estes aspectos seriam baseados no alcance da aplicação da lei e respectivamente, na lei máxima, é definida quando a retroatividade objetiva incidir em fatos jurídicos consumados ou coisa julgada. Retroatividade média, quando o novo conteúdo normativo atingir os direitos que já existem, e mínima, por fim, quando a legislação nova

alcançar os efeitos dos fatos anteriores verificados após a sua edição. Entretanto, é necessário frisar que essa classificação é disforme constitucionalmente, visto que a Carta Constitucional repele essas três possibilidades, uma vez que: “na ordem jurídica brasileira, a lei nova é inábil para atingir os *facta praeterita*, os fatos realizados e os *facto pendentia*.” (SABBAG, 2011).

Percebe-se que, o objeto a ser alcançado pela retroatividade, pelo Decreto Estadual nº 33.322/17 não assemelha-se em nenhum desses níveis elencados por Sabbag (2016), mostrando ser possível sim, por mais essa prerrogativa, uma retroatividade neste caso.

Acerca da classificação mencionada por Sabbag (2011), Leandro Paulsen (2017, p. 136) também nega a possibilidade constitucional da retroatividade tributária, no que refere-se à instituição ou majoração de tributos, sendo inadmissível nesse caso qualquer tipo de retroatividade, máxima, média ou mínima, assim como a sua variante, denominada pelo autor de retrospectividade ou retroatividade imprópria. Dessa maneira, relacionando o entendimento dos dois autores com o Decreto nº 33.322/17, percebe-se que este não pertence a nenhuma dessas hipóteses de inadmissibilidade retroativa, pois é benéfica ao contribuinte (PAULSEN, 2017, p.136).

Regina Helena Costa (2020) ressalta a localização das hipóteses de retroatividade e acentua a sua aplicação à semelhança do que admite-se no Direito Penal, também a lei tributária pertinente a infrações:

O preceito há de ser compreendido a partir dos princípios da irretroatividade da lei (art. 5º, XXXVI, CR) e da irretroatividade da lei tributária (art.150, II, a, CR). Assim, o padrão em nosso ordenamento jurídico é o de que as leis projetam seus efeitos para o futuro, e, especificamente, as leis tributárias mais gravosas – que instituem ou aumentam tributos – não podem alcançar fatos pretérito. Desse modo, não há óbice a que a lei retroaja para beneficiar o sujeito passivo infrator por ato não definitivamente julgado (COSTA, 2020, [p. 40]).

Em consonância com o dissertado pela autora, não há nada impedimento algum em que seja aplicada a retroatividade nas disposições do Decreto Estadual nº 33.322/17 e traga assim, benefícios para o contribuinte, pois assim como no direito penal, o objeto jurídico a ser protegido, é o benefício do particular. Há uma discrepância no que diz respeito às forças do Estado e a do particular, onde é indubitável a fragilidade deste último, portanto, uma eventual alteração que traga benefício e está dentro das hipóteses previstas em lei, não deve ser desconsiderada a sua aplicação retroativa. Há de se falar, como bem lecionado por Baleeiro (2013), na segurança jurídica a qual fundamenta o princípio da

irretroatividade, na qual destina-se ao contribuinte, e sua proteção jurídica, mostrando dessa forma que o próprio preceito da irretroatividade é voltado a esta finalidade.

Ao entender o disposto no parágrafo supracitado, em coerência principalmente com o art. 106 do Código Tributário Nacional, é possível já entender a completa viabilidade da aplicação da retroatividade benigna no Decreto nº 33.322/17. O inciso II, na alínea “c”, menciona que a lei poderá retroagir, tratando-se de ato não definitivamente julgado, nos casos em que lhe comine uma sanção menos severa que a previsão legal vigente ao tempo de sua prática (BRASIL, 1966). Logo, se tem um ato praticado, no caso o não cumprimento de uma obrigação acessória incidida ao contribuinte inscrito no ICMS, uma penalidade por esse não cumprimento que é a aplicação de uma multa, e sobrevém o Decreto nº 33.322/17, como um ato normativo posterior alterando e acrescentando a legislação que estabelecia o vínculo do contribuinte com essa determinada obrigação, extingue-a nesse caso.

Apesar de o conteúdo normativo que representa o artigo 106 do CTN não se referir a ambas as esferas, administrativas e judiciais, há de se entender pela própria natureza do que dispõe o artigo, que ambas são compreensivas de julgamento. (BALEEIRO, 2013). Como disposto no subcapítulo anterior, com a transcrição do artigo 106 do CTN, a retroatividade benigna se aplicará em três casos, para uma análise detalhada destes, explica Aliomar Baleeiro (2013):

O primeiro caso é o de lei nova já não definir como infração fiscal determinado ato positivo ou negativo. A inspiração é a mesma do art. 153, §16, da CF e do art. 2º, parágrafo único, do Código Penal. Não há condições: desaparecida a infração no texto novo, apaga-se o passado (BALEEIRO, 2013, p. 1037).

Nessa definição precisa do autor, fica nítida a possibilidade da força normativa do decreto de poder retroagir, visto que este altera as situações hipotéticas em que o legislador cria para incidir o fato gerador de determinada obrigação sobre o contribuinte, fazendo a extinção dessas em alguns casos, então se vê plena a aplicabilidade da retroatividade apenas com esta primeira hipótese normativa.

Na segunda e terceira situação, estabelecidas pelo inciso II do art.106 é facilitado mais uma vez a utilização do fundamento da aplicação da lei em casos ou atos pretéritos, ainda com a interpretação de Baleeiro (2013):

O segundo caso versa ainda a aplicação da lei mais favorável ao contribuinte, ou equiparado, por que deixa de tratar certo ato como contrário a qualquer exigência legal de ação ou omissão. Contudo, neste segundo caso, o CTN exige que não tenha ocorrido fraude, nem omissão de pagamento do tributo exigido. Finalmente no terceiro caso, à semelhança do art. 2º, parágrafo único do CP, a pena menos severa da lei nova substitui a mais grave da lei vigente ao tempo em que foi praticado o ato punível. A interpretação daquele dispositivo do CP é aplicável às letras “a” e “c” do art. 106, nº II.

No terceiro caso, quando o autor menciona que a pena menos severa da lei substituirá a pena mais grave da lei que estava em vigência no tempo da prática do ato infrator, não há como relacionar com o Decreto nº 33.322/17, visto que a pena não é menos severa que seria aplicada, pois ela seria extinta, pois há mais a tipicidade da obrigação que lhe originou.

Paulo de Barros Carvalho (2019, p. 618) disserta sobre as disposições do art. 106 e não é perceptível compreender diferenças, entre as alíneas “a” e “b”, pois é indistinta a atitude de deixar de definir um ato como infração ou deixar de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão. No que tange a alínea “c”, ele observa:

Nesta toada, vale dizer que, no tocante às infrações tributárias, o Código autoriza o intérprete a aplicar a lei a ato ou fato, ainda não definitivamente julgado, quando deixar de defini-lo como infração (a), quando deixar de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo (b); ou, por último, quando lhe cominar penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática (c). Do mesmo modo, retroage a norma, em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa

No que concerne ao segundo caso previsto no dispositivo tributário brasileiro, não é possível conceber tanta distinção com o primeiro caso, mas ainda sim, é mais uma refutação à aplicação de multa originada de uma obrigação que uma lei nova deixou de tratar como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão.

A aplicação de retroatividade no caso fático do Decreto Estadual nº 33.322/17 deverá ser aplicada, nos casos em que lhe couber. Foi visto ao longo do estudo, toda a compreensão da dinâmica tributária, e com auxílio doutrinário foi possível adequar as hipóteses que poderiam ser aplicadas a retroatividade benigna, e concluiu-se que está se torna possível a partir das conjecturas estabelecidas no artigo 106 do Código Tributário Nacional.

Além de previsão legal e aceitação doutrinária majoritária, o caso do decreto que altera e regula dispositivos do ICMS escapa de todas as presunções em que tornaria impossível essa retroação, e por isso, a conclusão do trabalho é positiva no sentido da retroatividade da lei mais benéfica ao contribuinte no caso do Decreto nº 33.322 que entrou

em vigor no dia 11 de setembro de 2017, e que, apesar da sua data de vigência, alcançará fatos pretéritos à sua publicação, tornando possível trazer benefício à relação mais frágil e carente de segurança jurídica, o contribuinte.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

É sabido que as atividades de uma empresa são registradas em documentos únicos, que precisam ser escriturados em livros fiscais e contábeis a título de certificação, não só destinado a sócios e credores, mas também para o órgão fiscal respectivo. Dessa forma, quando se origina o dever jurídico a partir do fato gerador, determinado evento é registrado nessa escrituração fiscal da empresa e assim os devidos pagamentos tributários relativos.

Porém, no pensamento de Seixas Filho (2011), o mero pagamento do imposto não informa à autoridade administrativa esse documento, não promovendo uma certeza jurídica. Por essa razão, a legislação tributária incide sobre o contribuinte uma declaração periódica com todos os valores especificados acerca de aspectos fiscais.

Ao alterar dispositivos acerca desses deveres instrumentais, o Decreto Estadual nº 33.322/17 desobriga os contribuintes à realização dessa declaração periódica, entretanto, surgiu o questionamento a respeito do que ocorreria em relação às multas que foram aplicadas antes do dia 11 de setembro de 2017.

Ao longo do trabalho, foram expostos e desenvolvidos os temas pertinentes ao objeto do trabalho, ou seja, entender o nascimento de uma obrigação tributária, para entender a sua prerrogativa, assim como o caráter não patrimonial que predomina nas obrigações acessórias. Também foi possível entender que este caráter não os exclui de dever tributário, assim como compreender a relação entre Estado e contribuinte como uma relação jurídica, e não de poder, o que seria muito mais oneroso para pleitear qualquer benefício ou prerrogativa em relação à parte mais frágil da relação.

Com isso compreender que apesar do caráter compulsório que permeia todo o âmbito tributário, assim como os deveres tributários, há limitações no que tange ao poder de tributar e seguindo preceitos como o da segurança jurídica e princípios basilares tal qual o da legalidade que foi definido por diversos doutrinadores como o principal princípio em quase todo o ordenamento jurídico, é possível entender que o legislador encontra peças limitadoras e precisa se conter às imposições aos contribuintes.

Como observa Souto Maior (1984), a mera prescrição de uma atitude não configura em um dever jurídico, pois à esta atitude necessita o caráter obrigacional. E desse aspecto obrigacional, implica-se a insinuação de que se não cumprido, o Estado, ou seja, o órgão fazendário irá aplicar uma sanção jurídica.

Portanto, o dever jurídico ainda existe, assim como penalidades quando o seu não cumprimento, mas a lei deverá retroagir a ato pretérito, em determinadas situações, e conforme foi investigado neste trabalho, a ocorrência fática adequada ao Decreto nº 33.322/17 é uma destas situações.

Quanto à efetividade do que foi estudado neste trabalho, isto é, se a cobrança de multa foi ou não desconsiderada nas formas tratadas na prática, não se tornou possível a devida averiguação, conforme já esclarecido, dada atual situação atípica da pandemia do Coronavírus. Os servidores da SEFAZ/MA foram dispensados e depois estavam trabalhando em forma de rodízio, por isso qualquer outro tipo de contato com o órgão tributário se tornou inviável. Entretanto, mesmo sem a situação de quarentena, não seria possível determinar com certeza se seria concedida para esta pesquisa a devida informação, e mesmo que concedida, dificilmente seria viável uma comprovação de que as multas estariam devidamente desconsideradas, ao aplicar a retroatividade benigna nas hipóteses do artigo 106 do CTN, o que torna a conclusão desta pesquisa científica, apesar de estritamente teórica, válida.

Dada inclusive a prematuridade do Decreto nº 33.322 do ano de 2017, é possível não haver ainda casos concretos, mas o estudo sobre o tema enseja aqui ao menos uma tese em nível acadêmico, que pode ser instrumentalizada em eventuais casos práticos em favor da retroatividade benigna do Decreto nº 33.322/17, além de subsidiar pesquisas acadêmicas futuras acerca do tema.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 8º Edição, Editora Saraiva, São Paulo, 2002.

ÁVILA, Humberto Bergmann. **Sistema Constitucional Tributário**. São Paulo: Ed. Saraiva, 2012.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013.

BERTI, Flávio de Azambuja. **Direito Tributário e Princípio Federativo**. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

BORBA, Claudio. **Direito Tributário**. 8. ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2001.

BORGES, José Souto Maior. **Obrigação tributária: uma introdução metodológica**. São Paulo: Saraiva, 1984.

BRANCO, Nestor Marques Castelo Branco. **A renúncia de ICMS Através de Isenção Fiscal : As Possibilidades no Ordenamento Jurídico Brasileiro**. Editora Multifoco, Rio de Janeiro, 2014.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal: Centro Gráfico, 1988.

BRASIL. Institui o Estatuto Nacional da microempresa e da empresa de pequeno porte. **Lei Complementar nº 123, de 2006**. . Brasil, Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp123.htm. Acesso em: 12 maio 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI 1802/DF**, Relator(a) : Min. Sepúlveda Pertence, julgado em 27/08/1998, DJ 13/02/2004 EMENTÁRIO nº 2139-1. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=347276>

BRASIL. Lei nº 5.172, de 1966. **Código Tributário Nacional**: Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios.. Brasil, Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm. Acesso em: 20 maio 2020.

CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 9. ed. São Paulo: Malheiros, 1997.

CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 12º. Edição, revista e ampliada, até a EC53/2006, e de acordo com a Lei Complementar 87/1996, Malheiros Editores, São Paulo, 2007.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 30° ed. São Paulo : Saraiva Educação, 2019.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012.

COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário: constituição e código tributário nacional**. 10. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020. .

GUIMARÃES, Carlos da Rocha. O problema da causa no direito tributário. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, v. 46, p. 62-89, out. 1956. ISSN 2238-5177. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/16207>>. Acesso em: 21 Mai. 2020.

HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. São Paulo: Atlas, 2007.

JARACH, Dino. O Fato Imponível - TEORIA GERAL DO DIREITO TRIBUTÁRIO SUBSTITUTIVO. **Revista dos Tribunais**, São Paulo, p. 106, 1989.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 35° Edição, revista atualizada e ampliada, São Paulo: Malheiros Editores, 2014.

MARANHÃO. **Decreto nº 33.322, de 12 de setembro de 2017**. Acrescenta e altera dispositivos do Regulamento do ICMS. **Lex: FISCOsoft**, São Paulo. Disponível em:< <http://www.fiscosoft.com.br/g/7nnu/decreto-do-estado-do-maranhao-n-33322-de-11092017>>. Acesso em: 07/03/2020.

MARANHÃO. **Decreto Nº 19.714 de 10 de Julho de 2003**: Aprova o Regulamento do ICMS e dá outras providências. Disponível em: <<https://portal.sefaz.ma.gov.br/portalsefaz/pdf?codigo=1822>>. Acesso em: 25 jun. 2020.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. **A Transferência do Pedágio, uma Injusta e Ilegítima Concessão**. Revista Dialética de Direito Tributário, n. 12, 1996.

NOGUEIRA, Rui Barbosa. Poder tributário: conceito e autonomia. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, v. 84, p. 341-351, jul. 1966. ISSN 2238-5177. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/28796>>. Acesso em: 16 Jun. 2020.

PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário: constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 9. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo/ Leandro Paulsen**. . 8° edição. São Paulo: Saraiva, 2017.

RIBEIRO, Maria de Fátima. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

ROTHMANN, Gerd W.. **O princípio da legalidade tributária**. 67. ed. São Paulo: Revista da Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, 1972. Disponível em: <http://www.revistas.usp.br/rfdusp/article/view/66651/69261>. Acesso em: 14 maio 2020.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011.

SÁ FILHO, Francisco. **Estudos de direito fiscal**. Rio de Janeiro, 1942.

SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. **Aplicação da Lei Tributária**. Belo Horizonte: Fórum, 2011.

TORRES, Ricardo Lobo. **A segurança Jurídica e as Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. Revista Eletrônica de Direito do Estado, Salvador, Instituto de Direito Público da Bahia, nº4, 2005. Disponível na Internet : < <http://www.direitoestado.com.br>. >. Acesso em : 08/05/2020.

XAVIER, Alberto. Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação. **Revista dos Tribunais**, São Paulo, 1978.