

Ives Gandra da Silva Martins

A
CONSTITUIÇÃO
APLICADA

10

editora © cejup

A CONSTITUIÇÃO APLICADA

VOLUME 10

OUTRAS OBRAS DO AUTOR EM EDIÇÕES CEJUP

- Direito Administrativo e Empresarial ☆ Direito Constitucional Tributário
☆ Direito Econômico e Empresarial ☆ O Direito em Frangalhos
☆ Direito Público e Empresarial ☆ Direito Tributário Interpretado
☆ A Constituição Aplicada (10 volumes publicados)
☆ Duas Lendas (poesia) ☆ Quartetos de Ladainha (poesia)

OBRAS COORDENADAS PELO AUTOR EM EDIÇÕES CEJUP

- Caderno de Direito Natural - Vol. 1 ☆ Caderno de Direito Natural - Vol. 2
☆ Aspectos Jurídicos do Plano de Estabilização da Economia
☆ Caderno de Direito Econômico ☆ Curso de Direito Tributário - 2v.

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP) **(Editora CEJUP, Belém, Pará, Brasil)**

Martins, Ives Gandra da Silva

A Constituição Aplicada / Ives Gandra da Silva Martins. v.10 — Belém:
CEJUP, 1995.

ISBN 85-338-0148-3

151 p.

1. Direito Constitucional - Brasil I. Título.

CDU 342 (81)

Índices para catálogo sistemático:

1. Direito Constitucional: Brasil 342 (81)

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS

Professor Emérito da Universidade Mackenzie,
em cuja Faculdade de Direito foi Titular de Direito Econômico e Direito Constitucional.
Presidente do Conselho de Estudos Jurídicos da Federação do Comércio
do Estado de São Paulo e Membro de cinco Academias, entre as quais
a Academia Paulista de Letras, Academia Brasileira de Letras Jurídicas e
Academia Internacional de Cultura Portuguesa (Lisboa)

A CONSTITUIÇÃO APLICADA

Volume 10

A Constituição Aplicada

- Volume 1 — 1989
- Volume 2 — 1990
- Volume 3 — 1991
- Volume 4 — 1991
- Volume 5 — 1992
- Volume 6 — 1993
- Volume 7 — 1993
- Volume 8 — 1993
- Volume 9 — 1994
- Volume 10 — 1995



Editores: Gengis Freire, Ana Rosa Cal Freire
e Maria Lucia Almeida
Capa: Genildo Mota
Revisão: Ermesindo Costa
Editoração Eletrônica: Ezequiel Noronha Jr.
Direitos Reservados



Composto e impresso na Gráfica CEJUP
Trav. Rui Barbosa, 726
Distribuído por Edições CEJUP
Pedidos pelo reembolso postal para
Edições CEJUP
Trav. Rui Barbosa, 726 — Fone: (091) 225-0355 (PABX)
Caixa Postal 1.804 — Telex: (91) 2852 — FAX: (091) 241-3184
CEP 66053-260 — Belém — Pará

APRESENTAÇÃO

O décimo volume de A Constituição Aplicada hospeda oito estudos sobre Direito Constitucional escritos no ano de 1991.

Uma nova ordem constitucional cria problemas de aplicação de seu perfil, retratando meus estudos tais dificuldades.

A generosidade do público leitor no acolhimento dos volumes anteriores da série é que me leva à publicação de mais este volume, sempre possível graças à eficiência de meus editores Gengis Freire e Ana Rosa.

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS

SUMÁRIO

A hipótese de imposição do imposto sobre a renda	9
Lançamento por presunção sem exaurimento da fiscalização sobre a matéria tributável	18
Contrato com o Banco do Brasil, cujo acionista controlador é a União, alterado unilateralmente	34
A correção monetária dos contratos	54
Empresa especializada em cobertura de gastos de assistência médica e hospitalar	74
Cheque alimentação é forma de distribuição de alimentos, gerando dedutibilidade em dobro para efeitos da apuração do lucro sujeito ao imposto sobre a renda	95
O Finsocial na lei de custeio da Previdência	112
IOF	132

**A HIPÓTESE DE IMPOSIÇÃO DO IMPOSTO SOBRE A RENDA
— O SISTEMA DE BASES CORRENTES, EM FACE DO
ARTIGO 43 DO CTN, PODE SER ESTENDIDO ÀS PESSOAS
JURÍDICAS — OPINIÃO LEGAL**

CONSULTA

Formula-me o eminente jurista e procurador geral da Fazenda Nacional, professor Tércio Sampaio Ferraz, as seguintes questões:

“Por solicitação do Senhor Ministro de Estado da Economia, Fazenda e Planejamento, desejo encaminhar a V.Exa. um pedido de opinião legal sobre o art. 51 do Projeto de Lei encaminhado pelo Poder Executivo ao Congresso Nacional.

Interessa-nos especialmente sua consideração sobre os seguintes pontos:

- 1) o art. 51 caracteriza suficientemente um sistema de bases correntes?
- 2) o pagamento do imposto em 12 parcelas calculadas por estimativa significa uma forma de antecipação?
- 3) em termos de aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos de qualquer natureza, o fato gerador é ali tratado de forma constitucionalmente adequada?

Sendo o que tínhamos para o momento e agradecendo de antemão sua preciosa colaboração, com nossas saudações”.

RESPOSTA

De início, dois esclarecimentos preambulares.

O primeiro vinculado está à forma de resposta, que não é um parecer,

mas apenas singela opinião legal, em face da urgência requerida. Sobre a matéria, todavia, em nível constitucional, já me manifestei mais extensamente nos livros *Sistema Tributário na Constituição de 1988* (Ed. Saraiva, 3ª edição, 1991) e no volume VI, tomo I, dos *Comentários à Constituição do Brasil* (Ed. Saraiva, 1990), que, com o professor Celso Ribeiro Bastos, estou escrevendo.

O segundo esclarecimento é o de que a minha opinião cingir-se-á exclusivamente aos aspectos mencionados na consulta, reafirmando, no que diz respeito aos demais componentes dos diversos projetos de reforma tributária, os meus pontos de vista já exteriorizados através de jornais, rádio e televisão.

É de se lembrar que, no que concerne ao sistema de bases correntes, desde o primeiro dia do anúncio de sua adoção, considerei-o constitucional e correto, embora entenda que, no que se refere às pessoas físicas, esse regime deveria ser obrigatório e não facultativo. Isso, a meu ver, simplificaria, consideravelmente, a vida dos contribuintes, os quais, recolhendo o tributo na medida em que recebessem os rendimentos, com o complemento do tributo no fim de cada mês, estariam obrigados apenas a elementar declaração de bens, no fim do ano, com indicação da variação patrimonial.

Colocados os dois esclarecimentos preambulares, a resposta que oferto aos três quesitos é pela rigorosa constitucionalidade de sua formulação. O artigo 51 caracteriza um sistema de bases correntes. O pagamento do imposto em 12 parcelas não significa antecipação, por força do mecanismo de auto-regulação do contribuinte, veiculado pelo § 2º, letra c, com o que o fato gerador é tratado de forma constitucional e adequada. Está assim redigido:

“§ 2º A pessoa jurídica poderá, se completado o balanço ou balancete:

.....

c) suspender o pagamento da parcela mensal enquanto o balanço ou balancete mensal demonstrar que o valor das parcelas já pagas excede do imposto calculado com base no lucro do período em curso”.

Para justificar minha postura, mister se faz tecer rápidas considerações.

No passado, parcela substancial de tributaristas brasileiros entendia que o fato gerador do imposto sobre a renda era complexivo. Cheguei a defender tal colocação no livro *Teoria da Imposição Tributária* (Ed. Saraiva, 1983),

talvez influenciado pela doutrina sobre os fatos geradores complexivos e pela maiúscula obra de Rubens Gomes de Souza e Antonio Roberto Sampaio Dória, que acreditavam serem determinados fatos geradores de formação complexa, os quais não gerariam a incidência tributária senão no momento de sua conformação final. Pelo prisma de tal concepção, chegou o Supremo Tribunal Federal a fixar entendimento na Súmula 584, assim redigida:

“Ao imposto de renda calculado sobre os rendimentos do ano-base, aplica-se a lei vigente no exercício financeiro em que deve ser apresentada a declaração”.

A dar força a tal entendimento o Código Tributário Nacional, em seu artigo 105, declarava — e uso a expressão no passado por entender que tal artigo não foi recepcionado pela nova ordem constitucional — que:

“A legislação tributária aplica-se imediatamente aos fatos geradores futuros e aos pendentes, assim entendidos aqueles cuja ocorrência tenha tido início, mas não esteja completada nos termos do art. 116”.

Assim sendo, o fato gerador do imposto sobre a renda, naquela concepção, seria um fato gerador pendente em cada aquisição de disponibilidade e um fato gerador completado ao final do período estipulado, prevalecendo o comando da lei vigente e eficaz do momento em que o fato gerador se completasse sobre o comando da lei em vigor quando da ocorrência do fato gerador pendente.

Confesso que, nada obstante hospedar tal inteligência, nunca me senti inteiramente convencido, à época, de que uma lei posterior pudesse atingir relações jurídicas consolidadas e irreversíveis, podendo criar ônus irrisarcível para os contribuintes, se lei posterior elevasse a carga tributária, gerando uma situação não prevista e, portanto, sem projeção econômica, nas referidas relações.

Minha mudança de postura começou a ocorrer com o advento do decreto-lei 1.967/82 e já em meu livro *Direito Empresarial* (Ed. Forense, 2.^a ed., 1986), defendi a tese de que seria inconstitucional tal veículo legislativo, por fazer retroagir seus efeitos a fatos pretéritos, com a justificativa de que seria complexivo o fato gerador do imposto sobre a renda e de que os artigos 105, 116 e 117 do CTN permitiriam tal tratamento.

A matéria, a partir de então, passou a ser objeto de reflexão cada vez maior por parte dos doutrinadores especializados, tendo inclusive a XI Jornadas Latino-Americanas de Direito Tributário (1983) tratado da matéria, na época, sendo eu um dos relatores para o tema e, relator geral, o professor Alcides Jorge Costa.

A tendência dos tributaristas latino-americanos reunidos foi a de que o fato gerador de imposto sobre a renda não poderia implicar efeitos retroativos da imposição.

Já, à época, Luciano da Silva Amaro demonstrava seu inconformismo com a doutrina pretérita e, em palavras candentes, dizia:

“Sempre nos causou enorme perplexidade a despreocupação com que, aliada à jurisprudência, a *communis opinio doctorum* afrontou o princípio da irretroatividade das leis, fazendo, ainda, tábula rasa de outros pressupostos do Estado de Direito, ao procurar equacionar o problema da aplicação, no tempo, das normas do imposto de renda que o aumentam ou criam novas formas de incidência. Tem-se sustentado, contra a justa, jurídica e indignada revolta de vozes isoladas, que o imposto de renda devido sobre a renda apurada em cada ano é disciplinado pela lei vigente ao final do mesmo ano.

Pretendemos demonstrar, neste estudo, a falácia dos argumentos em que se apóia a posição contestada, para concluir que a retroatividade que se pratica com as leis do imposto de renda, longe de ser mero aspecto condenável do ponto de vista da Justiça ou da Política Fiscal, é uma afronta à Constituição.

Trata-se, realmente, de velhíssima e empedernida inconstitucionalidade, que, mercê de estranha síndrome de inércia da doutrina, contaminou os espíritos, instalou-se nas mentes, e cristalizou-se a tal ponto que mereceu consagração em súmula de nossa mais alta Corte de Justiça: “Ao imposto de renda calculado sobre os rendimentos do ano-base, aplica-se a lei vigente no exercício financeiro em que deve ser apresentada a declaração” (*Súmula 584 do STF*) (*Caderno de Pesquisas Tributárias n.º 11*, Ed. CEEU/Resenha Tributária, 1986, p. 345/346).

E a tese de Luciano da Silva Amaro revelou-se de clareza meridiana. Para demonstrar a injustiça e inconstitucionalidade das posturas anteriores,

o autor figurou o exemplo gráfico de uma hipotética mudança de regras durante um jogo de futebol. Imaginara uma partida em que, tendo um dos times marcado dois gols de dentro da área e a outra equipe um só gol de fora da área, o presidente da Federação, por ser simpatizante da equipe perdedora, alterou, no último momento, as regras do jogo, atribuindo, para o gol de dentro da área, valor de meio gol e para o de fora da área, o valor de dois gols, de forma a transformar a derrota em vitória.

Da mesma forma que o exemplo apresentado provocaria a justificada ira da torcida, dos jogadores e dos tribunais, mostrou Luciano da Silva Amaro que alterar as regras de imposto, no fim de ano, atingindo relações já consolidadas e irreversíveis, seria agir como o referido e imaginário presidente da Federação, também imaginária, e torcedor fanático da equipe derrotada.

A validade do mencionado decreto-lei foi levada à apreciação dos Tribunais e após magnífico voto do ministro Sebastião Alves dos Reis no TFR, confirmado no Supremo, a inconstitucionalidade manifesta daquele veículo legislativo foi declarada.

Decidi, então, organizar Simpósio Nacional de Direito Tributário, que foi aberto pelo eminente ministro José Carlos Moreira Alves, para discutir matéria e, para o Caderno n. 11 de Pesquisas Tributárias, subordinado ao tema “O fato gerador do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza”, convidei os juristas Antônio Carlos Garcia de Souza, Antônio Manoel Gonzalez, Carlos da Rocha Guimarães, Gilberto de Ulhôa Canto, Gustavo Miguez de Mello, Hugo de Brito Machado, Ian de Porto Alegre Muniz, José Eduardo Soares de Mello, Luciano da Silva Amaro, Ricardo Mariz de Oliveira, Wagner Balera, Waldir Silveira Mello e Ylves José de Miranda Guimarães, para que se manifestassem a respeito. A maioria esmagadora hospedou a tese de que o fato gerador complexo não aplicava o direito de alterar relações jurídicas já consolidadas. Alguns, de forma clara e outros por indicação nas conclusões, aceitaram o princípio de que a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica faz-se a cada acréscimo, não se podendo fazer retroagir a eficácia de leis posteriores a fatos ocorridos preteritamente.

A matéria, a meu ver, foi definitivamente solucionada com o advento da Constituição Federal de 1988. A introdução expressa do princípio da ir-retroatividade no art. 150 inciso III letra a, afastou característica de complexividade que se outorgava ao fato gerador do imposto sobre a renda.

Está, o dispositivo, assim redigido:

“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 antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado”.

Ora, se a cada aquisição de disponibilidade jurídica ou econômica ocorre um fato gerador, à evidência, não há como pretender que lei posterior retroaja a situações pretéritas, sem violar o comando constitucional. De certa forma, a Constituição Federal, ao introduzir o princípio da irretroatividade expressa no Direito Tributário, a meu ver, impôs, de forma definitiva, a adoção do princípio de bases correntes para a legislação do imposto sobre a renda. A partir de 1988 já não mais é possível sistema que regule o referido imposto que não exteriorize o sistema de bases correntes. A cada aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica ocorre o fato gerador, que se torna complexivo apenas no que concerne à forma de apuração, forma esta, todavia, que não integra o núcleo do fato gerador do referido tributo.

Não entro a discutir, nesta singela opinião, o artigo 43 do CTN, o que já fiz em outros escritos, nem os limites dos artigos 116 e 117, legislação infraconstitucional e anterior à lei suprema de 1988, posto que o artigo 43 apenas expõe o que constitui o fato imponible do referido tributo, cuja hipótese de imposição, em nível de legislação ordinária, deve conformar-se aos princípios constitucionais que a lei, com eficácia de complementar, hospeda. Para efeitos da presente opinião, a matéria é despicienda, na medida em que o fato gerador ocorre, seja pendente ou não, sempre que haja a aquisição de disponibilidade regulada pela lei. O próprio artigo 114 do CTN é também de relevância relativa, posto que se refere à conformação da lei ordinária, que dará o perfil da imposição, à luz dos princípios constitucionais explicitados na lei complementar.

O que de relevante há a acentuar é o fato de que, pelo prisma do que dispõe o artigo 150 inciso III letra a, o imposto sobre a renda só pode ser veiculado pelo sistema de bases correntes. Não há mais, no Direito Tributário Constitucional, fatos geradores complexivos para o imposto sobre a renda, a não ser no que concerne à forma de apuração.

Isto posto, passo a examinar, de forma perfunctória, o artigo 51, visto

que, pelo atrás exposto, nenhuma análise mais pormenorizada faz-se necessária.

O artigo 51 está assim redigido:

“As pessoas jurídicas tributadas em base no lucro real pagarão o imposto sobre o lucro anual do seguinte modo:

I. em 12 parcelas com vencimento no dia 20 dos meses de janeiro a dezembro do período-base de incidência, calculadas por estimativas nos termos do § 1.º;

II. a diferença entre o imposto devido segundo a declaração de rendimentos e a importância paga nos termos do inciso anterior, no prazo para entrega da declaração.

§ 1.º Cada parcela de que trata o inciso I será igual às seguintes parcelas:

a) um sexto do imposto e adicional apurado em balanço ou balancete levantado em 30 de junho do período-base anterior, às dos meses de janeiro a abril;

b) um doze avos do imposto e adicional apurado no balanço anual de 31 de dezembro do período-base anterior, às dos meses de maio a agosto;

c) um sexto do imposto e adicional apurado em balanço ou balancete levantado em 30 de junho do período-base em curso, às dos meses de setembro a dezembro.

§ 2.º A pessoa jurídica poderá, se completado o balanço ou balancete:

a) pagar as parcelas dos meses de janeiro a abril segundo balanço de 31 de dezembro do período-base anterior;

b) pagar as parcelas dos meses de julho a agosto segundo o balanço ou balancete de 30 de junho do período-base em curso;

c) suspender o pagamento da parcela mensal enquanto o balanço ou balancete mensal demonstrar que o valor das parcelas já pagas excede do imposto calculado com base no lucro do período em curso.

§ 3.º A pessoa jurídica poderá acumular para pagamento no mês seguinte a parcela mensal inferior a 1.000 UFIR.

§ 4.º Os balanços ou balancetes intermediários referidos neste artigo deverão ser levantados com observância das leis comerciais e fiscais e transcritos no Diário ou no livro de Apuração do Lucro Real.

§ 5º A pessoa jurídica que não tiver levantado balanço ou balancete em 30 de junho de 1991 deverá pagar em janeiro a abril de 1992 parcelas iguais a um doze avos do imposto e adicional devidos sobre o lucro apurado no balanço de 31 de dezembro de 1990.

§ 6º O imposto calculado com base no lucro apurado nos balanços ou balancetes e as parcelas mensais de que trata esse artigo serão expressos em quantidade de UFIR diária, e a importância em cruzeiros da parcela a pagar será determinada mediante a multiplicação da quantidade de UFIR diária pela expressão monetária desta na véspera do pagamento”.

Em nenhum momento, o dispositivo faz menção a uma antecipação de imposto cuja incidência ocorreria no futuro.

Se assim dissesse o legislador estaria, à evidência, retornando ao perfil jurídico do artigo 105 do CTN, para mim definitivamente afastado do universo jurídico pátrio desde 5 de outubro de 1988, pois reconheceria a ocorrência de fato gerador apenas no encerramento do período. Estaria, assim, a antecipação do imposto, disciplinada em conflito com o disposto no art. 114 do CTN com o discurso abaixo:

“Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência”.

À nitidez, sem ocorrência do fato gerador não pode haver cobrança do tributo, visto que este inexistente. Desta forma, se antecipação houvesse, que não há, o sistema sinalizado seria o pretérito e não aquele conformado pela Constituição de 1988.

Ocorre que o art. 51 apenas faz menção a uma forma de estimativa do imposto incidente sobre fatos geradores ocorridos e que são, de rigor, os que exteriorizam a aquisição de cada disponibilidade econômica ou jurídica. Não me detenho a analisar os artigos 116 e 117 e as expressões econômica ou jurídica por já desta matéria ter tratado no estudo para o Caderno nº 11 de Pesquisas Tributárias, Ed. CEEU/Resenha Tributária, às páginas 261/293. Em outras palavras, a cada aquisição de disponibilidade econômica há a ocorrência de fato gerador de imposto sobre a renda, cuja apuração o artigo 51 determinou que se faça por estimativa.

Se a estimativa, todavia, implicasse um sistema rígido, passível de gerar incidência sobre uma “não disponibilidade adquirida” — obrigando a

pessoa jurídica, mesmo sem ter lucro, a recolher, o “imposto” pretendido — claramente, o sistema esbarraria no disposto no art. 114 do CTN, que, além de exigir a lei necessária, obriga a explicação suficiente para que o perfil inextensível do fato gerador seja apresentado. À falta de mecanismos propiciatórios de adaptação, a lei seria necessária, mas não suficiente para conformar o fato gerador do referido imposto, conforme definido no artigo 43 do CTN assim redigido:

“O imposto, de competência da União sobre a renda e proventos de qualquer natureza *tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica*:

I. de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II. de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior” (grifos meus).

Ocorre, todavia, que o § 2º letra *c* do referido artigo 51 outorga ao contribuinte o direito de definir o *quantum debeatur*, à luz do lucro do período, com o que só pagará se realmente entender que deva imposto, por força de aquisições de disponibilidades econômicas que ocorreram.

Em nenhum momento, haverá incidência do tributo sobre “não aquisições de disponibilidades econômicas”, possuindo o sistema, mecanismo adequado para que se pague o tributo à medida em que se adquiram as disponibilidades, cabendo ao contribuinte, por seus controles internos e contábeis, definir o nível do pagamento para que não pague tributo sobre renda que não auferiu.

Entendo, pois, que o sistema adota, claramente, o mecanismo de bases correntes, de resto, a meu ver, o único compatível com os princípios que regem o direito tributário plasmados na Constituição Federal.

Não há que se falar em antecipação, pois cabe ao contribuinte definir se recolherá ou não o tributo, à luz de suas aquisições, com o que considero, rigorosamente, constitucional o artigo 51 do projeto do governo.

Respondo, pois, de forma sintética às três questões:

- 1) Sim.
- 2) Não.
- 3) Sim.

S.M.J.

**LANÇAMENTO POR PRESUNÇÃO SEM EXAURIMENTO DA
FISCALIZAÇÃO SOBRE A MATÉRIA TRIBUTÁVEL.
MALTRATO AOS PRINCÍPIOS DA LEGALIDADE, DO DEVIDO
PROCESSO LEGAL E DA AMPLA DEFESA, ASSIM COMO AO
PROCEDIMENTO DO ATO TRIBUTÁRIO — PARECER**

CONSULTA

A consulente foi autuada pela Fiscalização Federal, entendendo esta que recebera notas de favor, desacompanhadas de mercadorias, com o que reduziria o valor de tributos variados (IR, IPI, PIS etc.) a pagar, gerando despesas não realizadas. A autuada não se defendeu da variada gama de processos fiscais, na fase administrativa, pois pretende entrar em juízo para anular os lançamentos de ofício, oportunidade em que pretende providenciar robusta prova, a ser obtida em perícia que solicitará, demonstrando que as mercadorias questionadas (matérias-primas) entraram no estabelecimento e computaram seus produtos industriais, não tendo havido uma única operação de favor. Entende, por outro lado, que a digna fiscalização limitou-se a conformar seus autos de infração a partir da presunção de que as empresas fornecedoras seriam inidôneas e de que as mercadorias não teriam entrado no estabelecimento da consulente, sem examinar os variados controles que permitirão à consulente demonstrar, em juízo, que as operações mencionadas não foram fictícias, mas reais. Em face do exposto, solicita-me parecer, questionando a legitimidade da ação fiscal, lastreada em documentação de terceiros e sem exame dos direitos da consulente, pedindo resposta sobre a juridicidade do lançamento e anexando, para tanto, parte substancial dos documentos.

RESPOSTA

Mister se faz tecer algumas considerações sobre alguns princípios básicos da Constituição e do Direito Tributário antes de responder a monocrática questão sobre a legalidade ou não do lançamento múltiplo realizado a partir

da presunção de que as notas correspondentes às mercadorias (matérias-primas) entradas seriam decorrentes de favor.¹

De início, é de se lembrar que a Constituição Federal garante a ampla defesa nos processos administrativos, estando, o artigo 5º inciso LV da lei maior, assim redigido:

“Aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes”.²

O devido processo legal é, pois, princípio dos mais relevantes garantidos pela lei suprema, devendo-se lembrar que nenhum texto pretérito tornou tão cristalina tal garantia para o cidadão.³

1 O Caderno de Pesquisas Tributárias, nº 9, do Centro de Estudos de Extensão Universitária (Editora Resenha Tributária, 2ª tiragem, 1991), subordinado ao tema “Presunções no Direito Tributário”, objetivou traçar os limites possíveis de utilização da presunção no Direito Tributário, hospedando estudos de Aires Fernandino Barreto, Antônio Alberto Soares Guimarães, Antônio Bianchini Neto, Antônio Manoel Gonçalves, Cléber Giardino, Gilberto de Ulhoa Canto, Gustavo Miguez de Mello, Hugo de Brito Machado, Ives Gandra da Silva Martins, José Eduardo Soares de Melo, Ricardo Mariz de Oliveira, Roberto Catalano Botelho Ferraz, Vittorio Cassone, Wagner Balera, Ylves José de Miranda Guimarães, Yonne Dolácio de Oliveira. Todos os autores restringem a utilização dessa técnica.

2 Celso Bastos assim o comenta: “O presente dispositivo confere aos acusados em geral a proteção da ampla defesa e do contraditório. No Direito anterior, ambos estavam separados em preceptivos diferentes. A união que ora se faz parece de boa técnica, dada a íntima imbricação existente entre eles. Por ampla defesa deve-se entender o asseguramento que é feito ao réu de condições que lhe possibilitem trazer para o processo todos os elementos tendentes a esclarecer a verdade. É por isso que ela assume múltiplas direções, ora se traduzirá na inquirição de testemunhas, ora na designação de um defensor dativo, não importando, assim, as diversas modalidades, em um primeiro momento. Por ora basta salientar o direito em pauta como um instrumento assegurador de que o processo não se converterá em uma luta desigual em que ao autor cabe a escolha do momento e das armas para travá-la e ao réu só cabe timidamente esboçar negativas. Não, forçoso se faz que ao acusado se possibilite a colocação da questão posta em debate sob um prisma conveniente à evidencição da sua versão. É por isto que a defesa ganha um caráter necessariamente contraditório. É pela afirmação e negação sucessivas que a verdade irá exsurgindo nos autos. Nada poderá ter valor inquestionável ou irrefutável. A tudo terá de ser assegurado o direito do réu de contraditar, contradizer, contraproduzir e até mesmo de contra-agir processualmente” (*Comentários à Constituição do Brasil*, 2º vol., Ed. Saraiva, 1989, p. 265/266).

3 Manoel Gonçalves Ferreira Filho ensina: “Ampla defesa. O princípio do contraditório traz em si um dos aspectos da ampla defesa — livre debate e livre produção de provas. O texto, porém, volta à ampla defesa porque o direito de defesa é imprescindível para a segurança individual. É um dos meios essenciais para que cada um possa fazer valer sua inocência quando injustamente acusado. Segundo o texto em estudo, se assegura “ampla defesa”. Isto significa que o legislador está obrigado, ao regular o processo criminal, a respeitar três pontos: velar para que todo acusado tenha seu defensor; zelar para que tenha ele pleno conhecimento da acusação e das provas que o alicerçam; e possam ser livremente debatidas essas provas ao mesmo tempo que se ofereçam outras (o contraditório propriamente). O primeiro ponto obriga o Estado a oferecer, ao acusado que não tenha recursos, advogado gratuito e a não permitir que se pratique ato processual sem a assistência de defensor. O segundo proscreve os processos secretos que ensejam o arbítrio (cf. Barbalho, *Constituição Federal Brasileira*, p. 346). O último propicia a crítica dos depoimentos e documentos, bem como dos eventuais exames periciais que apóiam a acusação. Igualmente confere à defesa recursos paralelos aos da acusação para o oferecimento de provas que infirmem o alegado contra o réu. Pela Constituição, foi o princípio claramente estendido ao processo administrativo, evidentemente de natureza disciplinar. Em face do direito anterior, não era indiscutida essa extensão, todavia, como aponta Ada Pellegrini Grinover; havia jurisprudência que anulava processos administrativos em que não se deram condições de defesa ao acusado (*O processo em sua unidade — II*, cit., p.64/5)” (*Comentários à Constituição Brasileira de 1988*, 1º volume, Saraiva, 1990, p. 68/69).

A par do referido princípio, outro, de relevo ainda maior, surge como princípio geral. Não se trata de um fundamento da cidadania, visto que estes são cinco apenas (direito à vida, liberdade, dignidade, segurança e propriedade). Falo do princípio da legalidade.⁴

Redigido está, o artigo 5º inciso II, da forma que se segue:

“Ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”,

o qual se completa — para que a legalidade seja assegurada — pelo art. 5º XXXV, com a dicção seguinte:

“A lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito”.⁵

No Direito Tributário, todavia, o princípio da legalidade mereceu tratamento constitucional mais pormenorizado, estando, o artigo 150, inciso I, assim veiculado:

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

I. exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”⁶.

Merece ressalva especial o início da locução:

4 O *caput* do artigo 5º tem a seguinte dicção: “Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no país a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes...”

5 Assim o analisa Pinto Ferreira: “Os governantes e governados estão submetidos ao império soberano da lei, votada pelo Congresso ou Parlamento, eleito livremente pelo povo.

A palavra lei é empregada em seu sentido formal, como *terminus technicus*. Tanto pode ser a lei federal, como a lei estadual, como a municipal. Transforma-se ela em comando genérico e abstrato, que os órgãos jurisdicionais e a administração pública devem executar e aplicar, limitando-se ao cumprimento legal.

A lei é um ato normativo, mas a Constituição vigente enumerou diversos atos normativos, em seu art. 59, sobre o processo legislativo. A lei não é, assim, o único ato normativo primário, mas tem o sentido de gênero que abrange todos os atos normativos primários (cf. Manoel Gonçalves Ferreira Filho, *Comentários à Constituição Brasileira*, p. 590).

A lei, como ato normativo e com função normativa, consubstancia destarte o princípio da legalidade, imposta a governantes e governados.

Os atos normativos primários têm sua validade na Constituição, que é a lei suprema do país, o seu principal diploma. Nenhuma lei pode subsistir contra ela, porque é a *lex legum*, a lei das leis, é a norma fundamental do sistema jurídico, segundo o postulado kelseniano” (*Comentários à Constituição Brasileira*, 1º volume, Saraiva, 1989, p. 64/65).

6 Escrevi: “O primeiro dos princípios hospedeiros de limitações ao poder de tributar é o da legalidade, que, no Direito Tributário, é estrito. Estava consagrado no Direito anterior, não tendo sofrido alterações.

O Código Tributário Nacional, portanto, continua inatacável, em seu art. 97.

O que mais importante existe no dispositivo é a eliminação de ressalva, com o que a lei é fundamental sempre e sem ressalvas. Mantêm-se, todavia, algumas” (*Comentários à Constituição do Brasil*, 6º volume, tomo I, Saraiva, 1990, p. 145).

“Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao consulente”, com o que torna claro, o constituinte, que além daquelas garantias do artigo 5º e estas do artigo 150, outras garantias tem o contribuinte, não sendo despendendo lembrar que o § 2º do artigo 5º estende tal leque além dos próprios limites da Constituição, ao declarar que:

“Os direitos e garantias expressos nesta Constituição não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados, ou dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte”.⁷

O aspecto, todavia, que merece particular atenção do exegeta é aquele que diz respeito a ser o princípio da legalidade um princípio reproduzido, em dois momentos, no texto constitucional (art. 5º inciso II e art. 150 inciso I). No que concerne à matéria tributária, entendem os exegetas especializados que o constituinte nada mais fez que realçar ser o princípio da legalidade, no direito tributário, estrito, inflexível, inextensível. O que, de resto, era a opinião unânime da doutrina no passado. A *lex* tributária não é apenas *lex scripta*, mas também *lex stricta*. Em face da conformação mais limitada, para o poder tributante, que o princípio da legalidade oferta à sua ação, houve por bem o constituinte, como já fizera, o constituinte pretérito, reproduzir o princípio da legalidade, exposto no capítulo pertencente à cidadania, com o perfil limitado próprio do Direito Tributário. Em outras palavras, por ser a imposição tributária norma de rejeição social — pela teoria das normas que, sem sanção, ninguém cumpriria — não só ofertou o constituinte o direito ao Poder Tributante de exigir tudo o que entendesse, dentro da lei e exclusivamente da lei, como garantiu que o contribuinte só estivesse obriga-

⁷ Eugênio Haddock Lobo e Júlio Cesar do Prado Leite escreveram: “Extremamente cauteloso — e a meu ver é melhor pecar pelo excesso de cautela do que pelo excesso de simplificação ou síntese; que geralmente traduzem imperdoável omissão — tornou o legislador constituinte expresso o que, no sistema constitucional posto em vigência, estava implícito, certo de que os direitos e garantias não se exauram no texto escrito da Lei Fundamental, pois que, por construção exegetica, defluirão também do regime adotado e dos princípios agasalhados pela Constituição. Por isso é que, ao iniciarmos os Comentários, sublinhamos que, no Preâmbulo, o intérprete ou o aplicador da norma constitucional encontraria um dos vetores para a exegese do texto, nas buscas do vero sentido dos seus Títulos, Capítulos e dispositivos neles inseridos.

Pacífico é o entendimento doutrinário atual de que o regime e os princípios, explícitos ou implícitos nos textos Constitucionais, são fontes do Direito Constitucional, quer queiram ou não os dogmatistas ortodoxos. Porque se transformam em lei interna os Tratados Internacionais quando ratificados pelo governo do Estado-membro, alguns deles, sobretudo os multilaterais, desfrutam de nível hierárquico equivalente ao da legislação complementar do texto constitucional. Por conseguinte, andou bem o legislador constituinte ao apontá-los como instrumentos geradores de direitos e garantias, capazes de conviverem ao lado daqueles que, diretamente, provêm do texto constitucional. Aliás, no curso dos comentários, tivemos a oportunidade de citar inúmeros Tratados, Convenções e Declarações internacionais que inspiraram regras. Capítulos e até mesmo Títulos desta e das Constituições brasileira precedentes” (*Comentários à Constituição Federal*, 1º volume, Ed. Trabalhistas, 1989, p. 135/136).

do àquilo que, rigorosamente, estivesse tipificado nos textos constitucionais, complementar e ordinário. Em outras palavras, no Direito Tributário a legalidade não é maleável, mas estrita, a tipicidade não é flexível, mas fechada e a reserva não é relativa, mas absoluta.⁸

Tal percepção do constituinte, da doutrina e da jurisprudência serve de fundamento ao que passo agora a examinar.

À luz das considerações anteriores, à evidência, a presunção *juris et de jure* não é técnica apurativa pertinente ao Direito Tributário. A presunção mencionada fere o princípio da legalidade, afeta a ampla defesa e pode criar, inclusive, “ficção jurídica” também repudiada pelo Direito Tributário.⁹

8 Escrevi: “Entendemos nós, portanto, que a reserva absoluta de lei é a única aplicável ao Direito Tributário, devendo o texto legal conter todas as hipóteses e os tipos necessários à sua aplicação, sem nenhuma margem de discricionariedade outorgada a seus aplicadores.

Já sobre esta matéria escrevemos, dizendo o seguinte: “Com efeito, em Direito Tributário, só é possível estudar o princípio da legalidade, através da compreensão de que a reserva da lei formal é insuficiente para a sua caracterização. O princípio da reserva da lei formal permitiria uma certa discricionariedade, impossível de admitir-se, seja no Direito Penal, seja no Direito Tributário.

Como bem acentua Sainz de Bujanda (*Hacienda y derecho*, Madrid, 1963, vol. 3, p.166), a reserva da lei no Direito Tributário não pode ser apenas formal, mas deve ser absoluta, devendo a lei conter não só o fundamento, as bases do comportamento da administração, mas — e principalmente — o próprio critério da decisão no caso concreto.

A exigência da *lex scripta*, peculiar à reserva formal da lei, acresce-se o da *lex stricta*, próprio da reserva absoluta. É Alberto Xavier quem esclarece a proibição da discricionariedade e da analogia, ao dizer (ob. cit., p. 39): “E daí que as normas que instituem sejam verdadeiras normas de decisão material (Sachentscheidungsnormen), na terminologia de Werner Flume, porque, ao contrário do que sucede nas normas de ação (Handlungsnormen), não se limitam a autorizar o órgão de aplicação do Direito a exercer, mais ou menos livremente, um poder, antes lhe impõem o critério da decisão concreta, predeterminando o conteúdo do seu comportamento (os grifos são nossos).

Yonne Dolácio de Oliveira, em obra por nós coordenada (*Legislação Tributária, tipo legal tributário, in Comentários ao CTN*, Bushatsky, 1974, v. 2, p. 138), alude ao princípio da estrita legalidade para albergar a reserva absoluta da lei, no que encontra respaldo nas obras de Hamilton Dias de Souza (*Direito Tributário*, Bushatsky, 1973, v.2) e Gerd W. Rothmann (*O princípio da legalidade tributária, in Direito Tributário*, 5ª Coletânea, coord. por Ruy Barbosa Nogueira, Bushatsky, 1973, p. 154). O certo é que o princípio da legalidade, através da reserva absoluta de lei, em Direito Tributário, permite a segurança jurídica necessária, sempre que seu corolário conseqüente seja o princípio da tipicidade, que determina a fixação da medida da obrigação tributária e os fatores dessa medida, a saber: a quantificação exata da alíquota, da base de cálculo ou da penalidade.

É evidente, para concluir, que a decorrência lógica da aplicação do princípio da tipicidade é que, pelo princípio da seleção, a norma tributária elege o tipo de tributo ou da penalidade; pelo princípio do *numerus clausus* veda a utilização da analogia; pelo princípio do exclusivismo torna aquela situação fática distinta de qualquer outra, por mais próxima que seja; e finalmente, pelo princípio da determinação conceitual de forma precisa e objetiva o fato impositivo, com proibição absoluta às normas elásticas” (*Resenha Tributária*, 154:779-82, Seção 2.1, 1980)” (*Curso de Direito Tributário*, Ed. Saraiva, 1982, p. 57/58).

9 Sobre as presunções *hominis*, Gustavo Miguez de Mello ensina: “A análise dos princípios e normas constitucionais específicas deve evidentemente proceder ao estudo das leis ordinárias que criem presunções em matéria tributária e ao estudo de possibilidade jurídica de eventual invocação pelas autoridades tributárias de presunções *hominis* como fundamento para lançamento de tributos. A omissão no que concerne à providência acima, acarretou, em inúmeros casos concretos, cobranças injurídicas de tributos. Merece entretanto ser salientado que o próprio exame da aplicabilidade de princípios e normas constitucionais específicos referentes a direitos e garantias individuais de contribuinte deve ser antecedido do estudo das conseqüências para a precisa determinação de cada um dos direitos e garantias individuais que decorrem da subordinação do parágrafo a que se refere ao direito de que se tratar ao caput do

Outra não foi a conclusão do IX Simpósio Nacional de Direito Tributário, dedicado ao tema "Presunções no Direito Tributário", tendo os mais de 200 tributaristas de todo o país, decidido em plenário que:

"1ª questão — Em que as presunções as distinguem das ficções jurídicas e dos índices? Compatibilizam-se as presunções com os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação?

Resposta do Plenário: Índícios são fatos conhecidos, comprovados, que se prestam como ponto de partida para as presunções *hominis*. Estas constituem um processo de raciocínio pelo qual se parte do fato conhecido para um não conhecido com base numa regra de frequência suficiente ou de resultados conhecidos ou em decorrência da previsão lógica do desfecho.

Nas presunções legais a identificação da consequência decorrente dos fatos conhecidos se dá por determinação da lei que substitui o processo de raciocínio desenvolvido pelo seu aplicador, podendo comportar prova em contrário ou não, conforme se trate de presunções relativas ou absolutas.

Na ficção a lei atribui a determinado fato, coisa, pessoa ou situação característica ou natureza que, no mundo real, não existem nem podem existir.

Os lançamentos de tributos com base em presunções *hominis* ou índices (ressalvados os índices veementes quando proporcionam certeza quanto aos fatos), sempre que ocorrer incerteza quanto aos fatos, não se compatibilizam com os princípios da legalidade

... (9) artigo 153 da Constituição Federal, sendo também relevante observar a inclusão do dispositivo constitucional em exame no capítulo dos direitos e garantias individuais.

A fidelidade à norma jurídica é a razão que invocamos para reproduzir dispositivo legal tão conhecido pelo leitor: "Art. 153 — A Constituição assegura aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no país a inviolabilidade dos direitos concernentes à vida, à liberdade, à segurança e à propriedade nos termos seguintes... (Os grifos evidentemente não constam do texto original).

Verifica-se, desde logo, que a determinação do conteúdo dos direitos de defesa, ao devido processo legal, do princípio da estrita legalidade e tipicidade da instituição e cobrança de tributos e dos demais direitos consagrados nos parágrafos do artigo 153 da Constituição tem, necessariamente, de resultar em garantias efetivas para o cidadão e na inviolabilidade absoluta dos seus direitos à vida, à liberdade, à segurança e à propriedade — direitos estes que, como vimos, são fundamentais, na lição de Manoel Gonçalves Ferreira Filho, inviolabilidade esta que deve ser assegurada na vida real, pois a Constituição assegura no plano da normalidade jurídica.

O princípio da subordinação dos parágrafos ao *caput* e mais do que ele, a expressa menção no *caput* do artigo 153 da Constituição aos "termos seguintes" com referência aos parágrafos e o princípio de que o Legislador não emprega palavras inúteis, evidenciam a grande relevância que têm na determinação do conteúdo dos direitos e garantias individuais específicos o emprego pelo Legislador Constitucional no *caput* do artigo 153 dos termos "assegura", "inviolabilidade de direitos", "segurança" e menção que ele fez a "garantias" (*Caderno de Pesquisas Tributárias* 9, Ed. Resenha Trib./CEEU, 1984, p. 143/144/145).

e da tipicidade da tributação. As presunções legais relativas podem ser adotadas pelo legislador desde que sejam estabelecidas no âmbito da competência tributária respectiva.

Por ficção não se pode considerar ocorrido o aspecto material do fato imponible, pois ou se estará exigindo tributo sem fato gerador ou haverá instituição de tributo fora da competência outorgada pela Constituição. O mesmo se aplica à instituição da presunção absoluta, pois, de sua aplicação, poderá resultar exigência de tributo sem fato gerador (unânime)".¹⁰

À evidência, apenas a lei pode definir o fato imponible. A hipótese de imposição de nenhum tributo deve decorrer de presunção. Ou claramente está na lei a hipótese, ou não pode ser criada por singelo "palpite jurídico" ou "preconceito fiscal".

À nitidez, também, a presunção *juris tantum* é admitida como técnica de apuração, sempre que não haja possibilidade alguma de se obter, com o exaurimento de todas as técnicas de fiscalização, os elementos possíveis para a comprovação absoluta do alegado, servindo de base para o início da ação fiscal, mas nunca para a condenação fiscal, à falta de elementos tipificadores absolutos. O caso presente, todavia, não é de *presunção juris tantum* como fato gerador da pretendida obrigação, assemelhando-se às hipóteses de presunção *juris et de jure*, visto que não esgotou a fiscalização os meios de apuração para saber se poderia ou não fazer o lançamento.¹¹

10 *Caderno de Pesquisas Tributárias* n. 10, Ed. Resenha Tributária/CEEU, 2ª tiragem, 1991, P. 353/354).

11 Procedimento semelhante adotou o Fisco em relação à movimentação bancária, que foi sustado pela Súmula 182 do TFR. Sobre a matéria escreveu Gustavo Miguez de Mello: *Pergunta-se: constituiria tal comprovação o fato de o contribuinte não provar que determinado depósito não constitui aumento de seu patrimônio? Neste caso a comprovação do acréscimo patrimonial se identificaria com a ausência de prova, o que é absurdo.*

A prova tem de ser feita pela autoridade lançadora. Ora, a autoridade lançadora age como tal ao realizar o lançamento.

O contribuinte tem o direito de discutir a prova realizada em sua defesa administrativa, direito este que decorre ao texto da lei em exame e decorre também diretamente dos princípios constitucionais de ampla defesa e de direito ao devido processo legal.

Cabe, pois, ao Poder Judiciário ao julgar a procedência do lançamento verificar se, quando do lançamento, foi feita a comprovação do "... acréscimo de patrimônio ..." já que nem o juiz nem o perito e seus assistentes podem substituir a "... autoridade lançadora...", máxime em se tratando de lançamento que é atividade que "... compete privativamente à autoridade administrativa ..." (Código Tributário Nacional, art. 142).

A Jurisprudência Administrativa e Judicial são mansas e pacíficas no que concerne à não tributação de lançamentos a crédito decorrentes de depósitos "bancários cuja origem foi comprovada através de elementos de prova carreados ao processo..." (1º Conselho de Contribuintes, 2ª Câmara, Ac. nº 102.18.872, 16.2.1982, DO de 20.04.1983, pág. 6.419) ou por meio de prova pericial (Tribunal Federal de Recursos, Remessa *ex-officio* nº 65.186 - MG, reg. nº 31181502, DJ de 9.2.1984, pág. 935).

A mera abertura de prazo para impugnação não representa considerar sujeito o lançamento à prova em contrário, em face das normas atuais que regem o processo administrativo, que, sobre cercearem o direito da ampla defesa do contribuinte, não permitindo todos os meios de prova, possíveis no Judiciário, faz da própria Fazenda parte e juiz, ao mesmo tempo.

Desta forma, ao não examinar, no procedimento anterior ao lançamento, todas as possibilidades de apuração, claramente, transformou, o Fisco, uma eventual presunção *juris tantum* em *juris et de jure*, na medida em que apenas à autoridade administrativa cabe a determinação da matéria tributável.

Não examinou, a Fazenda, os livros contábeis, os registros de produção e, com base em mero instrumental exógeno, autou a consulente, conhecendo as limitações impostas à ampla defesa do processo administrativo, que não permite, em toda a extensão, a prova pericial que pertine ao Judiciário. Considerou, pois, o Erário que, independentemente dos fatos ocorridos, a sua opinião deslastreada deles, serviria para exigir tributo contra a lei.

Em outras palavras, ao entender o Fisco que mercadorias fornecidas não teriam sido fornecidas porque as notas seriam de favor, sem fazer prova alguma, agiu contra a evidência dos fatos.

.. (11) A 2ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes julgou "insubsistente e prejudicial de falta de previsão legal para a tributação de rendimentos por eles (depósitos bancários) revelados (Ac. nº 102.18.040, 16.3.81, DOU de 17.2.83, pág. 2.633).

A 4ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes decidiu que "Tributam-se, como representativos de rendimentos omitidos os valores dos depósitos bancários, quando não comprovada a origem, nos termos da legislação de regência e da predominante jurisprudência deste Conselho" (Rec. nº 37.484, Ac. nº 104-2708, 17.3.82, D.O. de 16.5.83, pág. 8.110).

O leitor não encontrará, entretanto, em tais decisões qualquer menção a dispositivo legal (ou mesmo regulamentar) que possa configurar "... previsão legal para a tributação do rendimento ...", nem nelas encontrará a precisa indicação da "... legislação de regência ..."

Os Conselhos de Contribuintes já trouxeram diversas contribuições relevantes para interpretação da Legislação Tributária; pelas razões já apresentadas, porém, não podemos concordar com entendimentos constantes das decisões acima transcritas..

Embora nem sempre haja o Tribunal Federal de Recursos sustentado o entendimento expresso nos Acórdãos a seguir transcritos é provável que venha a prevalecer completamente a orientação neles firmada (80): "Sem dúvida, os cálculos elaborados pela Fazenda ... e baseados em média de depósitos bancários ... evidenciam critério arbitrário que, absolutamente, não serve para acusar rendimentos de ninguém" (Rel. ministro Moacyr Catunda, 5ª Turma, Acórdão unânime de 16.8.82, Rem. *Ex-officio* 49.124-MG)".

"Lançamento *ex-officio*, feito por arbitramento que se embasa apenas em extratos bancários, ou em depósitos bancários. Sua ilegitimidade. É que o lançamento assim feito, com base apenas em depósitos bancários, tomando-se estes como receita bruta, viola o disposto no artigo 198, do RIR, decreto nº 58.400/66. Recurso desprovido" (relator ministro Carlos Mário Velloso, 4ª Turma, Acórdão unânime de 14.10.81, Apelação Cível nº 41.984-RJ)" (*Caderno de Pesquisas Tributárias* 9, ob. cit., p. 155/156/157).

Prevaleceu a presunção da opinião oficial de que as notas seriam de favor e não os fatos elididores do lançamento. A mera opinião constituiu-se no elemento imponível do ato tributário.¹²

Caberia perguntar se a função do Fisco seria apenas a de suspeitar e fazer lançamentos com base nas suspeitas, cabendo ao contribuinte o oneroso encargo de produzir a prova que descaracterizaria o lançamento por ausência de matéria tributável, assim como o cálculo do tributo devido.

Nada mais incorreto, à luz do que está escrito no artigo 142 do CTN:

“Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível”.¹³

Escrevi sobre a matéria o seguinte:

12 Gilberto de Ulhã Cantos ensina: “A *praesumptio hominis* é admitida quando o seu objeto seja dar como provada a existência do que não existe ainda na realidade. Assim, seria inválida a presunção da existência de fato gerador do imposto de renda, sem que se tivesse apresentado sinal de aquisição de disponibilidade jurídica ou econômica sobre acréscimo de patrimônio do indigitado contribuinte; também não poderá prevalecer a conclusão, inferida sem base em dados reais, de que A é o contribuinte de imposto de renda devido em virtude de comprovada aquisição de disponibilidade sobre acréscimo patrimonial, ou de que, relativamente a acréscimo patrimonial comprovado em benefício de A a base de incidência do correspondente imposto será X, sem qualquer dado real que o sugira. 2.23. Nos exemplos acima citados, presumir a ocorrência de disponibilidade, por certa pessoa e traduzindo-se por certo valor sem apoio em dados reais demonstrativos da sua existência, constituiria processo mental violador das normas que subordinam ao princípio da reserva da lei a definição do fato gerador, do contribuinte e da base de cálculo dos tributos. Logo, para que eles sejam devidos é necessária, com segurança absoluta, a verificação de todos os três requisitos” (*Caderno de Pesquisas Tributárias* n. 9, Ed. CEEU/Resenha Tributária, 1984, p. 11/12).

13 Aliomar Baleeiro lembra que: “Na doutrina, o lançamento tem sido definido como o ato, ou a série de atos, de competência vinculada, praticado por agente competente do Fisco para verificar a realização do fato gerador em relação a determinado contribuinte, apurando qualitativa e quantitativamente o valor da matéria tributável, segundo a base de cálculo, e, em consequência, liquidando o *quantum* do tributo a ser cobrado.

Claro que há pequenas variações de forma e linguagem, mas essas definições não diferem muito, entre si, nem daquela, de ordem legal, que o art. 142 do CTN exprime.

Como salienta R. G. Souza, a obrigação abstrata da lei fiscal concretiza-se no fato gerador e individualiza-se qualitativa e quantitativamente no lançamento (Compêndio, cit., número 25).

Não apura apenas o nome do contribuinte, o valor da matéria tributável, segundo a base de cálculo, daí fixando o *quantum* a exigir-se dele. O lançamento, em relação aos impostos, toma em consideração as condições especiais daquela matéria (por exemplo, deduções e abatimentos do imposto de renda) e as condições individuais e personalíssimas do contribuinte, conforme o tipo e a técnica do tributo (estado civil, grau de parentesco, número de filhos etc.)” (*Direito Tributário Brasileiro*, 10ª ed., Foyense, 1981, p. 502/503).

“Ora, o art. 142 declara, nitidamente, que à autoridade administrativa compete, privativamente, constituir o crédito tributário, vale dizer, torna o lançamento procedimento intransferível, a ponto de o denominado lançamento por homologação, em que há a antecipação de pagamento do tributo, só ocorrer por ato expresso e posterior da autoridade ou por decurso do prazo, ou seja, por concordância tácita da autoridade (art. 150 do CTN).

Ora, se o procedimento é intransferível e privativo, só podendo ser instaurado pela autoridade administrativa, à evidência todos os atos, a que diz respeito, são atos administrativos e privativos, razão pela qual só à autoridade pública compete verificar e calcular o montante do tributo devido, além de identificar o sujeito passivo e propor aplicação de penalidade.

Para efeito do presente parecer não nos interessa examinar o aspecto da proposição de penalidade, em face de entenderem alguns que a penalidade (espécie da obrigação tributária, constituída também pelo tributo) não decorre do ato constitutivo pelo lançamento, nos termos do art. 142, ocorrendo apenas quando de sua aceitação por autoridade ou colegiado administrativos, ou por revelia do sujeito passivo ao não impugnar, entendendo outros que o auto de infração já constitui a própria penalidade, como crédito tributário. Embora polêmico e rico, o tema não encontra no presente parecer o campo ideal para sua análise.

Os outros quatro aspectos não, visto que, de rigor, dizem respeito aos indicadores pessoal (identificação do sujeito passivo), material (determinação da base de cálculo), temporal e espacial (ocorrência do fato gerador) e quantitativo (cálculo do montante devido).

Ora, todos os quatro aspectos devem ser aferidos privativamente pela autoridade administrativa, sem transferência de funções, posto que o advérbio utilizado pelo legislador não permite transigências. O que é privativo não é transferível, delegável, renunciável. Desta forma, o perfil do crédito tributário constituído pelo lançamento, que reproduz o perfil da obrigação tributária, só pode ser delineado para o universo administrativo, pela autoridade competente.

Tem-se, nos processos fiscais, por incorreta percepção de costumes fiscais anteriores ao advento do CTN, entendido que o ônus

da prova cabe sempre ao sujeito passivo da obrigação tributária e nunca ao sujeito ativo. Por esta linha de pensamento, tudo pode o Fisco alegar na elaboração do auto de infração, cabendo ao contribuinte ou responsável — muitas vezes obrigado a produzir a impossível prova negativa — o encargo de destruir a alegação.

Por força de inércia, por conveniências exegéticas, pelas limitações pertinentes ao processo revisional de lançamento, que é o “contencioso administrativo” no país, e pelo receio e custos que a discussão judicial da pendência tributária acarreta, a ultrapassada tradição tem sido mantida, não se apercebendo a maioria dos intérpretes que, desde o surgimento do CTN, é ela incompatível com a norma geral de lançamento. O art. 142 fulminou-a. Inverteu o princípio. Obrigou o sujeito ativo a, privativamente, tudo providenciar, sem ter, inclusive, o condão de transferir encargos e funções.

Ora, os quatro aspectos mencionados pelo art. 142 do CTN são de exclusiva responsabilidade do sujeito ativo da relação tributária. E de mais ninguém. Vale dizer, deve determinar, de forma clara e nítida, respeitados os princípios de estrita legalidade, tipicidade fechada e reserva absoluta da lei formal, o sujeito ativo.

a) quando, como e onde ocorreu o fato gerador da obrigação tributária;

b) qual sua base de cálculo;

c) qual o montante do tributo;

d) qual o sujeito passivo.

No concernente à base de cálculo, a clareza é inequívoca. Compete ao sujeito ativo a determinação da base de cálculo, ou seja, da matéria tributável. Determinar quer dizer conformar por inteiro. Definir. Não permitir dúvidas. Espancar generalidades. Afastar zonas cinzentas. Determinar é dar perfil completo, o desenho absoluto, nítido, claro, cristalino, límpido. E tal determinação tem que ser apresentada pelo sujeito ativo, no lançamento, e não pelo sujeito passivo.

Tal colocação obriga o sujeito ativo a fazer levantamento completo, a partir de fatos indiscutíveis e inquestionáveis e não de meras presunções ou palpites para produção de autos de infração, sem determinação da matéria tributável, na expectativa de que o sujeito passivo a determine na impugnação.

Não pode proceder por “achar que”, na esperança de que a falha defesa do sujeito passivo termine por tornar líquido e certo, pela omissão ou impossível prova negativa, a ilícida, incerta e indeterminável matéria tributável.

Pelo art. 142 do CTN, compete o ônus da prova de que a matéria tributável, a base de cálculo existe, ao sujeito ativo da relação tributária e não ao passivo, pois que apenas a autoridade administrativa, de forma privativa, tem competência para determinar tais elementos. E tais elementos têm que ser tipificados por inteiro, não podendo ser conformados por elástica, flexível, maleável e extensível aplicação do princípio da legalidade e da tipicidade”.¹⁴

Como se percebe, não cabe ao contribuinte, mas exclusivamente ao Fisco a determinação da matéria tributável, sendo, rigorosamente, nulo de pleno direito o auto que não traduz essa determinação, por incúria e desídia do Fisco. Mas do que isto que sendo esta sua *atividade privativa* não pode, à nitidez, *delegá-la* ao contribuinte para que este, *em defesa limitada*, determine qual a matéria tributável e o montante do tributo a ser calculado.

Tem-se, como pacífico, que não há contencioso administrativo no país. O procedimento que leva ao lançamento de ofício merece apenas uma revisão *interna corporis*, por parte da fiscalização, em primeira instância e de um colegiado com representantes dos contribuintes, em 2.^a instância, sujeita sua decisão à revisão monocrática do ministro da Economia.¹⁵

O processo de revisão do lançamento, se alterado, cria um novo lançamento, pois há autêntica novação. Este processo revisional nada tem a ver

14 *Direito Econômico e Empresarial*, Ed. CEJUP, 1986, p. 95/96/97/98.

15 Ricardo Mariz de Oliveira lembra que: “É muito importante se ter em conta que tudo isso se desenvolve após a notificação do lançamento. É que antes da notificação não existe juridicamente o lançamento, sendo toda a atividade administrativa, ainda que já materializada no título formal (embora não entregue ao devedor), meramente interna e preparatória, razão pela qual tudo o que até então já tiver sido feito pode ser refeito, mesmo para adoção de outro critério jurídico alternativo. Então, só depois da notificação, já em curso o prazo para pagamento ou impugnação, ou já impugnado o lançamento, ou mesmo já pago, é possível falar em revisão” (*Caderno de Pesquisas Tributárias* 12, Ed. Resenha Trib., 1987, p. 113).

com o contencioso administrativo, a que se refere a doutrina e o Direito Comparado.¹⁶

Ora, ao negar-se, o Poder Tributante, a determinar a matéria tributável, a verificar os livros fiscais que encerram os registros de Entradas, de controle de produtos, de fabricação, à evidência, deixou de constituir o crédito tributário, pois se furtou ao “poder-dever” de determinar a matéria tributável, a partir dos fatos. A discutível e preconceituosa opinião de fornecedores da consulente, que, ao pretenderem reduzir o nível de suas obrigações tributárias, alegaram terem sido de favor as notas fiscais que acompanharam as mercadorias, não resiste à comparação com os fatos não levantados pelo Fisco.¹⁷

Ora, é princípio cediço em Direito que ninguém pode se beneficiar da própria torpeza. Não pode a empresa fornecedora de mercadorias, que não tenha recolhido os tributos pertinentes, declarar que não os produziu e que forneceu notas de favor para deixar de pagar tais tributos e transferir sua

16 Escrevi: “Para mim, portanto, o lançamento é o ato final de procedimento preparatório indispensável a todos os tributos, visto que privativo este último da autoridade administrativa.

Nas três formas de lançamento (declaração, ofício ou por homologação), o lançamento apenas constitui o crédito tributário, declarando a obrigação causal, no momento em que o ato final ocorra, sendo todo o procedimento preparatório, mesmo quando houver a participação vicária do sujeito passivo, um conjunto de atos sem maior validade, enquanto não aperfeiçoada por aquele último e exclusivo da autoridade administrativa.

O lançamento por declaração, portanto, apenas oferece relevante participação do sujeito passivo, mas sua implantação é necessariamente decorrencial do ato final da autoridade.

No próprio lançamento por homologação, o CTN faz menção à antecipação de pagamento, assim como à tácita constituição do crédito, com o que não desnatura o instituto.

Em minha opinião, portanto, o lançamento é ato final de procedimento preparatório do qual podem participar os sujeitos ativo e passivo da relação tributária, mas de competência exclusiva da autoridade administrativa e aplicável a todos os tributos” (*Caderno de Pesquisas Tributárias* 12, ob. cit., p. 39/40)

17 Hugo de Brito Machado lembra exemplo gráfico: “5.4 - Imaginemos, por exemplo, que um fiscal de Tributos Federais lavrasse contra um determinado contribuinte, pessoa física (um médico, ou dentista, ou advogado), um auto de infração afirmando que ele deixara de incluir em sua declaração de rendimentos honorários recebidos de clientes seus, não individualizados. O contribuinte não poderia jamais provar o contrário. Para fazê-lo (veja-se o absurdo) teria de obter declaração em sentido contrário de todas as demais pessoas do mundo, o que obviamente não é possível do ponto de vista prático. Aliás, mesmo tendo o auto de infração indicado os nomes dos clientes que teriam pago os honorários em questão, mesmo assim, o contribuinte poderia não ter condições práticas de provar, pois aquelas pessoas poderiam recusar o fornecimento de declarações em contrário. 5.5. — *No exemplo em exame, se o Fisco efetuar o lançamento do imposto de renda com base em informações de terceiros, o contribuinte não terá meios para comprovar o contrário.* Assim, admitir-se que o lançamento goza de presunção de legitimidade de molde a atribuir ao sujeito passivo o ônus da prova é colocar o contribuinte em situação tal que não terá como fugir ao arbítrio” (*Caderno de Pesquisas Tributárias* 12, ob. cit., p. 236/237).

responsabilidade para seus clientes. Estratagema mais aéctico e infantil não é admissível, mormente, quando, como no caso da consulente, tem esta meios vigorosos de provas para demonstrar a entrada de matérias-primas e a saída de mercadorias com elas produzidas.¹⁸

O princípio da legalidade ficou tisonado pelo lançamento baseado em mera presunção, que se tornou *juris et de jure* para o Fisco, visto que, podendo apurar a verdade, negou-se a apurá-la, pretendendo transferir atividade que lhe é privativa — determinar a matéria tributável — para a consulente.¹⁹

O princípio da ampla defesa, também. Não ofertando o procedimento administrativo, as mesmas possibilidades que o processo judicial, em que a prova pericial é ampla, insuspeita e conduzida por um magistrado, à nitidez, é impossível discutir matéria de tal relevância com prova material de difícil produção, a não ser em eventual diligência “conduzida” pelo próprio Fisco e de concessão duvidosa. Bem agiu, pois, a consulente em reservar, para a imparcial discussão judiciária, a produção de prova capaz de demonstrar a inexistência de qualquer obrigação tributária não adimplida garantindo reconhecimento de seu direito a ser ressarcida dos prejuízos que tiver com os encargos da defesa.

E cabe aqui a indicação do caminho a ser seguido pela consulente, que, sabiamente, optou pela discussão judicial, prescindindo da via administrativa, para poder, em sendo bem-sucedida em seu pleito, no que acredito, receber os danos e prejuízos que a mal-lastreada ação tiver provocado.²⁰

Passo, agora, no final do parecer, a sugerir o caminho processual para atuação da consulente na defesa de seus direitos, que me parecem nítidos, em face da documentação apresentada.

18 O artigo 104 do Código Civil tem a seguinte dicção: “Tendo havido intuito de prejudicar a terceiros, ou infringir preceitos de lei, nada poderão alegar, ou requerer os contraentes em Juízo quanto à simulação do ato, em litígio de um contra o outro, ou contra terceiros”.

19 *Nemo turpitudinem suam audire potest*. Expressão equivalente: *Nemo auditur propriam turpitudinem allegans* — Ninguém será ouvido (em Juízo) quando alega a sua própria torpeza.

“Se o que foi lesado por simulação nela interveio, não pode alegá-la, em Juízo. *Nemo auditur propriam turpitudinem allegans*”. *Tratado de Direito Privado*, Tomo LVI, Pontes de Miranda, 3ª edição, pág. 17. “O cônjuge adúltero, por exemplo, não pode invocar o próprio crime para o fim de nele fundar pedido de desquite. *Nemo turpitudinem suam audire potest*.” *Comentários ao Código de Processo Civil*, vol. IV, Moacir Amaral dos Santos, 1ª edição, pág. 44” (*Novo dicionário de latim forense*, Ed. Eud., 1984, p. 175/176).

20 O artigo 37 § 6º da Constituição Federal tem o seguinte discurso: “As pessoas jurídicas de direito público e as de direito privado prestadoras de serviços públicos responderão pelos danos que seus agentes, nessa qualidade, causarem a terceiros, assegurado o direito de regresso contra o responsável nos casos de dolo ou culpa”.

Entendo que deva a consulente entrar em Juízo com ação ordinária cumulando o pedido de anulação do auto de infração a perdas e danos decorrentes dos prejuízos que o lançamento causou à empresa, tais como a necessidade de contingenciamento de uma questão fiscal desta magnitude nas demonstrações financeiras da empresa, com conseqüente reflexo na obtenção de financiamentos junto aos Bancos e demais operações; o custo de levantamentos periciais para produzir prova externa, acessória mais útil; o custo adicional de publicidade para recompor a imagem da sociedade atingida por ação fiscal desrelacionada dos fatos etc.

Poderá a consulente, se não quiser ingressar com ação ordinária, produzir, antecipadamente, a prova que pretende, em ação cautelar a ser incluída, quando da execução fiscal, como prova nos embargos à execução.²¹

O inconveniente desta cautelar é que servirá para derrubar a execução, mas não para recuperar os prejuízos havidos com a autuação.

No passado, o início de uma ação anulatória prevenia a jurisdição e a ação de execução fiscal era distribuída para a mesma vara, em que corria a anulatória. Mais do que isto, tinha seu procedimento suspenso até julgamento da ordinária.

Atualmente, os processos podem correr paralelamente, não sendo suficiente o pedido da autora para que, em face da evidente conexão, corram no mesmo Juízo e em autos agregados. De qualquer forma, no caso da execução fiscal correr mais rapidamente, mesmo em caso de insucesso e leilão dos bens penhorados, a adjudicação fica suspensa até o final da ação ordinária.²²

Quanto a ação ordinária, sugiro que não apenas a robusta prova material seja produzida, mas que se demande o depoimento pessoal dos agentes fiscais autuantes. A intenção é demonstrar, com o depoimento, que os mesmos limitaram-se a aceitar como verdadeiras as alegações, em causa própria, dos fornecedores da consulente e não se preocuparam em um exame aprofundado dos livros, registros e instrumentos de controle de sua produção industrial, com o que poderiam, com clareza, verificar que as notas não

21 O argumento para a prova pericial reside na possibilidade de não se poder comparar os documentos da consulente com os das pessoas denunciadas. O artigo 849 do CPC tem o seguinte discurso: "Havendo fundado receio de que venha a tornar-se impossível ou muito difícil a verificação de certos fatos na pendência da ação, é admissível o exame pericial".

22 Antonio Nicácio lembra que: "Apesar de o art. 38 não dizer claramente, a *mens legis* conduz à conclusão de que feito o depósito fica suspensa a execução. Caso contrário, o depósito não teria finalidade" (*A nova lei da execução fiscal*, Ed. LTR. 1981, p. 302).

foram de favor: corresponderam a mercadorias entradas, que foram utilizadas na fabricação dos produtos da consultente. A prova testemunhal visaria demonstrar que a fiscalização autuou por mera presunção e não se preocupou em determinar a matéria tributável, que impõe o artigo 142 do CTN.

Por fim, não sugiro a ação anulatória do débito fiscal com depósito, por ser elevado o valor das autuações e pela impossibilidade material de a empresa depositar a quantia pretendida. Tal tipo de ação suspenderia a execução fiscal.

Em face do exposto e dos elementos que me foram apresentados, considero não ter sustentação legal a múltipla ação fiscal iniciada contra a consultente, cabendo-lhe defender-se com os meios sugeridos no presente parecer.

S.M.J.

São Paulo, 13 de novembro de 1991

CONTRATO COM O BANCO DO BRASIL, CUJO ACIONISTA CONTROLADOR É A UNIÃO, ALTERADO UNILATERALMENTE — ILEGITIMIDADE DA PRETENSÃO DA INSTITUIÇÃO FINANCEIRA DE SER REMUNERADA ABUSIVAMENTE POR DINHEIRO NÃO REPASSADO POR DETERMINAÇÃO DE SEU ACIONISTA CONTROLADOR — RESPONSABILIDADE CIVIL DA INSTITUIÇÃO, DAS AUTORIDADES GOVERNAMENTAIS, DE SEUS DIRETORES E GERENTES — PARECER

CONSULTA

A consulente, por intermédio de seu eminente advogado, Mélek Zaiden Geraige, expõe-me o seguinte:

— Junto ao Banco do Brasil S/A. — Agência de Bebedouro — foi contratado empréstimo de Cr\$ 555.000.000,00 (quinhentos e cinquenta e cinco milhões de cruzeiros), conforme Cédula Rural Pignoratícia e Hipotecária de n.º EAC-90/00028-5, em 23 de fevereiro de 1990 com vencimento para 20 de janeiro de 1991;

— Os encargos financeiros foram ajustados da seguinte forma:

a) sobre a parcela de Cr\$ 185.000.000,00 (cento e oitenta e cinco milhões de cruzeiros) incidiria correção monetária pela BTNF mais juros de 12% ao ano;

b) sobre a parcela de Cr\$ 370.000.000,00 (trezentos e setenta milhões de cruzeiros) incidiria correção monetária correspondente ao índice fixado para a poupança, mais juros de 4,26% ao mês, reduzidos, conforme aditivo, para 2,60% ao mês.

Tendo em vista estas informações bem como a cédula e o aditivo que as acompanham, sofre a consulente cobrança a maior por parte do Banco do Brasil, porque o mesmo insiste na aplicação do índice de 72,78% referente ao período compreendido entre 23 de fevereiro de 1990 e 23 de março de 1990 e de 74,60% no período de 23 de março de 1990 a 23 de abril de 1990.

Ora, como a poupança não remunerou os depósitos efetuados no dia 23 de fevereiro (data do contrato) pelo índice acima referido, mas tão-somente em 72,78% em 23 de março de 1990 e 2,626 em 23

de abril, pede-se de V.Exa. parecer sobre as seguintes questões:

1. Tudo considerado e levando em conta as planilhas anexas (cálculos do Banco do Brasil e cálculos corretos, segundo nosso entendimento), pergunta-se se a remuneração devida é a de 2,626% — referente ao período de 23 de março a 23 de abril de 1990 — considerada a data do contrato.

2. Qual o critério usado para correção dos valores da caderneta de poupança e de quando a quando se referem seus índices?

3. No caso da correção monetária prevista na letra *b* da cláusula “Encargos Financeiros”, (Cr\$ 370.000.000,00) o índice a ser considerado será o anterior ou o do mesmo período? E qual seria esse índice?

4. Como se vê das planilhas anexas (cálculos corretos) entendemos liquidadas todas as nossas obrigações. Pergunta-se: estão corretos nossos cálculos?

Segue a correspondência trocada com o Banco do Brasil, anotando-se, *data vênia*, como importantes as partes referentes ao bloqueio do numerário correspondente a Cr\$ 285.000.000,00 (duzentos e oitenta e cinco milhões de cruzeiros), sobre a qual pagou o Banco correção monetária igual à variação da BTN mais juros de 6% ao ano”.

RESPOSTA

A clareza de exposição e o exame pormenorizado dos documentos que me foram submetidos não deixam a menor dúvida sobre a correção da interpretação emprestada pelo ilustrado causídico que entende ter sido já quitado o débito da consulente para com o Banco do Brasil, que não ostenta mais a qualidade de seu credor, visto que o acionista controlador de entidade financeira foi o único e exclusivo responsável pelo desequilíbrio contratual, em detrimento da consulente, imposto pelo inútil e fracassado Plano Collor I, bloqueando, na instituição controlada, os recursos referentes ao empréstimo acordado¹.

Sobre a responsabilidade, inclusive ética, do Banco do Brasil e de seu acionista controlador, nas pactuações que rompe, violentando a segurança ju-

¹ Yoshiaki Nakano previu o fracasso do Plano, desde o início, dizendo: “O Plano executado até agora não passa de um monetarismo às avessas, com uma visão míope centrada no curto prazo, não dando garantias de uma transição e uma institucionalização da estabilidade, nem apresentando com clareza para a sociedade as perspectivas de longo prazo” (*Plano Collor-Avaliações e Perspectivas*, Ed. LTC, 1990, p. 152).

rídica e direitos constitucionais dos cidadãos, já me manifestei repetidas vezes — e o farei adiante uma vez mais — mostrando que a estes contratos não só se aplica, por inteiro, a teoria da imprevisão, como também o moral princípio — informador também do Direito — de que ninguém pode se beneficiar da própria torpeza, sobre serem ainda responsabilizáveis todos os agentes provocadores do prejuízo aos pactuantes não governamentais, em face da responsabilidade objetiva do Estado e de sua administração indireta, além da responsabilidade, culposa ou dolosa, dos próprios gerentes, diretores e funcionários que também intervieram nas operações².

Pretendo, todavia, principiar este parecer realçando aspecto mais relevante, qual seja, o da tríplice responsabilidade inerente ao acionista controlador do Banco do Brasil, à própria instituição e a seus funcionários e servidores, sobre realçar, por fim, o mais relevante princípio da Administração Pública, que na hipótese consultada foi dramaticamente pisoteado, qual seja, o da *moralidade pública*.

Reza o artigo 37 *caput* da Constituição Federal que:

“A administração pública direta, indireta ou fundacional, de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e

² Escrevi: “Ora, se os direitos e garantias individuais devem e necessitam ser preservados, a intervenção do governo no setor cafeeiro em matéria de preço e aquela, por seu banco oficial, no concernente aos financiamentos indexados, à evidência, representam desrespeito, violação e mau-trato ao princípio constitucional.

O Banco do Brasil, portanto, e os bancos estaduais, por decorrência, não podem exigir o cumprimento do contrato, não só pelos argumentos atrás expostos, concernentes à teoria da imprevisão, mas também por força da desastrosa intervenção regulatória que lançou todos os cafeeiros na difícil situação de insolvência em que se encontram. A nitidez, tal responsabilidade direta pode inclusive ofertar aos cafeeiros a responsabilização das autoridades, à luz dos artigos 82 e 107 da EC n.º 1/69, o primeiro que obriga o Presidente da República a cumprir, sob pena de responsabilização, a Constituição Federal — e não a cumpriu durante o Plano Cruzado — e o segundo que torna a União responsável pelos prejuízos causados aos cidadãos, inclusive com direito a ação regressiva contra os funcionários da administração direta ou indireta que tenham sido causadores de danos. Ambos os dispositivos estão assim redigidos: “Art. 82 — São crimes de responsabilidade os atos do Presidente que atentaram contra a Constituição Federal e, especialmente:

Art. 107 — As pessoas jurídicas de direito público responderão pelos danos que seus funcionários, nessa qualidade, causarem a terceiros

§ único — Caberá ação regressiva contra o funcionário responsável, nos casos de culpa ou dolo”.

Por todo o exposto, percebe-se claramente que os contratos firmados pelos cafeeiros com os bancos oficiais deixaram de existir, à luz da teoria da imprevisão, e, no concernente ao Banco do Brasil, enquanto *longa manus* do governo federal, do princípio de que ninguém pode beneficiar-se da própria torpeza.

Por outro lado, estão os cafeeiros assegurados em não perder as propriedades dadas em garantia aos referidos contratos, por força dos artigos 153 *caput*, §§ 22, 23 e 160 incisos I e V, 170 e 163 da EC n.º 1/69, sobre estarem as autoridades federais sujeitas à responsabilização prevista no artigo 82 e 107 do mesmo diploma superior.

As medidas judiciais, para que seus direitos sejam protegidos, são aquelas já indicadas pelos eminentes juristas Humberto Theodoro Júnior, Milton Fernandes e Washington de Barros Monteiro, ou seja, medida cautelar inominada, seguida de ação declaratória ou anulatória de rito ordinário” (*Advocacia Empresarial*, Ed. OAB/SP, 1988, p. 62/63).

dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, *moralidade*, publicidade e, também, ao seguinte: ...”.

Os quatro maiores princípios que regem a administração pública direta, indireta ou fundacional são, a saber:

- 1) legalidade;
- 2) impessoalidade;
- 3) moralidade;
- 4) publicidade³.

Destes quatro princípios, dois foram violentamente maculados, quais sejam, o da *moralidade* e o da *legalidade*.

Difícil é encontrar *imoralidade maior* do que aquela praticada pelo acionista controlador do Banco do Brasil, que pretendeu cobrar correção monetária diferente da pactuada sobre quantia que retirou da posse da consulente, a título de inconstitucional empréstimo compulsório e, com índices manipulados *in pejus*, promete remunerar — talvez — um dia, parte substancial da quantia bloqueada, na vã, infantil e utópica intenção de derrubar a inflação brasileira em 100 dias⁴.

*Com efeito, nada é mais aéreo do que o Banco do Brasil, controlado pelo governo federal, ter contratado com a consulente, com base em índices confiáveis em 23 de fevereiro, e pretender receber, sobre Cr\$ 555.000.000,00,

3 Manoel Gonçalves Ferreira Filho ensina: “Moralidade. Observava o juriconsulto Paulo que *non omne quod licet honestum est*”. Isto, porém, não é válido para o direito moderno.

O direito administrativo considera, seguindo a lição de Maurice Hauriou (*Précis élémentaire de droit administratif*, Paris, 1926, p. 197 e s., *apud* Hely Lopes Meirelles, *Direito Administrativo Brasileiro*, cit., p. 61), que a moralidade administrativa constitui pressuposto de validade de qualquer ato administrativo. Assim, o elemento ético deve ser levado em conta na apreciação de um ato, tanto quanto sua legalidade ou ilegalidade, sua conveniência ou inconveniência, sua oportunidade ou inoportunidade.

Os especialistas apontam, unanimemente, que a moralidade administrativa não se confunde com a moralidade comum, mas engloba as regras de boa administração (Hely Lopes Meirelles, *Direito Administrativo Brasileiro*, cit., p.61/2)” (*Comentários à Constituição Brasileira*, volume 1, Saraiva, 1990, p.245).

4 Toshio Mukai ensina: “Entretanto, mérito ao constituinte, quando lembrou-se (pela primeira vez na história do nosso Direito Constitucional) de dizer que a Administração Pública obedecerá aos princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade e publicidade.

Temos para nós que esse rol de princípios a que está sujeita a Administração não é, nem pode ser, exaustivo, sendo, ao contrário, necessariamente, exemplificativo.

Explicamos. A Administração Pública está sujeita (segundo a doutrina comparada) à observância de princípios básicos que, segundo Hely Lopes Meirelles, “estão consubstanciados em quatro regras de observância permanente e obrigatória para o administrador: legalidade, moralidade, finalidade e publicidade”. Segundo Hely Lopes Meirelles, “constituem, por assim dizer, os fundamentos de validade da ação administrativa” (*Administração Pública na Constituição de 1988*, Saraiva, 1989, p. 48)

correção diversa daquela que passou a remunerar os 285.000.000 bloqueados pelo próprio governo federal, no Banco do Brasil, pretendendo ganhar duas vezes, a saber, ao exigir correção monetária maior do que aquela que remunera suas obrigações e ao exigí-la sobre o total de uma quantia da qual se apropriou de parte substancial, de forma ilegal.⁵

A apropriação indébita, no dizer do ministro Paulo Brossard, ou o “roubo” ou “furto” no dizer do juiz Márcio Moraes, perpetrados pelo governo federal, acionista controlador, sobre estar sendo considerado inconstitucional na Justiça Federal de todos os Estados e já em 2 de 5 Tribunais Regionais Federais, torna o bloqueio do empréstimo realizado também maculador do princípio da legalidade⁶.

5 “CONSTITUCIONAL — Tributário — Bloqueio de cruzados novos — Empréstimo compulsório — Inconstitucionalidade dos arts. 5º, 6º, 7º, 8º e 9º, da lei nº 8.024/90, oriunda da medida provisória nº 168/90. O bloqueio dos cruzados novos efetuados pela medida provisória nº 168/90 configura empréstimo compulsório, ficando afastadas as hipóteses de requisição, confisco temporário e servidão de uso, as quais, se aceitas, não afastariam a inconstitucionalidade.

No caso, o empréstimo compulsório está fundamentado, no inciso II, do art. 148, da Lei Maior, estando sujeito ao princípio da anterioridade, o que descaracteriza a urgência.

Além do mais, só poderia ter sido criado por lei complementar.

Medida provisória não é instrumento idóneo para iniciar procedimento legislativo que vise dispor sobre matéria reservada à Lei Complementar.

O bloqueio de cruzados novos feriu ainda o princípio da isonomia e, conseqüentemente, o da capacidade contributiva.

Feriu ainda o ato jurídico perfeito.

Arguição de Inconstitucionalidade acolhida.

(TRF — 3ª Região; Pleno, Arguição de Inconstitucionalidade na Ap. em MS nº 90.032.3177-9/SP; Juiz relator Américo Lacombe; j.4.4.91; v.u.)” (AASP n. 1688, 1 a 7.5.91, p. 105).

6 O Ministro Paulo Brossard, na ADIN nº 223, principiou seu voto com a seguinte indagação: “O caso é de singular gravidade e importância.

Desprezados aspectos circunstanciais, ele nos coloca diante dessa indagação: a Constituição ontem promulgada solenemente e jurada publicamente, está em vigor e a todos obriga ou é mero ornamento, a ser observada *si et in quantum*, conforme as conveniências e oportunidades?” e continuou: “Privar a pessoa de usar, ou gozar, ou dispor do dinheiro depositado ou poupado, ou de usar e dispor dele ao mesmo tempo, alega-se, consiste em confiscar esse bem, ainda que a palavra não seja empregada. Dir-se-á que o confisco é provisório, mas, replica-se, a partir de agora, ninguém pode ter segurança de que, passados 18 meses, esse prazo não seja prorrogado ou renovado uma e mais vezes. Quem não teve óbice em praticar o ato de uma vez, não terá em repeti-lo outras vezes. E, desse modo, um direito individual constitucionalmente consagrado pode ser reduzido a fútil e mera ficção.

Há os que entendem que se trataria de empréstimo compulsório. Mas empréstimo compulsório está sujeito a regras constitucionais e o art. 148 exige que sua instituição se faça por lei complementar, *verbis*, “a União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios...”.

Assim, ou se trata de confisco, ou de empréstimo compulsório, ou de apropriação pura e simples. Mas apropriação do alheio tem um nome e uma definição no Código Penal”.

O juiz Márcio Moraes chegou, inclusive, a denominar de furto ou roubo o plano, como se pode ler: “Cuidado do exame da constitucionalidade dos arts. 5º a 9º, da lei n. 8.024, de 1990, que instituíram o bloqueio dos cruzados nas casas bancárias depositárias.

O voto do ilustre Juiz Relator, a respeito, é brilhante e esquadrinha todos os aspectos jurídicos da questão começando por perquirir da natureza jurídica do bloqueio e chegando à conclusão de que se trata de um empréstimo compulsório anômalo, revestido de inconstitucionalidade, porque instituído sem lei complementar (art. 148, II, da CF) e ainda, nem seria a medida provisória meio próprio a iniciar o processo legislativo da lei complementar.

Todavia, permito-me declarar entendimento próprio a que cheguei depois de meditar sobre o tema.

Ocorre que tal empréstimo — de que parte dele o acionista controlador do Banco do Brasil se apropriou depois de 20 dias de sua concessão — objetivava ser utilizado para o plantio agrícola, com o que, sobre ter ferido duramente a Constituição e a moral pública, prejudicou a consulente na finalidade para que fora obtido, gerando danos vultosos pelos quais deverão, o Banco do Brasil e seu acionista controlador, ser, no devido tempo, responsabilizados, visto que tal manifesto prejuízo só ocorreu por força da ilegal apropriação dos ativos financeiros da consulente.

Desta forma, dois dos quatro mais relevantes princípios que devem normear a administração pública direta e indireta foram dilacerados, esfrangalhados, reduzidos à sua expressão nenhuma pelo tratamento que o acionista controlador do Banco do Brasil e sua administração indireta pretenderam dar à questão consultada, ensejando sua responsabilização nos termos do § 6.º do artigo 37 da Constituição Federal, assim redigido:

“As pessoas jurídicas de direito público e as de direito privado prestadoras de serviços públicos responderão pelos danos que seus agentes, nessa qualidade, causarem a terceiros, assegurado o direito de regresso contra o responsável nos casos de dolo ou culpa”.

À evidência, o acionista controlador do Banco do Brasil é pessoa jurídica de direito público, sendo, em face desta configuração, responsabilizável nos termos do § 6.º do artigo 37.⁷

... (6) Tem razão o ilustre juiz relator quando verificou que o bloqueio não é requisição, confisco, confisco temporário (que aliás não existe, no dizer de S.Exa.), servidão de uso ou desapropriação.

Convenci-me, Sr. Juiz Presidente, que o bloqueio não é nada!

Nem empréstimo compulsório é, porque veio desprovido de legislação complementar e, de início, foi instituído por medida provisória.

E não é nada porque não pertence ao mundo do Direito.

É um ato de força, *tout court*, que costumeiramente — e a história do Brasil que o diga — é veiculada pela espada.

Este veio, mais sofisticadamente, montado numa norma jurídica.

Daf por que não pode ter qualquer natureza jurídica, não se coaduna com quaisquer dos institutos do Direito.

Pertence a outro mundo, antinômico ao Direito, que é o mundo da força.

É uma violência, simplesmente.

Alguém deposita dinheiro com outrem. Chega um terceiro e o toma, dizendo: vou devolvê-lo daqui a alguns anos, em parcelas.

Se esse terceiro fosse particular, dizer-se-ia que cometeu furto, roubo ou estelionato.

Mas como ele é governo, procura-se a natureza jurídica do seu ato para se concluir pela inconstitucionalidade.

Para mim, é puro ato de força que, antes de atentar ao ato jurídico perfeito e ao direito de propriedade (art. 5º, incs. XXXVI e XXII da CF), agride à concepção do Direito.

Violência, em tal ordem e grau, não é um vício jurídico (inconstitucionalidade) propriamente.

Ela é manifestação de um mundo — o da força — que o homem, mercê do sangue de sua história, vem abandonando para acreditar que a melhor e mais digna maneira de ordenação das suas relações em sociedade reside no Direito.

Por isso que, mais do que vivificar a Constituição, cumpre guardar o Direito e resistir à ideologia da força. Com tais fundamentos e com os deduzidos pelo juiz relator, eu acompanho o voto de S. Exa.” (*Apelação em M.S. n. 90.03.32177-9*).

⁷ Escrevi: “Não há distinção de princípios. O dano causado é o móvel de sua aplicação. Vale dizer, quem, na sociedade, for prejudicado pelo Estado, deve ser ressarcido, não se perquerindo se houve ou não intenção da autoridade, que o causou, de causá-lo. Culpa ou dolo têm a mesma densidade para responsabilizar o Esta-

À nitidez, não podem as autoridades que compõem a União e que formularam o inútil, fracassado e inconstitucional Plano Brasil Novo, alegar ignorância jurídica para violentarem — como violentaram — diversos dos princípios constitucionais, no entender do Poder Judiciário.

Por sua culpa (*ignorantia legis*) estão sujeitas pessoalmente a ressarcirem o prejuízo causado. Não excluo, inclusive, os dirigentes do Banco do Brasil, nomeados em Assembléia Geral, pelo acionista controlador, visto que também não podem alegar a ignorância da Constituição. Em Roma, a ignorância

... (7) do e, na seqüência, a autoridade. A responsabilidade é objetiva e não subjetiva, independentemente da intenção de provocar o dano.

O novo dispositivo apenas acrescenta às pessoas jurídicas de direito público (entes federativos e órgãos de sua administração indireta) as de direito privado, concessionárias, permissionárias ou autorizadas pelo Poder a prestar serviços públicos. Parece-me que bem agiu o constituinte ao aumentar o elenco dos responsabilizáveis, em clara demonstração de que o cidadão e a sociedade são os destinatários da ordem constitucional e não os governos, meros agentes representantes do povo organizado sob a forma de Estado para servi-lo. O dispositivo, por outro lado, deixa claro que a "aeticidade oficial" não encontra guarida no Direito pátrio, posto que o governo não pode, à semelhança dos reinados absolutos, das tiranias e das ditaduras, excluir-se de ressarcir prejuízos que cause, nem admitir que as autoridades ou seus delegados — e não o Estado — possam agir levemente, na certeza que este é quem, ao final, pagará o prejuízo em lugar daquelas.¹⁶ São estas também responsáveis por seus atos, o que implica exercício do poder com cautela, conhecimento e bom senso.

Nem pode, por outro lado, a pessoa jurídica de direito público, em prejuízo que tenha causado, excluir-se da responsabilidade sob a alegação de que o causador do prejuízo é o governo anterior e não o atual. O novo governo terá, ao ressarcir o dano causado, o direito de regresso contra as autoridades que compuseram o anterior, mas não poderá excluir a responsabilidade da pessoa jurídica de direito público que representaram, posto que a Constituição não se refere, primeiramente, ao detentor do poder, mas à pessoa jurídica em cujo âmbito o poder é exercido.

Em outras palavras, a responsabilidade direta perante a sociedade ou a pessoa prejudicada é da pessoa jurídica de direito público ou delegada de direito privado e, apenas indiretamente, da autoridade, cuja relação de responsabilidade não surge perante a pessoa lesada, mas perante o Estado atingido pelo ressarcimento devido. O princípio lastreia-se na moral, na medida em que, se se admitisse que cada governo não se responsabilizasse pelos atos da Administração passada, à evidência, prejuízos poderiam ser causados sem ressarcimento, escondendo-se, o poder público violentador de direitos, na sucessão das autoridades para descumprir as obrigações ou afastar os males causados por dolo ou culpa de administradores pretéritos.

Mas não é só a moral que não permite que o Estado se beneficie, pela sucessão de governos, da irresponsabilidade das autoridades que o compõem. Alicerça-se, também, na segurança do Direito.

Não há constitucionalista pátrio que não ressalte ser o artigo 5º da Constituição Federal o mais relevante dispositivo da ordem constitucional. É o artigo voltado à pessoa humana, última destinatária da ordem suprema. É o artigo que lhe garante estar vivendo em Estado Democrático, o qual lhe procura ofertar uma ordem social justa — e o social aqui é empregado como adjetivo do substantivo sociedade — de tal forma que seus direitos essenciais sejam assegurados. Tais direitos são quase todos naturais, como aqueles retirados da Carta da Declaração Universal dos Direitos Humanos, que René Cassin definiu como sendo inerentes ao ser humano, ele que foi um de seus autores.

Ora, o artigo 5º, em seu *caput*, enumera os cinco princípios capitais da ordem constitucional, entre os quais o da *segurança jurídica*.

Está assim redigido: "Art. 5º. Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no país a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à *segurança* e à propriedade, nos termos seguintes:" (grifos meus).

Ora, se a Constituição Brasileira pretérita e a presente não consagrassem a responsabilidade objetiva do Estado nos prejuízos que viesse a causar aos destinatários principais da norma constitucional, à evidência, a segurança jurídica deixaria de existir e os governos poderiam causar os prejuízos que desejassem ou não tivessem a competência de evitar, sabedores de que nenhuma responsabilidade lhes poderia ser imputada. Todas as garantias e direitos estatuídos no artigo 5º seriam inúteis, pois só estariam assegurados, enquanto as relações não se fizessem com as pessoas jurídicas do direito público, mas deixariam de existir tão logo o Estado,

da lei poderia ser levantada pelos rústicos, analfabetos camponeses, mas não no Brasil, sobre ter a certeza de que nem os diretores do Banco do Brasil, nem as autoridades do Ministério da Economia, nem os gerentes das agências são analfabetos ou rústicos.⁸

O sério prejuízo que o aético tratamento contratual ofertado pelo Banco do Brasil e seu acionista controlador acarretou à consulente, ensinará, sobre já ter sido o contrato cumprido, a responsabilização do Banco e da União por perdas e danos, com a obrigatoriedade de ação de regresso sobre as autoridades que provocaram tais prejuízos, na ânsia de violentarem a lei suprema do país.⁹

Se não fossem pelos dois princípios atrás apresentados, ou seja, o prin-

... (7) por seu governo, passasse a lesar a sociedade, de forma irresponsabilizável.

A evidência, a junção dos dois dispositivos constitucionais leva à conclusão de que não só o Estado é ético — e não apenas conformado no “mínimo ético” de Benthon — como a segurança jurídica está fundamentada na certeza de que o Estado é a forma, encontrada pela sociedade, de viver dentro de um ordenamento legal, que objetiva ser justo, reconhecendo que nela não apenas a forma tem relevância, mas principalmente o conteúdo voltado para um ideal de justiça, na convivência comunitária” (*A Constituição Aplicada* 3, Ed. CEJUP, 1991, p. 166 a 170).

8 D’Ors ensina: *La afirmación general del deber de conocer “las leyes” es de época tardía. CTh. 1,1,2 = CJ.1.18.12 (del 391), donde la interpretatio distingue leges y statuta. La ignorancia del Edicto, que es tan público como la ley, pues se expone al público en el album del magistrado, no es más excusable que la de la ley (D.21,1,1,2itp.). Esta enexcusabilidad de la ignorancia de la ley no se puede extender al ius, pues éste no es público como la ley o el Edicto.*

La ignorancia de derecho tan sólo es enexcusable cuando hay negligencia para informarse acerca de él (Labeón, cit., por Paul. D.22.6: deiuris et facti ignorantia, 9.2); es excusable en los menores (menores de 25 años), los rustici y las mujeres (D.22,6,9pr.), como admitieron frecuentemente los rescriptos (D.49,14,2,7). Marco Aurélio, p. ej. excusó (D.23,2,57a) el caso de una mujer que llevaba cuarenta añõ con su tío materno sin conocer la prohibición (era lícito, por excepción, el matrimonio con el tío paterno: § 219 n.6) Con este concepto de inexcusabilidad se relaciona el de obligatoriedade como derecho, no dispositivo, sino necesario e inalterable: “ius cogens” (grifos meus) (Derecho Privado Romano, Ed. Eunsa, Pamplona, 1983, p. 65).

9 Caio Mário da Silva Pereira ensina: “Fiel ao princípio segundo o qual a um potencial crescente de danos, corresponde uma cada vez maior obrigação de garantia” (Jean Guyenot, *La Responsabilité des Personnes Morales Publiques et Privées*, p.3), e de ver que, independentemente de seu caráter público ou privado, a pessoa jurídica pode ser chamada a responder pelo dano causado pelos seus prepostos. Fixando-nos no plano publicístico, podemos repetir com De Page, numa fórmula singela, que o Estado e os poderes públicos não têm o direito de lesar a pessoa e os bens de outrem (De Page, ob. cit., n.º 1064-bis); o Estado, genericamente, em qualquer de suas ordens — União, Estado, Município; o Estado em qualquer de suas funções ou de seus poderes: Executivo, Legislativo, Judiciário.

Sem fazer qualquer distinção, o art. 15 do Código Civil enuncia a norma geral: as pessoas jurídicas de direito público são civilmente responsáveis por atos de seus representantes que nessa qualidade causem dano a terceiros, procedendo de modo contrário ao direito ou faltando a dever prescrito por lei, salvo direito regressivo contra os causadores do dano.

E a Constituição Federal assenta que as pessoas jurídicas de direito público responderão pelos danos que seus funcionários, nessa qualidade, causarem a terceiros, cabendo ação regressiva contra o funcionário responsável, nos casos de culpa ou dolo (Emenda Constitucional n.º 1, de 1969, art. 107 e seu parágrafo único; Constituição Federal de 5 de outubro de 1988, art. 37, n.º XXI, § 6.º), segundo o qual a teoria do risco integral compreende as pessoas jurídicas de direito público, bem como as de direito privado prestadoras de serviços públicos” (*Responsabilidade Civil*, 2.ª ed., Forense, 1990, p. 139).

cípio da moralidade pública e administrativa e o da responsabilidade civil da União e de seus agentes, tal responsabilidade defluiria do artigo 117 da lei das sociedades por ações.

Reza o dispositivo (Lei nº 6.404/76) que:

“Art. 117. O acionista controlador responde pelos danos causados por atos praticados com abuso de poder.

§ 1º São modalidades do exercício abusivo de poder:

a) orientar a companhia para fim estranho ao objeto social ou lesivo ao interesse nacional, ou levá-la a favorecer outra sociedade, brasileira ou estrangeira, em prejuízo da participação dos acionistas minoritários nos lucros ou no acervo da companhia, ou da economia nacional;

b) promover a liquidação de companhia próspera, ou a transformação, incorporação, fusão ou cisão da companhia, com o fim de obter, para si ou para outrem, vantagem indevida, em prejuízo dos demais acionistas, dos que trabalham na empresa ou dos investidores em valores mobiliários emitidos pela companhia;

c) promover alteração estatutária, emissão de valores mobiliários ou adoção de políticas ou decisões que não tenham por fim o interesse da companhia e visem a causar prejuízo a acionistas minoritários, aos que trabalham na empresa ou aos investidores em valores mobiliários emitidos pela companhia;

d) *eleger administrador ou fiscal que sabe inapto, moral ou tecnicamente;*

e) *induzir, ou tentar induzir, administrador ou fiscal a praticar ato ilegal, ou, descumprindo seus deveres definidos nesta lei e no estatuto, promover, contra o interesse da companhia, sua ratificação pela assembléia geral;*

f) contratar com a companhia, diretamente ou através de outrem, ou de sociedade na qual tenha interesse, em condições de favorecimento ou não equitativas;

g) aprovar ou fazer aprovar contas irregulares de administradores, por favorecimento pessoal ou, deixar de apurar denúncia que saiba ou devesse saber procedente, ou que justifique fundada suspeita de irregularidade.

§ 2º No caso da alínea e do § 1º, o administrador ou fiscal que praticar o ato ilegal responde solidariamente com o acionista controlador.

§ 3º O acionista controlador que exerce cargo de administrador

ou fiscal tem também os deveres e responsabilidades próprias do cargo” (grifos meus),

incorrendo a União, no caso em questão, em diversas das infrações mencionadas.

Reza, por outro lado, o artigo 158 da lei 6.404/76, §§ 2.º e 5.º que:

“§ 2.º Os administradores são solidariamente responsáveis pelos prejuízos causados em virtude do não-cumprimento dos deveres impostos por lei para assegurar o funcionamento normal da companhia, ainda que, pelo estatuto, tais deveres não caibam a todos eles”;
“§ 5.º Responderá solidariamente com o administrador quem, com o fim de obter vantagem para si ou para outrem, concorrer para a prática de ato com violação da lei ou do estatuto” (grifos meus),

tornando clara a responsabilidade dos diretores e gerentes do Banco do Brasil por terem agido da forma como fizeram.

Necessário se faz relembrar a disposição da lei das sociedades por ações, visto que poderiam os administradores do Banco do Brasil entender que este não presta um serviço público, mas age, na denominada intervenção concorrencial, sinalizada pelo artigo 173 da Constituição Federal, assim redigido:

“Ressalvados os casos previstos nesta Constituição, a exploração direta de atividade econômica pelo Estado *só será permitida quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo*, conforme definidos em lei” (grifos meus).¹⁰

Tal alegação não beneficiaria o Banco do Brasil, seu acionista controlador, seus diretores ou gerentes, posto que se a União, *ad argumentandum* pe-

10 Celso Bastos assim interpreta o dispositivo: “A segunda causa de exploração direta da economia pelo Estado é o relevante interesse coletivo. Esta cláusula surge em substituição à anterior, que falava em “organizar setor que não possa ser desenvolvido com eficácia no regime de competição e de liberdade de iniciativa” (art. 163).

A atual é aparentemente mais ampliativa porque não alude à ineficácia do setor privado, dando a entender que qualquer atividade que diga respeito a relevante interesse coletivo possa ser estatizada. Esse não é a nosso ver o entendimento correto. Em primeiro lugar porque o preceito há de ser interpretado à luz dos princípios constitucionais. Destarte o que há, em primeiro lugar, de prevalecer é a iniciativa privada, que só pode ceder diante da evidência de que na hipótese a iniciativa particular não está atingindo o interesse coletivo. Em outras palavras, é necessário que se comprove que o estado terá melhores condições de atingir o interesse coletivo do que os particulares.

Cumpra, pois, que haja alguma situação para qual a empresa privada não esteja habilitada ou predisposta a atingir determinado alvo, tido pelo Estado como relevante interesse coletivo. Além disso é necessário que o próprio Poder Público traga à luz quais são as suas posições de vantagem que permitem fazer crer que ele melhor cumprirá o desígnio constitucional” (*Comentários à Constituição do Brasil*, 7.º volume, Saraiva, 1990, p. 73/74).

lo absurdo, afastasse a responsabilização do artigo 37, § 6º, da Constituição Federal, o Banco do Brasil, seus diretores e gerentes não escapariam àquela dos artigos 117, 158, principalmente os §§ 2º e 5º da lei 6.404/76.¹¹

Qualquer que seja o regime jurídico sob o qual as relações entre a consultente e o Banco do Brasil se entrelaçam (intervenção regulatória, monopolística delegada ou concorrencial), a responsabilidade do acionista controlador e do Banco do Brasil resta inequívoca, podendo a consultente acioná-los, pedindo indenização, solidariamente, da União, nos termos do artigo 37, § 6º, da Constituição Federal e 117 da lei das sociedades por ações, do Banco do Brasil, pelas próprias lesões de Direito Civil que causou, à luz da reposição dos danos materiais, e sinalizando para que em ação regressiva sejam responsabilizados, seus administradores e gerentes, pelo prisma do artigo 158, §§ 2º e 5º da lei das sociedades por ações.¹²

Por todo o exposto, a operação em questão — em que o acionista controlador do Banco do Brasil se apropria do dinheiro que o Banco do Brasil em-

11 José Tavares Guerreiro e Egberto Lacerda Teixeira lembram que: “O *caput* desse artigo preceitua que o acionista controlador responde pelos danos causados por atos praticados com abuso de poder. Rompe-se, com essa inovação, a normal irresponsabilidade dos acionistas pelos atos danosos praticados pela companhia. De certa forma e sob certas circunstâncias, abre-se uma brecha na concepção tradicional da absoluta separação patrimonial entre acionista e sociedade. Com efeito, as responsabilidades que a lei comina ao acionista controlador não se traduzem apenas em sanções morais; antes, induzem a extensão da reparação do dano à massa patrimonial do acionista controlador. Concretizam-se mediante a vocação dos bens particulares dele para a garantia do cumprimento de certos deveres e obrigações que, de outro modo, restariam descumpridos. Não será exagero vislumbrar-se, na espécie, o chamado levantamento do véu societário (*lifting of the corporate veil*) ou a *disregard doctrine* da praxe americana, ainda que de forma atenuada e restrita às hipóteses extremas do abuso do poder. Segundo a Exposição de Motivos, não são taxativas as modalidades de exercício abusivo do poder de controle que vêm enumeradas nas diversas alíneas do § 1º do art. 117. Esse elenco não excluiria outras hipóteses que a vida e a aplicação da lei se incumbiram de evidenciar” (*Das sociedades anônimas no Direito brasileiro*, Ed. Bushatsky, 1979, p. 298).

12 Darcy Arruda Miranda Jr. ensina: “Normalmente o administrador não é responsável pelos atos ilícitos praticados pelos demais, salvo se seu comportamento for tal que do mesmo se possa inferir a sua coresponsabilidade, seja por ação ou omissão. Para que isto não ocorra é preciso que denuncie os atos que considerar lesivos aos interesses sociais ou dos sócios, consignando, se possível, em ata do órgão de administração, ao qual pertença, o seu protesto, ou comunicando-o ao conselho fiscal, se estiver funcionando, ou à assembléia geral que se realizar. Entretanto, tem responsabilidade solidária pelos prejuízos causados em decorrência de não ter adotado ou, em tempo hábil, providenciando o atendimento das exigências legais para o regular funcionamento da sociedade, ainda que estatutariamente tais deveres não lhe caibam, uma vez que é seu dever, cons tatado o fato, comunicá-lo à assembléia geral. Nas companhias abertas tais responsabilidades recaem sobre aqueles que, por cláusula estatutária, sejam encarregados de modo específico de tais deveres. Qualquer seu administrador, porém, que tomar conhecimento do descumprimento dos deveres impostos pela lei por parte de outro, seja predecessor ou não, e que não fizer a devida comunicação à assembléia geral, tornar-se-á solidariamente responsável pelos prejuízos causados. Qualquer pessoa que de algum modo concorrer para a prática de ato que viole a lei ou estatuto, com o fim de conseguir para si ou para outrem qualquer vantagem, responderá solidariamente com o infrator” (*Breves comentários à Lei de sociedades por ações*, Saraiva, 1977, p. 224).

prestara para a consulente, manipula os índices contratuais *pro domo suo*, paga o custo deste dinheiro indisponível com rendimentos inferiores àqueles que aplica em seu próprio contrato e, por fim, exige que o cálculo do que pretende como remuneração se faça sobre a totalidade “disponível” e “indisponível”, sabendo que a própria “indisponibilidade” causou sérios prejuízos à consulente, por sua não utilização nas lavouras de café — à evidência, retrata ação imoral, ilegal, que deve ser punida, ressarcindo o Banco do Brasil a consulente, em ação de perdas e danos, pelos prejuízos causados.¹³

Em face da linha que procurei adotar para a resposta ao parecer, isto é, de mostrar, *ab initio*, a inacreditável violência praticada contra a consulente pelo Banco do Brasil e, principalmente, por seu acionista controlador, passo agora a tratar, de forma perfunctória, da segunda parte da questão que é a aplicabilidade, para o caso presente, da teoria da imprevisão.¹⁴

Pacificase, hoje, a doutrina sobre a teoria da imprevisão. Sempre que fatores inevitáveis e imprevisíveis ocorram provocando desequilíbrio contratual, à evidência, mister se faz sua recomposição para que o reequilíbrio retorne às relações pactuadas. A ocorrência de fatos imprevisíveis e inevitáveis após a época da contratação, que possam enriquecer ilegítimamente uma parte à custa da outra, tem preocupado os juristas desde o Direito romano, embora a forma atual da *clausula rebus sic stantibus*, ou seja, de que os contratos valem enquanto estáveis as relações pactuadas, nos termos do pac-

13 Carlos Maximiliano ensina: “313-M — *Nemo creditur turpitudinem suam allegans* (ninguém alcança acolhida alegando a própria torpeza). *Nemo de improbitate sua consequitur actionem* (ninguém consegue ação vitoriosa graças a improbidade sua). Butera (*Simulazione*, p. 245), Ferrara (*Simulação*, tradução portuguesa, p. 377) e Demogue (*Obligations*, vol. I, n.º 169) opõem restrições a este apotegma, que é apoiado pelo art. 104 do Código Civil Brasileiro. O brocardo prevalece, porém, não de modo absoluto; deve-se aplicar *cum grano salis*, com prudência, com a máxima inteligência” (*Hermenêutica a aplicação do Direito*, 9.ª ed., Forense, 1979, p. 261).

14 Othon Sidou coloca a origem da teoria da imprevisão no Código de Hamurabi: “1. Atente-se bem para este mandamento: “Se alguém tem um débito a juros, e uma tempestade devasta o campo ou destrói a colheita, ou por falta d’água não cresce o trigo no campo, ele não deverá nesse ano dar trigo ao credor, deverá modificar sua tábua de contrato e não pagar juros por esse ano”. Isto foi escrito em pedra mais de um milênio antes de Roma ser Roma; foi decifrado dos caracteres cuneiformes e vertido para a língua italiana por Banfonte, mestre isento de quaisquer compromissos com qualquer inovação relacionada ao princípio da condicionalidade contratual, tanto mais porque ainda vivendo à *belle époque* (1900), sob a ditadura da imodificabilidade unilateral dos ajustes, *pacta sunt servanda*. Atente-se também que dali ressaltam, cristalinamente, as expressões contrato, desobriga e modificação daquilo que fora ajustado. Trata-se da lei 48 do famoso Código de Hamurabi, rei da Babilônia, o mais antigo documento integral que a ciência arqueológica ofereceu à ciência jurídica. Se, há pelo menos 2.700 anos antes da nossa era, o homem condicionava seus acertos a eventos futuros capazes de os modificar, por que não teriam agido assim os romanos em seus treze séculos de história?” (*A Revisão Judicial dos Contratos*, Forense, 2.ª ed. 1984, p. 3).

tuado, tenha sido, de rigor, desenvolvida a partir da Idade Média.¹⁵

A teoria da imprevisão é mais ampla do que aquela aplicável ao caso fortuito e força maior, hoje consagrada pelo artigo 1.058 do Código Civil assim redigido:

15 Escrevi: "E o Direito moderno, a partir da cláusula *rebus sic stantibus* foi evoluindo para a denominada "teoria da imprevisão", pela qual todos os contratos atingidos, em sua essência, por fatos inevitáveis e imprevisíveis, devem ser reequilibrados por acordo entre as partes ou por intervenção judicial, para que seus termos não provoquem prejuízos injustificados ou benefícios imerecidos aos contratantes. Tal teoria não se assemelha àquela do direito anglo-saxão, denominada *wind fall gains*, cujo perfil amoldou-se o direito tributário, legitimando uma participação maior do Erário em lucros recebidos pelas empresas por fatos para cuja ocorrência não tenham contribuído, mas dela tenham auferido benefícios. A elevação do imposto sobre a renda de alguns Estados produtores de petróleo nos Estados Unidos, na década de 70, decorreu da aplicação da referida teoria, em face do benefício que as empresas de petróleo passaram a ter a partir do aumento exagerado do preço do produto, no mercado mundial, por fatos políticos alheios à sua administração e planejamento.

Pela teoria da imprevisão, quaisquer fatores inevitáveis e imprevisíveis capazes de influenciar a substância do contrato, alterando-lhe a densidade e desequilibrando ou inadequando a sua adimplência, seriam suficientes para que se restabelecesse o equilíbrio, pelo acordo entre as partes ou por intervenção judicial.

E, por esta teoria, à evidência, a elasticidade dos fatores capazes de provocar o desequilíbrio tornou-se ilimitada, em face de ter origem na inevitabilidade, na imprevisibilidade e na influência de seus efeitos sobre o contrato.

Compreende-se, pois, a partir de tais pressupostos, que, nos últimos anos, tenha sido a matéria levantada em face de mecanismos plenos de combate à inflação, adotados pelo governo federal, sempre com ingredientes novos e inesperados correndo o nível de previsibilidade e influenciando negativamente os termos pactuados. É que o fenômeno inflacionário é combatido com alternativas variadas e nem sempre desvendadas nos manuais de economia.

Há quem defenda a tese de que sempre que a inflação cresça, o pressuposto é que seja combatida por mecanismos mais agudos, com o que, se a inevitabilidade da aplicação da terapêutica é um fato, a imprevisibilidade não o seria, na medida em que não há governo no mundo que não procure combater a inflação com medidas mais ou menos drásticas.

Para tais intérpretes, a imprevisibilidade não poderia ser alegada, embora reconheçam a inevitabilidade dos remédios aplicáveis sobre os contratos anteriores à sua adoção.

A esse entendimento, outras vozes, mais numerosas, têm-se levantado, mostrando que à certeza do combate à inflação por remédios drásticos nem sempre — ou quase nunca — corresponde previsão dos remédios adotados. Em regime de alta inflação, as partes se previnem contra soluções previsíveis, mas se as adotadas forem imprevisíveis, à evidência, o contrato resta desequilibrado.

Em outras palavras, a imprevisibilidade não seria genérica — porque esta inexistiria — mas específica. As partes podem-se prevenir contra o combate à inflação, colocando inúmeras hipóteses de regulação e cláusulas de mútua proteção. Se os remédios adotados não tiverem qualquer relação com os mecanismos pactuados no contexto para enfrentar a terapêutica hospedada, à evidência, a imprevisão passa a ser elemento de decisiva influência no desequilíbrio contratual que, para tal conjuntura, não se adaptou. Desta forma, aos que defendem a primeira interpretação, a doutrina tem respondido não com a previsibilidade genérica, ou seja, de que a inflação é sempre combatida pelos governos, mas com a imprevisibilidade específica de meios não previsíveis pelos contratantes e para os quais não se puderam preparar. A partir do exposto até o presente, verifica-se que a previsão de uma política antiinflacionária que não corresponda à previsão dos mecanismos possíveis e discriminados no contrato, permite a aplicação do referido princípio de equilíbrio para os contratos atingidos pelos instrumentos governamentais adotados.

Não tenho, pois, dúvidas — e já me manifestei a respeito, no passado — sobre ser a teoria da imprevisão aplicável a tal conjuntura.

Lembro-me inclusive, quando proferi, em junho de 1988, palestra em homenagem ao professor Orlando Gomes, no Tribunal de Justiça da Bahia, ao expor a minha concepção da teoria a respeito das políticas previsíveis genericamente, mas imprevisíveis em seus mecanismos, que o saudoso mestre, ao agradecer a conferência e a homenagem, dois meses antes de seu falecimento, apoiou publicamente aquele meu entendimento" (*O Plano Brasil Novo e a Constituição*, Ed. Forense Universitária, 1990, p. 105/109).

“O devedor não responde pelos prejuízos resultantes de caso fortuito, ou força maior, se expressamente não se houver por eles responsabilizado, exceto nos casos dos arts. 955, 956 e 957.

§ Único. O caso fortuito, ou de força maior, verifica-se no fato necessário, cujos efeitos não era possível evitar, ou impedir”.¹⁶

É que na teoria da imprevisão não importa, como no de caso fortuito ou força maior, o fato de uma das partes ficar sem condições para cumprir o pactuado. A teoria da imprevisão admite que mesmo que a parte prejudicada pela ocorrência dos fatos imprevisíveis e inevitáveis, tenha condições de adimplir a obrigação, o contrato necessita ser reequilibrado para que não ocorra o enriquecimento ilegítimo de uma parte à custa da outra.

O reequilíbrio se faz ou pelo acordo entre as partes, ou por revisão judicial, sendo esta a mais comum.¹⁷

16 Clóvis Bevilacqua assim comenta o artigo 1.058: “Conceitualmente o caso fortuito e a força maior se distinguem. O primeiro, segundo a definição de HUC, é “o acidente produzido por força física inteligente, em condições, que não podiam ser previstas pelas partes”. A segunda é “o fato de terceiro, que criou, para a inexecução da obrigação, um obstáculo, que a boa vontade do devedor não pode vencer”. Não é, porém, a imprevisibilidade que deve, principalmente, caracterizar o caso fortuito, e, sim, a inevitabilidade. E, porque a força maior também é inevitável, juridicamente, se assimilam estas duas causas de irresponsabilidade. Uma seca extraordinária, um incêndio, uma tempestade, uma inundação produzem danos inevitáveis. Um embargo da autoridade pública impede a saída do navio do porto, de onde ia partir, e esse impedimento tem por consequência a impossibilidade de levar a carga ao porto de destino. Os gêneros que se acham armazenados para ser entregues ao comprador são requisitados por necessidade de guerra.

Nesses e em outros casos, é indiferente indagar se a impossibilidade de o devedor cumprir a obrigação procede de força maior ou de caso fortuito. Por isso, o Código Civil reuniu os dois fatos na mesma definição; o caso fortuito ou de força maior é o fato necessário, cujos efeitos não era possível evitar ou impedir.

O essencial é, pois, que do fato resulte a impossibilidade, em que se acha o devedor, de cumprir a obrigação. E assim é que o ilustre Chironi, observando que a lei italiana compreende no caso fortuito a força maior, depois de acentuar que, na força maior a razão determinante da excusa é objetiva, ao passo que no caso fortuito se atende à diligência do obrigado, desenvolve a sua construção sobre o caso fortuito, em sentido amplo, destaca os dois elementos, que concorrem no seu conceito: a) fato estranho ao devedor, que não lhe é imputável; b) impossibilidade de cumprir a obrigação” (*Código Civil comentado* por Clóvis Bevilacqua, Ed. Livraria Francisco Alves, 1955, p. 173/174).

17 Arnoldo Wald em livro coordenado por Gilberto de Ulhôa Canto e por mim, intitulado *A Correção Monetária no Direito Brasileiro* (Ed. Saraiva, 1983, p. 14) escreve: “A teoria da imprevisão admite a revisão do contrato ou a sua rescisão quando ocorre um fato imprevisível e imprevisível, de caráter anormal e extraordinário, que, sem culpa da parte, modifica as condições contratuais.

A alteração deve ser de tal ordem que as partes, se dela tivesse ciência, não teriam realizado o negócio, em virtude da excessiva onerosidade que sobrecarrega um dos contratantes, implicando enriquecimento de natureza usuária para o outro.

Não tendo sido adotada pelo nosso direito anterior à codificação, nem mesmo pelo Código Civil-CC, a teoria da imprevisão se afirmou inicialmente nos estudos doutrinários feitos a cerca de meio século, nos quais se destaca a excelente monografia de Arnoldo Medeiros da Fonseca. Coube, em seguida, à jurisprudência realizar o trabalho construtivo de, no clima econômico angustiado que atravessamos após a crise mundial de 1930, adotar os conceitos doutrinários, aplicando-os em diversas decisões que finalmente integraram a teoria da imprevisão no Direito Positivo pátrio, particularmente com referência ao contrato de empreitada.

Na realidade, a jurisprudência do STF se consolidou, atualmente, no sentido de admitir e consagrar a teoria da imprevisão, aplicando-a a diversas hipóteses, especialmente no campo dos contratos de empreitada” (grifos meus).

Ora, no caso da consulente, se esta soubesse que o acionista controlador do Banco do Brasil iria alterar por completo as condições do pactuado, *pro domo suo*, à evidência, *nunca teria firmado o contrato que assinou*.

Para a consulente, a imprevisibilidade e a inevitabilidade tornaram-se evidentes pela “apropriação indébita” no dizer do ministro Paulo Brossard ou “furto” ou “roubo” no dizer do juiz Márcio Moraes, perpetrada pelo acionista controlador do Banco do Brasil, do dinheiro da consulente, que fora recebido de sua controlada.

Para a consulente, portanto, inequívoca a imprevisibilidade e a inevitabilidade, nem se podendo dizer que a inflação no país é um mal crônico, que não pode servir de base para a aplicação da teoria da imprevisão. O argumento procede enquanto o combate à inflação se faz pelos métodos clássicos, “mas nunca se a inovação de seu combate estiver na violação da Constituição”. O que mais é necessário realçar, no caso da consulente, é que se soubesse que o acionista controlador do Banco do Brasil iria “confiscar” parte de seus haveres e “manipular” os índices de sua remuneração em benefício próprio, elevando-os, quando na posição de credor, e diminuindo-os quando na posição de devedor, à evidência, jamais teria assinado o contrato que assinou ou caído na “verdadeira armadilha” que lhe preparou o acionista controlador do Banco do Brasil.¹⁸

E aqui entro a examinar o que de mais aético ocorreu na referida relação. O Plano Brasil Novo, idealizado pelo acionista controlador do Banco do Brasil — que o deputado Roberto Campos intitulou como o Plano que revitaliza a “subcultura do calote” — exige, na sua densa inconstitucionalidade, que sua controlada cobre sempre mais do que em justiça lhe é devido, remunerando menos do que deveria os ativos “confiscados”, procurando inverter o prin-

18 Em meu livro *Advocacia Empresarial* (Ed. OAB, 1988, p. 64) referi-me a alguns conceitos de Direito Comparado sobre a teoria que reproduzo:

“Contractus qui habent tractum successivum et dependentiam de futuro, rebus sic stantibus intelliguntur”.
Henri de Page: *La théorie juridique de l'imprévision tend à faire admettre qu'en toute matière, la partie lésée par un contrat peut être déliée de ses engagements lorsque des événements extraordinaires, échappant à toute prévision au moment où le contrat a pris naissance, en ont altéré si profondément l'économie qu'il est certain que cette partie n'aurait pas consenti à assumer l'aggravation de charges qui en résulte, se elle avait pu prévoir les événements qui ont provoqué cette aggravation. L'imprévision consiste donc dans le déséquilibre des prestations réciproques qui vient à se produire, dans les contrats à prestations réciproques successives ou différées, par l'effet d'événements ultérieurs à la formation du contrat, indépendants de la volonté des parties, et se révélant tellement extraordinaires, tellement anormaux, qu'il n'était guère possible de raisonnablement les prévoir*” (Traité Élémentaire de Droit Civil Belge, Tome 2ème, Établissements Émile Bruylant, Bruxelles, 3ème Édition, 1964, pg. 559).

Alberto Trabucchi: *Altro requisito per la risoluzione é che l'eccessiva onerosità, conseguente alla nuova situazione, superi i limiti di incidenza della normale incertezza che ciascun contraente deve affrontare circa i vantaggi e gli oneri dell'atto. La risoluzione ha affetto relativamente alle sole prestazioni troppo onerose ancora da esequire* (Istituzioni di Diritto Civile, Cedam, Padova, 17ª ed., 1968, p. 727/728) (grifos meus).

cípio geral de direito para tornar legal o benefício da própria torpeza.¹⁹

Ora, o desequilíbrio contratual imposto à consulente, de forma inevitável e imprevisível, não era, nem inevitável, nem imprevisível para o Banco do Brasil, visto que sua aplicação foi determinada por seu próprio acionista controlador.

Se para a consulente o desequilíbrio contratual foi inevitável e imprevisível, por força da aética e inconstitucional intervenção econômica do acionista controlador do Banco do Brasil, para este, beneficiário do Plano, os fatos nem foram imprevisíveis — visto que preparados por seu acionista controlador — nem inevitáveis, posto que poderiam ter sido evitados por esse acionista.

Em outras palavras, se à consulente se aplica o princípio da cláusula *rebus sic stantibus*, para o Banco do Brasil o princípio aplicado é o de que ninguém pode se beneficiar da própria torpeza.²⁰

Por qualquer que seja o ângulo que se examine não há, como se percebe, campo para se admitir a manutenção contratual, na sua nova versão manipulada, visto que sua inovação, nos termos pretendidos pelo Banco do Brasil, exterioriza sucessivas e densas violações da Constituição e da moral pública.²¹

Isto posto, passo a responder às diversas questões apresentadas pela consulente.

1) A remuneração devida para o período de 23 de março a 23 de abril

19 *Nemo auditur turpitudinem propriam alegans* (ninguém deve ser ouvido sobre a própria torpeza) (*Enciclopédia Saraiva do Direito*, vol. 74, p. 51). É o que dispõe, de outro lado, o artigo 104 do Código Civil (*Advocacia Empresarial*, ob. cit., p. 71).

20 Othon Sidou ensina sobre o Direito Comparado: “Se remontarmos à teoria tal como foi legislativamente consagrada em princípio, veremos que os dois caminhos são indiferentes e nenhum deles privilegia-se face ao outro. Porém, se formos ao encontro da cláusula tácita, observaremos que a revisibilidade se agregou mais tarde, por efeito da praxe canônica, e assim vale como um aperfeiçoamento. *A reductio ad aequitatem* desfruta, assim, de mais substância moral, muito embora, como lembra Abgar Soriano, a resolubilidade do contrato seja o efeito mais natural e mais consentâneo. “Se condição de subsistência da vontade contratual é a de que permaneça o mesmo ambiente objetivo dentro do qual se formou o contrato — argumenta o mestre do Recife — lógico é que, operando-se a transformação desse ambiente, não subsista a vontade contratual e, com esta, o vínculo resultante” (*A Revisão Judicial dos Contratos*, 2ª ed., Ed. Forense, 1984, p.120).

21 Entre eles a do direito adquirido a que se refere o artigo 5º, inciso XXXVI, da Constituição Federal, assim redigido: “A lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada”. De lembrar-se a lição de Vicente Rao: “A inviolabilidade do passado é princípio que encontra fundamento na própria natureza do ser humano, pois, segundo as sábias palavras de Portalis, o homem, que não ocupa senão um ponto no tempo e no espaço, seria o mais infeliz dos seres, se não se pudessem julgar seguro nem sequer quanto à sua vida passada. Por essa parte de sua existência, já não carregou todo o peso de seu destino? O passado pode deixar dissabores, mas põe termo a todas as incertezas. Na ordem do universo e da natureza, só o futuro é incerto, e esta própria incerteza é suavizada pela esperança, a fiel companheira da nossa fraqueza. Seria agravar a triste condição na humanidade querer mudar, através do sistema de legislação, o sistema da natureza, procurando, para o tempo que já se foi, fazer reviver as nossas dores, sem nos restituir as nossas esperanças” (*O Direito e a vida dos direitos*, Ed. Resenha Tributária, vol. I, tomo III, p. 355).

de 90, é de 2,626%, visto que tais índices foram os índices oficiais para aquele período, não prevalecendo os 74,60%. A tentativa de “extorsão oficial” é inadmissível, visto que a consulente poderá até contestar a manipulação de tais índices aplicáveis a suas “poupanças” bloqueadas — e poderá fazê-lo nos próximos 5 anos a partir de 18 de maio de 1990 — mas não o acionista controlador do Banco do Brasil, posto que não são adotáveis índices diversos para pactuações que tenham os mesmos parâmetros em sua assinatura. Em outras palavras, o governo só poderá estar vinculado ao índice menor, por ser aquele que tem o poder de reduzir, visto ser determinante o planejamento econômico em causa própria. Por ser meramente indicativo, tal planejamento, para o setor privado, a contestação só poderá ser apresentada por parte da consulente ou do setor privado sobre as eventuais manipulações dos indexadores.²²

Desta forma, não pode o acionista controlador pretender, pela inconstitucional alteração das regras pactuadas, receber 74,60% de correção pelo dinheiro emprestado em 23 de fevereiro à consulente, contra pagamento de apenas 2,626% por esse mesmo dinheiro que retirou da consulente em 15 de março de 1990. A remuneração devida, portanto, é de 2,626%.

2) A remuneração devida para as cadernetas de poupança deveriam ser aquelas vinculadas à inflação, pelo menos no que concerne às cadernetas bloqueadas, *mas não para as novas, livremente abertas*.

O direito adquirido da consulente à remuneração atrelada à inflação é pleno, podendo, nos próximos 5 anos, ser exigido. A manipulação governamental do índice só pode vincular o próprio governo a seus créditos, mas nunca a seus débitos, muito embora tenha agido, aética e ilegalmente, de forma diversa.

Respondo, todavia, à questão dizendo que os critérios utilizados para a correção das cadernetas de poupança são aqueles de que se utilizou, corretamente, a consulente para fazer os cálculos de remuneração ao Banco do Brasil e com o que quitou sua dívida.²³

22 O artigo 174 tinha o seguinte discurso, quando foi para o Plenário da Constituinte: “Como agente normativo e regulador da atividade econômica, o Estado exercerá as funções de fiscalização, incentivo, controle e planejamento”.

A retirada do vocábulo “controle” e a redução do espectro do planejamento obrigatório permitiram que o dispositivo restasse com a seguinte dicação:

“Como agente normativo e regulador da atividade econômica, o Estado exercerá, na forma da lei, as funções de fiscalização, incentivo e planejamento, sendo este determinante para o setor público e indicativo para o setor privado”.

23 Escrevi sobre outro fracassado plano de estabilização que: “Ora, o Plano Verão torna determinante para o setor privado planejamento econômico, apenas possível, como imposição, para o setor público, embora, por irônica autocompaixão, não o torne determinante para o setor público.

Leram, as autoridades federais, o artigo 174, às avessas, e colocaram a adjetivação “facultativa” no planejamento do setor público, com desrespeito às promessas feitas, visto que a emissão de moeda continua trespouca e os reajustes tarifários não foram sustados, como não foram sustados os aumentos de tributos decorrentes da entrada em vigor do novo sistema tributário.

À evidência, no momento em que tornaram determinante para o setor privado planejamento econômico

3) A pergunta três já está respondida nas questões anteriores.

4) Não só os cálculos estão corretos, como estão liquidadas todas as obrigações.

Para concluir, todavia, quero deixar claro o ponto seguinte:

O empréstimo objetivou:

“financiamento destinado à aquisição de defensivos, fertilizantes químicos foliares e fertilizantes químicos de solo, para fornecimento a cooperados”.

Ora, graças à ilegal atuação do acionista controlador do Banco do Brasil, retirou este da consulente Cr\$ 285.000.000,00, pretendendo remunerar, com índices manipulados por 18 meses, o capital bloqueado que não pode ser utilizado nas finalidades pretendidas.

Sobre ter sido inconstitucional o bloqueio do acionista controlador do Banco do Brasil, conforme os Tribunais estão decidindo, há de se considerar que tal bloqueio inviabilizou o objetivo do empréstimo, com o que sérios prejuízos teve a consulente.²⁴

... (23) co que poderia ser apenas indicativo, tanto o Poder Executivo com suas medidas provisórias, quanto o Legislativo com as leis decorrentes, desrespeitaram o texto constitucional, contaminando seus atos normativos do vício insanável de inconstitucionalidade e sujeitando-se a serem responsabilizados perante o Poder Judiciário.

A violação constitucional não se restringe apenas ao artigo 174.

O artigo 170, assim redigido: “Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: ... IV. livre concorrência; ...”, faz menção clara à livre iniciativa, como fundamento da ordem econômica, e à livre concorrência como princípio relevante à iniciativa empresarial.

A *livre concorrência* oferta inequivocamente perfil mais liberal à Constituição atual que a anterior. A livre iniciativa pode existir ao lado de um planejamento econômico severo, obrigatório, determinante para o setor privado. A livre iniciativa exterioriza a possibilidade do acesso aos meios de produção por parte do setor privado, mas não necessariamente à determinação das regras de mercado para a economia. A livre iniciativa pode, inclusive, existir em países de economia socialista, na medida em que diz respeito apenas ao acesso ao mercado produtor e não à economia plena de mercado.

A livre concorrência, não. Só pode existir, à luz das livres regras de mercado, que passam a ser as depuradoras da qualidade e do valor dos bens negociados.

A livre concorrência, pois, não admite congelamento e muito menos tabelamento, pois os dois mecanismos de controle de preço eliminam o preço de mercado para estabelecer um preço governamental. Ora, o Plano Verão, ao instituir o congelamento e o tabelamento, à nitidez, afetou a livre concorrência. Todas as empresas nacionais passaram a trabalhar, não concorrendo nos preços, mas “engessadas”, na expressão tecnocrática, nos limites oficiais.

Desta forma, também o artigo 170 foi ferido. As empresas de pequeno porte ainda mais, pois o tabelamento para aquelas sujeitas a tal agressão à Economia faz com que seus preços, mais elevados que os praticados pelas grandes empresas, fiquem fora do mercado.

O que a Constituição permitiu, em nível de controle, foi apenas aquele controle feito pelo CADE no concernente ao abuso do poder econômico, isto é, o controle repressivo e não o controle normativo” (A *Constituição Aplicada 2*, Ed. CEJUP, 1990, p. 154).

24 O ministro Antonio Pádua Ribeiro, ao discursar na solenidade do Superior Tribunal de Justiça, disse ao presidente Collor, presente, que: “Por isso mesmo começou a funcionar com a naturalidade de velho Pretório, absorvendo as melhores tradições de escorreito exercício da jurisdição, ao inserir-se,

Sugiro, pois, que:

a) a consulente considere liquidada a dívida que tem com o Banco do Brasil;

b) em face de ter pago mais do que deveria, visto que pagou sobre a totalidade do crédito liberado e não sobre a parte que efetivamente ficou disponível, deve pedir a devolução dos juros e encargos, *considerando devidos apenas aqueles que incidam sobre a parte disponível do empréstimo* depois de 15 de setembro de 1991;

c) deve iniciar ação de perdas e danos contra o Banco do Brasil e a União pelos prejuízos provocados, ação esta que, por ser de rito ordinário, pode ser cumulada com a de repetição do indébito do que pagou a mais de juros e de anulação do contrato, devolvendo para o Banco do Brasil o dinheiro bloqueado em face de sua indisponibilidade; pode, ainda, optar pela manu-

... (24) na nova ordem constitucional, em posição proeminente. Daí que na sua atuação, jamais perderá de vista que, como órgão do Poder Judiciário, cabe-lhe, com absoluta limpidez, desempenhar a sua atividade com cívica aversão a tudo que a conspurque ou comprometa”.

Convém lembrar que a Constituição em vigor é expressa ao dizer que “a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito”. O texto é mais amplo do que o anterior, dele resultando, de forma cristalina, que nenhuma lei, seja ordinária ou complementar — inclusive medida provisória — tem validade se, dispondo sobre o exercício da função jurisdicional, subtrair-lhe do exame a lesão ou a ameaça de lesão a direito.

No estado democrático é imperioso que os governantes e os cidadãos estejam sempre imbuídos do sentimento jurídico. O desrespeito à ordem jurídica traz graves conseqüências, pois desmoraliza o princípio da autoridade encarnado pelo Executivo, avilta o Poder Legislativo, que exprime os anseios de liberdade do povo, desmoraliza o Judiciário, atingindo a sua razão de existir.

Aliás, os desvios de rota do Poder Judiciário haviam sido identificados como profundamente comprometedores do direito à liberdade, ao dizer: “Não há liberdade se o poder de julgar não está separado do Legislativo e do Executivo. Se ele estiver junto do Poder Legislativo, o poder sobre a vida e a liberdade dos cidadãos será arbitrário, pois o juiz será legislador. Se ele estiver junto ao Poder Executivo, o juiz poderá ter a força de um tirano”.

No nosso sistema institucional, a garantia jurídica, em última análise, é a concedida pelo Judiciário. Poder independente como os outros dois, com os quais deve atuar em harmonia. Os lindes dessa harmonia são os definidos em Lei Maior e nas regras de cortesia. No corpo humano, quando os seus órgãos essenciais adoecem, toda a sua funcionalidade é abalada. No Estado, quando um Poder extravasa o exercício das suas atribuições, o seu âmago é atingido, ensejando o surgimento de graves moléstias seriamente comprometedoras da paz social. Todos recordam-se de que, neste país, até data bem recente, a hipertrofia do Poder Executivo provocou sensíveis desequilíbrios atentatórios às liberdades públicas e impeditos ao fortalecimento das instituições democráticas.

No quadro descrito, o Poder Judiciário, no exercício das suas atribuições, não presta vênias aos demais Poderes, nem deles recebe, mas apenas à Constituição e às leis que com ela se conformem. Cinge-se a fazer justiça sempre que, concretamente, seja invocada a tutela jurisdicional do Estado”.

tenção do contrato nos atuais termos para apenas começar a pagar juros a partir da liberação desse dinheiro e nos limites dos juros e correção recebidos.²⁵

S.M.J.

São Paulo, 10 de maio de 1991

25 Escrevi: "O direito, em verdade, é sempre maior que a lei. Mais do que pensam os legisladores legislar. Mais do que julgam os tribunais interpretar. Mais do que entendem os doutrinadores visualizar, posto que o Direito é a própria vida de uma sociedade organizada. E esta vida social normada, se não tender para o justo, se não aprender as lições do passado, se não penetrar no coração do povo, se não refletir as tendências mutáveis e permanentes daqueles princípios maiores que dão estabilidade à sociedade, terminará por gerar crises e por se esfacelar perante valores que a superam. visto que há princípios naturais e supraconstitucionais de direito que determinam a duração dos textos positivos, tornando-os breves, se estes o desconhecem, ou de longa duração, se forem rejeitados. O Direito como símbolo de uma ordem social justa é aquele que corporifica a razão de ser dos povos e nações, cabendo ao poder integrador de advogados, promotores e magistrados o seu redimensionamento para as aspirações de Justiça, nunca sem o trabalho pertinente de doutrinadores" (*Comentários à Constituição do Brasil*, vol. I, Saraiva, 1988, p. 103).

A CORREÇÃO MONETÁRIA DOS CONTRATOS — A TEORIA DO EQUILÍBRIO DO PACTUADO À LUZ DO DIREITO PRIVADO E ECONÔMICO — PARECER

CONSULTA

“Vimos pela presente consultar V.Sa., acerca do assunto tratado a seguir, pelo que solicitamos seja exarado seu parecer;

1) Temos contratos assinados desde 1988, todos firmados com o Departamento de Estradas de Rodagem do Estado de São Paulo — DER-SP;

2) Os serviços realizados, em decorrência de tais contratos, foram pagos em diversas ocasiões com atraso e, em virtude disso, solicitamos àquele departamento que a correção monetária decorrente da mora fosse calculada com base no decreto 31.142 de 10.1.90 e também, na lei 6.753 de 23.2.90, e, em consequência, que incidisse sobre o débito desde o 7.º dia após a realização dos serviços, até a data do efetivo pagamento;

3) Deferido o pedido pelo DER-SP, foi a correção monetária paga com base em tal critério, até o mês de março de 1990, tendo sido, em virtude da edição do decreto 31.328 em 29.3.90, suspensos os efeitos do decreto n.º 31.142/90;

4) Sobre o referido decreto merece ser dito que os fundamentos de sua edição vinculam-se à vedação de reajustes de preços decorrentes das medidas adotadas pelo governo, apesar de seu objeto, decreto n.º 3.142/90, cujos efeitos foram suspensos, cuidar da “correção monetária por atraso em pagamento”. Vale dizer: não se trata de reajuste de preços, mas antes, da reposição patrimonial devida, em decorrência de desvalorização da moeda;

5) Posteriormente, em 10 de agosto de 1990, foi revogado o decreto n.º 31.328, pelo decreto n.º 32.117, que restabeleceu a correção monetária por atraso de pagamento, contada esta a partir do 8.º dia da realização dos serviços;

6) Em decorrência da edição do citado decreto, o DER-SP, aplicou o coeficiente redutor, nos termos estipulados no item II do art. 4.º do diploma legal e procedeu à atualização monetária *apenas até a data do pagamento do*

principal, não importando a época em que tivesse ocorrido. Dessa forma, por exemplo, em agosto/90, o órgão contratante pagou correção monetária de faturas vencidas em abril e pagas em maio/90, apenas considerando um mês de atraso, deixando de computar o acréscimo de maio até agosto/90.

7) Por fim, em 9.3.91, através do decreto nº 33.035 foi determinada a retroação da aplicação da correção monetária, até 16.3.90, fixando em 7 dias o prazo para pagamento dos serviços realizados, sem correção monetária.

Do exposto fazemos as seguintes indagações:

1) O cálculo da correção monetária devida em consequência da mora, deve ser feito, em qualquer hipótese, a partir de 16.3.90, conforme preceito contido no decreto nº 33.035/91?

2) A atualização monetária é devida desde a data do vencimento, até a do efetivo pagamento da mesma, ou somente até a data do pagamento do principal, como foi exemplificado no item 6 desta consulta?

3) O prazo de pagamento das faturas, em decorrência do que foi exposto e também das disposições contidas nos textos legais citados nesta consulta e, ora anexados, deve ser sempre de 7 dias sem correção monetária, a partir da vigência do decreto nº 32.117 ou nº 33.035?

RESPOSTA

A consulta formulada oferta interessante campo de análise sobre três princípios que conformam o Direito Constitucional pátrio, a saber: o princípio da patrimonialidade, o princípio da moralidade administrativa e o princípio da responsabilização civil do Estado.

O primeiro deles está reproduzido no art. 5º, o mais relevante artigo da Constituição, posto que, voltado para o principal destinatário da ordem legal, que é o cidadão, assim como no artigo 170, que constitui a espinha dorsal da ordem econômica plasmada na lei suprema.¹

Com efeito, reza a Constituição Federal, no artigo 5º, inciso XXIV, que:

“A lei estabelecerá o procedimento para desapropriação por necessidade ou utilidade pública, ou por interesse social, mediante justa e prévia indenização em dinheiro, ressalvados os casos previstos nesta Constituição”;

¹ Escrevi sobre a Constituição anterior, que hospedava idêntico princípio, o seguinte: “Por tal linha

o mesmo sendo reproduzido no artigo 170, inciso I, com a seguinte dicção:

“A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:

.....
II. propriedade privada”.²

À evidência, o conceito de propriedade diz respeito à propriedade ma-

... (1) de raciocínio, há de se compreender que todos os dispositivos mencionados se interligam criando um orgânico sistema a proteger o cidadão e residente contra o Estado, lembrando-se, inclusive, estarem as salvaguardas e faculdades do artigo 153 no capítulo mais importante da Constituição, que é o dos direitos e garantias individuais. Pode-se, inclusive, dizer que toda a Constituição é direcionada a ofertar tais garantias e direitos ao indivíduo, razão pela qual, sempre que o Estado os viole, sua infração atinge a própria razão de ser do regime democrático.

Alguns autores — poucos — pretenderam ler, no discurso do art. 163, que apenas as garantias e faculdades individuais estariam asseguradas contra a intervenção monopolística, mas não o estariam na intervenção regulatória, em face da dicção legislativa estar no singular e não no plural.

A maioria da doutrina, todavia, não aceita tal mutiladora exegese, até porque, se a aceitasse, o capítulo correspondente às garantias e direitos individuais seria, por inteiro, atingido. Com efeito, se o Estado pudesse intervir na Economia, por legislação ordinária, sem respeito às garantias e aos direitos individuais, seria inútil e acadêmico o capítulo correspondente à razão de ser de uma Constituição, visto que caberia ao governo determinar o momento e as condições de suspensão da lei maior por lei inferior, inclusive por veículo de limitadíssimo espectro, qual seja, o decreto-lei. Por esta razão, há de se entender que, sobre estar todo o sistema constitucional direcionado a privar a iniciativa privada sobre a intervenção do Estado, certos princípios são de impossível alteração, como o denominado princípio da patrimonialidade (art. 153 § 22).

Ora, se a Magna Carta protege o direito à propriedade, sem restrições, só desapropriável com *justa e prévia indenização*, à evidência, não pode o Estado desapropriar bem, direta ou indiretamente, sem permitir que a justa e prévia indenização se viabilize” (*Direito Tributário e Econômico — Pareceres sobre a nova ordem econômica*, Ed. Resenha Tributária, 1987, p. 24/25/26).

2 Celso Ribeiro Bastos assim interpreta o dispositivo: “Ainda respeitadamente ao problema surgido entre a data da expropriação e a do efetivo pagamento, surge a importante questão da atualização do preço.

Nos últimos anos, esta tem sido alcançada através da correção monetária levada a efeito segundo os coeficientes mensais das OTN’s, uma vez decorrido entre a avaliação e a decisão final prazo superior a um ano.

Aqui dois problemas se levantam: o índice da correção segundo as OTN’s pode eventualmente em função de uma política antiinflacionária não refletir a perda efetiva do valor da moeda. Nesta hipótese, o índice há de ser afastado e substituído por outros que efetivamente espelhem a depreciação monetária do período.

terial e imaterial, sendo o contrato forma de exteriorização de direitos relacionados à propriedade.

O contrato é um bem patrimonial vinculado à teoria das obrigações sempre que cuide de obrigações de natureza patrimonial, podendo, mesmo que delas não trate, possuir tais características na medida em que sanções de natureza pecuniária decorram de seu não cumprimento.³

O contrato administrativo, pelo qual a pessoa física ou jurídica presta um serviço e recebe por ele um pagamento é, para o prestador de serviços, um bem patrimonial, na medida em que a prestação acordada no preço corresponde a um agregado a seu patrimônio de natureza presente ou futura.

Em outras palavras, quem é titular do direito, líquido e certo, de receber um pagamento por serviço prestado, possui, como bem patrimonial, tal direito e seu patrimônio é representado pela promessa futura de pagamento. Embora não tenha a disponibilidade de tais recursos, tem a promessa de que os receberá, podendo, inclusive, negociar este bem patrimonial.

E a Constituição Federal garante não poder tal patrimônio ser atingido pelas autoridades, sem *justa e prévia* indenização. De notar-se que o inciso XXIV não fala de propriedade imobiliária, mas da garantia do direito à propriedade, de resto, firmada no inciso XXII da seguinte e eloquente forma:

... (2) Em outras palavras, os índices aplicados à correção das Obrigações do Tesouro vêm-se prestando de forma útil como critério de atualização monetária.

Ocorre, todavia, que eles não têm nenhum compromisso absoluto com o reflexo desta realidade monetária e são passíveis de, a qualquer momento, sofrerem alteração governamental deixando, deste modo, de serem indicadores precisos da inflação.

Ora, o preceito constitucional de justa indenização não pode ficar sujeito a estas oscilações. O comando constitucional da justa indenização sobrepassa de forma incontestável a estas contingências da política monetária e financeira do governo.

É necessário, portanto, que a legislação e, se não for esta, a própria jurisprudência tenham critérios seguros de fazer prevalecer o ditame constitucional. Não podemos ter dúvida que neste particular reside um dos pontos cardeais do Estado de Direito. Enquanto não houver justa indenização, há sim confisco" (*Comentários à Constituição do Brasil*, vol. 2, Ed. Saraiva, 1989, p.132/133).

3 "O conceito de obrigação é mais amplo, como se pode ler na ainda atual lição de Paulo: *Obligationum substantia non in eo consistit, ut aliquid corpus nostrum aut servitulem nostram faciant, sed ut alium nobis obstringant ad dandum aliquid, vel faciendum vel praestandum* (a substância da obrigação não consiste em tornar nossa um coisa corpórea ou uma servidão, mas em obrigar outrem a nos dar, fazer ou entregar alguma coisa). É também atual a conceituação de Justiniano: *Obligatio est iuris vinculum, quo necessitate adstringimur alicuius solvendae rei, secundum nostrae civitatis iura* (obrigação é o vínculo jurídico por necessidade do qual somos compelidos a solver alguma coisa, segundo os direitos de nossa cidade)" (*O Plano Brasil Novo e a Constituição*, Forense Universitária, 1990, p.31).

“É garantido o direito de propriedade”.⁴

Ora, o titular de um crédito é um proprietário deste crédito, sendo, pelo princípio da patrimonialidade, assegurado seu direito de recebê-lo, nos termos pactuados.

Tal pactuação, todavia, pode, no que concerne à forma de pagamento em dinheiro, exteriorizar uma dívida em dinheiro, de valor ou indexada.

Prefiro a postura de Mauro Brandão Lopes que não se baseia na simplificação da corrente que formulara a existência de apenas duas formas de dívidas, a de dinheiro e a de valor. Em sua concepção mais abrangente, a dívida de valor pode não ser necessariamente corrigida, mas exteriorizar uma expressão diversa do referencial nominativo da moeda. A indexada, ao contrário, é aquela em que o agregado contratual corresponde a uma forma compensatória da perda do valor nominal da moeda, razão pela qual tal dívida deve ser tratada com perfil distinto da dívida de valor.⁵

4 José Cretella Jr. ensina: “Propriedade não se confunde com ‘direito de propriedade’. No texto de 1988 — como no de 1967 e no de 1969 — *propriedade é o conjunto de toda a patrimonialidade*. Como nos textos constitucionais anteriores, a Carta Política de 1988: (a) garante o direito de propriedade (art. 5º, XII); (b) ressalta-lhe a função social; (c) propugna o estabelecimento de procedimento para a expropriação por necessidade pública, utilidade pública e interesse social, mediante justa e prévia indenização em dinheiro, ressalvados os casos previstos na regra jurídica constitucional; (d) fixa, como antes, a competência privativa da União para legislar sobre o assunto (art. 22, II); (e) deixa clara a desapropriação paga com títulos da dívida pública (art. 182, § 4º, III); e (f) alude à desapropriação para fins de reforma agrária (art. 184). ‘Propriedade’ abrange ou não o conjunto de todos os bens patrimoniais? Ou ‘propriedade’ exigiria a realidade do direito? A propriedade privada, nos direitos ocidentais não socialistas, é instituto jurídico, sendo de caráter institucional a garantia contida no art. 5º da Carta de 1988. O que o texto garante é a ‘atribuição do direito patrimonial a seu titular’. Direito de propriedade, em 1967 e 1969, tem sentido amplo, inserindo-se na rubrica ‘direitos e garantias individuais’, abrangente do direito, contido naquela expressão. Direito de propriedade é todo e qualquer direito patrimonial, sendo irrelevante o fato de incidir — ou não incidir — sobre bem corpóreo, incorpóreo, direito real.

O texto é bem claro: ‘assegura o direito de propriedade’” (grifos meus) (*Comentários à Constituição de 1988*, Ed. Forense Universitária, 1989, p.300).

5 “Entre as duas espécies fundamentais de dívida, a de dinheiro e a de valor, uma espécie intermédia existe que, sendo dívida de dinheiro, exhibe aspecto que, sem confusão, pode inegavelmente aproximá-la da dívida de valor.

Nesta terceira espécie, a prestação consiste em dinheiro, assim também contratada sob o domínio do princípio nominalista da moeda, mas, em vez de consistir em dinheiro em quantidade predeterminada, consiste explicitamente em dinheiro em quantidade indeterminada no contrato, ou seja, determinável mediante critério ou índice nele predeterminado.

A determinação da quantidade de moeda, em que consiste a prestação do devedor, nesta espécie de dívida, é sempre contemporânea do cumprimento da prestação, e o critério ou índice, em princípio ininfluenciável pelos contratantes, deve ser de tal modo adequado que a inflação não introduza desequilíbrio na relação obrigacional, com conseqüente locupletamento do devedor à custa do credor no pagamento da dívida; esse índice ou critério, de outro lado, preestabelecido no contrato para a determinação da quantidade de moeda, pode, em princípio, ser fixado por lei ou escolhido pelos contratantes.

Ora, nesta espécie de dívida, não se deve evidentemente falar de correção monetária, sendo claramente adequado o termo ‘indexação’, usual em outras legislações para idênticas situações.

A tese de Mauro Brandão Lopes ganha maior dimensão na medida em que não é simples definir a real perda de substância da moeda a partir dos indexadores, sendo sempre o referencial a ser adotado um referencial de aproximação confiável, em face da impossibilidade de se medir a inflação exata e redutora do valor nominal da moeda.

O fenômeno inflacionário exterioriza, conforme a forma de seu cálculo, não necessariamente uma perda de substância da moeda, mas de seu poder de compra, conforme os critérios adotados. Por esta razão, sua exteriorização é medida por índices mais vinculados aos preços (atacado, consumidor etc.) que ao custo do dinheiro, muito embora a consequência imediata decorrencial seja a perda de substância do valor nominal da moeda em proporção aproximada e inversa ao aumento dos índices inflacionários.⁶

Para melhor compreender a relação nem sempre fácil entre a inflação e o valor da moeda, cujo mercado pode indicar variações diversas de inflação, basta lembrar que, na segunda metade da década de 80, a desvalorização do dólar no mercado de moeda europeu ficou em torno de 33% contra

... (5) As duas espécies fundamentais de dívida, a de dinheiro e a de valor, continuam sendo na verdade as duas únicas; a espécie intermédia, na vida econômica introduzida pela inflação, tem indubitável caráter de dívida de dinheiro, sem confusão alguma com dívida de valor, com a única diferença essencial que a quantidade de moeda devida não é predeterminada no contrato, mas deixada indeterminada, até que, no momento do cumprimento de sua prestação pelo devedor, ela se determina mediante aplicação do índice pactuado. O índice visa à manutenção da comutatividade das prestações do contrato, e não ao estabelecimento ou restabelecimento de posição patrimonial alguma. De outro lado, a única diferença entre esta espécie intermédia de dívida e a dívida de dinheiro em moeda determinada está no pactuado reajuste automático da relação obrigacional, até final determinação da prestação em dinheiro devida, para evitar locupletamento do devedor à custa do credor, com a consequente desnecessidade de seu reajuste judicial. Mesmo assim, contudo, é importante a distinção entre as duas espécies de dívida de dinheiro porque, na dívida indexada, como na dívida de valor, não se deve falar de correção monetária; na dívida de valor, porque a própria prestação não tem natureza pecuniária, e na dívida indexada, porque a razão ou função do índice é simplesmente manter a equivalência das prestações do contrato, isto é, o seu caráter comutativo" (Mauro Brandão Lopes, *A atualização das obrigações pecuniárias não indexadas in A correção monetária no Direito brasileiro*, Ed. Saraiva, 1983, p.309/310).

6 Escrevi: "Não há forma fiel e absoluta para se medir a inflação, de tal maneira que são inúmeros os indexadores capazes de, setorialmente, apresentar soluções parciais, convivendo o país com inúmeros indexadores relativos, como o IPC, INVV, INPC, OTN, FGV, URP etc. A doutrina clássica, sem o instrumental brasileiro de medição da inflação setorial e parcial, falava em juros positivos e negativos, reconhecendo, todavia, a impossibilidade de se definir o nível real pelo qual os juros passariam, quando nominalmente recebidos, a perder para a inflação. A matéria foi, também, longamente debatida nas "Primeiras Jornadas sobre Indexação no Direito Argentino e Comparado", a que os organizadores da Associação Argentina de Direito Comparado deram-me a honra de vice-presidir, assim como de proferir a palestra inaugural em 1976, em Rosário. O abastado volume, com todos os estudos — mais de uma trintena — e conclusões, também hospedou mais dúvidas que soluções, tendo sido editado em 1979 pela referida entidade (632 páginas)" (*A Constituição Aplicada n.º 1*, Ed. CEJUP, 1989, p.17).

uma inflação americana estabilizada em menos de 5%, com o que o “euro-dólar” passou a valer menos do que aquele circulante no mercado americano, por força de alterações não necessariamente vinculadas à inflação.

No livro que coordenei com Gilberto de Ulhôa Canto e o jurista holandês J. Van Hoorn Jr. sobre a indexação monetária e editado em Amsterdam, pelo *Bureau International of Fiscal Documentation* para distribuição a 137 países, procuramos, com os demais autores que dele participaram, traçar uma linha capaz de nortear a relevância da vinculação da inflação à perda de substância do valor da moeda, de um lado, e, de outro, a total impossibilidade de medir tal perda de substância de moeda pela real inflação do país.⁷

Por esta razão, concluímos que, muito embora a inflação seja medida de forma mais aproximada pelos índices de preços, sua exteriorização corresponde a uma perda de substância do valor nominal da moeda, sendo a indexação monetária — e não qualquer outra — a melhor forma de corrigir as distorções provocadas, a fim de se evitarem desequilíbrios no contrato e nas relações econômicas.

Isto posto, mostramos, à época, que não obstante fazer menção, a Constituição Federal de então, à expressão “exata” correção monetária para garantir o direito à propriedade — a que se acrescenta, hoje, a referência à “preservação do valor real” — não só é impossível uma exatidão absoluta, como, por outro lado, impossível é a “preservação do valor real” apenas por índices monetários.⁸

7 A respeito da medição da inflação leia-se a *Foreword* de J. van Hoorn Jr. para o livro, demonstrando a pouca experiência mundial sobre a matéria: *Indeed, the Bureau's many loose leaf publications contain more or less detailed sections dealing with this subject, but because of its rather limited manpower and financial resources, the Bureau has been unable to undertake a comprehensive research programme in this respect. Instead, the Bureau has had to look for other ways to analyse the problem. Despite the need to explore this problem on an international level, the Bureau has decided to do so on a national rather than an international and comparative basis. A country that has experienced inflation for a long time, that has great economic potential, and that has found interesting solutions is Brazil. The Bureau decided that it should approach its Brazilian friends with the request to collect the necessary material to make such an analysis possible (Monetary Indexation in Brazil, ed. International Bureau Of Fiscal Documentation, Amsterdam, 1983, p.5).*

8 O § 22 do artigo 153 e o artigo 161 da EC n.1/69 tinham a seguinte dicção: “§ 22. É assegurado o direito de propriedade, salvo o caso de desapropriação por necessidade ou utilidade pública ou por interesse social, mediante prévia e justa indenização em dinheiro, ressalvado o disposto no art. 161, facultado ao expropriado aceitar o pagamento em título da dívida pública, com cláusula de exata correção monetária. Em caso de perigo público iminente, as autoridades competentes poderão usar da propriedade particular, assegurada ao proprietário indenização ulterior”;

“Art. 161. A União poderá promover a desapropriação da propriedade territorial rural, mediante pagamento de justa indenização, fixada segundo os critérios que a lei estabelecer, em títulos especiais da dívida pública, com cláusula de exata correção monetária, resgatável, no prazo de 20 anos, em parcelas anuais sucessivas, assegurada a sua aceitação, a qualquer tempo, como meio de pagamento até 50% do imposto territorial rural e como pagamento do preço de terras públicas”, e o *caput* do

A colocação, todavia, nos dois textos constitucionais, de discursos com tal veemência, na minha opinião — e na dos demais autores que escreveram para o livro — objetivou fundamentalmente eliminar a possibilidade de manipulações convenientes e artificiais dos índices de correção da moeda, no intuito de diminuição, via “calote parcial”, do estoque das dívidas oficiais.

Se a exatidão é de impossível obtenção, a manipulação redutora é de impossível aceitação, sendo a correção monetária não manipulada a forma mais aproximada de se cumprir o desiderato constitucional pretérito ou atual, com a maior aproximação possível da correção real para compensar a inflação conhecida.⁹

E, à evidência, tal correção, por formulação pretoriana, inicialmente, e depois por força de lei, passe a integrar, *mesmo à falta de disposição expressa*, a estrutura contratual, sempre que ocorra mora.¹⁰

... (8) artigo 184 da Constituição Federal tem o seguinte discurso: “Compete à União desapropriar por interesse social, para fins de reforma agrária, o imóvel rural que não esteja cumprindo sua função social, mediante prévia e justa indenização em títulos da dívida agrária, com cláusula de preservação do valor real, resgatáveis no prazo de até 20 anos, a partir do segundo ano de sua emissão, e cuja utilização será definida em lei” (grifos meus).

9 Geraldo Vidigal ensina: “São frequentes na imprensa brasileira, manifestações, atribuídas a autoridade e a técnicos, no sentido de que a presença dos mecanismos da correção monetária causa danos aos esforços de contenção do processo inflacionário.

A história recente do Brasil evidencia a insubsistência e a falácia de suposições desse tipo: entre 1965 e 1973, a plena e eficiente utilização de nossos métodos de correção monetária coexistiu, sem quaisquer problemas, com administração econômica, financeira e monetária que assegurou índices de inflação notavelmente declinantes, ao longo de todo esse período.

Os critérios da correção monetária parecem esquecer que a moeda — ao contrário do que sucede com o metro, o quilo ou o litro — é padrão instável.

Manter imutável o valor nominal das obrigações de pagamento em moeda, quando o poder de compra da moeda se alterou, será enriquecer injustamente os devedores, com jactura daqueles que com eles hajam contratado” (*A Correção Monetária no Direito Brasileiro*, ob. cit., p.295/296).

10 Arnoldo Wald relembra: “51. Efetivamente, a partir de 1978, em virtude de sucessivas decisões, que sempre foram precedidas de amplo debate, firmou-se, de modo manso e pacífico, a jurisprudência do STF, nos termos seguintes: a) podem as partes livremente convencionar a correção monetária, desde que não exista vedação expressa por norma de ordem pública;

b) a correção monetária não se confunde com os juros, pois ela é a atualização da própria dívida;

c) em todos os casos de responsabilidade civil cabe a correção monetária. Embora a Súmula 562 só se refira aos danos materiais causados por atos ilícitos, o entendimento do Supremo abrange, atualmente, qualquer tipo de dano causado, tanto nas hipóteses de responsabilidade delitual, extracontratual ou aquiliana como nos casos de responsabilidade contratual;

d) nas desapropriações, o atraso culposo da administração no pagamento da indenização devida justifica a correção monetária, não obstante o disposto na Súmula 416;

e) a correção deve incidir até o efetivo pagamento do débito ou da indenização (Súmula 561);

f) admite-se a correção monetária em virtude de aplicação da analogia, não se exigindo, pois, lei expressa para que a correção possa incidir” (*A Correção Monetária no Direito Brasileiro*, ob. cit., p.20).

Pelo exposto, o princípio da patrimonialidade garantido pela Constituição, não só hospeda o patrimônio estático, constituído pela disponibilidade adquirida, como o patrimônio dinâmico, constituído pelo patrimônio em circulação, este, no que concerne aos créditos, assegurado pela adequada indexação a fim de que não seja ele reduzido, a não ser que expressamente as partes da indexação prescindam.

E nas relações com o Poder Público, com muito mais razão a indexação se agrega aos contratos, sempre que a obrigação não é adimplida nos prazos estabelecidos, na medida em que sua não agregação, sobre beneficiar o infrator, violenta o princípio geral de que ninguém pode se beneficiar da própria torpeza e reduz o patrimônio do titular do direito, representando desapropriação *sem justa e prévia indenização e sem o devido processo legal*.

Para concluir estas breves considerações sobre o princípio da patrimonialidade e o complemento corretivo da inflação no que diz respeito à moeda, nos casos de mora, a indexação monetária deflui do direito constitucional de que o patrimônio não pode ser desapropriado, sem justa e prévia indenização, razão pela qual mesmo que lei inexistisse ou leis ordinárias — no caso seriam ordinarríssimas — dispusessem em contrário ao princípio constitucional, tais leis não prevaleceriam, por hospedarem princípio conflitante com a ordem suprema.¹¹

É ainda a indexação monetária “não manipulável” a forma mais aproximada de se permitir a preservação do valor real do bem ou do contrato, devendo ser aplicada ao pactuado e à mora, mesmo que os contratos não a prevejam, principalmente se a relação se fizer com o Poder Público, que não deve, nem pode, prejudicar a sociedade, antes necessitando dar o exemplo de cumprimento da lei para ter autoridade de exigir do administrado seu cumprimento.

11 Manuel Gonçalves Ferreira Filho ensina: “Conceito de Propriedade: Quem se dispõe a interpretar o texto em epígrafe tem como problema inicial o de determinar o que significa, no mesmo, propriedade. A primeira inclinação é a de dar ao termo o sentido com que o toma o Direito Civil: direito de usar, gozar e dispor de uma coisa.

Entretanto, se essa fosse a definição verdadeira, os demais direitos patrimoniais, os créditos, por exemplo, não seriam constitucionalmente protegidos, podendo ser expropriados sem indenização. Ora, isso seria absurdo, na medida em que a propriedade imóvel não é mais a única fonte de riqueza almejada e em que créditos constituem a fortuna de muitos ricos e o pecúlio de alguns pobres. Daí ser lição corrente na doutrina que, referindo-se à propriedade, quis o constituinte dizer direito de conteúdo econômico, direito patrimonial. Assim, no texto em exame, a Constituição consagra o direito fundamental de não ser alguém despojado de direito de seu patrimônio sem justa indenização. Essa é, aliás, o entendimento pacífico da jurisprudência” (*Comentários à Constituição Brasileira*, Ed. Saraiva, 1986, p.608).

O segundo princípio, que mister se faz tratar, é aquele que se refere à moralidade administrativa.

A Constituição Federal exterioriza, como um dos quatro grandes princípios que conformam a administração pública, o princípio da moralidade. Embora seja o terceiro deles na enunciação constante do texto constitucional, não é o terceiro em hierarquia, visto que, de rigor, é aquele que plasma, por inteiro, o que deve ser a administração pública.¹²

Ao se referir, o legislador supremo, a que a legalidade é o primeiro dos princípios, em verdade, apenas explicitou aquele comando supremo que conforma todo o ordenamento jurídico do país. Todo ele se alicerça no princípio da legalidade, posto que o que é ilegal não existe para o mundo do Direito. A ilegalidade é sempre fulminada pelas sanções pessoais e pecuniárias que os instrumentos do processo civil e penal ofertam para reconduzir as relações de quaisquer natureza ao Universo da legalidade. Não há ramo do Direito que não esteja plasmado pelo princípio da legalidade, por ser a própria razão de ser do regime jurídico de qualquer Estado de Direito.

A impessoalidade, de certa forma, tem faceta própria e faceta vinculada à moralidade, na medida em que, a moralidade administrativa não admite penalização, favorecimentos ou preferências em relação aos administrados. O tratamento isonômico é a característica maior da função administrativa.¹³

12 Walter Ceneviva, de forma sintética, explicita os quatro princípios: "Nomeados ou eleitos, os funcionários da administração direta, indireta ou fundacional de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecem a princípios genéricos e específicos, voltados para a boa qualidade da administração.

No primeiro grupo estão os de legalidade (nada fazer ou deixar de fazer, senão em virtude de lei), impessoalidade (o serviço se dirige a todas as pessoas, igualmente, sem privilégios), moralidade (o respeito aos princípios éticos é imperativo na ação pessoal e em relação a todos os que tratem com a administração) e publicidade (os atos administrativos devem ser do conhecimento do povo, de modo a tornar transparentes os atos do governo)" (*Direito Constitucional Brasileiro*, Ed. Saraiwa, 1989, p.132).

13 José Cretella Jr. ensina: "O segundo princípio que informa a Administração, quer direta, quer indireta, quer fundacional, é o denominado, pela regra jurídica constitucional, de princípio da impessoalidade. O administrador não é *dominus*. Assim, deverá caracterizar-se como *bonus administrator*, *probus administrator*. Toda a atividade da administração é vinculada a um fim, fim de interesse público. 'O agente do Estado pode fazer apenas o que a norma o autoriza de modo expresso, ao passo que o cidadão comum pode fazer tudo o que não seja proibido pela lei' (cf. nosso *Manual de Direito Administrativo*, 5a. ed., Rio de Janeiro, Forense, 1989, p. 38) — eis o princípio da restritividade, que ressalta a condição toda especial da administração, no âmbito da qual inexistente vontade pessoal e liberdade de agir. Ao passo que o administrador particular, que é *dominus*, pode fazer ou deixar de fazer alguma coisa sempre em virtude de lei, sendo, assim, livre de fazer tudo o que a lei não proíbe, o administrador público só pode fazer aquilo que a lei, especificamente, determina. 'O interesse particular é disponível, sendo informado pela vontade humana, ao passo que o interesse público é indisponível, porque informado pela idéia de fim. No Direito Privado, prevalece a vontade, no Direito Administrativo prepondera a finalidade (cf. nosso *Direito Administrativo Brasileiro*, Rio de Janeiro, Forense, 1983, p. 43). 'A atividade administrativa obedece, cogentemente, a uma finalidade, à qual o agente é obrigado a adscrever-se, quaisquer que sejam as suas inclinações pes-

A publicidade tem faceta própria e faceta vinculada à moralidade, na medida em que não tornar públicos os atos administrativos, que devem ser controlados pela sociedade, de rigor, é impedir esse controle e macular o princípio da ética pública, que o exige. Não há mais campo para os decretos secretos no ordenamento jurídico nacional.

É, todavia, o princípio da moralidade aquele que deve marcar a Administração. O administrador governamental deve exercer, necessariamente, sua função guiado por tal princípio. É ele o representante da sociedade. Está a serviço da sociedade. Deve protegê-la e não atingí-la. Não pode agir no seu próprio interesse ou, inversamente, no interesse do Poder, à custa da sociedade.

O governo quando contrata com a sociedade, quando firma compromissos, deve fazê-lo na certeza de que dará o exemplo, cumprindo o pactuado. Se não é admissível que a pessoa física ou jurídica não honre seus compromissos, com muito mais razão é inadmissível que o Poder Público, que deve dar o exemplo de respeito à lei que produz, não o faça e descumpra o que se comprometeu a cumprir.¹⁴

Nos países civilizados, a garantia do Poder Público está no respeito aos direitos da sociedade, posto que a eficácia da Constituição depende daqueles que a devem cumprir. Se o governo que a deve preservar, a violenta, à evidência, estabelece a insegurança jurídica e sinaliza para o administrado, que ele também pode desobedecer à lei e à ordem jurídica, nos moldes governamentais.

... (13) soais; e essa finalidade domina e governa a atividade administrativa, imediatamente, a ponto de assinalar-se, em vulgar, a boa administração pela *impessoalidade*, ou seja, pela ausência de subjetividade' (cf. Rui Cirne Lima, *Sistema de Direito Administrativo Brasileiro*, vol. I, Introdução, Porto Alegre, 1953, p. 26 e *Princípios de Direito Administrativo*, 4a. ed., 1964, p. 51/52)" (*Comentários à Constituição de 1988*, Ed. Forense Universitária, 1991, p.2.144/2.145).

14 Já Oliveira Santos, nos idos de 1919 em seu clássico *Direito Administrativo e Ciencia da Administração* dizia: "Meus senhores: 1. A responsabilidade civil do Estado pelos atos dos seus prepostos é uma das questões mais momentosas da atualidade, principalmente no Brasil.

Não há exagero em afirmar-se, que se contam às centenas as ações intentadas contra a Fazenda Nacional, para obrigá-la ao pagamento de prejuízos, perdas e danos causados por funcionários da União no exercício das suas funções!

Em consequência disso, e sem embargo de muitas dessas ações serem julgadas improcedentes, sobem a milhares de contos as importâncias anualmente pagas pela Fazenda Federal a título de indenização!

Indagada a causa de tantos processos intentados chega-se à verificação de que a maior parte deles tem como origem atos de arbítrio, que se traduzem em excesso de poder e abuso de autoridade, em detrimento não somente do direito de particulares, mas também da lei, que é assim violada de encontro aos interesses da própria união" grifos meus) (Editor Jacintho Ribeiro dos Santos, Rio de Janeiro, 1919, p. 120).

Nada é tão imoral quanto o governo não cumprir a lei, não cumprir os contratos que fez com a sociedade, razão pela qual, não apenas a aeticidade que se exterioriza na corrupção, peculato ou concussão, mas aquela inserida no descumprimento da lei ou do contrato, objetivou o constituinte atalhar, impondo a moralidade administrativa como o mais relevante princípio próprio da administração pública.¹⁵

Ora, toda a vez que o governo contrata, não cumpre o pactuado e pretende remunerar abaixo do acordado, não só fere o princípio da patrimonialidade já atrás examinado, como o da moralidade administrativa na medida em que pretende desapropriar, sem justa e prévia indenização, a parte que deliberadamente se propõe a não pagar.

Do Direito romano vem a norma de que ninguém pode se beneficiar da própria torpeza, princípio geral hoje integrando toda a estrutura dos sistemas jurídicos existentes. O Código Civil, em seu artigo 104, reitera a formulação do princípio — o mesmo que conformou o Direito romano, nas três fases de seu Direito Processual (sacramentalidade das formas, formulário e *cognitio extra ordinem*) muito embora na primeira fase a exigência de forma tenha sido tão rigorosa que o emprego da palavra errada podia representar a perda da ação. Por esta razão, foi logo superada.¹⁶

Fere, pois, o princípio da moralidade administrativa, contratar, não pagar o devido e pretender pagar menos que o devido, deixando de reatualizar a dívida, com inequívoco benefício provocado pela própria inadimplência. Desta forma, sempre que, verificada a mora, um contrato sujeito à indexação, deixar de ser indexado por força de legislação produzida pelo Estado *pro domo suo*, há evidente maculação do princípio da moralidade administrativa, com a necessária reposição das perdas e danos por força do desres-

15 Da mesma forma Teixeira de Freitas equiparava a imoralidade à animalidade, ao dizer: "Moralidade é a qualidade do ato do homem, quando de ente racional, e não simplesmente de ente animal, como bruto" *Vocabulário Jurídico*, tomo I, Ed. Saraiva, 1983, p. 218).

16 Vicente Greco Filho relembra que: "No Direito romano primitivo vigorava o princípio do absolutismo da lei ou da sacramentalidade das formas. As próprias palavras da lei deveriam ser reproduzidas sob pena de nulidade. Conhecido é o exemplo dado pelo jurista Gaio: se a lide se referia a uma videira e o autor usava o termo *vitis* (videira), mas a lei (no caso a Lei das XII Tábuas) prescrevia *arbor* (árvore), a ação não podia ser conhecida. Ainda no Direito romano do Ocidente, o princípio foi abrandado, já no período formulário e, mais ainda, no terceiro, chamado da *cognitio extra ordinem*, exatamente em virtude da possibilidade do conhecimento de ações ou exceções fora das previsões expressas da lei ou dos éditos pretorianos" (*Direito Processual Civil Brasileiro*, 2º vol., Ed. Saraiva, 1989, p.11)

peito à lei e à Constituição.¹⁷

E entro, em decorrência, a manifestar-me sobre o terceiro princípio, qual seja, o da responsabilidade civil do Estado.

Reza o § 6º do artigo 37 da Constituição Federal que:

“As pessoas jurídicas de direito público e as de direito privado prestadoras de serviços públicos responderão pelos danos que seus agentes, nessa qualidade, causarem a terceiros, assegurado o direito de regresso contra o responsável nos casos de dolo ou culpa”.

Tal dispositivo alarga o espectro de atuação da norma anteriormente plasmada na EC nº 1/69, artigo 107, assim redigido:

“As pessoas jurídicas de direito público responderão pelos danos que seus funcionários, nessa qualidade, causarem a terceiros. § único. Caberá ação regressiva contra o funcionário responsável, nos casos de culpa ou dolo”.¹⁸

17 Carlos Maximiliano ensina: “Para os incomparáveis romanos já constituía principal regra de interpretação a que se fundava no honesto e no útil. Referia-se o honesto ao Direito Natural; o útil, ao interesse geral da República e àquilo que trazia o soberano bem para todos.

Cícero elogiou o jurisperito Caio Aquílio Galo porque ‘sempre interpretava as leis de modo que as manobras repreensíveis e os vícios nunca aproveitavam aos seus autores’.

Ainda hoje, quando a lei proíbe a prática de certos atos, entendem-se vedados tanto estes, como outros diversos, porém conducentes ao mesmo fim.

São anuláveis não só as convenções e outros atos jurídicos proibidos, mas também os realizados com o intuito de fraudar a disposição impeditiva. ‘A lei sempre se entenderá de modo que o dolo fique repellido e não vitorioso’” (*Hermenêutica e Aplicação do Direito*, Forense, 1979, p.162).

18 Caio Mário da Silva Pereira preleciona: “Fiel ao princípio segundo o qual ‘a um potencial crescente de danos, corresponde uma cada vez maior obrigação de garantia’ (Jean Guyenot, *La Responsabilité des Personnes Morales Publiques et Privées*, p.3), e de ver que, independentemente de seu caráter público ou privado, a pessoa jurídica pode ser chamada a responder pelo dano causado pelos seus prepostos. Fixando-nos no plano publicístico, podemos repetir com De Page, numa fórmula singela, que o Estado e os poderes públicos não têm o direito de lesar a pessoa e os bens de outrem (De Page, *ob. cit.*, nº 1.064-bis); o Estado, genericamente, em qualquer de suas ordens — União, Estado, Município; o Estado em qualquer de suas funções ou de seus poderes: Executivo, Legislativo, Judiciário.

Sem fazer qualquer distinção, o art. 15 do Código Civil enuncia a norma geral: as pessoas jurídicas de direito público são civilmente responsáveis por atos de seus representantes que nessa qualidade causem dano a terceiros, procedendo de modo contrário ao direito ou faltando a dever prescrito por lei, salvo direito regressivo contra os causadores do ano.

E a Constituição Federal assenta que as pessoas jurídicas de direito público responderão pelos danos que seus funcionários nessa qualidade, causarem a terceiros, cabendo ação regressiva contra o funcionário responsável, nos casos de culpa ou dolo (Emenda Constitucional nº 1, de 1969, art. 107 e seu parágrafo único; Constituição Federal de 5 de outubro de 1988, art. 37, nº XXI, § 6º), segundo o qual a teoria do risco integral compreende as pessoas jurídicas de direito público, bem como as de direito privado prestadoras de serviços públicos” (*Responsabilidade Civil*, 2ª ed., Forense, 1990, p.139).

Com efeito, sobre estender a obrigação às entidades de direito privado, que, por concessão, autorização e permissão prestam serviços públicos, alargou o campo da responsabilidade pessoal dos agentes públicos, em casos de culpa ou dolo, com direito à ação de regresso por parte do Estado contra a autoridade que obrigar o Poder a ressarcir os prejuízos causados.

Se a responsabilidade do Poder Público é objetiva, vale dizer, mais lata que aquela representada pela culpa ou dolo, a responsabilidade dos agentes, em caso de culpa (omissão, negligência, imperícia, imprudência) não é menor, não sendo hoje possível que as autoridades desconheçam a lei e a Constituição. No Direito romano, as mulheres e os rústicos gozavam de tal privilégio, podendo alegar seu desconhecimento como forma de desresponsabilização pessoal. Não hoje, visto que não se admite nem ao analfabeto a ignorância da lei e da Constituição. Se a estes não exime o desconhecimento, quanto mais às autoridades encarregadas não só de cumpri-las, mas, o que é de maior relevância, preservá-las.¹⁹

Ora, se o Estado contrata com o setor privado e pretende remunerar menos do que o acordado, à luz de conveniente interpretação, à evidência, enseja ao setor privado, não só o direito de pleitear em juízo a remuneração exata, como, mais do que isto, as perdas e danos decorrentes do prejuízo causado pelo pagamento a destempo. Não só cabe ao particular que contratou com o Estado, direito a receber a totalidade de seu crédito corrigido, como o correspondente às perdas e danos provocados pelo Estado, que, de rigor, deverá suportar por força de atuação incorreta, imprecisa e aética de seus representantes.

Ora, porque os servidores que compõem o governo não podem alegar ignorância da lei e da Constituição, à evidência, o que tiver o Estado que

19 D'Ors explicita: *La afirmación general del deber de conocer "las leyes" es de época tardía. CTh.1,1,2 = CJ.1.18.12 (del 391), donde la interpretatio distingue leges y statuta. La ignorancia del Edicto, que es tan público como la ley, pues se expone al público en el album del magistrado, no es más excusable que la de la ley (D.21,1,1,2itp.). Esta enexcusabilidad de la ignorancia de la ley no se puede extender al ius, pues éste no es público como la ley o el Edicto.*

La ignorancia de derecho tan sólo es enexcusable cuando hay negligencia para informarse acerca de él (Labeón, cit., por Paul. D.22.6: de iuris et facti ignorantia, 9.2); es excusable en los menores (menores de 25 años), los rustici y las mujeres (D.22,6,9pr.), como admitieron frecuentemente los rescriptos (D.49,14,2,7). Marco Aurelio, p.ej. excusó (D.23,2,57a) el caso de una mujer que llevaba cuarenta años con su tío materno sin conocer la prohibición (era lícito, por excepción, el matrimonio con el tío paterno: § 219 n.º 6. Con este concepto de inexcusabilidad se relaciona el de obligatoriedad como derecho, no dispositivo, sino necesario e inalterable: "ius cogens" (grifos meus) (Derecho Privado Romano, Ed. Eunsa, Pamplona, 1983, p. 65).

pagar — a título de perdas e danos àqueles que foram lesados pela administração inepta e aética, em não saldar seus débitos a tempo e a não remunerar à mora nos valores atualizados e compensatórios da inflação — deve, o Estado, em ação de regresso, ressarcir-se junto às autoridades, que serão materialmente responsabilizáveis pelos danos causados à sociedade e ao Poder Público.²⁰

Pelo princípio da responsabilidade civil, portanto, deve o Poder Público indenizar os prejuízos causados, ressarcir-se de tal perda junto aos agentes públicos que os provocaram, visto que, de rigor, o Estado representa a sociedade e não pode desbaratar os recursos dela tirados, a título de tributos e outras formas de imposição, por força de administração inepta e/ou imoral.²¹

20 A equipe da Price Waterhouse assim comenta o dispositivo: "A Constituição de 1988 manteve o dispositivo da Constituição de 1967, ampliando seu alcance às pessoas jurídicas de direito privado prestadores de serviços públicos.

O preceito constitucional consagra a responsabilidade do Estado por danos causados a terceiros no exercício de função pública. A prova é de quem sofreu o dano, que deverá propor ação de indenização, caso não consiga ser amigavelmente ressarcido.

Ao Estado, por seu turno, é assegurado o direito de regresso contra o responsável, se ficar provado dolo ou culpa do agente" (*A Constituição do Brasil 1988*, Ed. Price Waterhouse, 1989, p. 333/334).

21 Hely Lopes Meirelles esclarece: "Se a doutrina exposta por Orlando Gomes é válida para os contratos particulares, tanto mais é para os públicos, como o são os ajustes administrativos e os das entidades paraestatais que se lhes podem equiparar, verdadeiros contratos de adesão (cf. nosso *Licitação e Contrato Administrativo*, 5a. ed., São Paulo, 1983, p. 181; no mesmo sentido: José Cretella Jr., *Tratado de Direito Administrativo*, Rio, 1967, III/58; Miguel S. Marienhoff, *Tratado de Derecho Administrativo*, Buenos Aires, 1970, III-A/136; Hector Jorge Escola, *Tratado Integral de los Contratos Administrativos*, Buenos Aires, 1977, p. 303), em que a administração se reserva todas as prerrogativas, inclusive a de não prever cláusula penal em seu desfavor, e em que o contrato sequer tem o direito de invocar a exceção de contrato não cumprido, a não ser em casos extremos (cf. nosso *Licitação e Contrato Administrativo*, cit., p. 176/177).

Por outro lado, em razão da posição privilegiada que a administração ocupa nesses ajustes, a doutrina e a jurisprudência reconhecem, à unanimidade, o direito do contratado ao equilíbrio econômico-financeiro do contrato, que a mesma Administração, direta ou indiretamente, tem o dever de restaurar na sua plenitude, toda vez que descumprir ou cumprir irregularmente suas prestações, onerando injustificadamente a outra parte (cf. nosso *Reajustamento e Recomposição de preços em contrato administrativo*, RT 540/11, e também in *Estudos e Pareceres de Direito Público*, vol. VI, cit., p. 1 e segs.).

É, pois, para esse fim, isto é, para a restauração do equilíbrio econômico-financeiro do contrato, que Arnoldo Wald, com quem concordamos plenamente, vem advogando a correção dos pagamentos em atraso, nas avenças administrativas, independentemente de disposição legal ou contratual, por entender que: "Enquanto o credor não recebe o débito vencido, tem direito à correção monetária para que no dia do pagamento receba integralmente o que lhe é devido, sem nenhuma redução do poder aquisitivo, não apenas em número de unidades monetárias, em quantum, mas ainda e também em valor de reposição, em quid, ou seja, em poder aquisitivo, para que se restabeleça o status quo ante, a situação que teria se o débito tivesse sido pago no momento do seu vencimento" (grifos meus) (*Aspectos financeiros econômicos da contratação administrativa*, in *Estudos sobre a lei paulista 10.395/70*, Cedro, S.P., 1971, p. 96/97" (*Estudos e Pareceres de Direito Público*, vol. IX, Revista dos Tribunais, 1986, p. 80/81).

Traçados, de forma perfunctória, o perfil dos três princípios constitucionais, passo a responder às questões formuladas pela consulente, nos parâmetros dos comentários retro-apresentados.

A lei nº 6.753/90 previa a correção monetária plena — à evidência, não manipulável — que a meu ver só poderia ser pelo IPC e não pela BTN ou outra forma de calcular, a partir do sétimo dia de atraso no pagamento. O decreto nº 31.142, que também a encampava, era anterior. Entendo que a lei nº 6.753/90, por reproduzir, o espírito do decreto nº 31.142/90 não o revogou, mas recepcionou seu poder regulatório, posto que o decreto é veículo normativo subordinado, sem luz criativa própria. É subordinado à lei, única fonte criadora do direito, se plasmada nos termos da Constituição e, em normas gerais, à lei complementar ou federal editadas sobre a matéria.²²

O decreto nº 31.328/90 nasceu viciado pela mácula da inconstitucionalidade. Ao pretender revogar a lei 6.753/90, o que não poderia fazer por não ter forças suficientes para tanto, assim como o decreto na parte em que foi recepcionado pela mesma, objetivando ferir o princípio da patrimonialidade, tornou-se veículo a consagrar imoral tratamento e comportamento aé-

²² O decreto nº 31.142/90 tinha a seguinte dicção em seus artigos 1º e 2º: "Art. 1º A correção monetária a que se refere o art. 74 da lei nº 6.344, de 22 de novembro de 1989, decorrente de atraso de pagamento, será obtida, nos contratos firmados a partir de 23 de novembro de 1989, pela aplicação de taxa diária correspondente à variação média diária do valor do Bônus do Tesouro Nacional-BTN do mês anterior ao evento contratual, com relação ao valor do referido Bônus no mês referente ao efetivo pagamento, conforme a seguinte fórmula matemática:

$$i = \frac{n}{\text{BTN}} - 1$$

onde:

i = taxa média diária para cálculo da correção monetária

n = número de dias contados do início do mês anterior ao evento contratual até o fim do mês anterior ao efetivo pagamento;

BTN = valor do Bônus do Tesouro Nacional no mês do efetivo pagamento;

BTN = valor do Bônus do Tesouro Nacional no mês anterior ao evento contratual.

Art. 2º O prazo de vencimento das obrigações contratuais deverá ser, no mínimo, de 7 (sete) dias para os contratos com preço à vista e nos quais não se inclua qualquer despesa financeira ou previsão inflacionária".

O artigo 1º da lei 6.753/90 está assim redigido: "Os contratos a que alude o art. 93 da lei 6.544, de 22.11.1989, instaurados e assinados anteriormente à sua vigência, poderão ser aditados, a fim de que possam ter seus prazos de vencimento, supervenientes à promulgação desta lei, estabelecidos de acordo com os parágrafos deste artigo e sobre tais prestações possa incidir a correção monetária, caso os correspondentes pagamentos venham a processar-se em desacordo com esses vencimentos.

§ 1º O prazo de vencimento de obrigações contratuais com preço à vista e nos quais não se inclua qualquer despesa financeira ou previsão inflacionária deverá ser, no mínimo, de 7 (sete) dias, de conformidade com regulamento a ser expedido pelo Poder Executivo.

§ 2º Nos contratos em que se tenham computado os acréscimos referidos no parágrafo anterior, o prazo mínimo de vencimento corresponderá ao número de dias a que equivale o percentual de despesa financeira ou previsão inflacionária em relação à taxa diária a ser estabelecida em decreto do Executivo, acrescido sempre de, no mínimo, 7 (sete) dias".

tico do governo, que se auto-isentou da adimplência de suas dívidas. Feriu, em decorrência, o princípio da moralidade, sobre sujeitar o Estado — e as autoridades que o veicularam e aquelas que o aplicaram — à responsabilização civil, por força do princípio estatuído no § 6º do artigo 37 da Constituição Federal.²³

O decreto nº 31.328/90, que pretendeu convalidar o “calote oficial”, apropriando-se da correção monetária repositória do valor de substância da moeda corroída pela inflação, não existe no mundo do Direito, porque repudiado pelos princípios constitucionais atrás apresentados.²⁴

23 O decreto nº 31.328/90 tem o seu artigo 1º assim redigido: “Ficam suspensos, a partir de 16 de março de 1990, os efeitos do decreto nº 31.142, de 10 de janeiro de 1990, até que sejam definidos novos critérios de correção monetária para o pagamento de valores contratuais efetuados em desacordo com o prazo estabelecido em cláusula própria”.

24 De lembrar-se que o próprio artigo 3º do decreto nº 31.142/90 assim redigido: “A correção monetária por atraso de pagamento não será aplicada quando ocorrer congelamento de preços ou a institucionalização de qualquer outro tipo de medida que tenha por objeto vedar a alteração dos preços de bens e serviços” é inconstitucional, conforme bem demonstrou Miguel Reale ao dizer: “Devemos, pois, concluir que, segundo a Carta de 1988, não é o Estado que, mesmo por lei, determina o que os agentes econômicos privados devem normalmente fazer, porquanto somente lhe cabe, sempre mediante prévia autorização legislativa:

a) explorar diretamente a atividade econômica, tão-somente ‘quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo conforme definidos em lei’ (art. 173, *caput*);
b) reprimir ‘o abuso do poder econômico que vise à dominação dos mercados, à eliminação da concorrência e ao aumento arbitrário dos lucros’ (art. 173, § 4º);

c) estabelecer a responsabilidade das empresas e de seus dirigentes nos atos praticados contra a ordem econômica e financeira e contra a economia popular (art. 173, § 5º);

d) atuar ‘como ‘agente normativo e regulador da atividade econômica’, exercendo, ‘na forma da lei, as funções de fiscalização, incentivo e planejamento, sendo este determinante para o setor público e indicativo para o setor privado’ (art. 174);

e) estabelecer ‘as diretrizes e as bases do planejamento do desenvolvimento (sic) equilibrado, o qual incorporará e compatibilizará os planos nacionais e regionais de desenvolvimento’ (art. 174, § 1º). À vista de tais imperativos, não vejo como se possa asseverar que o Estado ainda continua com a função ampla e normal de dirigir a economia nacional, e, ainda mais, com o poder ilimitado de congelar e fixar preços, como se ainda vivéssemos sob o domínio da Carta de 1969.

Ninguém contesta, em suma, a ação fiscalizadora do Estado, visando a impedir o aumento arbitrário de lucros, nem tampouco a sua faculdade de fixar e apurar a responsabilidade de empresas e empresários nos atos atentatórios contra a ordem econômico-financeira e a economia popular, mas isto não o legitima a estabelecer planos econômicos de caráter cogente para o setor privado.

Sua função, como resulta do próprio decreto que criou o Conselho Interministerial de Preços (CPI), é o de acompanhar o processo de preços, a fim de coibir abusos, e não o de *a priori* fixar preços, à revelia dos agentes econômicos privados, com total desrespeito aos dois princípios fundamentais de livre iniciativa e livre concorrência” (*Aplicações da Constituição de 1988*, Ed. Forense, 1990, p. 16/17).

A valer o referido princípio, os governos aéticos — e todos os governos que contratam, prometem pagar e não pagam, gerando prejuízos à sociedade, têm este perfil — quanto mais atrasassem o pagamento de suas dívidas, tanto mais se beneficiariam da inflação, que provocaram (hoje a inflação brasileira é nitidamente uma inflação decorrente do “déficit público”), posto que o custo da inflação teria que ser absorvido pela sociedade com redução do estoque da dívida governamental.²⁵

O decreto n.º 31.328 de 29.3.90 é um decreto de conteúdo aético, posto que objetiva estimular os atrasos para que os governos não paguem a correção monetária decorrente da inflação nas dívidas que possuem, sempre que não adimplam suas obrigações nos prazos pactuados.

25 Escrevi: “Brazilian inflation is not spurred by demand, costs or imports; it is not inert or the result of social well-being, although at times it may have taken on any one of these guises. Rather, Brazilian inflation is fundamentally official. The State spends more than it should and its public debt necessarily generates a swelling monetary base and money supply, brought on by unrestrained issuing of money. The outcome is that the country’s thwarted tax and monetary policy becomes an ongoing fueling agent of the inflationary process.

COMBATTING INFLATION

Two basic positions have been advanced as to how the public debt should be dealt with, i.e. eliminating it by reducing expenses or eliminating it by increasing revenues.

Despite the fact that most economists in Brazil endorse the most appropriate solution, i.e. reducing expenses, primarily in the area of costs, all administrations have adopted formulas which attempt to combat the public debt by increasing revenues, particularly taxes.

Those who defend the idea of increasing revenues to cover the deficit (because this is easier than reducing expenses and slowing down the administrative machine) and argue that such an approach is not inflationary and does not hinder development, are forgetting something. In their view, since money ends by circulating and replenishing government coffers, the State does not need to issue more money. They forget that inasmuch as an increase in revenues requires a further levying of taxes, it necessarily and immediately brings about a general increase in the private cost of goods and services because these prices are necessarily passed on to the consumer.

The circulation of money, however, does not represent development because the way the money is used can be more or less productive depending on how well or poorly it is invested. In other words, there are productive and non-productive ways of spending money; an examination of global economic policy demonstrates that the more the size and expenses of the State are reduced, the more space the private sector has to act creatively and efficiently, particularly when the private sector is encouraged by non-punitive tax policies and stable monetary policies.

Unfortunately, Brazil has chosen to fight the public debt by increasing revenues, thus creating a climate of unrest and insecurity for investments. This, in turn, has created an unstable monetary policy which cannot ensure protection for mid and long-term financial investments. The federal government will not reduce its expenses (although it publicly recognizes the immense waste in official expenditures), or reduce the size of its administrative machine and the number of its public employees. Consequently, the more inflation is tackled incorrectly by increasing revenues, the more inflation increases, creating an unstable savings and investments climate. This climate devastates development and this is clearly the wrong formula to combat inflation” (Inflation and Taxation, Bulletin 1989, august/september/89, International Bureau of Fiscal Documentation, vol. 43, p. 403/404).

Ilegítimo, imoral, ilegal e inconstitucional é o referido decreto nº 31.328, sem nenhuma validade, pois, para o mundo jurídico. Deve ser contestado em juízo, se o governo ainda pretender fazer uso de seus maculadores comandos em relação ao período de sua vigência.

Por outro lado, o decreto nº 32.117/90, ao revogar o imoral decreto nº 31.328/90, e restabelecer a correção monetária plena, à evidência, o fez nos termos da lei, não podendo seus efeitos valerem apenas a partir de sua edição. Por veicular os princípios da lei nº 6.753/90, de rigor, vale com efeitos pretéritos, posto que a retroatividade da lei só é proibida em três hipóteses (direito adquirido, ato jurídico perfeito e coisa julgada) e, no caso, tal retroatividade objetiva, exatamente, assegurar o direito adquirido à luz da Constituição Federal e do princípio da patrimonialidade.²⁶

Em verdade, nem se há que falar em retroatividade ou repristinamento da lei, posto que, por ser inconstitucional o decreto nº 31.328/90, o decreto nº 32.117/90 apenas reitera as forças do decreto 31.142/90 e da lei 6.753/90, que nunca perderam eficácia.²⁷

Desta forma, a mora, por força da Constituição e dos diplomas que continuavam vigendo, mesmo quando aparentemente vigorava o decreto n. 31.328/90, sempre gerou direito à correção monetária integral do principal e dos acréscimos a favor dos contratantes, a partir de atrasos superiores a 7 (sete) dias.

Passo, agora, a responder de forma sucinta às questões formuladas.

1) Sim, atingindo principal e acréscimos (juros, correção monetária e correção monetária sobre correção monetária).

2) A correção monetária é devida desde a data do vencimento até o efetivo pagamento da mesma.

26 O artigo 1º do decreto 32.117/90 está assim redigido: "A correção monetária, por atraso de pagamento, nos contratos de aquisição de bens, execução de obras e prestações de serviços, a que se refere o art. 74 da lei estadual nº 6.544, de 22 de novembro de 1989 e a lei estadual nº 6.753, de 23 de fevereiro de 1990, será obtida pela aplicação da taxa de variação da UFESP — Unidade Fiscal do Estado de S. Paulo, criada pelo artigo 113 da lei estadual nº 6.374, de 1º de março de 1989, desde a data do vencimento até a data do efetivo pagamento da obrigação".

27 Celso Ribeiro Bastos escreve: "A partir de 1934 a matéria sofreu uma relativa alteração. Abandonou-se a condenação incondicional e absoluta à retroatividade das leis e passa-se a cristalizar sob o manto tutelar da irretroatividade as situações jurídicas qualificáveis como: coisa julgada, ato jurídico perfeito e direito adquirido.

Salvo a Constituição de 1937, todas as demais Constituições mantiveram-se fiéis à sacrossanta irretroatividade, respeitada, sempre, a formulação técnica consistente no resguardo da já clássica trílogia" (*Comentários à Constituição do Brasil*, 2º vol., Ed. Saraiva, 1989, p. 185).

3) O prazo deve ser sempre aquele estipulado no decreto n.º 31.142/90, que não foi revogado pelo decreto n.º 31.328/90, mas apenas revigorado pelo decreto n.º 32.117/90, de tal forma que o regime anterior é ainda aquele que rege todos os contratos anteriores, sendo os novos regidos pelo decreto n.º 32.117/90.

Se, por acaso, insistir o governo em não aceitar tal entendimento, estará sujeito à responsabilização civil e seus agentes à responsabilização patrimonial pessoal.

S.M.J.

São Paulo, 23 de maio de 1991

EMPRESA ESPECIALIZADA EM COBERTURA DE GASTOS DE ASSISTÊNCIA MÉDICA E HOSPITALAR — DECISÃO DA MÁXIMA CORTE QUE A DESCARACTERIZA COMO SOCIEDADE PRESTADORA DE SERVIÇO SUJEITA AO ISS E NÃO A CARACTERIZA COMO EMPRESA SEGURADORA — INCONSTITUCIONALIDADE DA INCIDÊNCIA DO FINSOCIAL SOBRE SEU FATURAMENTO — PARECER

CONSULTA

A consulente formula-me as seguintes questões:

“I. DOS FATOS

a) Da atividade desempenhada pela autora:

1 - A autora é sociedade civil que tem por objeto a *cobertura dos custos médicos hospitalares e odontológicos de seus associados*, sendo esta sua atividade preponderante, além daquela *agropastoril* (doc. 1 — contrato social).

2 - A atividade de cobertura de custos desenvolvida pela autora não é enquadrada como sendo de *prestação de serviços*. A autora desenvolve atividade bem diversa e semelhante à atividade *securitária*, o que foi reconhecido pelo Colendo Supremo Tribunal Federal pelo V. acórdão unânime da 1ª Turma no Agravo de Instrumento ao Recurso Extraordinário nº 115-308-3, de que foi relator o eminente ministro José Neri da Silveira, que redigiu excelentemente a ementa nos seguintes termos:

“EMENTA. ISS. SEGURO SAÚDE. Decreto-lei nº 73/1966, arts. 129 e 130. Cobertura de gastos de assistência médica e hospitalar, nos limites contratuais, em período determinado, quando o associado os tiver de efetuar. Os valores recebidos do associado não se destinam à contraprestação imediata por qualquer serviço médico hospitalar prestado pela entidade. Quem presta os serviços de assistência é o médico ou o hospital credenciado, sob

responsabilidade própria. Riscos futuros. Não caracterização da figura do agenciador de serviço. Situação de fato e cláusulas contratuais discutidas no acórdão e insuscetíveis de reexame em recurso extraordinário, Súmulas 279 e 454. Não enquadramento em hipóteses de incidência do ISS, Constituição, arts. 24, II e 21, VI. Decreto-lei nº 834/1969 e lista de serviços. Lei complementar nº 56, de 15.12.1987, e a nova lista de serviços, onde se incluem, no item 6, como sujeito ao ISS, os serviços de “planos de saúde, prestados por empresa que não esteja incluída no item 5 desta lista e que cumpram através de serviços prestados por terceiros, contratados pela empresa ou apenas pagos por esta, mediante indicação do beneficiário do Plano”. Não aplicação ao caso concreto da lei complementar nº 56/1987. Recurso Extraordinário não conhecido” (doc. 2: acórdão do STF).

Quanto à não prestação de serviços pela ora recorrente, o douto parecer da lavra do eminente ministro Leitão de Abreu é de clareza extraordinária, além do estrito senso de justiça, quando afirma em relação à ora consulente: “Saliente-se, ademais, que os custos que a contratada, isto é, a empresa recorrida, no contrato-padrão se compromete a cobrir são potenciais e não reais e efetivos. O atendimento das despesas resultantes da assistência médica prestada por terceiros aos associados da recorrida só se dá, por parte desta, se e quando essa assistência ocorre. Só, então, isto é, quando a assistência médica ou hospitalar se prestar, os custos desta serão pagos pela contratada, diretamente, aos prestadores deste serviço. Estes, sim, prestam o serviço de assistência médica e recebem, em razão disso, a contraprestação pelo serviço executado. Podem esses serviços, entretanto, não se prestarem, por desnecessidade deles, visto não se ter realizado o risco coberto pela contratada. *Sobre a importância recolhida dos associados não pode, assim, incidir o ISS, uma vez que essa importância se destina a fazer face a despesas resultantes de serviços a eles prestados não pela recorrida, mas pelos médicos e hospitais que os tenham assistido. Por isso mesmo, estes pagam ISS em relação às importâncias recebidas pelos serviços prestados. Cobrar da empresa recorrida o imposto relativo a essas quantias redundaria, como frisa o acórdão, em intolerável bitributação, pois isso gravaria o mesmo serviço com um duplo pagamento: sobre quem executada*

o serviço e sobre quem paga o preço”. (Parecer de autoria do ministro Leitão de Abreu, in autos do Rec. Extr. 113. 508-3, 1988, Rel. Min. José Neri da Silveira, 1a. Turma do STF).

3 - Assim, fica claro que a consulente, embora não sendo uma “sociedade seguradora”, realiza uma atividade considerada tipicamente securitária, inclusive pela SUSEP.

b) Do Finsocial.

4 - O Finsocial foi instituído pelo decreto-lei 1.940, de 25 de maio de 1982, incidindo, ao percentual de 0,5% (meio por cento), sobre a receita bruta das empresas públicas e privadas que realizam *venda de mercadorias*, bem como das *instituições financeiras* e das *sociedades seguradoras*.

Em 1989, através da medida provisória n.º 38/89, convertida na lei n.º 7.738, de 9.3.89, passou o Finsocial a incidir, à alíquota de 0,5% (meio por cento), sobre a receita bruta das empresas públicas e privadas que realizam exclusivamente *venda de serviços* (art. 28 da lei 7.738/89).

Assim, o Finsocial incidiria sobre:

a) a receita bruta das empresas que realizam a venda de mercadorias;

b) a receita bruta das instituições financeiras;

c) a receita bruta das sociedades seguradoras; e

d) a receita bruta das empresas que realizam a venda de serviços, exclusivamente.

5- Diante dessa alteração, a consulente, em 22.6.89, apresentou uma consulta ao Ilmo. Sr. Secretário da Receita Federal (doc. 3: cópia xerox autenticada da consulta) na qual requeria que fosse reconhecido o fato de estar ela isenta do pagamento ao Finsocial, sustentando, em linhas gerais que:

— sua atividade não se confundia com a prestação de serviços;

— sua atividade era tipicamente securitária, mas não é uma empresa seguradora.

A Receita Federal solucionou a consulta nos seguintes termos: “... a interessada é contribuinte do Finsocial, sendo a base de cálculo da referida contribuição constituída pelo somatório da receita bruta decorrente das atividades agropastoris mais a soma das vendas ou receitas operacionais com as de origem patrimo-

nial, oriundas da atividade securitária da consulente” (doc. 4: cópia xerox autenticada da resposta da Receita Federal).

A consulente recorreu da decisão sustentando a inconstitucionalidade da cobrança do Finsocial, após a CF de 1988 e o fato da atividade prevista no decreto-lei 73/66 ainda não estar regulamentada (doc. 5: cópia xerox autenticada do Recurso). A decisão, entretanto, foi confirmada (doc. 6: cópia xerox autenticada da decisão da Receita Federal), ressaltando a Receita Federal não dispor de competência para apreciar a constitucionalidade, ou não, da cobrança do Finsocial e determinando, ainda, que a consulente estaria obrigada ao recolhimento da contribuição, principalmente levando em consideração o princípio da anterioridade da legislação tributária.

Assim, e embora a atividade de cobertura de custos e riscos médico-hospitalares e odontológicos não esteja incluída dentro das hipóteses de incidência do Finsocial, insiste a Receita Federal em ver como existente tal incidência, o que obrigou a ora consulente a recorrer à proteção jurisdicional do Estado propondo, em 12.12.90, ação ordinária distribuída para a 7ª Vara Federal da Seção Judiciária do Estado do Rio de Janeiro (doc. 7: cópia da petição inicial).

II. DAS QUESTÕES CONTROVERTIDAS

1 - A cobrança do Finsocial, instituído pelo decreto-lei 1.940/82, e alterado pela lei 7.738/89, é constitucional e legal:

a) no ano da sua instituição pelo decreto-lei 1940/82?

b) no período que vai do ano seguinte à sua instituição até a promulgação da atual Constituição?

c) no período seguinte à promulgação da atual Constituição?

2 - A atividade desenvolvida pela consulente está sujeita à incidência do Finsocial:

a) no ano da sua instituição pelo D.L. 1940/82?

b) no período que vai do ano seguinte a sua instituição até a promulgação da atual Constituição?

c) no período seguinte à promulgação da atual Constituição?

3 - Em havendo incidência e sendo constitucional a cobrança do Finsocial estariam prescritas quais parcelas?”

RESPOSTA

Antes de passar a responder as questões formuladas pela consulente, mister se faz tecer algumas considerações a respeito da natureza jurídica do Finsocial.

Nada obstante sempre referir-se a legislação pertinente a ser a imposição uma contribuição social (decreto-lei 1.940/82), o Supremo Tribunal Federal deu-lhe o perfil de imposto, visto que o *nomem juris* para a espécie era irrelevante, em face da estruturalidade orgânica da tributação mencionada.¹

Com efeito, principiava o discurso do decreto-lei 1.940/82 com a seguinte dicção:

“Art. 1º *É instituída, na forma prevista neste decreto-lei contribuição social, destinada a custear investimentos de caráter assistencial e alimentação, habitação popular, saúde, educação e amparo ao pequeno agricultor.*

§ 1º - A contribuição social de que trata este artigo será de 0,5%, e incidirá sobre a receita bruta das empresas públicas e privadas que realizam venda de mercadorias, bem como das instituições financeiras e das sociedades seguradoras.

§ 2º Para as empresas públicas e privadas que realizam exclusivamente venda de serviços, a contribuição será de 0,5% e incidirá sobre o valor do imposto sobre a renda devido, ou como se devido fosse.

1 O Tribunal Federal da 4ª Região relembra tais decisões na ementa da AMS 89.04.01324-0-RS:

“APELAÇÃO EM MANDADO DE SEGURANÇA

Nº 89.04.01324-0 RS

Terceira Turma (DJU, 01.08.1990).

Relator: Juiz Silvo Dobrowolski

Apelante: Organização Sulina de Repres. S/A.

Advogada: Dra. Célia Maria Pianalto

Apelada: União Federal

Advogado: Dr. Pio Cervo

EMENTA: Constitucional. Tributário. Imunidade.

Finsocial. Precedentes. Voto vencido.

Reconhecida a natureza de imposto à contribuição para o FINSOCIAL, dela estão imunes as empresas, no concernente às suas atividades relativas à edição e ao comércio de livros, por força de entendimentos valorativos do preceito constante no artigo 19, III, da Constituição de 1969, “em face do real e do concreto da vida humana compartilhada em sociedade”. Precedentes do STF e do TFR. Voto vencido. A matéria é insuscetível de exame na via mandamental, por não ter a impetrante demonstrado possuir escrita particularizada quanto às atividades relacionadas com o livro.

ACÓRDÃO: Vistos e relatados estes autos entre as partes acima indicadas, decide a 3ª Turma deste Tribunal Regional Federal da 4ª Região, por maioria, dar provimento à apelação, para conceder a segurança, restrita às atividades relacionadas ao livro, nos termos do voto do Juiz Relator. Vencido o Juiz Fábio B. da Rosa.

Porto Alegre, 24 de abril de 1990 (data do julgamento).

GILSON DIPP, Presidente — Sílvio Dobrowolski, Relator” (LEX nº 20, abril de 1991, p. 407).

§ 3º A contribuição não incidirá sobre a venda de mercadorias ou serviços destinados ao exterior, nas condições estabelecidas em portaria do Ministro da Fazenda” (os grifos são meus),

tendo a Suprema Corte na decisão:

“FINSOCIAL — Caracterização como imposto — Criação por decreto-lei — Admissibilidade — Necessidade de observância do princípio da anualidade — Recursos extraordinários não conhecidos — Inteligência dos arts. 16 do CTN e 55 e 153, § 29, da CF. *Caracteriza-se como imposto, e não contribuição*, o tributo que tem por fato gerador situação independente de qualquer atividade estatal específica relativa ao contribuinte.

Ementa oficial: Finsocial. Decreto-lei 1.940, de 25.5.82. Caracterizada a sua natureza tributária, legitima-se a observância do princípio da anualidade (art. 153, § 29, da CF).

Pacificou-se a jurisprudência do STF no sentido de que o decreto-lei, em nosso sistema constitucional, observados os requisitos estabelecidos pelo art. 55 da CF, pode criar e majorar tributos. Recursos extraordinários não conhecidos.

RE 103.778-4-DF - TP - j.18.9.85 - rel. ministro Cordeiro Guerra - DJU 13.12.85. (rectes: União Federal e Cobesca Manchester Atacadista de Produtos Farmacêuticos S/A e outras, recdas.: as mesmas)”² (grifos meus),

radiografado a imposição e detectado, não uma contribuição, mas autêntico imposto de dupla natureza, a saber: inominado para as incidências sobre o faturamento e singelo adicional de imposto sobre a renda sempre que tivesse o lucro das empresas como base de cálculo.³

² RTJ 603/235.

³ Escrevi: “Que o Finsocial é um imposto, dúvida não mais remanesce, em face da decisão do STF que assim o considerou. Apesar de rotulado de “contribuição social”, sua natureza jurídica é de imposto, não tendo a nova Constituição a alterado ao mencioná-lo, no artigo 56 das Ds. Ts. De lembrar-se que o artigo 56 apenas fez menção ao discurso que consta do decreto-lei 1.940/82, que denomina o imposto inominado de contribuição social. E o constituinte nada mais fez do que dizer que as “contribuições sociais a que se refere o decreto-lei 1.940/82, isto é, aquela contribuição social, que não é contribuição social, *mas imposto*, apenas remanescerá no sistema até que seja instituída uma autêntica *contribuição social*.”

A própria colocação da imposição tributária entre os dispositivos transitórios da CF, isto é, entre aqueles dispositivos fadados a desaparecer, demonstrou que o Finsocial é uma “falsa contribuição social” que deveria ser substituída por uma autêntica contribuição, com natureza de contribuição, não de imposto. E, à evidência, não autorizou, o constituinte, qualquer elevação do nível de sua incidência” (Supl. Trib. LTr, n. 31/91, p. 164).

De resto, o Supremo Tribunal Federal apenas reiterou basilar princípio esculpido no CTN no artigo 4.º, assim redigido:

“A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la:

- I. a denominação e demais características formais adotadas pela lei;
- II. a destinação legal do produto da sua arrecadação”,

o qual impede que a mera rotulação da exigência tributária conforme-lhe a natureza jurídica.⁴

Em minha tese de doutoramento para a Universidade Mackenzie, único momento em que me permiti transigência vocabular não técnica, ao expor minha pessoal visão da imposição tributária, demonstrei que tal princípio seria melhor compreendido com o gráfico exemplo de que se uma gata tivesse sua cria dentro de um fogão, nem por isto deveríamos chamar seus filhotes de bolinhos. Não é o nome ou a aparência do fato que dá natureza às coisas, mas sua estruturalidade orgânica, usando aqui a expressão orgânica em sua concepção ampla para seres animados e inanimados.⁵

4 Ylves José de Miranda Guimarães ensina: “Desde já alijemos para tanto, não só, a sua denominação e demais características formais adotada pela lei, como também, a destinação legal do produto de sua arrecadação, como o faz de modo expresso o art. 4.º, incisos I e II do CTN.

Tais elementos não militam em favor da precisão daquela natureza, sendo até para ela totalmente imprestáveis. Assim, inútil será ao legislador pela circunstância de dar um *nomem juris* a um tributo estranho à competência tributária do poder respectivo, procurar com este expediente, transmutar, por exemplo, tributo da competência privativa impositiva estadual, em tributo atribuído aos Municípios.

Encaremos, entretanto, o tema positivamente. Sob este aspecto, podemos afirmar que é o fato gerador que determina a natureza do tributo, como acertadamente declara o art. 4.º já citado do CTN. Mas o que vem a ser o fato gerador do tributo?

Fato gerador é o fato ou conjunto de fatos ou o estado de fato, a que o legislador vincula o nascimento da obrigação jurídica de pagar um tributo determinado, como o definiu Amílcar de Araújo Falcão, destacando como seus elementos caracterizantes: a) a previsão e lei; b) a circunstância de constituir o fato gerador, para o Direito Tributário, um fato jurídico, na verdade um fato econômico de relevância jurídica e c) a circunstância de tratar-se do pressuposto de fato para o surgimento ou a instauração da obrigação de pagar o tributo. O CTN, no art. 114, o conceitua: fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência” (*Direito Tributário* n.º 3, Ed. Bushatsky, 1975, p.60).

5 Escrevi: “Quando o legislador complementar determina que o fato gerador do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU) é a propriedade, o domínio útil ou a posse do bem imóvel por natureza ou acessão civil, localizado na zona urbana, sem discriminar, em maior profundidade, qual é a situação necessária e suficiente para definir a base de cálculo sobre a qual incidirá o tributo, oferta, à evidência, os parâmetros externos, mas não intrínsecos para a configuração da realidade capaz de permitir a ocorrência do fato gerador. Não é, portanto, desavisada a orientação do Supremo Tribunal Federal (STF) que, à falta de critérios legais, vedou às Prefeituras que, por mero decreto, elevaram o ônus exigencial, além dos índices de correção oficial, a pretendida delegabilidade de competência impositiva. A inexistência de descrição da situação necessária e suficiente, no texto legal, não poderia permitir outro entendimento.

Ora, por ser aquela falsa contribuição criada autêntico imposto de dupla natureza, tendo em sua versão inominada exercido a União sua competência residual, à evidência, decidiu — e de forma rigorosamente científica — o STF que a imposição tinha natureza jurídica de imposto.

E, nada obstante continuar a legislação ordinária a referir-se a “contribuição”, como de resto o fez o constituinte no artigo 56 das Ds. Ts. e nos D.Ls. 1.940/82, 2.049/83, decreto 91.236/85 e lei 7.611/87, toda a doutrina e conformação pretoriana tratou a imposição como “imposto”.

O conflito entre a incorreta dicção legislativa e a correta concepção judiciária pacificou-se a favor daqueles que recorreram ao Judiciário, que passaram a ter o direito de tratar a imposição como imposto, continuando a incomodar àqueles que, por variadas razões, omitiram-se da discussão judicial.⁶

... (5) A verdade é que mais do que o exame das duas facetas formais da obrigação tributária, mister se faz o estudo das duas condições relativas ao fato gerador, de saber o que é necessário e o que é suficiente. As palavras falam por si. É necessária aquela situação cujo fato, detectável e avaliado pelo produtor da lei, seja considerado fundamental e absoluto para a deflagração da exigência fiscal, sempre que ocorrido. Sem ele, não há.

O fato de ser necessária, pode não ser suficiente. Podem-se praticar operações consideradas incidíveis pela lei, mas não suficientes em sua exigência. Pode o legislador definir que todos os que ganham salários estão sujeitos ao imposto de renda, mas não definir as condições, as alíquotas, os tipos e formas de ganhos, fazendo com que a situação, embora necessária, não seja suficientemente conformada no texto legal, sendo o fato gerador de impossível ocorrência.

Nos dois adjetivos qualificativos examinados parece-nos estar a essência do vínculo nascido por lei, que é a obrigação tributária. O núcleo de incidência está indissolúvelmente ligado às duas explicitações, o que nos parece de técnica inatacável, apesar da crítica veemente de juristas que seguem as teorias meramente formais para explicação do fenômeno jurídico” (*Teoria da Imposição Tributária*, Saraiva, 1983, p.59/60).

6 Hugo de Brito Machado, no voto que levou o TRF da 5ª Região a considerar inconstitucionais todas as alterações de alíquota do Finsocial explicita: “Realmente, o art. 195 da Constituição Federal de 1988, só autoriza a instituição de contribuições que tenham como sujeito ativo a autarquia previdenciária. Se o legislador ordinário, ou mesmo o legislador complementar, invoca esse dispositivo constitucional para instituir tributos em favor da União Federal, tributos que constituem receita do Tesouro Nacional, está violando, indubitavelmente, a Constituição.

Não se pode, outrossim, deixar de considerar que o governo tem afirmado ser impraticável o cumprimento dos dispositivos constitucionais que asseguram certos benefícios previdenciários. O cumprimento da Constituição, no que se refere aos benefícios previdenciários, seria impraticável, à míngua de recursos financeiros. Enquanto isso, esta excelente fonte de recursos, que é o Finsocial, deixa de ser utilizada em favor da seguridade social.

Esta é uma postura que o Poder Judiciário não pode convalidar.

Ressalte-se que uma contribuição de dois por cento sobre o faturamento das empresas certamente significa maior volume de recursos do que os gerados pela arrecadação do imposto de renda das pessoas jurídicas, que é da ordem de trinta por cento sobre os lucros. Por outro lado, da arrecadação do Finsocial não participam Estados e Municípios, tornando esse tributo bem mais vantajoso para o governo federal.

Não sendo, como na verdade não é, contribuição para a seguridade social, resta a questão de saber se a “contribuição” para o Finsocial pode ser validamente cobrada como imposto.

Já no regime da Constituição anterior, o Egrégio Supremo Tribunal Federal decidiu que o Finsocial ca-

O aspecto mais relevante a acentuar, nesta introdução, é que o artigo 56 da Ds. Ts., ao reiterar a expressão legislativa “contribuição social”, não fez menção a qualquer contribuição social, mas à

“contribuição de que trata o decreto-lei n.º 1.940/82”,

ou seja, àquela contribuição social que não é contribuição, mas é imposto.

Aqueles que argumentam que o constituinte ao falar em *contribuição social* retirou ao Finsocial sua natureza de imposto para ofertar-lhe a natureza de *contribuição*, não se renderam conta de dois aspectos de extrema relevância.

O primeiro é o já referido, ou seja, de que a contribuição social referida no artigo 56 das Ds. Ts. não é a contribuição social a que se refere a Constituição, mas aquela do decreto-lei 1.940/82, que não é contribuição, mas imposto. Vale dizer, não se trata da contribuição social constitucional, mas de um imposto rotulado de contribuição social.⁷

... (6) racterizava imposto, sendo inconstitucional sua cobrança no mesmo exercício em que fora instituído. E o Poder Executivo, em respeito a tal orientação da Corte Maior, baixou o decreto-lei n.º 2.471, de 19 de dezembro de 1988, cancelando os débitos respectivos, relativos ao exercício de sua instituição.

Ocorre que, com o advento da Constituição Federal de 1888, a instituição de impostos no exercício da competência residual só é admitida nas condições fixadas em seu art. 154, item I, que o Finsocial inegavelmente não atende.

Assim, não estando elencado como imposto de competência da União, sua exigência é evidentemente inconstitucional” (Arguição de inconstitucionalidade na apelação em M.S. n.º 2.240-PE).

7 É ainda Hugo de Brito Machado que ensina: “A lei n.º 7.689/88, diversamente do que afirma, *data vêniam*, o eminente Juiz Lázaro Guimarães, não cumpriu o comando constitucional que determinava a regulamentação da contribuição enunciada no art. 195, I, posto que não cuidou de contribuição para a seguridade social, por não ter como sujeito ativo a autarquia previdenciária. Tanto a contribuição sobre o lucro, já declarada inconstitucional por este Egrégio Plenário, como a denominada Finsocial, prevista em seu art. 9.º, ora em apreciação, foram atribuídas à União Federal, tratadas como receita do Tesouro Nacional, em absoluta desatenção ao disposto no art. 195 da Constituição Federal.

Merece destaque o fato de que o Senhor Presidente da República vetou, entre outros, o art. 10, do projeto de lei de conversão n.º 50, de 1990, que “dispõe sobre a organização e custeio da seguridade social e altera a legislação de benefícios da previdência social”. E nas razões de seu aludido veto, Sua Excelência destacou (DOU, 13.12.90, Seção I, p.24.046): “A fiscalização do Finsocial — imposição de natureza tributária, como já decidiu o Supremo Tribunal Federal — está intimamente ligada aos procedimentos de fiscalização do imposto de renda, motivo pelo qual será extremamente penoso, em especial para os contribuintes, duas fiscalizações para apurar bases de cálculo semelhante”.

E concluiu afirmando a “impossibilidade de se aceitar o deslocamento da competência da arrecadação e fiscalização do Finsocial para o INSS”.

Não se trata, realmente, como se vê, de destinação de recursos, mas de competência para arrecadação e fiscalização do Finsocial, ou, em outras palavras, trata-se de questão de saber quem é o sujeito ativo da relação jurídica correspondente, nos termos do art. 199, do Código Tributário Nacional, segundo o qual, sujeito ativo da obrigação tributária é a pessoa jurídica de direito público, titular da competência para exigir o seu cumprimento”.

O segundo é de que se a contribuição social do decreto-lei 1.940/82 fosse uma contribuição social e não um imposto, o discurso inicial do artigo 56 das Ds.Ts. não teria sentido.

Com efeito, principia o artigo dizendo:

“Até que a lei disponha sobre o artigo 195, inciso I...”.

Ora, o artigo 195 inciso I da Constituição federal tem o seguinte enunciado:

“A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes *contribuições sociais*:

I. dos empregadores, incidente sobre a folha de salários, o *faturamento* e o lucro;...” (grifos meus).⁸

Se o artigo 195 inciso I faz *menção a contribuição social* incidente sobre o faturamento, se o Finsocial incide sobre o faturamento, à evidência, o Finsocial não é contribuição social, pois se o fosse não haveria necessidade de criação de uma contribuição social incidente sobre a mesma base de cálculo.⁹

⁸ Walter Ceneviva lembra que: “B) Participação no custeio. As contribuições sociais previstas pela Carta Magna, que não excluem outras fontes, criadas em lei complementar, compreendem a seguinte participação.

a) dos empregadores, incidente sobre a folha de salários, o faturamento e o lucro, com a nota de que pessoa jurídica em débito com o sistema não pode contratar com o Poder Público nem dele receber benefícios ou incentivos fiscais ou creditícios, o que incentivará o inadimplemento do próprio Poder, se repetida a experiência histórica;

b) dos trabalhadores, que são descontados em folha de pagamento;

c) de parte da receita de concursos de prognósticos.

A contribuição compulsória sobre a folha salarial destinada a entidades privadas de serviço social e de formação profissional, vinculadas ao sistema sindical, pagas pelo empregador, são incluídas na participação deste, para o fim do cálculo da contribuição social referida” (*Direito Constitucional Brasileiro*, Saraiva, 1989, p.282)

⁹ Waldir Silveira de Mello escreve: “Qualquer manutenção de exigência do Finsocial é violação expressa dos mandamentos do Sistema Tributário Nacional, sem que ele, antes de ser imposto, seja fixado em obediência à lei complementar que possa defini-lo e normatizá-lo. É o próprio artigo 154 que obriga isso, quando afirma, em seu inciso I: “mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição”. O Superior Tribunal Federal, mesmo antes da nova Constituição já definia o Finsocial como sendo um imposto. Ives Gandra da Silva Martins, no entanto, entende que “não haverá, todavia, necessidade de lei complementar, mantendo-se a exceção nos termos da legislação anterior, em face do princípio da recepção”, entretanto, toda a legislação ligada ao Finsocial deixou de existir ao surgir uma nova Carta Maior, principalmente por ter nascido essa legislação em base de decreto-lei e sem qualquer qualificação ou normatização fundada em lei complementar.

É do próprio IVES, a assertiva de que “as contribuições sociais, portanto, têm natureza tributária, não se encontram mais na para-fiscalidade, isto é, à margem do sistema, mas a ele agregadas”.

A leitura do artigo 56 das Disposições Transitórias apenas permite uma interpretação. O Finsocial, apesar de rotulado de contribuição social, não é contribuição, mas imposto. Por esta razão, isto é, por não preencher o perfil de contribuição social é que exige o constituinte a instituição de uma real contribuição social e até que fosse, esta contribuição social, criada, de forma precária, provisória, transitória, aquele imposto faria as vezes de contribuição social nos limites das forças dos diplomas citados no artigo 56, a saber: D.Ls. 1.940/82, 2.049/83, decreto 91.236/85 e lei 7.611/87 e de nenhum mais.

Em outras palavras, transitoriamente, o imposto Finsocial faria as vezes de contribuição social, na alíquota de 0,5%, que era a determinada pelos diplomas mencionados, até que a contribuição social do artigo 195 inciso I fosse criada. Daí a razão da inclusão do dispositivo, não no sistema tributário, nem no da Seguridade, mas no capítulo das Disposições Transitórias, que, como a expressão está a indicar, é apenas *transitório*, com prazo certo para desaparecer do cenário jurídico nacional.

De resto, esta interpretação é aquela que terminou prevalecendo no XV Simpósio Nacional de Direito Tributário, aberto com a palestra do eminente ministro José Carlos Moreira Alves, em que o plenário decidiu:

“O artigo 56 das Ds. Ts. da Constituição Federal cuida de um tributo em extinção cujos aumentos não poderiam continuar a ser realizados sem violação à Constituição. O Finsocial no perfil configurado pelo STF não poderia ser criado à luz do art. 154, I, da CF por ser cumulativo e por ter sua receita vinculada a certas despesas, o que é vedado pelo art. 167, IV da CF”.¹⁰

... (9) É pregado na previsão existente para a seguridade social, firmada no artigo 195 da CF, principalmente pela remissão que é feita e seu parágrafo 4º, circunstância que exige uma definição, primeiramente, por lei complementar (art. 146, III), por se tratar, inescusavelmente de figura tributária, arrematando-se, ainda pela forma especificada no artigo 154, I, que torna defeso qualquer contribuição ter fato gerador e base de cálculo idêntico a outros impostos e não poder ser cumulativo. A referência que têm as contribuições sociais e seguridade social, na Constituição, consoante mostram as referências que fazem aos artigos 154, I e 150, III, b, em seu teor, dão-lhes a natureza de tributo e, por consequência, dependente de lei complementar para ser criada, alterada, extinta etc” (*Caderno de Pesquisas Tributárias* vol. 15, Ed. CEEU/Res. Trib., 1989, p.503/504/505).

10 A pergunta fora: “O Finsocial, cujo perfil o Supremo Tribunal Federal configurou como imposto inominado, criado pela competência residual da União, poderia ser instituído à luz do disposto no artigo 154 inciso I da Constituição Federal? O artigo 56 das Disposições Transitórias cuida de um tributo em extinção ou de um tributo presente, cujos aumentos podem continuar a ser realizados sem que o sistema tributário seja violado?”

O conclave contou com a participação de mais de 200 especialistas em Direito Tributário, tendo originado o Caderno n.º 15 de Pesquisas Tributárias, com artigos sobre o tema dos eminentes juristas Antonio Carlos Rodrigues do Amaral, Antonio Manoel Gonzalez, Aurélio Pitanga Seixas Filho, Cecília Maria Marcondes Hamati, Edvaldo Pereira de Brito, Fábio Leopoldo de Oliveira, Gilberto de Ulhôa Canto, Gustavo Miguez de Mello, Hugo de Brito Machado, João Caio Goulart Penteadó, José Eduardo Soares de Melo, Marilene Talarico Martins Rodrigues, Paulo Lucena de Menezes, Plínio José Marafon, Ricardo Mariz de Oliveira, Sacha Calmon Navarro Coelho, Vitorio Cassone, Waldir Silveira de Mello e um meu.¹¹

A 3.ª Turma do Tribunal Federal da 3.ª Região, na mesma linha, considerou que o Finsocial não é uma contribuição social, mas um imposto, tendo a juíza e professora Lúcia do Vale Figueiredo, em seu voto, escrito:

“Do conseguinte, com razão S. Exa., o Juiz Paulo Theotônio da Costa, quando diz: “Desde a edição da lei 7.689/88 vêm sendo exigidas dos empregadores contribuições sociais sobre todas as bases de cálculo previstas pelo artigo 195, I, da Constituição Federal.

Com efeito, a contribuição social incidente sobre a folha de salários é aquela prestada diretamente ao órgão previdenciário e denominada “Contribuição Previdenciária”.

A incidente sobre lucros é a contribuição social criada pela lei 7.689/88, artigo 1.º. O faturamento, a seu turno, é base de cálculo à contribuição ao Programa de Integração Social, PIS, ex-

11 Gustavo Miguez de Mello ensina: “Na vigência da Constituição Federal recentemente revogada firmou-se definitivamente a Jurisprudência do Tribunal Federal de Recursos, recentemente extinto, e do Supremo Tribunal Federal no sentido de que a contribuição ao Finsocial era imposto residual, não configurando, pois, qualquer dos impostos nominalmente atribuídos pelo legislador constituinte à União Federal, com exceção de uma das incidências, já extinta por lei federal, que determinava o cálculo da contribuição com base no valor devido a título de imposto sobre a renda.

A nova Constituição só ampliou a competência impositiva atribuída à União Federal com imposto cujo fato gerador não coincide com os fatos geradores da contribuição ao Finsocial: imposto sobre grandes fortunas (art. 153, inciso VII).

Conclui-se, pois, que a Jurisprudência acima referida pode ser invocada para o fim de excluir a cobrança da referida contribuição com base nos dispositivos constitucionais que atribuem à União competência para cobrar impostos expressamente designados no texto constitucional.

A vigente Constituição não suprimiu a competência impositiva residual da União, mas a redefiniu nos seguintes termos: “Art. 154 — A União poderá instituir: I — mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição”.

Ora, autoridades da própria União Federal reconhecem que a contribuição ao Finsocial é cumulativa” (*Caderno de Pesquisas Tributárias*, volume 15, Ed. Resenha Tributária/CEEU, 1989, p.377/378).

pressamente previsto pelo artigo 239 da CF”.

Realmente, o Finsocial tem a mesma base de cálculo do PIS, que importaria em bitributação.

Destarte, se permitida era a cobrança cumulativa com o PIS, *ex vi* do artigo 239 da Constituição de 1988 e do artigo 56 do Ato das Disposições Transitórias, após a edição da lei 7.689, que dispôs sobre o artigo 195, I, a inconstitucionalidade passou a existir por agredir a regra expressa que veda a bitributação e não mais existir a excepcionalidade (tal seja, não implementação da lei). Demais disso, os argumentos invocados para a declaração da inconstitucionalidade da lei 7.689, servem, ainda, a embasar, em alguns aspectos a inconstitucionalidade de parte deste artigo 9º. Faço, pois, juntar a este voto, o proferido na apelação em mandado de segurança nº 10.856, reg. nº 80.03.17294-3, cujos artigos 1º, 2º, 3º e 8º foram declarados inconstitucionais pelo Plenário desta Corte. Assim, reconheço a inconstitucionalidade de parte do artigo 9º, ressaltando, apenas, sua primeira, que é o seguinte: “Ficam mantidas as contribuições previstas na legislação em vigor, incidentes sobre a folha de salários”. Destarte, suscito a arguição de inconstitucionalidade do artigo precitado, e se assim também entenderem meus ilustres pares, o presente deverá ser remetido ao Plenário nos termos do artigo II, inciso VIII, do Regimento Interno desta Corte” (Apelação em M.S. nº 38.950, Reg. 90.03.42053-0, TRF-4ª Turma).

E, por unanimidade, o Tribunal Regional Federal da 5ª Região considerou o Finsocial imposto ainda vigente, à alíquota de 0,5%, porque a contribuição social, criada pela lei 7.689/88, é inconstitucional.¹²

12 Sobre a inconstitucionalidade da contribuição social (lei 7.689/88) escrevi: “Fala o constituinte que compete à União instituir contribuições sociais, de resto terminologia adotada na lei 7.689, que declara em seu enunciado:

“LEI Nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988.

“*Institui contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas e dá outras providências*” (o grifo é meu).

O constituinte, porém, exige que, na instituição de contribuição social, seja observado o disposto no artigo 146 inciso III da Constituição Federal, enquanto a lei 7.689 determinou que não se observasse o disposto no artigo 146 da lei suprema. O constituinte pretendeu que o sistema e o contribuinte fossem garantidos por uma estrutura legislativa anterior estabelecida em lei complementar. O legislador ordinário determinou que a lei inferior se sobrepusesse à lei maior.

Leu, o legislador ordinário, o artigo 149 da seguinte forma: “Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, *“não se observando o disposto no artigo 146, III,”*”.

Transformou-se, portanto, em constituinte, ao revogar o texto supremo alterando a redação do artigo 149.

A doutrina e a jurisprudência, portanto, não só entende ser o Finsocial imposto e não contribuição social, como interpretam que, desde o surgimento da lei 7.689/88, sua exigência é inconstitucional, ressalvada a decisão do TFR da 5.^a Região.

Ocorre que o decreto-lei 1.940/82 e os diplomas citados no artigo 56 das Disposições Transitórias foram revogados pelas leis n.ºs 7.738/89, 7.787/89, 7.894/89 e 8.147/90, que elevaram sucessivamente o Finsocial para 0,6, 1,0, 1,2 e 2,0% sobre o faturamento. E mais recentemente por lei que cuidou do custeio da previdência social.

Ora, tais leis maculam, dramaticamente, a Carta Magna.

De início, porque são leis ordinárias e o exercício da competência residual da União só poderia surgir por lei complementar. É o que determina o artigo 154 inciso I da Constituição Federal, assim redigido:

“A União poderá instituir:

I. mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição”.¹³

... (12) Nada obstante o esforço pretendido, de revogação do discurso constitucional, a tentativa ordinária carece de forças, razão pela qual, suscitado o problema em nível judiciário, deverá ser fulminado. Por esta razão, o presidente da Comissão de Tributos, Orçamento e Finanças Públicas, deputado Francisco Dornelles, em sucessivas entrevistas à imprensa e em um programa de televisão, do qual participamos, entrevistados os dois pelo jornalista Ferreira Neto, declarou ser inconstitucional a lei 7.689/88, tendo ambos relembrado as origens do dispositivo.

Por outro lado, o deputado José Lins, que foi relator do projeto do “Centrão” — que terminou prevalecendo sobre o da Comissão de Sistematização no encaminhamento ao Plenário da Constituinte (282 senadores) — em patético apelo, no dia posterior à aprovação da medida, pelo jornal “O Estado de São Paulo”, declarou ser inconstitucional a lei, mas que esperava que o patriotismo dos empresários os levasse a recolhê-la e não discuti-la em juízo. Sobre ser incoerente a postura do eminente parlamentar, não é certo que a melhor forma de auxiliar o país a sair da crise seja enfraquecer ainda mais o desestimulado setor privado, que em 1988 evoluiu negativamente em termos de crescimento do PIB, retirando-lhe receitas que os próprios parlamentares reconhecem indevidas. As observações aqui apresentadas apenas visam demonstrar a convicção de parlamentares, envolvidos diretamente com o texto constitucional vinculado ao sistema tributário, que consideram a lei 7.689 inconstitucional” (*A Constituição Aplicada* n.º 3, Ed. CEJUP, 1991, p. 16/17/18).

13 Escrevi: “Histórico:

EC n.º 1/69 art. 21, § 1.º
CF 1967 art. 19 § 6º
CF 1946 art. 21
CF 1937 art. 24

Tem a União a competência residual para instituir impostos que, como já se viu, refere-se também às contribuições sociais novas, sendo que o texto atual restringe mais os poderes da União que o anterior, a saber; os artigos 18 § 5º e 21 § 2º da Emenda Constitucional n.º 1/69, assim redigidos: “Art. 18 ... § 5º - A União poderá, desde que não tenham base de cálculo e fato gerador idênticos aos dos previstos nesta Constituição, instituir outros impostos, além dos mencionados nos arts. 21 e 22 e que não sejam da competência tributária privativa dos Estados, do Distrito Federal ou dos Mu-

Como, por outro lado, o Finsocial não é a contribuição social, a que faz referência o artigo 195 inciso I da Constituição Federal — posto que o artigo 56 determinou que permanecesse até o nascimento daquela imposição tributária — poderia, se se argumentasse *ad absurdum*, admitir-se que sua reinstauração apenas ocorreria nos termos do artigo 195 § 4.º que declara:

“§ 4.º A lei poderá instituir outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, obedecido o disposto no art. 154, I”.

Ora, se o Finsocial não é a contribuição social do artigo 195 inciso I, só poderia — se constitucional fosse — ser cobrado por força do § 4.º do artigo 195. Ocorre que o artigo 195 § 4.º remete ao regime do artigo 154 inciso I a veiculação de outras fontes que não aquelas e, de novo, há exigência de lei complementar.¹⁴

Como se percebe, todas as leis que elevaram a alíquota de 0,5 para 0,6%, 1,0%, 1,2% e 2,0% foram ordinárias, de maneira que, se constitucional fosse o Finsocial do ponto de vista arterial, formalmente seria inconstitucional em

... (13) nicípios, assim como transferir-lhes o exercício da competência residual em relação a impostos, cuja incidência seja definida em lei federal”.

“Art. 21. ... § 2º - A União pode instituir:

I. Contribuições, observada a faculdade prevista no item I deste artigo, tendo em vista intervenção no domínio econômico ou o interesse de categorias profissionais e para atender diretamente à parte da União no custeio dos encargos da previdência social; e II. Empréstimos compulsórios, nos casos especiais definidos em lei complementar, aos quais se aplicarão as disposições constitucionais relativas aos tributos e às normas gerais de Direito Tributário”.

Sobre ser necessária lei complementar, não podem tais impostos ser exigidos em havendo base de cálculo e fato gerador idênticos aos já existentes, assim como não podem ser cumulativos aos mesmos. Tal princípio é extensivo apenas às contribuições sociais criadas após dia 5 de outubro de 1988, nos termos do § 4º do artigo 195.

A competência residual, portanto, está a exigir lei complementar. Mesmo que o artigo 154 não existisse, o artigo 146 inciso III obrigaria a veiculação de um novo tributo, por lei complementar. Sua definição só pode decorrer de lei complementar.

14 Wolgran Junqueira Ferreira, em explosão de inconformismo, escreve ao comentar o § 4º do artigo 195: “Já prevê este artigo que as receitas da seguridade social não serão bem administradas e que novas receitas serão necessárias para garantir a sua execução ou expansão.

Primordialmente será a execução, pois quem não consegue executar um plano por falta de recursos financeiros não há que falar em expansão. Poderia a União instituir além dos impostos previstos no art. 180, outros impostos, desde que não tenha fato gerador ou base de cálculo próprios de impostos discriminados no artigo mencionado.

Mas, o problema da manutenção da seguridade social não depende, como parece, de recursos. Pois eles existem. O que ocorre são os roubos e furtos lá praticados e quando não, o aparecimento de um ministro como Rafael de Almeida Magalhães que encarnou a irresponsabilidade administrativa pretendendo adquirir mais de trezentos apartamentos em Brasília, para funcionários da Previdência Social enquanto que a assistência médica é a pior possível. Enquanto houver irresponsáveis à frente da seguridade social, de nada adianta outras fontes de recursos” (*Comentários à Constituição de 1988*, vol. 3, Ed. Julex Livros, 1989, p.1035/1036).

face do veículo legislativo adotado, visto que, necessariamente, o aumento deveria ser procedido por lei complementar.

Ocorre que, ainda que houvesse lei complementar, uma outra manifesta inconstitucionalidade ocorreria, ou seja, o Finsocial é cumulativo e o artigo 154 inciso I proíbe que, pela competência residual da União, seja veiculado imposto cumulativo. Mais do que isto, proíbe que o tributo criado pela competência residual da União tenha base de cálculo e fato gerador semelhantes aos dos impostos já existentes, o que nitidamente ocorre com o Finsocial em relação aos impostos circulatorios (ICMS, IPI, ISS etc.)¹⁵

Desta forma, não há como, por qualquer faceta que se examine as leis 7.738/89, 7.789/89, 7.894/89, 8.147/90 tê-las como insertas no sistema tributário nacional, sendo de nítida, densa, manifesta, inquestionável, inequívoca e inadmissível inconstitucionalidade.

Se as inconstitucionalidades são meridianas no que concerne ao Finsocial como tributo, sua exigência sobre as sociedades de serviços tornam ainda mais fantástica a trilha de desrespeito à lei maior.

Nem mesmo Spielberg teria conseguido efeitos tão especiais em matéria de inconstitucionalidades quanto conseguiram os criadores das novas alíquotas e incidências do Finsocial.

Com efeito, o decreto-lei nº 2.445/88 (com as alterações do decreto-lei 2.449/89) afastou a incidência do Finsocial sobre as empresas prestadoras de serviços, instituições financeiras e securitárias, na medida em que declarou, em seu artigo 10, que:

“Art. 10 - A partir do exercício financeiro de 1989, período-base de 1988, ficam extintas as contribuições devidas sobre a forma de dedução do imposto sobre a renda e as que tenham esse tributo como base de cálculo”.

15 Nos comentários que fiz ao artigo 154 inciso I concluo: “Revelam-se, pois, de indiscutível inconstitucionalidade os aumentos pretendidos pelas medidas provisórias 22/88, 38/89, 63/89, 86/89 e 99/89 sobre o Finsocial, visto que sobre representarem criação de nova imposição, à luz do atual sistema, tal criação não encontra respaldo entre as formas vigentes no sistema tributário pátrio.

Uma última observação se faz necessária para estes perfunctórios comentários. É que a não cumulatividade, a que se refere o tributo, não diz respeito apenas à técnica não cumulativa (incidência assemeelhada à do valor agregado do mesmo imposto), mas a não cumulatividade de dois impostos sobre o mesmo fato gerador. A não cumulatividade, em determinadas circunstâncias, pode ter o perfil do *bis in idem* ou da bitributação, conforme implique dupla incidência sobre o mesmo fato gerador ou duas incidências de dois impostos diversos sobre a mesma hipótese, deixando de ser considerado como técnica de arrecadação. Entendo que o constituinte cuidou de ambas as hipóteses no inciso I do art. 154” (*Comentários à Constituição do Brasil*, 6º vol, ob. cit., p. 333).

Há de se compreender que a expressão “contribuição social” no dispositivo, segundo a inteligência oficial, abrangia tanto as reais contribuições sociais (artigo 43 inciso X da EC n.º 1/69) quanto aquelas que só o eram no rótulo, por serem impostos, exemplo típico do adicional do imposto sobre a renda intitulado Finsocial.¹⁶

Ora, desde a publicação do decreto-lei 2.449/89 o Finsocial deixou de ser cobrado das empresas prestadoras de serviços, das seguradoras e das empresas financeiras, por força do referido dispositivo.

A lei n.º 7.738/89, ao criar para estas empresas a nova incidência do Finsocial, à nitidez, recriou um imposto que deixara de existir, em face de sua exclusão do sistema constitucional anterior. O artigo 56 das Ds. Ts. não cuidou sequer do Finsocial sobre tais empresas, posto que a legislação a que se referia já tinha sido para estas empresas revogada, mesmo antes de sua promulgação.¹⁷

Em outras palavras, o artigo 56 das Ds. Ts. não cuidou das referidas empresas, nem de qualquer incidência tributária, à falta de lei vigente à época.

Desta forma, a pretendida reintrodução, com outra base de cálculo, da

16 Tendo o artigo 43 inciso X da EC n.º 1/69 a seguinte redação: “Cabe ao Congresso Nacional, com a sanção do Presidente da República, dispor sobre todas as matérias de competência da União, especialmente: ... X. contribuições sociais para custear os encargos previstos nos arts. 165, itens II, V, XIII, XVI e XIX, 166, § 1º, 175, § 4º e 178”.

17 Antonio Carlos Rodrigues do Amaral e Paulo Lucena de Menezes escrevem: “Relevante considerar o fato de que, não tivesse se operado a extinção do Finsocial, para as empresas prestadoras de serviços, em face do mencionado art. 10 do decreto-lei 2.445/88 (vide item II, B retro), de qualquer forma, à luz do ordenamento maior vigente, tal teria ocorrido necessariamente, pelo fato de o art. 56 do ADCT, que precariamente manteve em vigor a obrigação, dizer respeito apenas às empresas comerciais, financeiras e seguradoras.

Assim sendo, a lei 7.738/89, que, no seu art. 28, estabeleceu: “Art. 28 — Observado o disposto no art. 195, § 6º da Constituição, as empresas públicas ou privadas, que realizam exclusivamente a venda de serviços, calcularão a contribuição para o Finsocial à alíquota de 0,5% (meio por cento) sobre a receita bruta”, não se subsume aos moldes constitucionais, por pretender reintroduzir no mundo jurídico uma obrigação extinta, sem atender aos pressupostos para tanto estabelecidos pelo legislador supremo.

Não obstante tal fato, o Fisco Federal não cuidou de permanecer silente, e através da Instrução Normativa 41/89, sobre pretender a retroação da já inconstitucional disposição vertente da lei 7.738/89, alterou, mais uma vez, a base de cálculo da exação, estatuidando que esta deveria ser calculada... “a alíquota de 0,5% (meio por cento) sobre a *receita bruta*, assim considerado o *faturamento* mensal relativo à prestação de serviços de qualquer natureza” (g.n).

Ora, não sendo “receita bruta” equivalente a “faturamento”, resta nítido que o ato normativo em apreço (IN 41/89) extrapolou sensivelmente o conteúdo da norma que pretendeu regular (art. 28 da lei 7.738/89), violando o princípio da legalidade plasmado no art. 150, I da CF (15), bem como no art. 97, IV do CTN” (*Caderno de Pesquisas Tributárias*, vol. 15, ob. cit., p. 437/438/439/449).

imposição Finsocial não tem sequer o abrigo, insuficiente é verdade, do artigo 56, visto que dela não poderia cuidar por, à época, inexistir.¹⁸

Assim sendo, a nova exigência, sem qualquer respaldo constitucional — nem mesmo transitório — é de inconstitucionalidade ainda mais manifesta e de grandeza maior que as anteriores.

Isto posto, passo a responder, perfunctoriamente, às questões formuladas pela consulente, não me detendo mais sobre aquelas já solucionadas na própria pergunta.

A primeira delas é de que o STF não considerou a empresa consulente prestadora de serviço, à luz da legislação do ISS, e nem empresa seguradora de outro lado. Desta forma, tem a consulente proteção jurisdicional no que concerne a tal confirmação jurídica, ou seja, de que não é uma empresa prestadora de serviços à luz da lei complementar que, taxativamente, declara quais aquelas sujeitas à imposição municipal.

Para o parecer jurídico, a decisão da mais Alta Corte, no dizer de Hart, é o direito, que deve ser obedecido e já não mais interpretado. Ela o inter-

18 Gilberto de Ulhôa Canto ensina: "Em resumo, embora a espécie de contribuição para o Finsocial devida pelas empresas exclusivamente prestadoras de serviços pudesse ter sido recebida como adicional do IR e as espécies pertinentes às instituições financeiras, sociedades corretoras e distribuidoras de títulos e valores mobiliários e sociedades de arrendamento mercantil, bem como às seguradoras, sociedade de capitalização, entidades abertas de previdência privada com fins lucrativos pudessem ter sido recebidas temporariamente pelo art. 56 das Disposições Transitórias, a lei nº 7.689/88 só manteve a relativa às empresas vendedoras de mercadorias e as empresas mistas porque incidente sobre o *faturamento*.

Porque não mais havia a hipótese de incidência da contribuição para o Finsocial devida pelas empresas exclusivamente prestadoras de serviço após a publicação da lei nº 7.689/88, é que a lei nº 7.738/89 pretendeu recriá-la nos seguintes termos: "Art. 28 — Observado o disposto no art. 195, § 6º, da Constituição, as empresas públicas ou privadas, que realizam exclusivamente venda de serviços, calcularão a contribuição para o Finsocial à alíquota de meio por cento sobre a receita bruta". Ocorre que, a partir da Constituição de 1988 a destinação da receita das contribuições sociais à seguridade social passou a ser elemento essencial à sua configuração, e imprescindível da lei que a instituir; só se diferenciam de alguns impostos (ISS, ICMS e IR) das contribuições para intervenção no domínio econômico, das contribuições no interesse de categorias profissionais e das contribuições no interesse de categorias econômicas, pela destinação específica da sua receita.

Assim, a contribuição para o Finsocial devida pelas empresas exclusivamente prestadoras de serviços não pode ser considerada contribuição social, porque a lei nº 7.738/89 não vinculou sua receita à seguridade social.

E, como imposto novo, essa imposição não se convalidaria, porque não foi instituída por lei complementar e teria base de cálculo própria do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza" (*Cader- no de Pesquisas Tributárias*, vol. 15, ob. cit., p. 36/37/38).

pretou a favor da sociedade.¹⁹

Por outro lado, também já decidiu o Pretório Excelso que o imposto denominado Finsocial não poderia ser cobrado no exercício de 1982, por ferir o princípio da anterioridade (art. 153 § 29 da EC n.º 1/69), não cabendo maiores comentários sobre a clareza da manifestação pretoriana maior.²⁰

Finalmente, se empresa de serviço não é, à luz da inteligência da Suprema Corte, se empresa financeira não é, também não é seguradora, por força da própria legislação específica, posto que não se integra a empresa consuente nas hipóteses a que se refere a lei n.º 7.738/89 que, de forma inconstitucional, reintroduziu a incidência do Finsocial sobre tais empresas, com outra base de cálculo, ou seja, seu faturamento.

De rigor, fala a lei em receita bruta e a I.N. 41 em faturamento num claro conflito de lógica legal e de epistemologia jurídica, posto que conceitos diversos não podem ser considerados idênticos por ficção jurídica, que, para efeitos impositivos, é técnica inadmissível no Direito Tributário.

19 "A supreme tribunal has the last word in saying what the law is and, when it has said it, the statement that the court was wrong' has no consequences within the system: no one's rights or duties are thereby altered. The decision way, of course, be deprived of legal effect by legislation, but the very fact that resort to this is necessary demonstrates the empty character, so far as the laws concerned, of the statement that the court's decision was wrong. Consideration of these facts makes it seem pedantic to distinguish, in the case of a supreme tribunal's decisions, between their finality an infallibility. This leads to another from of the denial that courts in deciding are ever bound by rules: 'The law (or the constitution) is what the court say it is'" (The concept of law, Ed. Clarendon Law Series, Oxford University Press, New York 1961 London, p.138)

20 "REMESSA EX OFFICIO EM AÇÃO ORDINÁRIA N.º 26.857

Registro 90.03.18810-6

Parte A: KSB Bombas Hidráulicas S/A.

Parte R: União Federal

Remetente: Juízo Federal da 4ª Vara-SP

Relatora: Juíza Annamaria Pimentel.

EMENTA:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. FINSOCIAL. NATUREZA JURÍDICA DA CONTRIBUIÇÃO. PRINCÍPIO DA ANUALIDADE.

— O Plenário do Tribunal Regional Federal da 3ª Região declarou a inconstitucionalidade da cobrança da contribuição destinada ao Fundo de Investimento Social — Finsocial, no mesmo exercício de sua instituição, 1982, uma vez assente sua natureza jurídica de tributo, por afrontar o princípio da anualidade (Arguição de Inconstitucionalidade na Apelação Cível n.º 163-SP, registro n.º 89.03.01656-4), atendendo à pretensão deduzida.

— Remessa oficial desprovida.

ACÓRDÃO.

Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas.

A 3ª Turma do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, por votação unânime, negou provimento à remessa oficial, na forma do relatório e voto da Sra. Juíza Relatora, que ficam fazendo parte integrante do presente julgado.

São Paulo, 15 de agosto de 1990 (data do julgamento). Juiz Márcio Moraes - Presidente. Juíza Annamaria Pimentel - Relatora" (Revista do TRF da 3ª Região, n.º 4, out/dez. 90, p. 287).

Já decidiu o plenário do IX Simpósio Nacional de Direito Tributário que:

“Por ficção não se pode considerar ocorrido o aspecto material do fato impositivo, pois ou se estará exigindo tributo sem fato gerador ou haverá instituição de tributo fora da competência outorgada pela Constituição. O mesmo se aplica à instituição da presunção absoluta, pois, de sua aplicação, poderá resultar exigência de tributo sem fato gerador (unânime)”

afastando qualquer veleidade de se pretender incluir a ficção jurídica como técnica impositiva, no campo do Direito Tributário.²¹

Com tais colocações já é possível a resposta às seis questões formuladas pela consultante.

1.a) O Supremo Tribunal Federal considerou, pelo seu Plenário, inconstitucional, por ferir o princípio da anterioridade, o Finsocial pretendido no ano de sua introdução, sendo hoje matéria jurisprudencial pacífica, como desde o início o fora na doutrina.

1.b) De 1983 até dezembro de 1988, isto é, até a promulgação da lei n.º 7.689/81, foi constitucional a cobrança do Finsocial, na alíquota de 0,5%, tendo, a meu ver, desaparecido do sistema brasileiro, no momento em que foi criada e exigida a contribuição social por aquele veículo, a meu ver, também de duvidosa constitucionalidade. Tal inconstitucionalidade, todavia, por não ter ainda sido declarada pelo STF não tem inibido o Fisco de cobrar, de forma singela, a referida imposição, que, de rigor, à evidência, retirou ao governo federal o direito de exigir o Finsocial.

1.c) Resposta incluída na anterior.

2.a) Não, pelos motivos expostos na resposta 1.a).

2.b) Em face da decisão do STF poder-se-ia entender que, não sujeita ao ISS, não sujeita estaria a consultante ao Finsocial incidente sobre serviços, interpretação que sobre ser razoável harmoniza a conformação de serviços para efeitos tributários esculpido no CTN, que tem eficácia de lei complementar. Desta forma, é admissível a inteligência da questão pela qual, em face do entendimento do STF, a consultante não estaria sujeita ao Finsocial desde 1982.

21 *Caderno de Pesquisas Tributárias*, n. 10, Ed. CEEU/Resenha Tributária, 1985, p. 354.

De qualquer forma, decaiu o direito do governo, se precedente fosse interpretação em contrário, de ajuizar qualquer cobrança correspondente a período anterior a julho de 1986.

2.c) Para as empresas prestadoras de serviços, seguradoras e financeiras, a cobrança do Finsocial é manifestamente maculadora da ordem suprema desde a publicação do decreto-lei 2.249/88.

3) A questão já foi respondida quando da resposta àquela de número 2. b).

S.M.J.

São Paulo, 31 de Julho de 1991

CHEQUE ALIMENTAÇÃO É FORMA DE DISTRIBUIÇÃO DE ALIMENTOS, GERANDO DEDUTIBILIDADE EM DOBRO PARA EFEITOS DA APURAÇÃO DO LUCRO SUJEITO AO IMPOSTO SOBRE A RENDA, NOS TERMOS DA LEI 6.321/1976 E DECRETOS N.ºS. 78.676/1976 E 5/1991 — PARECER

CONSULTA

Formula-me, a consulente, a seguinte consulta:

1. A lei 6.321 de 14 de janeiro de 1976, instituiu benefícios fiscais em favor de empresas que implantassem programas de alimentação do trabalhador, empregados de empresas privadas ou funcionários públicos da administração direta ou indireta.

2. A referida lei foi regulamentada pelo decreto 78.676 de 8 de novembro de 1976.

Após a dita regulamentação o PAT — Programa de Alimentação do Trabalhador, vem sendo operacionalizado através, principalmente, dos seguintes serviços:

- a. *Refeitórios* à disposição dos empregados beneficiados;
- b. *Sistema de “Refeições Convênio”*, mediante o qual o empregador adquire e distribui aos trabalhadores beneficiados cheques destinados ao pagamento de refeições.

Tais cheques, produzidos com os maiores requisitos de segurança gráfica, são fornecidos por empresas especializadas que mantêm, mediante convênio, vasta rede de restaurantes.

- c. *Sistema de “Cestas Básicas”*, mediante o qual o empregador adquire certa quantidade de algumas variedades de alimentos básicos, acondicionados em caixas, para distribuição entre seus empregados.

Este sistema, no entanto, passou a apresentar alguns inconvenientes, tais como: Padronização dos hábitos alimentares das famílias dos empregados beneficiados, necessidade de local ade-

quado, na empresa, para estocagem até a distribuição, necessidade de guarda e vigilância, danificação das embalagens, deterioração dos gêneros etc...

Além do mais, este sistema obriga o empregado beneficiário a transportar para sua residência, normalmente em locais periféricos, caixa com 20 ou 30 quilos, o que é um contratempo sério.

d. *Sistema de "Cheques Alimentação"* (também chamados de Cheques Supermercados), foi criado com o objetivo de racionalizar a distribuição de gêneros *in natura* face aos inconvenientes revelados pela distribuição das cestas básicas.

Por este sistema, o empregador adquire e distribui aos empregados beneficiados, cheques destinados a compra de gêneros alimentícios básicos em rede de estabelecimentos credenciada".

3. O recente decreto nº 5, de 14 de janeiro do corrente, introduziu nova regulamentação à lei 6.321 de 14 de abril de 1976, revogando o decreto anterior.

O novo decreto, além de desburocratizar o PAT — Programa de Alimentação do Trabalhador, teve como objetivo estender, de forma mais explícita, os benefícios e incentivos fiscais à *distribuição de alimentos* aos empregados.

A consultante, no que se refere à "distribuição de alimentos", preferiu operar o sistema de Cheques Alimentação (ou Cheques Supermercados) em face dos inconvenientes apresentados pelo sistema de distribuição de cestas básicas, anteriormente analisados.

No momento, o sistema vem merecendo aceitação oficiosa do Ministério do Trabalho, pela qual ficam estendidos aos Cheques Alimentação os benefícios e incentivos do Cheque Refeição.

No entanto, é primordial que nossa atividade, dentro do referido segmento do mercado, tenha um indiscutível suporte legal, inclusive porque precisamos ter a segurança de orientar e informar nossos clientes de forma correta e precisa.

Assim sendo e tendo em vista o texto do último decreto regulamentador, vimos formular a seguinte consulta:

"A distribuição de alimentos através de Cheques Alimentação, para compra de gêneros na rede de supermercados por parte dos trabalhadores beneficiados está inserida no Programa de Alimentação ao Trabalhador e, conseqüentemente, está apta a merecer os benefícios e incentivos fiscais instituídos pela lei 6.321/76 e demais normas aplicáveis, tal como ocorre na distribuição dos Cheques Refeição ""?

RESPOSTA

A matéria apresentada pela consultante oferta campo para reflexão preliminar sobre a política de estímulos fiscais e a técnica de se interpretar o direito aplicável à espécie.¹

Há variada gama de incentivos oficiais hospedada pelo Direito pátrio, em áreas diversas, razão pela qual não há uma técnica capaz de ofertar, na hermenêutica jurídica, instrumental único e válido para todas as formas de benefícios tributários.²

A imunidade, por exemplo, deve ser interpretada de forma diversa da isenção. Por outro lado, há formas desonerativas que não representam estímulos fiscais. E questiona-se mesmo se a imunidade seria um estímulo fiscal ou apenas uma forma de garantir ao Estado a colaboração da sociedade em áreas em que, sem tal afastamento da imposição, essa colaboração dificilmente se daria.³

1 Antonio Roberto Sampaio Dória ensina: "Velho instrumento de vitalização econômica dirigida, o estímulo tributário desdobrou-se no Brasil, na década passada, num leque de alternativas que, em originalidade, amplitude e ambição de propósitos, não encontra símile no mundo contemporâneo. Programas de desenvolvimento lastreados em análoga instrumentação, como o do *Mezzogiorno* na Itália meridional e o de Porto Rico, nas Antilhas, apequenam-se diante da experiência brasileira que, ainda quase só potência, entremostra apenas seus primeiros frutos.

Do ângulo positivo, revelou o incentivo fiscal extraordinária flexibilidade em se acomodar aos mais diversificados escopos. Constituiu-se, ademais, em excelente fórmula de compromisso para integrar, no projeto comum de desenvolvimento e correção de desequilíbrios do país, o dinamismo do processo econômico privado e a necessária coordenação pública, definindo prioridade e distendendo, com renúncia da receita, a mola que o impulsiona. Negativamente, o incentivo é método de atuação empírica, a reclamar constantes adequações de rumo e criador de artificiais atmosferas econômicas que, supressas, talvez comprometam a continuidade dos empreendimentos favorecidos" (prefácio do livro *Incentivos Fiscais para o Desenvolvimento*, Ed. Bushatsky, p.9)

2 Em seu estudo *Base Econômica e efeito das isenções (Incentivos Fiscais para o Desenvolvimento)*, ob. cit., p. 18/19), Henry Tilbery lembra que: "O princípio da isonomia, consagrado pelos regimes democráticos, está enraizado desde a primeira Carta Magna republicana na Constituição Brasileira (Emenda Constitucional nº 1/69, art. 153 § 1º). Este princípio da igualdade de todos perante a lei, aplicado no campo tributário, exige tratamento imparcial; porém é ponto pacífico, que isso não significa tratamento idêntico em todas as circunstâncias, mas, apenas tributação igual para pessoas e situações iguais, admitindo tratamento desigual para pessoas e situações desiguais.

As isenções fiscais, quando instituídas por interesse coletivo, não violam o princípio constitucional da isonomia. Exige-se somente, que a discriminação tenha uma justificativa real".

3 Edgard Neves da Silva ensina: "A imunidade insere-se nas vedações constitucionais à competência tributária e conceitua-se, na lapidar lição de Amílcar de Araújo Falcão (*Fato Gerador da Obrigação Tributária*, 2a. ed., S. Paulo, Revista dos Tribunais), como sendo "uma forma qualificada ou especial de não-incidência, por supressão, na Constituição, da competência impositiva ou do poder de tributar, quando se configuram certos pressupostos, situações ou circunstâncias previstas pelo estatuto supremo" (p. 117).

A Constituição, e somente ela, pode proibir que certos fatos, vinculados a pessoas ou a bens, possam ser acolhidos pela hipótese de incidência dos impostos e, conseqüentemente, por essa determinação, apesar de iguais àqueles, fiquem dela excluídos, permanecendo, então, obrigatoriamente, dentro do campo de não-incidência.

Ressaltamos as características próprias da imunidade: limitação à competência tributária por determinação exclusiva da Constituição; atinge pessoas ou bens; refere-se tão-somente aos impostos, excluí-

Seriam, a anistia ou a remissão, formas de incentivo ou objetivariam exclusivamente a reorientação do processo tributário, sempre que a máquina administrativa estivesse pressionada por acúmulo de questões ou uma errônea imposição estivesse a desestruturar setores empresariais? É, de resto, o que ocorreu, com reconhecimento oficial, em 1966/1967, com o erro técnico de tributação para a indústria de cigarros. Tal erro foi de tal magnitude que eliminou todas as empresas de capital nacional, as quais apenas trabalhavam com marcas populares, tendo perdido o privilégio das alíquotas menores por força da não atualização da base de cálculo sobre a qual incidiam, nada obstante a inflação elevada do período.⁴

Poder-se-ia considerar a não-incidência, forma passiva de incentivo fiscal pelo não deliberado exercício do poder de tributar ou apenas seria reflexo de uma omissão por parte de quem, tendo o poder de tributar, deixou de exercê-lo? Deve-se lembrar que a deliberada intenção pode ser exteriorizada pelo direito de isentar, que, de rigor, no dizer de eminentes tributaristas, é uma não-incidência qualificada. A própria isenção nem sempre constitui em incentivo fiscal, lembrando Alcides Jorge Costa que a isenção de imposto de renda para quem ganha salário mínimo não pode ser considerada um estímulo fiscal a que o cidadão não progrida na profissão.

... (3) das, descarte, as demais espécies tributárias.

As imunidades foram criadas estribadas em considerações extrajurídicas, atendendo à orientação do Poder Constituinte em função das idéias políticas vigentes, preservando determinados valores políticos, religiosos, educacionais, sociais, culturais e econômicos, todos eles fundamentais à sociedade brasileira. Dessa forma assegura-se, retirando das mãos do legislador ordinário, a possibilidade de, por meio da exação imposta, atingi-los.

Resguarda o equilíbrio federativo, a liberdade de associação, do livre pensamento, a política, a religiosa, a de expressão, a expansão da cultura, o desenvolvimento econômico etc., e, assim, não se deve considerar a imunidade como um benefício individual, um favor fiscal, uma renúncia à competência tributária ou um privilégio, mas sim uma forma de resguardar os valores da comunidade e do indivíduo.

Ao desenvolver a atividade de interpretação da norma imunizadora, a natureza e finalidades da imunidade são essenciais, de pronto, afastando a interpretação literal própria das isenções, instituto esse que, até há pouco tempo, confundia-se com a imunidade e vice-versa (Walter Barbosa Corrêa, *Incidência, Não-incidência e Isenção*, S. Paulo, IBDT/Resenha Tributária, pg. 137)'' (*Curso de Direito Tributário*, Saraiva, 1982, p. 175, coordenação geral minha).

4 Na ocasião, os diretores das empresas brasileiras foram acionados pelo Fisco, tendo o professor Canuto Mendes de Almeida, que os defendeu na área penal, ao caso se referido no prefácio para o meu livro *A Apropriação Indébita no Direito Tributário Brasileiro* (Ed. Bushatsky, 1975, p. 9/10), nos seguintes termos: "O eminente autor da oportuna monografia, inteligente e culto, presta, com ela, ótimo serviço à justiça fiscal sobretudo ao demonstrar que, ao contrário, as apropriações indébitas previstas pelas normas regentes do Imposto de Renda e da Contribuição Previdenciária não atentam contra a Constituição, visto como não reflete casos de prisão por dívidas, nem tipificações penais por mero decreto-lei.

O tema — dessas duas inconstitucionalidades — evitou-o o Supremo Tribunal Federal, em rumoroso *habeas-corpus* que impetrei, junto com outros co-impetrantes, dentre os quais o autor, concedido, embora, por outros motivos. *Impõe-se que, em casos semelhantes, seja superada a reticência judiciária*" (grifos meus).

Até mesmo a “alíquota zero” que, de rigor, representaria a clara intenção de afastar o peso da imposição, exteriorizada por alíquota de expressão nenhuma, pode veicular, tão simplesmente, a aplicação do princípio da seletividade, no Direito Tributário, pelo qual os produtos mais essenciais devem ter alíquotas menores e os menos essenciais, maiores, à luz da tributação de natureza circulatória.⁵

Assim sendo, das seis formas desonerativas conhecidas (imunidade, isenção, não-incidência, alíquota zero, anistia e remissão), repetidas vezes a sua adoção não implica estímulo fiscal, motivo por que, houve por bem o constituinte, no inciso XII, letra g do artigo 155 da Constituição Federal, distinguir as isenções dos incentivos e estes dos benefícios, estando o discurso assim redigido:

“XII. cabe à lei complementar:

g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados”.

Não há que se olvidar que, na antiga ordem, o § 6.º do artigo 23, que o novo comando substituiu, tinha a seguinte dicção:

“§ 6.º. As isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias serão concedidas ou revogadas nos termos fixados em convênios, celebrados e ratificados pelos Estados, segundo o disposto em lei complementar”,

trazendo sérios problemas exegéticos a respeito da lei complementar n.º 24/75, que o regulamentou.⁶

5 Walter Barbosa Corrêa ensina: “Alíquota zero é técnica recente, utilizada no Direito Tributário brasileiro, em casos de IPI e II, onde com a aplicação de uma alíquota de zero por cento provoca-se resultado semelhante ao da exclusão do crédito por isenção (*Incidência, Não-incidência e Isenção*, Ed. Resenha Tributária, 1975, p. 42).

6 Escrevi: “A letra g substituiu, no atual texto, o artigo 23 § 6.º da EC n.º 1/69, aumentando-lhe o espectro de abrangência.

O dispositivo anterior cuidava apenas de isenções, tendo a lei complementar n.º 24/75 alargado — a meu ver de forma inconstitucional — a área de atuação dos secretários de Estado por deliberação convencional.

O atual dispositivo estende a deliberação, além das isenções, para outras formas de estímulo, com o que os benefícios e incentivos fiscais passam a ser também de competência da deliberação conjunta. Parece-me mais adequado o texto da nova Constituição que da anterior, posto que a isenção é uma das formas de estímulo fiscal, mas não é a única. Condenável, pois, a pressa dos Estados em estender os contornos fora dos estritos limites das isenções, no passado, tornando o dispositivo — criado para evitar concessões e conflitos — de poucos efeitos. Esta a razão pela qual a lei complementar n.º 24/75, ao tentar corrigir a insuficiência do texto anterior, alargou-o, mas de forma inconstitucional, por não ter o legislador complementar as forças que se auto-outorgou.

O texto atual corrige a reticência anterior e o faz de forma abrangente” (*Comentários à Constituição do Brasil*, 6.º volume, Tomo I, Saraiva, p.513/514).

É que a isenção pode não representar nem um incentivo, nem um benefício fiscal, mas apenas a radiografia da falta de capacidade contributiva, como ocorre no caso dos isentos de imposto sobre a renda que ganham pouco. O benefício pode, também, não representar um incentivo fiscal, como ocorre nos casos de anistia ou remissão. E, por fim, o incentivo fiscal pode vir à luz, não necessariamente, pela forma da isenção.

Todas estas considerações objetivam mostrar que os diversos institutos do Direito Tributário voltados para a extrafiscalidade ou para uma política fiscal tendente a produzir desenvolvimento, têm perfil diverso, sendo impossível a adoção de uma única técnica exegética.⁷

Assim é que a imunidade, conforme já se manifestou o STF, exige, obrigatoriamente, a interpretação extensiva, vedando o constituinte a possibilidade do exercício do poder de tributar por parte das Fazendas Públicas. Isto porque seria ilógico que, através de uma técnica hermenêutica restritiva, a intenção do legislador supremo pudesse ser contornada. É que, ao considerar, o máximo produtor de leis, que determinadas situações e pessoas para o país são de tal relevância, que não podem e nem devem ser tributadas, impôs um muro ao poder impositivo dos governos, não lhes permitindo reduzir a *intentio legis* por interpretações convenientes e contrárias⁸.

Por outro lado, as isenções, que são desonerações outorgadas pela lei ordinária, apenas comportam interpretação restritiva, visto que aquele que outorga a isenção é quem melhor sabe a extensão do benefício outorgado, razão pela qual houve por bem, o legislador complementar, determinar, no artigo 111 do CTN que:

“Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

7 Walter Barbosa Corrêa ensina: “As leis financeiras com escopo extrafiscal, embora interessando sobremaneira à Política Fiscal, devem ser estudadas pelo Direito Financeiro.

O efeito intervencionista dos tributos foi conhecido no passado, porém só vem sendo aplicado conscientemente e com intensidade há cerca de 30 anos. A extrafiscalidade não se confunde com a parafiscalidade, pois esta visa precipuamente a arrecadar bens e valores, enquanto aquela visa a provocar comportamentos.

Inexiste conflito na presença combinada da extrafiscalidade com a tributação ou com a parafiscalidade” (*Contribuição ao Estudo da Extrafiscalidade*, S. Paulo, 1964, p. 77).

8 Na linha da interpretação ampla das imunidades, leia-se a ementa do REO n.º 80.603-SP, DJU de 24.5.79, p. 4.090: *papel de imprensa — ato inexistente — interpretação literal*.

Não são as dimensões (variáveis segundo o método industrial adotado) que caracterizam o papel para impressão. “Ao contrário da isenção tributária, cujas regras se interpretam literalmente, a imunidade tributária admite ampla inteligência” (os grifos são meus).

- I. suspensão ou exclusão do crédito tributário;
- II. outorga de isenção;
- III. dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias”.

Trata-se, portanto, de dois institutos desonerativos da imposição, que ofertam técnicas exegéticas absolutamente distintas, por força de sua natureza jurídica, a demonstrar que a Hermenêutica no direito fiscal é determinada pelo “princípio da estruturalidade da imposição”, não sendo uniforme por força da variedade dos institutos existentes no sistema tributário nacional.⁹

E aqui já posso começar a responder a questão formulada pela consulente.

O artigo 111, retrocitado, não se aplica senão às hipóteses por ele cuidadas, a saber:

- I. suspensão ou exclusão do crédito tributário;
- II. outorga de isenção;
- III. dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias, ou seja, nenhuma delas aplicável à lei 6.321/76 e a seus dois diplomas regulamentadores¹⁰.

Com efeito, reza o artigo 1º da lei nº 6.321/76 que:

“As pessoas jurídicas poderão deduzir, do lucro tributável para fins do imposto sobre a renda, o dobro das despesas comprovadamente realizadas no período-base, em programas de alimentação do trabalhador, previamente aprovados pelo Ministério do Trabalho na forma que dispuser o regulamento desta lei.

§ 1º A dedução a que se refere o *caput* deste artigo não poderá exceder em cada exercício financeiro, isoladamente, a 5% e cumulativamente com a dedução de que trata a lei nº 6.297, de 15 de dezembro de 1975, a 10% do lucro tributável.

9 Aliomar Baleeiro esclarece a extensão do artigo 111, dizendo: “Interpretação Literal — Estabelecendo a interpretação literal, para os dispositivos que concedam suspensão ou exclusão do crédito tributário, isenções e dispensa de obrigações acessórias, o CTN afasta, nesses casos, e só neles, os incisos I e II do art. 108.

Tais dispositivos são taxativos: só abrangem os casos especificados, sem ampliações.

A regra é que todos devem contribuir para os serviços públicos, segundo sua capacidade econômica, nos casos estabelecidos em lei. As isenções são restritas, por isso que se afastam dessa regra geral” (*Direito Tributário Brasileiro*, 10ª ed., Forense, 1981, p. 447).

10 Lembra P. R. Tavares Paes sobre o artigo 111 que: “A Interpretação Gramatical — Para as hipóteses arroladas, a regra é a interpretação restritiva, literal ou gramatical. V., a respeito, ac. un. do STF, 2ª Turma, de 22.03.1971, no RE 70.825, Rel. Min. Bilac Pinto, RDA, 106:130” (grifos meus) (*Comentários ao Código Tributário Nacional*, 3ª ed., Saraiva, 1986, p. 123).

§ 2.º As despesas não deduzidas no exercício financeiro correspondente poderão ser transferidas para dedução nos dois exercícios financeiros subsequentes”,

determinando, por outro lado, o decreto n.º 78.676/76, em seu artigo 5.º, que:

“As pessoas jurídicas beneficiárias poderão firmar convênios com entidades fornecedoras de alimentação coletiva, sociedades civis, sociedades cooperativas e órgãos públicos, para o desenvolvimento de ações conjuntas, visando à execução de programas previstos no presente decreto, nas condições estabelecidas pelo Ministério do Trabalho”.

§ único. As entidades fornecedoras de alimentação coletiva deverão ser registradas no Ministério do Trabalho, para fins de execução dos programas previstos no presente decreto”,

e o artigo 4.º do decreto n.º 5/91 que:

“Para a execução dos programas de alimentação do trabalhador a pessoa jurídica beneficiária pode manter serviço próprio de refeições, *distribuir alimentos* e firmar convênios com entidades fornecedoras de alimentação coletiva, sociedades civis e sociedades cooperativas.

§ único. A pessoa jurídica beneficiária será responsável por quaisquer irregularidades resultantes dos programas executados na forma deste artigo” (grifo meu).

A hipótese do incentivo fiscal mencionado não configura situação de exclusão ou suspensão de crédito tributário (inc. I do artigo 111 do CTN).

O inciso I cuida de obrigações tributárias nascidas, que não são acompanhadas do nascimento do crédito tributário pelo lançamento.¹¹

Reza o artigo 113 do CTN que:

“A obrigação tributária é principal ou acessória.

11 Gilberto de Ulhôa Canto ensina que: “1.2. A natureza de ato administrativo (por compreensão, também, da sequência de atos administrativos que constitui o procedimento que produz o lançamento) está expressamente afirmada na primeira parte do mesmo artigo, que diz: “Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento...””.

1.3. Que a atividade administrativa de efetuar o lançamento é vinculada, diz o parágrafo único do referido art. 142, que também declara a sua natureza obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

1.4. Reforça a tese da natureza declaratória do lançamento a afirmação, contida no art. 144, de que o lançamento se reporta à data da ocorrência do fato gerador da obrigação, e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada” (*Caderno de Pesquisas Tributárias n.º 12*, Ed. Resenha Tributária/CEEU, 1987, p. 2)

§ 1.º 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.

§ 2.º 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.

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

estando o artigo 139 assim versado:

“O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta”,

completando-se, pelo artigo 142, com o discurso que se segue:

“Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

§ único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional”,

o sistema, que permite a exigibilidade da obrigação fiscal por parte dos governos.¹²

Os três dispositivos demonstram que, embora tenham a mesma natureza, nasce a obrigação tributária, normalmente, antes do crédito — raramente há a simultaneidade — e que o lançamento é um ato declaratório da obrigação e constitutivo do crédito tributário, visto que só após o lançamento é que a obrigação tributária entra, definitivamente, para o universo administrativo.

¹² Escrevi: “Tenho entendido, embora numa visão nem sempre compreendida, que todos os dispositivos acima estão harmonicamente entrelaçados, não ofertando problemas maiores para o exegeta, que pretenda ver no Direito a ciência da organização normativa da sociedade, objetivando a descomplicação, e não os sucessos admiráveis das engenhosas arquiteturas de raciocínio lógico-abstrato, capazes de concorrer com Hegel nas formulações fenomênicas de um idealismo irreal. Acostumado a ler, como ensinava Joaquim Canuto Mendes de Almeida em suas aulas, na lei o que nela escrito está e não aquilo que a minha preferência pessoal possa indicar ou desejar, o processo hermenêutico simplifica-se, posto que, o mais das vezes, o legislador não é, pelo simples fato de legislar, necessariamente um semi-analfabeto que precise de iluminados intérpretes para esclarecer o que não conseguiu expressar” (*Caderno de Pesquisas Tributárias n.º 12*, ob. cit., p. 30).

Cuida o inciso I da exclusão ou suspensão do crédito tributário, ou seja, das hipóteses de isenção, anistia e remissão, as duas primeiras mencionadas no artigo 175 do CTN assim redigido:

“Excluem o crédito tributário:

I. a isenção;

II. a anistia.

§ único. A exclusão do crédito tributário não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja excluído, ou dela conseqüentes.^{13,,}

Apenas, implicitamente, esse dispositivo cuida da não-incidência, visto que a não-incidência é da obrigação e o que não existe, como obrigação, não pode existir como crédito tributário.¹⁴

13 Walter Barbosa Corrêa assim se referiu ao artigo 175: “No Capítulo V do citado Título III versa o CTN da exclusão do crédito tributário.

Ora, exclusão significa ato ou efeito de excluir.

Isto poderá levar os menos atentos a julgar que esse Capítulo cuida de obrigação em que o crédito tributário já tenha nascido, pois só se põe fora ou se elimina — exclui — aquilo que já existe dentro. Entretanto, os dois fenômenos tributários que o artigo 175 admite excluir o crédito tributário, na verdade não produzem esse efeito, que é próprio da extinção da obrigação, mas, sim, vedam a constituição do crédito tributário. Na isenção e na anistia, o crédito não chega a se constituir, verificando-se, por isso o impedimento ao lançamento.

Importante questão doutrinária dividia a doutrina, antes da publicação do CTN no sentido de saber se a isenção extinguiu a obrigação (e conseqüentemente o respectivo crédito) ou excluía apenas o crédito, Rubens Gomes de Sousa em parecer publicado na Revista de Direito Administrativo nº 92, p. 376, dá pormenorizada notícia daquela divergência, colocando-se entre os defensores da extinção do crédito, orientação que em nossa opinião foi acolhida pelo CTN. E sem embargo disso, aquele autor, expressamente, afirma que o CTN não tomou partido da controvérsia, o que não nos parece correto, visto como o CTN — sem aludir a qualquer efeito ou conseqüência da isenção sobre a obrigação tributária — versa a figura tributária como exclusão do crédito tributário.

Assim, não obstante a isenção acarrete, na prática, e em nosso entender, a anulação ou esvaziamento, total ou parcial, da obrigação tributária, a doutrina acolhida pelo CTN apenas cuidou da isenção como excludente do crédito, resultando dessa técnica que a obrigação tributária, cujo crédito ficou excluído, se mantém íntegra” (Comentários ao CTN, vol. 32 em *Direito Tributário 4*, Ed. Bushatsky, 1976, p. 202/203).

14 Escrevi: “É por esta razão que vale a pena reexaminarmos os fundamentos da decisão superior, a partir do esclarecimento sintético, mas denso e repleto de juridicidade do preclaro ministro José Carlos Moreira Alves.

Diz o eminente jurista que: “A única questão que pode ser examinada no presente recurso, por não envolver matéria de fato, é a da constitucionalidade ou não, do diferimento da incidência do ICM em face do princípio da não-cumulatividade desse tributo, prevista no art. 23, II, da Constituição, e no art. 3º do D.L. 406/68.

A esse respeito, não me parece que o “diferimento, em si mesmo, seja inconstitucional” (grifos meus). Em sua colocação, admite o brilhante julgador seja possível: a) o diferimento da incidência do ICM e não haja, quando de sua adoção, b) ferimento ao princípio da não-cumulatividade.

Ora, na referida manifestação judicial, adota a Excelsa Corte a lição pioneira de Ruy Barbosa Nogueira sobre as três formas principais de desoneração tributária, a saber: a imunidade, a isenção e a não-incidência.

De forma gráfica, o catedrático de Direito Tributário da mais antiga escola de Direito do país, assim distingue as três formas diferentes de desoneração tributária:

A alíquota zero, por implicar o nascimento da obrigação tributária reduzida à sua expressão nenhuma, não exclui o crédito tributário que também é reduzido à mesma expressão.

Ora, a lei 6.321 de 14.6.76 não disciplina nenhuma das cinco formas desonerativas mencionadas e nem poderia cuidar de imunidade, posto que esta é outorgada pela lei maior. Desta forma, a técnica exegética mencionada no artigo 111 do CTN inciso I não se aplica à referida lei.

... (14)

IMUNIDADE



O quadro é elementar e fala por si só. Dispensa comentários. Esclarece o óbvio e elimina exercícios sofisticados sobre naturezas jurídicas amalgamadoras.

A não-incidência não é isenção. Ela decorre do não exercício do poder de tributar. Por esta razão, o art. 175 não cuida de não-incidência, mas exclusivamente de isenções.

Nas isenções, o poder de tributar exerce sua função de imposição. Cria a obrigação tributária em tese e permite que ela nasça, auto-excluindo, entretanto, a possibilidade de transformá-la em crédito tributário. O lançamento é inviável, vedado, proibido.

O princípio é de uma lógica absoluta, inatacável. Só se pode isentar algo que exista. Não é possível isenção da obrigação tributária, pois esta não seria isenção, mas imunidade.

Na imunidade constitucional, o Poder Tributante está bloqueado em produzir a obrigação tributária. Na imunidade, não há crédito tributário possível, pois inexistente instrumental para que a obrigação tributária possa surgir.

Na isenção, não. Como o direito de isentar é do Poder Tributante, só pode isentar de sua fluência natural algo que nasça, que tenha o direito de trazer a lume.

Houve por bem o legislador complementar, portanto, em tratar a isenção como nítido caso de nascimento da obrigação tributária e exclusão do crédito tributário. Por essa razão, assemelhou-a à anistia.

A não-incidência, embora não represente uma vedação de lei maior, provoca as mesmas consequências e efeitos jurídicos da imunidade, na medida em que nem o crédito tributário, nem a obrigação tributária nascem.

As causas são distintas, mas não os efeitos. Na imunidade o não exercício do poder de imposição decorre de proibição constitucional. Na não-incidência o não exercício do poder de imposição decorre de auto-redução do próprio poder. As duas, entretanto, acarretam como consequência o não surgimento da obrigação e por decorrência acaciana do crédito tributário.

Na isenção e na anistia, o pressuposto é diverso, pois em ambos a obrigação tributária continua intacta, mas o crédito tributário é excluído.

Ora, toda a clareza da situação foi percebida pelo eminente ministro Moreira Alves, que ao afirmar: "O diferimento da incidência do ICM em face do princípio da não-cumulatividade não parece que seja inconstitucional", percebeu que a técnica de diferimento não é uma técnica de postergação do lançamento (constituição do crédito tributário), mas é técnica da impossibilidade de aparecimento das obrigações tributárias nas operações anteriores. É, portanto, técnica de "não-incidência" tributária nas operações anteriores" (*Direito Empresarial — Pareceres*, Ed. Forense, 2a. ed., 1986, p. 76/77/78/79).

O mesmo há de se dizer quanto ao inciso II que cuida de outorga de isenção. O inciso I cuida de exclusão do crédito tributário, com o que também da isenção cuidou o legislador complementar. O inciso II trata de isenção, mas pelo prisma da outorga, isto é, da concessão. E, à evidência, por não cuidar, a lei 6.321/76, de isenção, não se lhe aplica.

Por fim, o inciso III também não deve ser utilizado para adotar a técnica restritiva de interpretação, posto que cuidou das obrigações acessórias que, de rigor, são obrigações de natureza administrativa, que apenas se transformam em tributárias na medida em que o seu descumprimento gere penalidades pecuniárias, estas sim, consideradas obrigações principais e tributárias.¹⁵

Ora, se o artigo 111 do CTN, que cuida da interpretação restritiva, não veicula hipótese aplicável à lei 6.321 de 1976, essa técnica deve ser afastada para a interpretação dos estímulos fiscais nela contemplados, pois a denominada “interpretação literal” — apenas aplicável a precisas hipóteses — não é aquela de utilização pelo hermeneuta para deslindar sua inteligência.¹⁶

De resto, há de se convir que mesmo a interpretação literal não exclui os elementos históricos, sistemático, teleológico da norma, com o que há de se ler no artigo 111 do CTN que a interpretação deverá ser gramatical, histórica, sistemática, teleológica, porém de conteúdo restritivo.¹⁷

15 Paulo de Barros Carvalho critica, acidamente, o § 3º do artigo 113, ao dizer: “Não é difícil perceber a inconcebível subversão do sistema normativo, que seria causada pela assimilação pretendida pelo legislador do Código, ao equiparar a relação sancionadora com o vínculo do dever. Extrapolada para a cosmovisão jurídico-filosófica daqueles autores, estaria por representar a confusão das normas primárias com as secundárias, das secundárias com as primárias e das endonormas com as perinormas. Essa despreziosa alteração, faria esboroar, um por um, os quatro sistemas jurídicos, mesticando as unidades normativas e impedindo, por via de consequência, a identificação dos direitos e deveres, bem como das sanções” (*Direito Tributário 5 — Comentários ao CTN* vol. 3, Ed. Bushatsky, 1977, p. 140).

16 Ao criticar a interpretação literal, Carlos Maximiliano lembra que: “A letra não traduz a idéia, na sua integridade: provoca, em alheio cérebro, o abrolhar de um produto intelectual semelhante, jamais idêntico, ao que a fórmula é chamada a exprimir. Eis por que a todos se antolha deficiente, precária, a exegese puramente verbal. Basta recordar que, às vezes, se escreve capítulo extenso, e até um livro, para exprimir, o menos incompletamente possível, uma só idéia. Os vocábulos só designam a face principal, a propriedade mais visível de um objeto.

Herbert Spencer observa que, ao reler o trabalho recém-concluído, o autor não fica satisfeito, por mais que se haja esmerado no retoque da forma. A razão desse fato, de experiência diuturna, está em que todos pensam melhor do que escrevem: a linguagem sempre se revela transmissora imperfeita de idéias. Dias depois, a impressão é melhor; e assim sucede, porque se olvidou, pelo menos em parte, o que se pensara, e só se recordam os conceitos pelo que os vocábulos revelam” (*Hermenêutica e Aplicação do Direito*, Ed. Forense, 1979, p. 117/118).

17 Franco Campos refere-se ao artigo 111, buscando determinar a sua estrutura: “Vejamos, contudo, o que ficou estabelecido a propósito: a) a forma literal de interpretação é reminiscência da doutrina romana — *esclave de la lettre*; b) a interpretação literal é chamada gramatical, *verbum ad verbum, ipsis literis*; c) o exame dos termos da lei deve ser o início do processo interpretativo (Amatucci, *ob. cit.* p. 38); d) havendo direito escrito e adequado à hipótese fática, o intérprete a ele se liga, no exame lingüístico; ou, em curtos termos, a questão principal se reduz ao exame indomático; e) a interpretação literal é tentativa de formular um critério para uma explicação lógica (racional); f) a literalidade leva à interpretação sistemática, se mantiver relações com expressões contextuais do ordenamento; g) há leis psicológicas que influem nas associações verbais; h) na interpretação literal são levados em conta, de modo especial, os antecedentes legislativos, os projetos, as discussões parlamentares etc; i) o direito francês despreza, em tese, a interpretação literal, mas acolhe-a se houver clareza no texto e adequação ao caso concreto; j) a doutrina teleológica não se afina com a

O certo é que para o desbaste das questões apresentadas não é o artigo 111 o sinalizador dos mecanismos hermenêuticos aplicáveis à lei de benefícios estudada, com o que sua densidade redutora resta inerte.

Ora, se o artigo 111 não é a sede da técnica exegética, há de se admitir que a lei 6.321/76 deve ser interpretada, pelo prisma da interpretação ampla, com a utilização de todo o instrumental possível para se obter o conteúdo normativo objetivado pelo legislador e contido no veículo produzido por sua ação.

E, à evidência, por esta linha de raciocínio, tanto a intenção legislativa quanto o conteúdo normativo são fundamentais para a inteligência do benefício outorgado.

Ora, não estando o intérprete limitado pelo artigo 111 do CTN, há de perquirir, de início, a razão de ser do estímulo veiculado pela lei 6.321/76.¹⁸

O conteúdo social do incentivo surge evidente. Pretendeu o legislador ordinário criar condições de o trabalhador ter melhor situação, estimulando as empresas para que promovam essa melhoria a partir de benefícios fiscais indiretos, ou seja, direito à dedução em dobro das despesas com tais programas.

Na linha do texto legal, percebe-se que a duplicação das despesas para efeitos fiscais cria uma “ficção” jurídica, posto que as despesas são consideradas, como se tivessem sido realizadas em dobro, apesar de não terem sido. A ‘ficção’ jurídica, que não é admissível para efeitos de imposição fiscal, o é, todavia, para efeitos de oferta de benefícios ou estímulos, com o que sua constitucionalidade torna-se cristalina.¹⁹

... (17) interpretação literal (Amatucci); l) para as normas de benefício pode haver interpretação literal (Giannini), e neste sentido é a opinião de Amorós; m) a jurisprudência brasileira não admite a interpretação analógica para isenções e imunidades, nem extensiva para normas excepcionais” (*Direito Tributário* n.º 3, Ed. Buschatsky, 1975, p. 222/223).

18 É ainda Carlos Maximiliano quem ensina: “Dia a dia avulta em importância e complexidade a tarefa do hermenêuta. ‘A interpretação que outrora parecia água plácida, estagnada, é hoje um mar asaz agitado’. Precisa o exegeta possuir um intelecto respeitoso da lei, porém ao mesmo tempo inclinado a quebrar a rigidez lógica; apto a apreender os interesses individuais, porém conciliando-os com o interesse social, que é superior; capaz de reunir em uma síntese considerações variadíssimas e manter-se no difícil meio-termo — nem rastejar pelo solo, nem voar em vertiginosa altura.

Sobretudo a escola dominante em quase todo o universo, a histórico-evolutiva, que atende aos fatores sociais da elaboração e interpretação do Direito, reclama julgadores esclarecidos, à altura da sua época, bem familiarizados com as ciências econômicas e com as instituições jurídicas dos povos cultos. Passou a hegemonia intelectual dos praxistas, adstritos ao velho formalismo, simples compulsadores de coleções de arestos e de trabalhos de estreita exegese dos textos.

Não basta a elaboração lógica dos materiais jurídicos que se encontram num processo, para atingir o ideal de justiça baseada nos preceitos codificados. Força é compreender bem os fatos e ser inspirado pelo nobre interesse pelos destinos humanos; compenetrar-se dos sofrimentos e aspirações das partes, e lhes não oferecer ‘uma pedra de simples raciocínio, e, sim, o pão de amparadora simpatia’ (*Hermenêutica e Aplicação do Direito*, ob. cit. p.101).

19 O 9º Simpósio Nacional de Direito Tributário concluiu sobre a questão: “Em que as presunções se distinguem das ficções jurídicas e dos indícios? Compatibilizam-se as presunções com os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação?”

Resposta do Plenário: Indícios são fatos conhecidos, comprovados, que se prestam como ponto de partida para as presunções *hominis*. Estas constituem um processo de raciocínio pelo qual se parte do fato conhecido para um não conhecido com base numa regra de frequência suficiente ou de resultados conhecidos ou em decorrência da previsão lógica do desfecho.

Em verdade, a “ficção jurídica” — proibida para efeitos de imposição — é aconselhável para efeitos de estimular o desenvolvimento, razão pela qual inquestionável a constitucionalidade da lei.²⁰

Ora, tal “ficção” — nitidamente voltada ao principal objetivo da política tributária, que é gerar desenvolvimento e justiça social, posto que melhorando o nível de nutrição dos trabalhadores, sobre aumentar indiretamente seu salário — teria que ser realizada da forma que mais eficazmente atendesse os interesses do empregado.

Em outras palavras, a lei de apenas cinco artigos, ao conceder os benefícios fiscais, transferiu ao Poder Executivo o poder regulamentar para que potencializasse sua eficácia, dele tendo surgido o decreto 78.676/76 em 8 de novembro, com 10 artigos e explicitação mais ampla do que a do discurso legal.²¹

... (19) Nas presunções legais a identificação da consequência decorrente dos fatos conhecidos se dá por determinação da lei que substitui o processo de raciocínio desenvolvido pelo seu aplicador, podendo comportar prova em contrário ou não, conforme se trate de presunções relativas ou absolutas.

Na ficção a lei atribui a determinado fato, coisa, pessoa ou situação característica ou natureza que, no mundo real, não existem nem podem existir.

Os lançamentos de tributos com base em presunções *hominis* ou indícios (ressalvados os indícios veementes quando proporcionam certeza quanto aos fatos), sempre que ocorrer incerteza quanto aos fatos, não se compatibilizam com os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação. As presunções legais relativas podem ser adotadas pelo legislador desde que sejam estabelecidas no âmbito da competência tributária respectiva.

Por ficção não se pode considerar ocorrido o aspecto material do fato imponível, pois, ou se estará exigindo tributo sem fato gerador, ou haverá instituições de tributo fora da competência outorgada pela Constituição. O mesmo se aplica à instituição da presunção absoluta, pois, de sua aplicação, poderá resultar exigências de tributo sem fato gerador (unânime)” (*Caderno de Pesquisas Tributárias n.º 10*, Ed. CEEU/Resenha Tributária, 1985, p. 354/353).

20 O Caderno n.º 9 de Pesquisas Tributárias (Ed. Resenha Tributária/CEEU, 1984) escrito por: Aires Ferdinando Barreto, Antonio Alberto Soares Guimarães, Antonio Bianchini Neto, Antonio Manoel Gonzalez, Cléber Giardino, Gilberto de Ulhôa Canto, Gustavo Miguez de Mello, Hugo de Brito Machado, Ives Gandra da Silva Martins, José Eduardo Soares de Melo, Ricardo Mariz de Oliveira, Roberto Catalano Botelho Ferraz, Vittorio Cassone, Wagner Balera, Ylves José de Miranda Guimarães e Yone Dolácio de Oliveira, por mim coordenado, foi dedicado ao tema Presunções no Direito Tributário, tendo seus autores hospedado a tese aqui exposta.

21 Gustavo Miguez de Mello assim divide a política tributária em função da sua finalidade:

AS FINALIDADES DA COBRANÇA DE TRIBUTOS

Especificações
das Finalidades

AUTORES E COMISSÕES

JUSTIÇA Ruy Barbosa, Constituição Federal do Brasil de 1946(x), Royal Commission
FISCAL on Taxation (Canadá), Joseph Pechman Fuentes Quintana, J.M.Sidou.

ALOCAÇÃO DE Josephy Pechman, John Due, Richard e Peggy Musgrave, Manuel Lagares
RECURSOS Calvo, Carl Shoup, Fuentes Quintana, Walter Heller, Victor Urquidi.

DESENVOL. Royal Commission on Taxation, Joseph Pechman, John Due, Richard e
ECONÔMICO Peggy Musgrave, Manuel Lagares Calvo, Carl Shoup, Walter Heller.

Como relata a consulta, a prática demonstrou que opções mais criativas passaram a ser admitidas, como o *vale-refeição* e a *cesta básica* fornecida pelos beneficiários dos incentivos.

Mais do que isto, o decreto n.º 5 de 1991, que alterou o decreto n.º 78.676/76, alargou o espectro de atuação dos incentivos, com o que hospedou a prática dos vales e cheques para alimentação, visto que no artigo 4.º, ao falar em 'distribuir alimentos', à evidência, não impôs qualquer restrição à forma como tais alimentos poderiam ser distribuídos.²²

Desta maneira, a lei 6.321/76 foi sendo, por diplomas regulamentadores e pela prática, alargada na forma de beneficiar as empresas que permitissem a distribuição de alimentos aos trabalhadores.

... (21)	
(estab. Int.I)	Royal Commission on Taxation, Joseph Pechman, John Due, Richard Musgrave,
PLENO EMPREGO	Manuel Lagares Calvo, Carl Shoup, Fuentes Quintana, Walter Heller, Victor Urquidí.
Especificações das finalidades	AUTORES E COMISSÕES
(estab.Int.II)	Royal commission on Taxation, Joseph Pechman, Richard e Peggy Musgrave,
COMBATE/INFLAÇÃO	Manuel Lagares Calvo, Carl Shoup, Fuentes Quintana, Walter Heller, Victor Urquidí.
(est.Ext.) EQUILIBRIO BALANÇO DE PAGAMENTOS INTERNACIONAIS	Royal commission on Taxation, Joseph Pechman, Richard e Peggy Musgrave, Manuel Lagares Calvo, Carl Shoup, Fuentes Quintana, Walter Heller, Victor Urquidí.
FINALIDADE SOCIAL	John Due, Richard e Peggy Musgrave, Manuel Lagares Calvo, Carl Shoup, J.M.Sidou, Richard Musgrave e Malcom Gillis, Walter Heller.
COORD. FISCAL INTER-GOVERNAMENTAL	Carl Shoup
FINALIDADE POLÍTICA	Royal commission on Taxation, J.M. Sidou, Walter Heller
FINALIDADE JURÍDICA	Royal commission on Taxation.
FINALIDADE ADMINISTRATIVA	Richard Musgrave e Malcom Gillis, Royal commission on Taxation.

OBS: (x) referência feita à adoção expressa. Aplicação da Constituição de 1946 de maneira alguma atendida à finalidade referente à justiça fiscal". (grifos meus).

22 *Ubi lex non distinguit, nec interpres distinguere* onde a lei não distingue não pode o intérprete fazê-lo. "E isso quer dizer: *ubi lex non distinguit, nec interpres distinguere*, pois é regra fundamental de boa lógica que se vejam as palavras subordinadas às próprias épocas em que foram empregadas, a fim de ser exposto e compreendido o texto tal qual ele é, e não tal qual o queremos ver". *História e Prática do Habeas-Corpus*, Pontes de Miranda, 1.ª edição, p. 184" (*Novo Dicionário de Latim Forense*, Ed, EUD, 1984, p 262).

O que vale dizer, agiu o intérprete oficial (o poder regulamentador) rigorosamente na linha da interpretação que vincula a intenção do legislador (amplo espectro para beneficiar programas de alimentação do trabalhador) ao texto legal (exercício do poder discricionário da Administração). E, desta forma, não só o alargamento das hipóteses de benefício, via poder regulatório, como a prática, conformou a *intentio legis* de se permitir, amplamente, a distribuição de alimentos.

E é aqui que a forma adotada pela consulente preenche plenamente os requisitos impostos pela lei, quais sejam, o de facilitar distribuição de alimentos entre os trabalhadores das empresas, como caminho para minorar a questão social no país.²³

E, nitidamente, a opção pela forma que melhor atenda o trabalhador — objetivo incontestado da lei ao autorizar flexibilidade razoável ao exercício do poder discricionário, não só regulamentador, mas fiscalizador — só pode gerar direito ao benefício, como é solução inteligente encontrada pela consulente e descrita no corpo da consulta. Se a opção do *cheque alimentação* oferece aos convênios maior gama de alternativas ao trabalhador, sobre significar a forma de aquisição de alimentos, à nitidez, o objetivo legal encontra-se plenamente satisfeito.

De resto, é o objetivo que tem sinalizado o governo federal ao, tacitamente, admitir a solução mencionada como geradora dos benefícios às empresas que optam pelo cheque-alimentação.²⁴

23 Celso Bastos escreve: "De fato, o trabalho é que confere ao homem uma das suas qualificações mais marcantes. É muito freqüente mesmo identificar-se certas pessoas pelo trabalho que exercitam. Pelo trabalho, o homem realiza a sua própria existência. Transforma o mundo, impregna-o de sua imagem. Embora visto biblicamente como uma maldição ('ganharás o pão com o suor de teu rosto'), nada obstante derivar da sua condição de ser decaído (no Éden não havia trabalho), ainda assim é pelo esforço que cada um faz para subsistir, assegurando o necessário a si e àqueles que dele dependem, que o homem pode transcender à sua condição, praticando coisas assemelhadas às divinas. Pelo trabalho criativo o homem se supera e aproxima-se de Deus. Mas, obviamente, o trabalho que redime não é o escravo, mas o livre. Não é o trabalho imposto de fora, mas o trabalho livremente escolhido. Para que o homem projete sua personalidade no trabalho ele há de ser livre, é dizer: é necessário que o Estado assegure a opção individual de cada um" (*Comentários à Constituição do Brasil*, 1º volume, Saraiva, 1988, p. 425/426).

24 Octávio Bueno Magano, ao definir o campo de atuação da seguridade, realça a importância deste papel estimulador do Estado: "A Constituição definiu Seguridade Social desta forma: o conjunto integrado de ações, de iniciativa de poderes públicos e da sociedade, com a finalidade de assegurar os direitos à saúde, à previdência social e à assistência social. A seguridade social assim conceituada foi cogitada no texto constitucional como mecanismo de integração, não mais do que isso, como mecanismo de integração de três disciplinas substanciais: a disciplina relativa à saúde, a disciplina relativa à previdência e a disciplina relativa à assistência social. A seguridade social é mais uma fachada, um fator de integração" (*A Constituição Brasileira 1988 — Interpretações*, 1ª ed., Forense Univ., 1988, p. 408).

É de ressaltar que a expressão *distribuir alimentos*, que consta do decreto n.º 5, *sem qualquer restrição*, implica interpretar a lei regulamentada como geradora dos incentivos, como vem reconhecendo o Ministério do Trabalho.

É cediço o princípio de que *ubi lex non distinguit, distinguere non debemus* e, meridianamente, se a distribuição de alimentos se dá — e, no caso, de forma mais eficaz e racional — não há porque entender que o desiderato legislativo é atendido com distribuições de alimentos menos eficazes e deixa de ser atendido com opções mais eficazes. À falta de qualquer impedimento no texto regulamentador, a única interpretação possível é a de que não cabe ao intérprete restringir quando a lei não restringe, com o que me parece incontestável e inquestionável a solução criativa e mais benéfica ao trabalhador encontrada pela consulente para cumprir os convênios com as firmas beneficiárias da dedução em dobro de tais programas.²⁵

Por tudo o que expus e por ser a interpretação ampla a única aplicável à inteligência da questão formulada, em face da não aplicabilidade do artigo 111 do CTN à hipótese, respondo à consulente afirmando ser, rigorosamente, correta a forma de distribuição de alimentos que adotou, visto que está, em decorrência, cumprindo o disposto no artigo 4.º do decreto n.º 5/91.

S.M.J.

São Paulo, 21 de Junho de 1991.

25 Ives Gandra da Silva Martins Filho ensina: "Pai do liberalismo econômico, Adam Smith concluiu com precisão que, "cuidando de seus próprios interesses, o indivíduo, quase sempre, promove o interesse da sociedade mais eficientemente do que quando realmente deseja promovê-lo" (*An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations*, publicado em Londres, 1776). Da mesma forma, o empregado tem maior estímulo para trabalhar muito e bem, quando o sucesso da empresa na qual está inserido repercute em ganho pessoal: passa-se a encarar a empresa como algo, de certo modo, próprio. A integração do trabalhador na empresa, como se dá em países como o Japão, com nítido sistema de economia de mercado, tem como resultado um desenvolvimento econômico sem precedentes e um padrão de vida dificilmente alcançado por outras nações" (*Manual de Contribuições Especiais*, vol. 2 Ed. Revista dos Tribunais, 1987, p.38).

**O FINSOCIAL NA LEI DE CUSTEIO DA PREVIDÊNCIA —
INCONSTITUCIONALIDADE DE SUA EXIGÊNCIA —
EQUIVALÊNCIA DOS VOCÁBULOS “RECEITA BRUTA”
E “FATURAMENTO” NA DICÇÃO LEGISLATIVA ORDINÁRIA
— PARECER**

CONSULTA

O consultante, formula-me a seguinte questão:

“Conforme entendimentos, submetemos à apreciação de V.Sa. a questão da base de cálculo do Finsocial das instituições financeiras, que foi originariamente estabelecida pelo decreto-lei 1.940/82, artigo 21 (“somatório das rendas ou receitas operacionais e não-operacionais”), tendo sido novamente definida em 1987, através do decreto-lei 2.393/87, artigo 22 (“rendas e receitas operacionais”).

Com o advento da Constituição Federal em 1988, o Finsocial foi destinado a financiar a seguridade social (art. 195 da CF, lei 7.689/88, artigo 9º; lei 7.787/89, artigo 7º, § único), ficando sua base de cálculo adstrita a “faturamento”: receita oriunda da venda de bens e serviços.

Deste modo, entendendo ter havido a derrogação parcial da base pré-constitucional, excluímos deliberadamente as receitas financeiras da base do Finsocial, mantendo o recolhimento do tributo sobre a base correspondente às receitas de serviços, baseando-nos no art. 28 da lei 7.738/89 (que estipula “receita bruta” como base do Finsocial das empresas exclusivamente prestadoras de serviços), na IN 41/89 (que conceitua a base do Finsocial das empresas prestadoras de serviços como a receita referente à prestação de serviços) e no disposto acima.

Isto posto, e com a publicação da lei 8.212/91 (nova lei de seguridade social), questionamos (desconsiderando neste caso as

outras inconstitucionalidades que assolam o tributo):

a) o procedimento adotado pelo Banco com relação ao Finsocial está obedecendo o sistema normativo hoje em vigor?

b) o artigo 23, item I da lei 8.212/91 deve ser interpretado apartado do art. 195 da Constituição Federal? Estaria criando uma nova incidência do Finsocial para as instituições financeiras?

c) o nosso procedimento poderia ser enquadrado em alguma hipótese do art. 95 da lei 8.212/91?".

RESPOSTA

Alguns aspectos preliminares merecem ser refletidos antes de passar à resposta das questões apresentadas.

Entendo que a lei 8.212 de 24 de julho de 1991, no que concerne ao artigo 23 inciso I, é de manifesta inconstitucionalidade.¹

Reza o referido dispositivo que:

“As contribuições a cargo da empresa provenientes do faturamento e do lucro, destinadas à Seguridade Social, além do disposto no artigo 22, são calculadas mediante a aplicação das seguintes alíquotas:

I. 2% sobre sua receita bruta, estabelecida segundo o disposto no § 1º do art. 1º do decreto-lei 1.940, de 25 de maio de 1982, com a redação dada pelo artigo 22, do decreto-lei 2.397, de 21 de dezembro de 1987, e alterações posteriores”.

¹ Anteriormente tais questões já haviam sido levantadas no plenário do XV Simpósio Nacional de Direito Tributário, realizado em outubro de 1990 e aberto com conferência do ministro José Carlos Moreira Alves do Supremo Tribunal Federal, tendo aquele conclave, que contou com a presença de mais de 200 tributaristas de todo o país, concluído o seguinte:

“O Finsocial, cujo perfil o Supremo Tribunal Federal configurou como imposto inominado criado pela competência residual da União, poderia ser instituído à luz do disposto no artigo 154 inciso I da Constituição Federal? O artigo 56 das Disposições Transitórias cuida de um tributo em extinção ou de um tributo presente cujos aumentos podem continuar a ser realizados sem que o sistema tributário seja violado?” da forma a seguir transcrita:

“O artigo 56 das Ds. Ts. da Constituição Federal cuida de um tributo em extinção, cujos aumentos não poderiam continuar a ser realizados sem violação à Constituição. O Finsocial, no perfil configurado pelo STF, não poderia ser criado à luz do art. 154, I da CF, por ser cumulativo e por ter sua receita vinculada a certas despesas, o que é vedado pelo art. 167, IV da CF” (16º Cadernos de Pesquisas Tributárias, Ed. CEEU/Resenha Tributária, 1991, conclusões do Seminário anterior).

Ora, o conceito jurídico de “receita bruta” não foi hospedado pela Constituição Federal para as finalidades objetivadas pelo mencionado diploma.²

Em outras palavras, o artigo 195 da lei suprema não faz qualquer menção à receita bruta como base de cálculo das contribuições sociais devidas por empregadores.

Com efeito, reza o inciso I do artigo 195 que:

“A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

...

I. dos empregadores incidentes sobre a *folha de salários, o faturamento e o lucro*” (grifos meus).

As contribuições sociais para os empregadores somente poderiam incidir sobre a folha de salários, sobre os lucros ou sobre o faturamento das empresas, mas nunca sobre a receita bruta, com o que a manifesta inconstitucionalidade resta evidente.³

2 O juiz Márcio de Moraes em dois acórdãos sobre a não inclusão do ICM na base de cálculo do PIS refere-se a faturamento: “Tributário. PIS. Base de Cálculo. Inclusão do ICM.

I — Sendo o PIS forma de participação dos empregados nos resultados operacionais das empresas e não na arrecadação tributária do Estado, em sua base de cálculo — o faturamento — não se inclui o ICM.

II — Recurso provido.

III — Sentença que se confirma” (AC n.º 89.03.03939-4/SP, DOE de 6.2.90, p. 108).

“Tributário. PIS. Base de Cálculo. Inclusão do ICM.

I — Sendo o PIS forma de participação dos empregados nos resultados operacionais das empresas e não na arrecadação tributária do Estado, em sua base de cálculo — o faturamento — não se inclui o ICM.

II — Cõdenação da União na devolução dos valores recebidos indevidamente corrigidos monetariamente, desde que não atingidos pela prescrição.

III — Juros de mora nos termos do art. 167 do CTN.

IV — Inversão do Ônus da sucumbência, ficando a ré condenada no pagamento das custas processuais e honorários advocatícios fixados em 10% sobre o valor da condenação.

V — Recurso provido” (grifos meus) (Boletim AASP n.º 1.698/91, p. 175).

3 Wolgran Junqueira Ferreira comenta o artigo 195 dizendo: “O financiamento da seguridade social absorve todos os níveis de governo e toda a sociedade participará dela de forma direta e indireta, mediante contribuições sociais e recursos provenientes da receita da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, na forma em que a lei vier a estabelecer. Os parágrafos seguintes darão as formas das contribuições.

Dispõe este artigo de forma enunciativa as formas das contribuições sociais que financiarão a seguridade social.

Em primeiro lugar está o desconto em folha de salário que é feito pelo empregador e que deve ser recolhido aos cofres da Previdência Social. Muitos empregadores cometem o crime de apropriação indébita em não recolher o devido à Previdência Social e que foi retirado dos salários dos empregados, outros fazem a folha de pagamento com os descontos previdenciários, mas na realidade só possuem o dinheiro para pagar os empregados e o desconto em folhas é fictício ou contábil, pois inexistia dinheiro para tanto.

Poder-se-ia alegar que a “receita bruta”, a que se refere a lei 8.212/91, não se vincula ao inciso I do artigo 195, mas a seu § 4º, assim redigido:

“§ 4º — A lei poderá instituir outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, obedecido o disposto no art. 154, I”.

Ora, o § 4º remete o intérprete ao artigo 154 inciso I, cuja dicção está assim veiculada.

“A União poderá instituir:

I. mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição”.

Não só para a imposição haveria necessidade de lei complementar, como não poderia ter fato gerador e base de cálculo iguais a de impostos já existentes, sobre não poder ser cumulativa.⁴

... (3) Assim, por exemplo, uma empresa que tem Cr\$ 80.000,00 e a folha de Cr\$ 100.000,00, deduzindo os descontos previdenciários, o montante a pagar é Cr\$ 80.000,00, o que a firma possui. Não houve apropriação indébita, pois a firma na realidade não possuía os Cr\$ 20.000,00 destinados à Previdência Social. A Constituição não solucionou o problema. De *lege ferenda* seria de bom alvitre que os Bancos somente procedessem o pagamento da folha aos empregados quando o empregador depositasse juntamente o valor dos salários e das obrigações sociais. Além da contribuição dos empregadores, a contribuição dos empregados incidentes sobre a folha de salário, o faturamento e o lucro.

A terceira fonte é a contribuição dos trabalhadores, e, a última, é a contribuição da Caixa Econômica Federal sobre os concursos de prognósticos como a loteria esportiva, a lotó, sena e outras, que o “Cassino institucionalizado” no Brasil vier a dispor no futuro” (*Comentários à Constituição de 1988*, vol. 3, Julex Livros, 1989, p.1.033).

4 Escrevi: “Sobre ser necessária lei complementar, não podem tais impostos ser exigidos em havendo base de cálculo e fato gerador idêntico aos já existentes, assim como não podem ser cumulativos aos mesmos.

Tal princípio é extensivo apenas às contribuições sociais criadas após o dia 5 de outubro de 1988, nos termos do § 4º do art. 195.

A competência residual, portanto, está a exigir lei complementar. Mesmo que o art. 154 não existisse, o art. 146, III, obrigaria a veiculação de um novo tributo, por lei complementar. Sua definição só pode decorrer em lei complementar.

Hamilton Dias de Souza, em palestra pronunciada perante o Conselho Superior de Estudos Jurídicos da Federação do Comércio do Estado de São Paulo, considera que o § 4º do art. 195, ao falar em outras formas de imposição, cuidou de formas que não sejam contribuições sociais, ou seja, cuidou da espécie tributária imposto. Por esta razão, explica a menção ao art. 154, I, que diz respeito à competência residual da União para criar impostos. Os impostos para seguridade social, portanto, só poderiam ser criados por força dessa competência residual, observadas as limitações constitucionais.

Tal formulação leva-me a outra consideração, qual seja, a de que as contribuições sociais criadas pela MP 22/88 não obedecem a tal trâmite (têm base de cálculo e fato gerador idênticos ao IR e não foram veiculadas por lei complementar), assim como o Finsocial, elevado pelas leis nº 7.689/88, 7.738/89, 7.787/89, 7.894/89 e 8.147/90, carece da mesma insuficiência, posto que incidindo sobre o faturamento das empresas, termina por ter a mesma base de cálculo e o mesmo fato gerador do ICM e do IPI.

Ora, o Finsocial não só é cumulativo, como teria o mesmo fato gerador do imposto de renda para as empresas sujeitas ao regime de apuração por lucro presumido ou arbitrado, assim como a mesma base de cálculo, sobre não ter sido instrumentalizado por lei complementar, mas por singela legislação ordinária.

Desta forma, em rigorosa interpretação científica, o Finsocial veiculado pelo artigo 23 inciso I ou é inconstitucional, por não ter previsto por base de cálculo uma das três hipóteses do artigo 195 inciso I, ou é inconstitucional, por não ser imposição a que se refere o artigo 154 inciso I, apenas possível, se introduzida por lei complementar e não conflitante com as três pré-condições (fato gerador e base de cálculo diversos dos impostos existentes e não-cumulativo).⁵

... (4) Acresce-se que o STF já conformou o Finsocial como um imposto, que deixou de ser recepcionado pela nova ordem, por não se enquadrar entre os impostos discriminados no elenco impositivo (os sete do art. 153), e que não pode mais existir à luz da competência residual, cujos novos requisitos não lhe permitiriam recair sobre o faturamento das empresas.

Por esta razão, houve por bem o constituinte colocar o Finsocial, em seu perfil antigo e com as alíquotas, base de cálculo e fato gerador pretéritos, entre os dispositivos transitórios, que cuidam de institutos e situações em extinção.

Revelam-se, pois, de indiscutível inconstitucionalidade os aumentos pretendidos pelas medidas provisórias 22/88, 38/89, 63/89, 86/89 e 99/89 sobre o Finsocial, visto que sobre representarem criação de nova imposição, à luz do atual sistema, tal criação não encontra respaldo entre as formas vigentes no sistema tributário pátrio.

Uma última observação se faz necessária para estes perfunctórios comentários. É que a não-cumulatividade, a que se refere o tributo, não diz respeito apenas à técnica não cumulativa (incidência assemelhada à do valor agregado do mesmo imposto), mas à não-cumulatividade de dois impostos sobre o mesmo fato gerador. A não-cumulatividade, em determinadas circunstâncias, pode ter o perfil do *bis in idem* ou da bitributação, conforme implique dupla incidência sobre o mesmo fato gerador ou duas incidências de dois impostos diversos sobre a mesma hipótese, deixando de ser considerado como técnica de arrecadação. Entendo que o constituinte cuidou de ambas as hipóteses no inciso I do art. 154" (*Comentários à Constituição do Brasil*, 6º vol, tomo I, Saraiva, 1990, p.330 a 333).

5 Ichihara escreve: "O exercício desta competência que é atribuída à União é conhecido como competência residual.

O veículo para instituição deste imposto pelo exercício da competência residual tem que ser necessariamente a lei complementar e possuir como característica a não-cumulatividade. Este imposto não pode ser idêntico a nenhum dos impostos nominalmente previstos nos artigos 153, 155 e 156. Outra restrição é colocada na Constituição: "... não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição". Isto quer dizer que não pode tomar como fato gerador ou base de cálculo de quaisquer impostos discriminados na Constituição. Neste ponto entendemos que a restrição deve ser interpretada ampliativamente, não podendo, inclusive, ter a base de cálculo e fato gerador coincidentes com os dos empréstimos compulsórios e contribuições "ditas" sociais, desde que pela natureza do seu fato gerador possa ser classificado como da espécie tributária "imposto". Aplicam-se integralmente as regras relacionadas com as limitações constitucionais ao poder de tributar, direitos e garantias individuais, destacando-se especialmente: o princípio da anterioridade de lei e o veículo normativo, que obrigatoriamente tem de ser a lei complementar. Em relação ao texto da Constituição anterior, a atual restringiu o campo de tributação residual, uma vez que o imposto, além de não-cumulativo, deverá ser instituído por meio de lei complementar" (*Direito Tributário na nova Constituição*, Atlas, 1989, p. 135).

Ocorre que o artigo 23 inciso I incide em outra inconstitucionalidade, esta de gravidade maior, porque vinculada à própria permanência no sistema do imposto denominado “Finsocial”.

Reza o artigo 23 em seu exórdio que:

“As contribuições a cargo da empresa...”.

Ora, as contribuições a que se refere o artigo 23 somente podem ser contribuições sociais vinculadas ao artigo 195 inciso I, visto que o caput do artigo 195 declarara que será “a seguridade social financiada por toda a sociedade, *nos termos da lei*”.

Ora, o artigo 56 das Disposições Transitórias da Constituição Federal declara que:

“Até que a lei disponha sobre o art. 195, I, a arrecadação decorrente de, no mínimo, cinco dos seis décimos percentuais correspondentes à alíquota da contribuição de que trata o decreto-lei 1.940, de 25 de maio de 1982, alterada pelo decreto-lei 2.049, de 1º de agosto de 1983, pelo Decr. n.º 91.236, de 8 de maio de 1985, e pela lei n.º 7.611, de 8 de julho de 1987, passa a integrar a receita da seguridade social, ressalvados, exclusivamente no exercício de 1988, os compromissos assumidos com programas e projetos em andamento”.⁶

Repare-se que, no discurso constitucional, utiliza-se o legislador supremo do vocábulo “contribuição de que trata o decreto-lei n.º 1.940”.

⁶ Gustavo Miguez de Mello ensina: “Na vigência da Constituição Federal recentemente revogada firmou-se definitivamente a Jurisprudência do Tribunal Federal de Recursos, recentemente extinto, e do Supremo Tribunal Federal no sentido de que a contribuição ao Finsocial era imposto residual, não configurando, pois, qualquer dos impostos nominalmente atribuídos pelo legislador constituinte à União Federal, com exceção de uma das incidências, já extinta por lei federal, que determinava o cálculo da contribuição com base no valor devido a título de imposto sobre a renda. A nova Constituição só ampliou a competência impositiva atribuída à União Federal com imposto cujo fato gerador não coincide com os fatos geradores da contribuição ao Finsocial: imposto sobre grandes fortunas (art. 153, inciso VII). Conclui-se, pois, que a Jurisprudência acima referida pode ser invocada para o fim de excluir a cobrança da referida contribuição com base nos dispositivos constitucionais que atribuem à União competência para cobrar impostos expressamente designados no texto constitucional. A vigente Constituição não suprimiu a competência impositiva residual da União, mas a redefiniu nos seguintes termos: “Art. 154 — A União poderá instituir: I — mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição”. Ora, autoridades da própria União Federal reconhecem que a contribuição ao Finsocial é cumulativa” (*Caderno de Pesquisas Tributárias*, volume 15, Ed. Resenha Tributária/CEEU, 1989, p.377/378).

O constituinte chama de contribuição uma imposição tributária que o STF declarou ser imposto, conforme se pode ler na ementa seguinte:

“Finsocial — Caracterização como imposto — Criação por decreto-lei - Admissibilidade - Necessidade de observância do princípio da anualidade - Recursos extraordinários não conhecidos - Inteligência dos arts. 16 do CTN e 55 e 153, § 29, da CF.

Caracteriza-se como imposto, e não contribuição, o tributo que tem por fato gerador situação independente de qualquer atividade estatal específica relativa ao contribuinte.

Ementa oficial: Finsocial. Dec.lei 1.940, de 25.5.82. Caracterizada a sua natureza tributária, legitima-se a observância do princípio da anualidade (art. 153, § 29, da CF).

Pacificou-se a jurisprudência do STF no sentido de que o decreto-lei, em nosso sistema constitucional, observados os requisitos estabelecidos pelo art. 55 da CF, pode criar e majorar tributos. Recursos extraordinários não conhecidos.

RE 103.778-4-DF - TP j.18.9.85 - rel. Min. Cordeiro Guerra - DJU 13.12.85. (rectes: União Federal e Cobesca Manchester Atacadista de Produtos Farmacêuticos S/A e outras, recdas:, as mesmas)” (RT 603/235).

À primeira vista, poder-se-ia entender que tal imposto, por força do batismo constitucional, voltou a ser contribuição.⁷

⁷ Antonio Manoel Gonzalez e Marilene Talarico Martins Rodrigues ensinam: “Por outro lado, o Finsocial, enquanto contribuição social que a União pretende que seja, não logrou ser reconhecido pela atual ordem constitucional, não obstante as inúmeras tentativas da União em enquadrá-lo nessa espécie tributária, sem ter, entretanto, o condão de alterar sua inequívoca natureza de imposto. A União poderá fazê-lo, contudo, com base em sua competência residual, utilizando-se de veículo legislativo apropriado, ou seja: a lei complementar nos termos do art. 195, parágrafo 4º, que por sua vez remete ao art. 154, inc. I, que impôs o uso de diploma dessa hierarquia para a criação de novas fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social. À evidência, deverão igualmente ser respeitados os demais direitos e garantias do contribuinte (não ser cumulativo, não possuir fato gerador ou base de cálculo próprios de outro imposto, não ser retroativo, atender ao princípio da anterioridade etc), sob pena de não ser acolhido pelo ordenamento positivo. O fato de ter sido denominado de *contribuição social* não lhe modifica a natureza de imposto. Não é o *nomem juris* que determina a natureza do tributo, mas o fato gerador da respectiva obrigação tributária nos termos do art. 4º do CTN que estabelece: “Art 4º - A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevante para qualificá-la: I - a denominação e demais características formais adotadas pela lei; II - a destinação legal do produto de sua arrecadação”.

Também não se deve confundir a destinação da receita do Finsocial com sua imposição tributária, conforme lembra o professor Ives Gandra da Silva Martins: “Nem se confunda a destinação da receita do Finsocial, matéria de Direito Financeiro, com a imposição do Finsocial, matéria de Direito Tributário, posto que a destinação é cuidada a partir da entrada dos recursos nos cofres estatais e a imposição é que conforma a relação jurídico-tributária entre entes tributantes e contribuintes” (Caderno de Pesquisas Tributárias n.º 15, ob. cit., p. 243/244).

Só à primeira vista tal idéia poderia prosperar. Com efeito, se o constituinte tivesse pretendido transformar o imposto inominado em contribuição, à evidência, não precisaria fazer menção à contribuição que deveria surgir nos moldes do artigo 195 inciso I.

Em outras palavras, se o Finsocial fosse uma contribuição, já seria a contribuição do artigo 195 inciso I, com o que a referência ao artigo seria desnecessário.

O que se deve ler no artigo 56 do ADCT, em sua única dicção possível, é que:

“Até que a lei disponha sobre o artigo 195 inciso I, visto que o Finsocial não preenche o perfil que o constituinte pretendeu conformar naquele dispositivo, a arrecadação dessa contribuição, que não é contribuição, mas imposto, será destinada...”⁸

Com efeito, pelo artigo 56, o rótulo “contribuição” que é, rigorosamente, aquele que está no preâmbulo do decreto-lei 1.940/82 assim redigido:

“Institui *contribuição social*, cria o Fundo de Investimentos Social — Finsocial, e dá outras providências”,

não dá ao Finsocial a estrutura de contribuição, pois, como determinou o STF, sua estrutura é de imposto. Em face disso, apesar de qualificá-la de contribuição, declarou, o constituinte, que não é a contribuição do artigo

8 Em voto vencedor no Tribunal Regional Federal da 5ª Região, Hugo de Brito Machado esclarece: “A lei nº 7.689/88, diversamente do que afirma, *data vênia*, o eminente Juiz Lázaro Guimarães, não cumpriu o comando constitucional que determinava a regulamentação da contribuição enunciada no art. 195, I, posto que não cuidou de contribuição para a seguridade social por não ter como sujeito ativo a autarquia previdenciária. Tanto a contribuição sobre o lucro, já declarada inconstitucional por este Egrégio Plenário, como a denominada Finsocial, prevista em seu art. 9º, ora em apreciação, foram atribuídas à União Federal, tratadas como receita do Tesouro Nacional, em absoluta desatenção ao disposto no art. 195 da Constituição Federal.

Merece destaque o fato de que o Senhor Presidente da República vetou, entre outros, o art. 10, do Projeto de Lei de Conversão nº 50, de 1990, que “dispõe sobre a organização e custeio da seguridade social e altera a legislação de benefícios da previdência social”. E nas razões de seu aludido veto, Sua Excelência destacou (DOU, 13.12.90, Seção I, p. 24.046): “A fiscalização do Finsocial — imposição de natureza tributária, como já decidiu o Supremo Tribunal Federal — está intimamente ligada aos procedimentos de fiscalização do imposto de renda, motivo pelo qual será extremamente penoso, em especial para os contribuintes, duas fiscalizações para apurar bases de cálculo semelhantes”.

E concluiu afirmando a “impossibilidade de se aceitar o descolamento da competência da arrecadação e fiscalização do Finsocial para o INSS”.

Não se trata realmente, como se vê, de destinação de recursos, mas de competência para arrecadação e fiscalização do Finsocial, ou, em outras palavras, trata-se de questão de saber quem é o sujeito ativo da relação jurídica correspondente, nos termos do art. 119, do Código Tributário Nacional, segundo o qual sujeito ativo da obrigação tributária é a pessoa jurídica de direito público, titular da competência para exigir o seu cumprimento”.

195 e sua transitoriedade — está nas disposições transitórias — permanecerá até que a lei institua a contribuição social a que faz menção o artigo 195 inciso I.⁹

Ora, se o constituinte afirma que o Finsocial não tem o perfil da contribuição a que se refere o artigo 195 inciso I, sendo, em decorrência, provisória a sua imposição, não poderia o legislador ordinário declarar que o constituinte se equivocara e que a contribuição que não é contribuição, mas imposto, por mera preferência do legislador ordinário, passou a ser contribuição e que o provisório se transformara em definitivo, revogando-se — para todos os efeitos — o artigo 56 das Ds. Ts. da Constituição Federal.

Em última análise, em inacreditável alteração da hierarquia das normas, o legislador ordinário teria modificado a intenção do legislador supremo, criando contribuição que o constituinte vedara que fosse criada e impondo uma nova ordem constitucional aos contribuintes, por força de ordinárrissima legislação.

O artigo 56, na nova redação ordinária deveria ser lido com a seguinte dicção:

9 Em voto vencedor na 4ª Turma do Tribunal Regional da 3ª Região, Lúcia do Valle Figueiredo declara: “Do conseguinte, com razão S. Exa., o Juiz Paulo Theotônio da Costa, quando diz: “Desde a edição da lei 7.689/88 vêm sendo exigidas dos empregadores contribuições sociais sobre todas as bases de cálculo previstas pelo artigo 195, I, da Constituição Federal. Com efeito, a contribuição social incidente sobre a folha de salários é aquela prestada diretamente ao órgão previdenciário e denominada “Contribuição Previdenciária”. A incidente sobre lucros é a contribuição social criada pela lei 7.689/88, artigo 1º O faturamento, a seu turno, é base de cálculo à contribuição ao Programa de Integração Social, PIS, expressamente previsto pelo artigo 239 da CF”. Realmente, o Finsocial tem a mesma base de cálculo do PIS, que importaria em bitributação. Destarte, se permitida era a cobrança cumulativa com o PIS, *ex vi* dos artigos 239 da Constituição de 1988 e do artigo 56 do Ato das Disposições Transitórias, após a edição da lei 7.689, que dispôs sobre o artigo 195, I, a inconstitucionalidade passou a existir por agredir a regra expressa que veda a bi-tributação, e não mais existir a excepcionalidade (tal seja, não implementação da lei). Demais disso, os argumentos invocados para a declaração da inconstitucionalidade da lei 7.689, servem, ainda, a embasar, em alguns aspectos, a inconstitucionalidade de parte deste artigo 9º. Faço, pois, juntar a este voto, o proferido na apelação em mandado de segurança nº 10.856, reg. nº 80.03.17294-3, cujos artigos 1º, 2º, 3º e 8º foram declarados inconstitucionais pelo Plenário desta Corte. Assim, reconheço a inconstitucionalidade de parte do artigo 9º, ressaltando, apenas, sua primeira, que é o seguinte: “Ficam mantidas as contribuições previstas na legislação em vigor, incidentes sobre a folha de salários”. Destarte, suscito a arguição de inconstitucionalidade do artigo precitado, e se assim também entenderem meus ilustres pares, o presente deverá ser remetido ao Plenário nos termos do artigo II, inciso VIII, do Regimento Interno desta Corte” (Apelação em M.S. nº 38.950 Reg. 90.03.42053-0, TRF-4ª Turma).

“A lei que disponha sobre o artigo 195 inciso I incluirá, necessariamente, o Finsocial, que deverá incidir sobre uma nova base de cálculo, que é a receita bruta das empresas sujeitas...”¹⁰

Como uma homenagem à inteligência dos constituintes e respeito à consciência jurídica do país, prefiro a interpretação de que a redação original das Ds.Ts. é a correta, que a receita bruta não é base de cálculo prevista na lei suprema, que o Finsocial não é contribuição de possível integração às hipóteses do artigo 195, com o que a manifesta, inequívoca, grotesca, canhestra, inadmissível, ilógica, irracional e maculadora inconstitucionalidade resta evidente.

10 Gilberto de Ulhôa Canto chega inclusive a considerar que o artigo 56 das Ds.Ts. revogou todas as formas de cobrança do Finsocial, menos a incidente sobre o faturamento: “Até a promulgação da Constituição vigente existiam quatro hipóteses de incidências distintas da contribuição para o Finsocial sendo que a única calculada sobre o faturamento era a devida pelas empresas vendedoras de mercadorias ou pelas empresas mistas.

Já a carta de 1988 não se refere à contribuição para o Finsocial, mas o art. 56 das suas Disposições Transitórias o faz nos seguintes termos:...

Por sua vez, o art. 195, I, da CF dispõe:

O art. 56 do Ato das Disposições Transitórias de 1988 recebe, temporariamente e como contribuição social, apenas a hipótese de incidência da contribuição para o Finsocial devida pelas empresas vendedoras de mercadorias e pelas empresas mistas, porque apenas esta era calculada à alíquota de 0,6% do faturamento.

Assim, as demais hipóteses de incidência da contribuição para o Finsocial restaram revogadas com a promulgação da Carta de 1988 e do art. 56 das suas Disposições Transitórias.

Ainda que se admitisse, para argumentar, que o art. 56 das Disposições Transitórias teria temporariamente recebido as três hipóteses de incidência da contribuição para o Finsocial calculado à alíquota de 0,6% (isto é, a relativa a empresas vendedoras de mercadorias ou mista; a relativa a instituições financeiras e equiparadas; e a relativa a seguradoras e equiparadas), verifica-se que somente subsiste a incidente sobre o *faturamento*.

De fato, com fundamento expresso no art. 195, I, da Constituição vigente, foi publicada a lei nº 7.689, de 15.12.1988, que, disciplinando as contribuições sociais devidas pelos empregadores, instituiu a contribuição social sobre o lucro das empresas: “Art. 1º - Fica instituída contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas, destinada ao financiamento da seguridade social”.

Quanto às contribuições sociais devidas pelos empregadores sobre a folha de salários e à contribuição para o Finsocial, a referida lei nº 7.689/88 estabeleceu que: “Art. 9º - Ficam mantidas as contribuições previstas na legislação em vigor, incidentes sobre a folha de salários e a de que trata o decreto-lei nº 1.940, de 25 de maio de 1982, e alterações posteriores, incidentes sobre o *faturamento* das empresas, com fundamento no art. 195, I, da Constituição Federal”.

Ou, seja, a lei nº 7.689/88 exauriu os efeitos do art. 56 do Ato das Disposições Transitórias ao tratar das contribuições sociais devidas pelos empregadores, e manteve apenas a espécie de incidência da contribuição para o Finsocial devida pelas empresas vendedoras de mercadorias ou de mercadorias e serviços (mistas), porque esta era a única incidente sobre o *faturamento*, restando revogadas as demais incidências face à publicação dessa lei.

Isto porque, quando determinado tributo é mantido pela lei, permanecem inalterados os seus elementos essenciais: fato gerador, base de cálculo, contribuinte e alíquota; do contrário, ele não teria sido mantido, mas modificado, alterado ou reinstituído. Mas, se o tributo mantido tem diversas hipóteses de incidência e apenas *uma* “é mantida, revogam-se as demais, porque não expressamente mantidas” (*Caderno de Pesquisas Tributárias nº 15*, Ed. Resenha Tributária/CEEU, 1989, p.33/36).

O certo é que o Finsocial só se manteve, provisoriamente, até a criação da contribuição, recepcionado, pois, precariamente, como, aliás, expus na 1.^a edição de meu livro *O Sistema Tributário na Constituição de 1988*, escrito um mês e meio após a promulgação da Constituição Federal.¹¹

No momento, todavia, em que surgiu a contribuição social da lei 7.689/88, cuja constitucionalidade não cabe aqui discutir, já a manutenção no sistema do Finsocial passou a ser contestada. E tornou-se, mortalmente ferido, à luz da lei de custeio, que, contraditoriamente, o incorporou e o fez incidir sobre receitas brutas contra a expressa determinação do artigo 56 das Ds.Ts.

Desta forma, entendo, ainda neste exame preliminar, ser manifestamente inconstitucional o inciso I do artigo 23 da lei 8.212/91.¹²

11 Escrevi: "Em relação às contribuições já existentes, como Finsocial, cuja natureza, todavia, o STF plasmou como sendo de imposto, não haverá, todavia, necessidade de lei complementar, mantendo-se a exceção nos termos da legislação anterior, em face do princípio da recepção já atrás comentado" (*Sistema Tributário na Constituição de 1988*, Ed. Saraiva, 1989, p. 120/1), tendo explicitado melhor o pensamento na 3a. edição ao dizer: "Quando de minha exposição na Constituinte, levando sugestões para a subcomissão de Tributos, mostrei a necessidade de se outorgar às contribuições sociais o mesmo regime dos demais tributos, especialmente dos impostos, visto que se elas não fossem aplicadas às regras restritivas da competência residual da União, à evidência, seria o veículo escolhido pela União para suprir suas crônicas deficiências de Caixa, sempre que vedadas as demais vias. O deputado Francisco Dornelles, sensível ao problema, inseriu o § 4º do art. 195, com o que o regime jurídico vinculou-se definitivamente às regras do artigo 154, I, que analisarei em outro capítulo. O Finsocial, todavia, rotulado de contribuição no decreto-lei 1940/82, é um imposto, tendo assim sido plasmado pelo STF, em interpretação definitiva.

Como imposto, porém, deixou de ter espaço no atual sistema, seja por falta de expressa referência entre os impostos da União, seja por impossível sua veiculação pela competência residual da União (art. 154, I), visto que, sobre ter fato gerador e base de cálculo próprios de outros tributos, é cumulativo ao ICMS e IPI.

O constituinte, entretanto, manteve-o provisoriamente por força do art. 56 das Ds.Ts.

A lei nº 7.787/89 e MP nº 86/89, que aumentaram sua alíquota, são, todavia, inconstitucionais, posto que o aumento de alíquota de um imposto não recepcionado pelo sistema — e apenas mantido até sua exaustão para atendimento de finalidades — é criar, no diferencial entre a antiga alíquota e a nova, um novo tributo.

O art. 195 cuida de normas de direito previdenciário e assistencial, financeiro e tributário.

No que concerne ao direito tributário, faz menção o caput do art. às três bases de cálculo para efeito das contribuições sociais, a saber: faturamento, lucro e mão-de-obra, o que já no sistema anterior existia com o PIS ou com a contribuição previdenciária.

Há a se destacar no dispositivo o fato de que a pretérita discussão, sobre se a contribuição teria uma natureza dicotômica (taxa-imposto) ou não, fica, no atual texto constitucional, definitivamente solucionada. No texto pretérito a discussão ainda poderia ser colocada, em nível acadêmico, mas no atual, o problema inexistia.

As contribuições sociais, portanto, têm natureza tributária e não se encontram mais na para-fiscalidade, isto é, à margem do sistema, mas a ele agregadas" (*Sistema Tributário na Constituição de 1988*, Ed. Saraiva, 3a. ed., 1991, p. 121 a 125).

12 Antonio Carlos Rodrigues do Amaral e Paulo Lucena de Menezes escrevem: "1. O Finsocial, criado pelo decreto-lei 1.940/82, não possui um perfil compatível com os impostos e as contribuições sociais delineadas na Constituição de 1988, não tendo sido, em consequência, recepcionado pelo novo sistema. 2. Objetivando promover a transição da sistemática pretérita para a atual, enquanto não regulamentado o art. 195, I da CF, que trata das contribuições sociais destinadas à manutenção da seguridade social, o legislador constituinte, no art. 56 do ADCT, manteve precariamente em vigor o Finsocial, para as empresas comerciais, financeiras e seguradoras.

Admita-se, todavia, que tenha o legislador ordinário se equivocado na utilização dos vocábulos “receita bruta” e “faturamento”, isto é, que, como já alguns intérpretes têm se manifestado, sempre que fala, o legislador, em “receita bruta” pretende cuidar de “faturamento”.

Se assim tivesse agido, a inconstitucionalidade remanesceria, mas não com a agravante dos elementos atrás considerados. E nesta hipótese, estaria agindo, a consulente, rigorosamente dentro da lei, na interpretação que sempre seguiu de entender por faturamento a receita advinda da prestação de serviços.

...(12) 3. Sendo incompatível com o ordenamento vigente, sua manutenção precária, para os contribuintes atrás mencionados, importou no congelamento integral dos componentes da hipótese de incidência da obrigação.

4. art. 1º da lei 7.689/89, combinado com a primeira parte do art. 9º do mesmo diploma, se admitidos como constitucionais, atenderam à condição resolutiva do Finsocial, estabelecida no art. 56 do ADCT, de forma a extinguir, definitivamente, a exação.

5. Em consequência, o art. 9º da lei 7.689/88 não teve o condão de restaurar ou perenizar uma obrigação suprimida pela Constituição, seja em face da insuficiência do diploma utilizado, pois para tanto seria indispensável lei complementar, ou mesmo por ser vedada a introdução pela competência residual da União, de impostos ou contribuições sociais que não atendam aos demais pressupostos delineados no art. 154, I do texto magno.

6. No tocante às empresas prestadoras de serviços, o Finsocial ou foi revogado pelo art. 10 do decreto-lei 2.445/88, ou desapareceu em face da incompatibilidade da obrigação perante a Constituição de 1988, não tendo sido sequer precariamente mantido nas disposições transitórias, uma vez que o art. 56 do ADCT não lhes é aplicável.

7. O art. 28 da lei 7.738/89 não se presta à reintrodução do Finsocial para as empresas prestadoras de serviço, seja ante a ausência de lei complementar regulando a espécie, ou mesmo por estabelecer base de cálculo (receita bruta) própria de outros impostos do sistema e não prevista para as contribuições sociais, o que impede sua restauração, mesmo pela competência residual da União, nos termos do art. 154, I da CF. A Instrução Normativa 41/89, sobre padecer de idênticos vícios, não tem a atribuição de “redefinir” a base de cálculo estabelecida em lei, com o que violou, ainda, o art. 150, I da CF e o art. 97, IV do CTN.

8. A não vinculação precisa dos recursos arrecadados por via das obrigações previstas nas leis 7.689/88 e 7.738/89 à subvenção da seguridade social, não dá ensejo a seu enquadramento na espécie “contribuição social”, tal como pretendido no corpo dos citados diplomas.

9. Os aumentos de alíquotas determinados pelos art. 7º da lei 7.787/89 e art. 1º da lei 7.894/89, por decorrência dos vícios acima apontados, não se adequam aos moldes do ordenamento positivo pátrio.

IV. Resposta à Questão nº 3 do Simpósio

Questão:

3) O Finsocial, cujo perfil o Supremo Tribunal Federal configurou como imposto inominado criado pela competência residual da União, poderia ser instituído à luz do disposto no art. 154 inciso I da Constituição Federal? O artigo 56 das Disposições Transitórias cuida de um tributo em extinção ou de um tributo presente, cujos aumentos podem continuar a ser realizados sem que o sistema tributário seja violado?

RESPOSTA:

O Finsocial delineado no DL 1.940/82 e, atualmente, no art. 9º da lei 7.689/88 e no art. 28 da Lei 7.738/89, é cumulativo e tem base de cálculo própria de outros impostos previstos no sistema constitucional-tributário de 1988, situações vedadas pelo inciso I do art. 154 da CF, razão pela qual não poderia ser instituído sequer pela competência residual da União.

O art. 56 do ADCT trata de uma obrigação incompatível com o ordenamento vigente, que não pode, por decorrência, sofrer qualquer alteração, tendo sido mantida apenas precariamente, para as empresas comerciais, financeiras e seguradoras, a fim de possibilitar a transição do sistema pretérito para o presente, sem prejudicar a manutenção da seguridade social.

O Finsocial, para as empresas exclusivamente prestadoras de serviço, não existe à luz do ordenamento constitucional vigente” (*Caderno de Pesquisas Tributárias vol. 15, Ed. Res.Trib., 1989, p. 448/449/450/451*).

Passo, agora, a considerar tal hipótese.

Recentemente, o Tribunal Regional Federal da 3ª Região decidiu que:

“Tributário. Finsocial. Base de Cálculo. Exclusão do ICM. I. Não se inclui no conceito de receita bruta, base de cálculo do Finsocial, o ICM, por se tratar de tributo indireto, que as empresas simplesmente arrecadam para posteriormente os recolherem aos cofres públicos. II. Sentença mantida. (TRF - 3ª Região, 3ª T., Ap. Civ. 90.03.02407-3; Rel. Juiz Márcio Moraes; j. 08.5.91; v.u.)”,

tendo seu relator, o Juiz Márcio Moraes declarado:

“Aqui discute-se a inclusão do ICM na base de cálculo do Finsocial, a qual vem definida pelo § 1º do art. 1º, do decreto-lei 1.940/82, como sendo a receita bruta das empresas.

E o conceito de receita bruta é dado pelo Regulamento do Imposto de Renda, que dispõe em seu art. 179, *verbis*: “A receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens das operações de conta própria e o preço dos serviços prestados.

§ único. Integra a receita bruta resultado auferido nas operações de conta alheia”.

*Ora, como se vê claramente, receita bruta e faturamento são conceitos equivalentes (grifos meus).*¹³

Por outro lado, o artigo 23 utiliza a expressão “faturamento” e “receita bruta” como se fossem conceitos assemelhados, ao dizer no *caput*:

“as contribuições, a cargo de empresa, provenientes do *faturamento* ... são calculadas:

I. 2% sobre sua *receita bruta*...”,¹⁴

¹³ Boletim AASP 1698/91, p. 175.

¹⁴ Hiromi Higuchi ensina: “O artigo 178 do RIR/80 define a receita líquida das vendas e serviços como receita bruta diminuída das vendas canceladas, dos descontos concedidos incondicionalmente e dos impostos incidentes sobre vendas.

Vendas canceladas correspondem à anulação de valores registrados como receita bruta de vendas e serviços e eventuais perdas ou ganhos decorrentes de cancelamento de venda, ou de rescisão contratual, não devem afetar a receita líquida de vendas e serviços, mas serão computados nos resultados operacionais (IN nº 51/78).

Descontos incondicionais são parcelas redutoras do preço de venda, quando constarem da nota fiscal de venda dos bens ou da fatura de serviços e não dependerem de evento posterior à emissão desses documentos (IN nº 51/78)” (*Imposto de Renda das Empresas*, 15ª ed., Ed. Atlas, 1990, p.80).

com o que, em linguagem mal elaborada e sem cuidado, teria pretendido tornar equipolentes, os dois conceitos.

Ora, se a própria legislação ordinária e decisões pretorianas, a partir desta "confusão conceitual" veiculada pela lei, tornam equivalentes os dois institutos, *doutrinariamente* distintos, à nitidez, que se inconstitucional não fosse a exigência, *que o é*, a consulente estaria agindo rigorosamente nos termos pretendidos pelo legislador.¹⁵

Com efeito, as leis 7.689/88, artigo 9º e 7.787/89, artigo 7º § único, assim redigidas:

“Art. 9º Ficam mantidas as contribuições previstas na legislação em vigor, incidentes sobre a folha de salários e a de que trata o decreto-lei 1.940, de 25 de maio de 1982, e alterações posteriores, incidente sobre o faturamento das empresas com fundamento no art. 195, I, da CF”;

“Art. 7º A alíquota da contribuição para o Finsocial (decreto-lei 1.940/82, art. 1º, § 1º; lei 7.738/89, art. 28) é fixado em 1%, até a aprovação dos Planos de Custeio e Benefícios.

§ único. O produto de arrecadação do Finsocial, com o acréscimo de que trata este artigo, destinar-se-á integralmente à seguridade social, assim definida no Capítulo II, do Título VIII, da Constituição Federal”;

referem-se apenas a faturamento, de resto, a linguagem adotada pelo constituinte no artigo 195 inciso I.¹⁶

15 É ainda Hiromi Higuchi, do ponto de vista doutrinário, ao explicar a distinção entre receita bruta, renda líquida e faturamento, quem escreve: “Quanto aos impostos incidentes sobre vendas, de acordo ainda com a IN nº 51/78, são aqueles impostos que guardam proporcionalidade com o preço de venda ou dos serviços, tais como o ICM, o ISS, o imposto de exportação, o imposto único sobre energia elétrica, o imposto único sobre combustíveis e lubrificantes etc.

O ato administrativo contraria o artigo 178 ao incluir também como redutoras da *receita bruta* as taxas que guardam proporcionalidade com o preço de venda, a parcela de contribuição para o PIS, calculada sobre o faturamento e a quota de contribuição, ou retenção cambial, devida na exportação. O artigo 178 manda diminuir da receita bruta apenas os impostos incidentes sobre vendas e não taxas e contribuições. Na realidade o *faturamento* é apenas base de cálculo para o PIS e não imposto incidente sobre vendas.

O crédito-prêmio de IPI decorrente de exportação incentivada é adicionado à receita para cálculo da receita líquida (IN nº 51/78). O A.D. nº 19/81, por sua vez, declara que o crédito-prêmio de ICM e IPI decorrente de exportação incentivada, integra a receita bruta para o cálculo da receita líquida da pessoa jurídica” (grifos meus) (*Imposto de Renda das Empresas*, ob. cit., p.80)

16 Plínio José Marafon escreve: “Além disso, ainda com base no dispositivo constitucional retro transcrito, extrai-se que outra condição desatendida pelo pretenso imposto Finsocial seria o seu caráter cumulativo. Acerca da natureza cumulativa do Finsocial é de se ressaltar que a própria União a reconheceu, como foi enunciado pelo Exmo. Sr. Presidente da República em exposição de motivos, quando vetou parcialmente o Projeto de Lei de Conversão nº 25 de 1989, “que altera a tributação de fundos de aplicação de curto prazo e dispõe sobre a contribuição social, as contribuições para o Finsocial e PIS/PASEP e destinação de renda de concurso prognóstico”.

Acresce-se que o próprio conceito de “receita bruta” do artigo 28 da lei 7.738/89 para as empresas prestadoras de serviços foi considerado, por toda a doutrina, inconstitucional, na medida em que tal conceito não fora hospedado pela nova Constituição e fora revogada qualquer exigência da referida imposição sobre as empresas prestadoras de serviços, conforme já atrás comentei.

A I.N. 41/89, por outro lado, embora também de forma inconstitucional, reiterou a conformação do Finsocial como incidente sobre a receita bruta e sobre ela passou a consulente — a meu ver de forma desnecessária pela inequívoca inconstitucionalidade — a recolher tal quantia indevida para os cofres públicos.¹⁷

Ora, a empresa, de rigor, cumpriu, sem ter necessidade, a interpretação mais lata que se deu ao conceito de receita bruta, embora não mais fosse possível tê-la por base de cálculo de uma imposição extinta, nem estando, tal instituto do direito contábil, servindo de base imponível constitucional, à luz do artigo 195 inciso I.

Ocorre, todavia, que ao retornar a orientação pretoriana e o próprio legislativo à teoria da equivalência vocabular, passou a “receita bruta” a ser “faturamento”, retirando a dúvida que remanesca, com o que, à evidência, ficou convalidada a forma de agir da consulente, se constitucional fosse a exigência, que não é.

... (16) Consignou o Exmo. Chefe do Executivo Federal: “Sobre o assunto, assim se manifestaram os Ministérios da Fazenda e das Minas e Energia: O Projeto de Conversão em tela, além de quintuplicar a elevação do Finsocial proposta, de 1,2% para 2%, eliminou o dispositivo que reduz a alíquota do PIS/PASEP. É difícil dimensionar o impacto inflacionário de tal decisão, pois, *como é sabido, essas contribuições incidem sobre a receita operacional bruta e o faturamento das empresas, em cascata, a cada etapa de comercialização na cadeia produtiva e da distribuição de bens e serviços, ou seja, a tributação se transforma em preço, tornando ainda mais iníquo e regressivo o sistema tributário.*

É por isso que propomos a Vossa Excelência o veto integral do art. 3º” (grifou-se). Respondemos a esta questão afirmando que o Finsocial não pode sobreviver à luz do disposto no art. 154, I, da CF, após a edição da lei 7.689/88, embora esta o tenha pretendido revigorar. Portanto, o art. 56 das Disposições Transitórias da CF/88 cuidou de um tributo em fase de extinção” (*Caderno de Pesquisas Tributárias* n° 15, ob. cit., p.176/177).

17 Está o inciso I da Instrução Normativa n° 41, de 26 de abril de 1989, assim redigido:

“1. As empresas públicas ou privadas, que realizam exclusivamente a prestação de serviços, calcularão a contribuição devida ao Finsocial à alíquota de 0,5% (meio por cento) sobre a receita bruta, assim considerado o faturamento mensal relativo à prestação de serviços de qualquer natureza”.

Sendo “receita bruta” e “faturamento” termos equivalentes para os ex-
getas do Erário e não prestando, a consulente, senão serviços bancários, à
nitidez, suas receitas financeiras deixam de estar sujeitas à incidência do Fin-
social, se constitucional fosse a imposição, que não é.

A nova legislação, de forma, portanto, mais clara, ao amalgamar os dois
institutos, retirou as receitas das operações mencionadas, *que não decorrem
de faturamento*, da base de cálculo do Finsocial.

É de se lembrar que as receitas financeiras próprias do Banco não exte-
riorizam faturamento contra ninguém e as receitas financeiras decorrentes
da circulação de dinheiro de terceiros não são cobradas mediante faturamen-
to, de resto impossível nas operações bancárias.¹⁸

Ora, a legislação em comento veio, exatamente, consolidar, se consti-
tucional fosse, que não é, a característica essencial da incidência do Finsoc-
ial, que seria sobre o faturamento, com o que dela se excluiria o que
faturamento não fosse.

Em consulta que meu escritório respondeu à consulente em fevereiro
de 1990 (ADV.ACRA/094/90), em nível de opinião legal, procurou-se dar

18 Relembro opinião legal ofertada à consulente pelo meu escritório no passado, em que se lê: “Importa
verificar, assim, que a receita obtida em decorrência de *faturamento* está sempre relacionada a uma
atividade praticada com ou para terceiros, envolvendo necessariamente a venda de mercadorias ou a
prestação de serviços remunerados, que resultaram, ou possam resultar, em expedição de fatura.
Este sentido, inclusive, está vinculado à própria origem da palavra, conforme leciona Dylson Dória
(*Curso de Direito Comercial*, ed. Saraiva, 1982, p.99), amparado pelos ensinamentos de Carvalho
de Mendonça: “A origem da palavra *fatura* é-nos explicada por Carvalho de Mendonça. De acordo
com o seu magistério, as Ordenações davam “ao Ouvidor da Alfândega de Lisboa o direito de co-
nhecer os feitos civis dos mercadores a que as mercadorias entregarem para lhes feitorizarem. Aqui
a palavra feitorizar significa administrar, gerir. Feitor vem de latim *facere*. Feitoria é o emprego
do feitor ou a paragem onde se encontra o feitor. Daí a palavra *factura*, que era a conta que os
feitores davam do custo e despesas das mercadorias que compravam e enviavam a seus correspon-
dentes. (*Tratado de Direito Comercial*, v.2, p.461, nº 473, nota 1).

Esse seu conceito não modificou ao longo do tempo. Com efeito, ainda hoje a fatura é, como se
sabe, o rol, a relação das mercadorias vendidas, com a discriminação de sua qualidade, quantidade
e preço”.

O Código Comercial, por sua vez, em diversos tópicos consagra semelhante entendimento. Leia-se,
a respeito, o art. 219: “Art. 219 — (Emissão da fatura ou conta e da duplicata). Nas vendas em
grosso ou por atacado entre comerciantes, o vendedor é obrigado a apresentar ao comprador por
duplicado, no ato da entrega das mercadorias, a fatura ou conta dos gêneros vendidos, as quais
serão por ambos assinadas, uma para ficar na mão do vendedor e outra na do comprador. Não se
declarando na fatura o prazo de pagamento, presume-se que a compra foi à vista (art. 137). As
faturas sobreditas, não sendo reclamadas pelo vendedor ou comprador dentro de dez dias subse-
quentes à entrega e recebimento (art. 153), presumem-se contas líquidas”.

Dessa forma, não obstante o conceito ter evoluído, não se verificou um afastamento das noções ori-
ginais apresentadas acima, podendo a fatura ser definida, no dizer de João Vieira de Araújo, como
“a nota, conta, memorandum e semelhantes daquilo que alguém é credor de outrem por mercadorias
vendidas, por trabalhos prestados e algumas vezes por gratificações, recompensas etc”.

à expressão “faturamento” um conteúdo ôntico-jurídico, que, à evidência, não permitiria incluir as operações financeiras em sua veiculação documental.¹⁹

Em face de todo o exposto, passo agora a responder às três questões apresentadas.

1) Entendo que o procedimento adotado pela consulente seria correto, se constitucional fosse a exigência do Finsocial, representando recolhimento de quantia inominada exigida de forma inconstitucional pela União. Se a consulente desejasse deveria ingressar em juízo, pleiteando o direito de

19 A *Enciclopédia Saraiva do Direito* (Ed. Saraiva, 1979, vários autores, vol.36, p. 375/376), por seu turno, sob o verbete *fatura* contempla as seguintes definições: “Fatura. Fatura é, em Direito Mercantil, o documento relativo à venda de mercadorias, pelo qual o vendedor faz conhecer ao comprador a lista das mercadorias vendidas, discriminando-as por quantidade, qualidade, espécie, tipo e outras características, o preço das mesmas e as condições de entrega e pagamento. A emissão de fatura nas vendas é obrigatória, nos termos da lei nº 5.474, de 18.07.1968, mas é facultativa a emissão da duplicata.

A lei nº 187, de 15.1.1936, facultou ao vendedor indicar na fatura apenas os números e valores das notas parciais expedidas nas vendas ou entregas de mercadorias, quando tais notas forem destacadas do livro-talão, tenham suas folhas numeradas seguidamente e duplicadas a caborno e essas cópias sejam arquivadas e guardadas até a prescrição da ação pertinente à duplicata.

Também denominada “nota de venda”, a fatura mercantil expressa conta, demonstração de venda concretizada, podendo ainda indicar dívida do comprador e o modo pelo qual este deverá pagá-la. É chamada fatura comum aquela que se origina de serviços ou trabalhos prestados ou de venda não mercantil.

Fatura assinada: Também chamada “conta assinada”, a fatura assinada é aquela aceita pelo comprador, na forma da lei, mediante a qual este se compromete a pagar o valor da mercadoria adquirida. É, também, um dos modos por que é conhecida a duplicata mercantil.

Fatura comercial: A expressão “fatura comercial” é apenas um dos nomes pelos quais é vulgarmente chamada a fatura extraída em razão de um venda mercantil.

Fatura consular: Denominação que se dava à fatura (v.) organizada pelo exportador ou expedidor, devidamente visada pelo consulado do país destinatário, que acompanhava as mercadorias exportadas até o seu destino.

A fatura consular foi abolida (lei nº 3.244, de 14.8.1957). Atualmente exige-se o “visto consular” na fatura comercial (decreto nº 49.997, de 23.01.1961).

Fatura de venda: Denominação dada à fatura originária, da qual se extrai a duplicata mercantil. Na fatura de venda devem estar discriminadas as mercadorias vendidas por suas qualidades, quantidades, pesos e demais características, preços por unidade e preço total.

Fatura fiscal: Expressão que constitui uma das denominações dadas à conta assinada ou duplicata mercantil.

Fatura geral: É a fatura que abrange todas as vendas parciais efetuadas pelo comerciante em dias diversos a um único freguês. É, também, o documento comprobatório da entrega da mercadoria. No Direito Fiscal, é a fatura originária, da qual se extrai a duplicata discriminatória de todas as vendas e compras realizadas em determinado período.

No Direito Marítimo, é a relação geral de todas as cargas entregues ao navio para transporte, indicando tratar-se de carga total ou parcial.

Fatura quitada: Designação dada à fatura que leva o recibo de quitação das mercadorias nela discriminadas, indicando estar pago o preço.

Faturar: Vocábulo que designa o ato pelo qual se extrai a fatura das mercadorias vendidas. Expressa, também, o ato de organizar, relacionar ou incluir mercadorias numa fatura”.

não recolher o Finsocial, nem mesmo sobre os serviços prestados, visto que recolhe hoje mais do que deve.

A medida judicial poderia ser ou uma ação ordinária sem nomeação precedida de ação cautelar com pedido de liminar ou mandado de segurança preventivo, com idêntico petitório inicial.²⁰

Se não pretender discutir, estará agindo, todavia, nos exatos termos da legislação infraconstitucional, que a meu ver é de manifesta inconstitucionalidade.

2) O artigo 23 não deve ser interpretado, de forma diversa do artigo 195, visto que regula as fontes de custeio a que se refere o mandamento constitucional.

A própria dicção do artigo 23, que se refere simultaneamente a “faturamento” no *caput* e “receita bruta” no inciso I, como expressões equivalentes, está a demonstrar que, apesar da canhestra redação, pretendeu o legislador ordinário, se tivesse agido constitucionalmente, que não agiu, tornar as expressões equivalentes.²¹

Como o “faturamento”, única base de cálculo admitida pelo constituinte sobre a circulação de bens e serviços, não pode ter seu conceito alargado além dos limites impostos pela lei maior, a rigor, o que se deve entender é que o conceito de “receita bruta” é que ficou reduzido ao de “faturamento”, para se manter nos parâmetros determinados pela Carta Maior.

20 Sálvio de Figueiredo Teixeira ensina: “Consoante a observação de Othon Sidou, o mero receio não legitima o pedido de segurança, ‘porque seria apenas subjetivo’.

Pequena não foi, a princípio, a resistência ao mandado de segurança preventivo, o que levou Miguel A. Misano a reconhecer que “não há negar a má-vontade com que as autoridades administrativas, juízes, doutrinadores, com raras e ilustradas exceções, receberam a possibilidade de impetração de mandado de segurança preventivo”.

Não procedia, porém, tal resistência.

Como salienta Ulderico Pires dos Santos, “seria absurdo esperar primeiro a sua violação para depois a Justiça determinar, compulsoriamente, a modificação de uma situação que poderia ser previamente corrigida. Se, pela incontestabilidade e evidência do direito invocado se percebe, sem sombra de dúvida, que este será lesado se a autoridade consumir a ameaça de violação, a proteção legal se impõe desde logo. Constituiria autêntica denegação de justiça esperar a lesão eminente, para depois exercer o controle jurisdicional” (*Mandados de Segurança e de Injunção*, Ed. Saraiva, 1990, p.122).

21 É de se sublinhar que a própria Presidência da República, nas razões de veto a projeto de lei nº 25/89 (DOU de 25.10.89, p.19.229), ao rechaçar a instituição de contribuição incidente sobre o preço de combustíveis — na perspectiva do elenco de hipóteses apresentado pelo art. 195, inc. I da Constituição Federal — destacou que... “Parece evidente que incidir sobre o preço de um produto — simples base de cálculo — não significa incidir sobre *faturamento*, que supõe a sua venda mediante o ato de emissão do documento que a representa: a fatura. É esse fato gerador já estabelecido pela Constituição.

Por esta razão, talvez, tenha o legislador ordinário se utilizado de ambas expressões, ao determinar que a receita bruta do inciso I submete-se ao conceito de “faturamento” do *caput* do artigo. Não houve, pois, criação de nova incidência do Finsocial, alargando-a para as operações financeiras, que implicaria também uma inconstitucionalidade “alargada”.

Desta forma, entendo que o próprio governo federal vincula o conceito de faturamento ao de receita bruta, com o que não houve qualquer instituição de nova incidência do Finsocial sobre fato gerador novo.

3) O artigo 95 da lei 8.212/91 tem a seguinte dicção:

“Constitui crime:

a) deixar de incluir na folha de pagamentos da empresa os segurados empregado, empresário, trabalhador avulso ou autônomo que lhe prestem serviços;

b) deixar de lançar mensalmente nos títulos próprios da contabilidade da empresa o montante das quantias descontadas dos segurados e o das contribuições da empresa;

c) omitir total ou parcialmente receita ou lucro auferidos, remunerações pagas ou creditadas e demais fatos geradores de contribuições, descumprindo as normas legais pertinentes;

d) deixar de recolher, na época própria, contribuição ou outra importância devida à Seguridade Social e arrecadada dos segurados ou do público;

e) deixar de recolher contribuições devidas à Seguridade Social que tenham integrado custos ou despesas contábeis relativos a produtos ou serviços vendidos;

f) deixar de pagar salário-família, salário-maternidade, auxílio-natalidade ou outro benefício devido a segurado, quando as respectivas quotas e valores já tiverem sido reembolsados à empresa;

g) inserir ou fazer inserir em folha de pagamentos, pessoa que não possui a qualidade de segurado obrigatório;

h) inserir ou fazer inserir em Carteira de Trabalho e Previdência Social do empregado, ou em documento que deva produzir efeito perante a Seguridade Social, declaração falsa ou diversa da que deveria ser feita;

i) inserir ou fazer inserir em documentos contábeis ou outros relacionados com as obrigações da empresa declaração falsa ou diversa da que deveria constar, bem como omitir elementos exigidos pelas normas legais ou regulamentares específicas;

j) obter ou tentar obter, para si ou para outrem, vantagem ilícita, em prejuízo direto ou indireto da Seguridade Social ou de suas entidades, induzindo ou mantendo alguém em erro, mediante artifício, contrafação, imitação, alteração arditosa, falsificação ou qualquer outro meio fraudulento”.

À evidência, apenas poderia ser aplicado se tivesse havido violação à lei n.º 8.212/91, que não houve.

Ora, *nullum crimen, sine lege*. Nenhuma imposição sancionatória, sem violação de lei. Sem que tenha havido infração, não pode ser punida a consulente.²²

Entendo, pois, não ser possível o enquadramento da consulente em nenhuma das hipóteses do artigo 95 da lei 8.212/91.

S.M.J.

São Paulo, 30 de setembro de 1991.

²² O princípio da reserva legal é aplicável à espécie: *Nullum crimen, nulla poena sine lege*. Não pode haver crime e nem pena sem que a lei o prescreva.

“Esse princípio, tradicionalmente expresso na regra *nullum crimen, nulla poena sine lege* e geralmente consagrado nos dispositivos de abertura dos Códigos Penais modernos, tem raízes na Magna Carta da Inglaterra e na *Petitions of rights*, norte-americanas”. *Direito Penal*, Anfbal Bruno, vol.I, tomo I, 2.ª ed., p.192).

N.A. Este brocardo serve de abertura do Código Penal Brasileiro, que o adotou integralmente, com a seguinte redação: Art. 1.º — Não há crime sem lei anterior que o defina. Não há pena sem prévia cominação legal” (*Novo Dicionário de Latim Forense*, Ed. EUD, 1984, p.185).

Questão n.º 1: Que é operação no contexto do art. 153, inciso V, da Constituição Federal? Que são “títulos ou valores mobiliários”?

O imposto sobre operação de crédito, câmbio, seguro e relativas a títulos de valores mobiliários é um imposto circulatório sobre elas incidente, cuja minuciosa explicitação encontra-se no art. 63 do CTN, assim redigido:

“O imposto, de competência da União, sobre operações de crédito, câmbio e seguro, e sobre operações relativas a títulos e valores mobiliários tem como fato gerador:

I. quanto às operações de crédito, a sua efetivação pela entrega total ou parcial do montante ou do valor que constitua o objeto da obrigação, ou sua colocação à disposição do interessado;

II. quanto às operações de câmbio, a sua efetivação pela entrega de moeda nacional ou estrangeira, ou de documento que a represente, ou sua colocação à disposição do interessado em montante equivalente à moeda estrangeira ou nacional entregue ou posta à disposição por este;

III. quanto às operações de seguro, a sua efetivação pela emissão da apólice ou do documento equivalente, ou recebimento do prêmio, na forma da lei aplicável;

IV. quanto às operações relativas a títulos e valores mobiliários, a emissão, transmissão, pagamento ou resgate destes, na forma da lei aplicável.

§ único. A incidência definida no inciso I exclui a definida no inciso IV e, reciprocamente, quanto à emissão, ao pagamento ou resgate do título representativo de uma mesma operação de crédito”.¹

¹ Marcos Paulo de Almeida Salles escreve: “Mas apesar disto o legislador não manteve a mesma coerência de idéias, em relação ao próprio tributo criado pela presente seção do CTN, pois à sombra da indevida especificação da Emenda Constitucional n.º 18, gerada pelo título “impostos sobre operações de crédito, câmbio e seguros e sobre operações relativas a títulos e valores mobiliários”, corrigida prontamente pela lei 5.143 (20.10.1966) que regulando a matéria, chamou-o com grande precisão de “imposto sobre operações financeiras” (IOF), conservou ele a denominação atual que nos parece imprecisa e

Já, no passado, ao estudar o imposto sobre operações relativas a circulação de mercadorias, procurei demonstrar que as palavras *operações* e *circulação* tinham densidade ôptica idêntica na conformação do tributo.

Escrevi sobre o alcance dos termos *operações* e *relativas* o seguinte:

“Isto posto, vejamos o que quer dizer *Operação*.

No sentido gramatical, os melhores dicionários chegam a mais de uma dezena de sentidos, como, por exemplo, o sentido matemático (série de cálculos para demonstrar um teorema ou procurar um resultado), militar (movimentos executados por exércitos, armadas ou esquadras de ataque e defesa), químico (série de preparações que têm por fim obter a combinação ou simples estrutura dos diversos elementos) e muitos outros.

Para o estudo da questão proposta, todavia, parece-nos que de três formas poder-se-ia procurar uma solução, em nível jurídico, considerando-se uma de três hipóteses:

a) ato ou efeito de operar, enquanto o verbo for sinônimo de executar, produzir, realizar;

ou

b) conjunto de meios para a consecução de um resultado;

ou

... (1) pouco prática para um código, que deve ter em mira, sempre a generalização dos fatos, que as regulamentações posteriores especificarão, à medida das necessidades, conforme se verifica em toda a legislação posterior, seja ela proveniente de leis ou decretos, seja ela proveniente de resoluções ou circulares do Banco Central do Brasil.

‘Art. 63 - ...’.

A simples transcrição deste artigo demonstra a excessiva casuística que mencionamos, em detrimento de uma generalização conveniente em se tratando de títulos que apresentam senso econômico. São operações de crédito, independentemente de qualquer documento que as formalize, aquelas onde haja o “deferimento de empréstimo de soma utilizável de uma só vez, parceladamente, ou sob forma de conta corrente”, ou onde haja desconto de títulos cambiários em moeda nacional ou mesmo onde haja aceite de títulos cambiários (circular 63 do Banco Central 20.10.66).

Agiu bem o legislador em caracterizar como fato gerador do tributo, o crédito em si, isto é, a concessão, evitando assim a evasão ao tributo pela não formalização do mesmo em documento especial. Assim, o simples crédito contábil é passível do tributo, como, por exemplo, as contas credoras, de seus titulares, ao levantamento dos balancetes.

Operações de seguro são aquelas que, “além do seguro total, caracterizam, através da emissão de uma apólice, e o pagamento de um prêmio, a garantia de uma indenização pela ocorrência de dano ou sinistro” (circular 63).

Operações de câmbio são aquelas em que haja conversão de moeda de um país, em moeda de outro país. Esta idéia de câmbio nasceu na Idade Média, à época de comércio entre as cidades italianas, que tinham cada uma sua moeda, e junto ao desenvolvimento do comércio tem sua importância caracterizada. Em sua descrição, o legislador teria sido mais claro se resumisse o fato gerador do tributo à simples disponibilidade da importância convertida, a favor do interessado, pois entendemos que a entrega ou o aviso de crédito, ou qualquer outro ato existente, sempre será posterior à disponibilidade” (*Direito Tributário*, Ed. Bushatsky, 1976, p.70/71).

c) qualquer transação de natureza comercial. Pelas três posições, poderíamos chegar a uma interpretação mais ampla da letra a assemelhada à letra b, embora esta fosse ainda maior, pressupondo, pois, ações mais latas que as da pura realização, produção ou execução e, por fim, a uma interpretação comercial estrita de mera transação mercantil.

Se no conceito de operação se entendesse apenas a transação comercial, a operação deveria representar necessariamente dois polos exteriorizadores de interesses distintos, pela impossibilidade de haver transação comercial de uma pessoa para si mesma. Se no conceito de operação se entendesse a solução mais ampla de um conjunto de meios para a consecução de um resultado, evidentemente o sentido poderia abarcar "operações" da mesma pessoa, na medida em que buscasse soluções ou composições comuns. O certo, todavia, é que, em termos jurídicos, absurda não é a adoção de uma ou outra concepção, certo também sendo, no campo do Direito Comercial, que o melhor sentido seja aquele pelo qual somente entre pessoas distintas, com intuito econômico definido, possam as operações mercantis ser consideradas.

No campo mais amplo do Direito Econômico, não se afasta, contudo, a interpretação mais lata.²

A diferença, todavia, reside no fato de que, no que concerne ao ICM, hoje ICMS, a expressão *circulação* estava explícita, entendendo eu, todavia, que, no que diz respeito ao IOF está ela implícita, visto que só se justifica a incidência do IOF na medida em que haja circulação de tais títulos e valores mobiliários.³

² *Caderno de Pesquisas Tributárias* n° 3, Ed. Resenha Tributária/CEEU, 1978, p.290

³ Escrevi: "Passamos, agora, ao exame da palavra *circulação*. São também inúmeros os sentidos que a palavra comporta, como movimento sanguíneo (zoologia e fisiologia), fluxo da seiva (botânica). O caminho da moeda (econômico), a distribuição de jornais, revistas etc. (editoria) etc.

No campo jurídico, a palavra representa a tutela legal, que se dá, conforme o ramo em que a referida tutela esteja regulada, à deslocação de um bem ou transferência de direitos e obrigações. Fala-se em circulação de bens e fala-se em circulação de direitos. Até mesmo em circulação de serviços.

O Código Tributário Nacional, ao cuidar dos impostos referentes ao Capítulo IV, do Título III, refere-se a impostos sobre a produção e circulação, razão pela qual admite um sentido amplo da expressão, atingindo bens, direitos e obrigações, e serviços.

Poder-se-ia dizer que, no universo jurídico, é circulação a movimentação de bens e serviços tutelados pelo Direito. Por expressão genérica, abrange as tutelas específicas. É circulação a venda. É circulação a doação. É circulação a prestação de serviços de alguém para outrem. É circulação tudo aquilo que tende para algo. Que sai de alguém para alguém ou de um lugar para outro.

O certo é que, da mesma forma que o ICMS incide sobre operações relativas à circulação de mercadorias e prestação de serviços, o IOF incide sobre operações relativas à circulação de títulos e valores mobiliários, sendo, de rigor, um dos nove impostos de natureza circulatória do sistema brasileiro.⁴

O sistema brasileiro é composto de quatro grandes complexos de fatos geradores a saber: renda, patrimônio, circulação de bens, serviços e títulos, e comércio exterior, que tem uma faceta nitidamente circulatória, embora os impostos incidentes sobre os primeiros sejam fundamentalmente impostos de natureza arrecadatória e aqueles incidentes sobre o último de natureza regulatória.

Sobre a renda hospeda o sistema dois impostos (renda federal e estadual), sobre o patrimônio quatro (IPVA, ITR, IPTU e IGF) e sobre a circulação de bens, serviços e direitos imateriais sete (IPI, ICMS, ISS, IVV, IOF, ITBI, ITBNO) além dos dois sobre o comércio exterior (II e IE).

O IOF é fundamentalmente um imposto circulatório nas suas cinco face-tas, a saber:

- 1) crédito
- 2) câmbio

... (3) Como se percebe, pode-se entender, por circulação, todos aqueles atos juridicamente tutelados, ou seja, pela lei, como tal, descritos. No caso em concreto, o exame da palavra *circulação*, mesmo unida à palavra *operação*, não permite ainda a solução do problema fundamental, no questionário apresentado, qual seja, o de saber se a circulação física de bens entre dois estabelecimentos do mesmo titular seria fato gerador do ICM ou se apenas a circulação, com intuito econômico, entre pessoas físicas ou jurídicas distintas, daria a possibilidade de deflagrar-se o processo impositivo. Isto porque os dois substantivos, enquanto isoladamente considerados, podem acobertar maiores ou menores campos de abrangência, desde que assim delimitados pela lei. Não admitimos a terceira pretendida alternativa de *circulação jurídica*, porque não há circulação, que pertina ao ICM, que não seja jurídica. Econômica ou física, será necessariamente jurídica.

Em face do exposto, respondemos à primeira questão que, apenas pelo texto constitucional, não se pode tirar, enquanto analisadas as expressões *operação* e *circulação*, nenhum significado definitivo. O sentido implícito nas palavras acima referidas somente poderá ser descoberto, a partir das respostas conjugadas das demais questões, em face da maior ou menor amplitude que o legislador pátrio tenha dado ao conjunto de normas e princípios que regulam a matéria" (*Caderno de Pesquisas Tributárias* nº 3, Ed. CEEU/Res. Trib., 1978, p.291/292).

4 Sacha Calmon Navarro Coelho ensina: "O ISOF também não sofreu alterações de perfil relativamente à Carta de 1967. Simplesmente, passou a ter suas alíquotas alteradas pelo Poder Executivo através de simples atos administrativos, sem catar submissão, na majoração, aos princípios da legalidade e da anterioridade, ao argumento de que é instrumento hábil de extrafiscalidade na área do mercado financeiro, tese com a qual não concordamos, *data venia* das opiniões em contrário. Acharmos até mesmo que tal licença tumultua e traz insegurança ao desenvolvimento de um sadio mercado financeiro no Brasil. Por que razão não se pode ter regras tributárias fixas, pelo menos por um ano, em tema de ISOF?"

Seja lá como for, o imposto está, doravante, no dispor do Executivo. Mas há ressalva: observadas as condições e limites fixados em lei" (*Comentários à Constituição de 1988 — Sistema Tributário*, Ed. Forense, 1990, p.204).

- 3) seguro
- 4) títulos
- 5) valores mobiliários.

Visto que incide na medida em que a operação se faz entre os dois pólos intervenientes, objetivando-se a obtenção ou a circulação de serviços ou de bens ou de valores ou de títulos.⁵

Por esta razão, há de se compreender também que embora cuide o constituinte de operações sobre crédito, câmbio e seguro, de um lado, e operações relativas a títulos e valores mobiliários de outro, a leitura correta deveria estar voltada necessariamente a serem as cinco operações relativas a tais operações circulatórias.

A abertura de um crédito é uma operação circulatória de dinheiro. O fechamento de um câmbio é uma operação circulatória de divisas. A constatação de um seguro é uma operação circulatória de serviço assecuratório do valor do bem ou vida garantidos pelas importâncias negociadas.⁶

5 Yoshiaki Ichihara escreve: "Este imposto, em relação à redação da Constituição anterior (art. 21, VI), não apresentou qualquer alteração.

Da mesma forma como nos comentários sobre o imposto de exportação foi suprimida a possibilidade de se criar reservas monetárias (art. 21, § 4º da CF de 1967) ou de capital, para financiamento de programas de desenvolvimento econômico. Esta prática foi proibida pelo art. 167, item IV da atual Constituição quando diz que é vedada a vinculação de receita de imposto a órgão, fundo ou despesa; e este caso não se enquadra nas ressalvas previstas no dispositivo constitucional.

Este imposto é conhecido também por Imposto sobre Operações Financeiras, e na realidade está desdobrado em vários impostos, tais como:

- Imposto sobre operações de crédito;
- Imposto sobre operações de câmbio;
- Imposto sobre operações de seguro.

Estes três impostos, na realidade, têm como conteúdo as operações de crédito, câmbio e seguros, títulos ou valores mobiliários.

Outra interpretação, que dá margem a uma conclusão possível, é a existência de outro imposto sobre operações com títulos e valores mobiliários, apesar de que, no nosso entender, as próprias operações de crédito poderão ser representadas ou ter como conteúdo "títulos e valores mobiliários". Caso assim entenda, este item passa a conter cinco impostos, uma vez que poderá ser desdobrado em "imposto sobre operações relativas a títulos e imposto sobre operações relativas a valores mobiliários", evidentemente, nos casos em que não incida imposto sobre operações de crédito ou de câmbio, uma vez que nestes casos se incorreria numa bitributação" (*Direito Tributário na Nova Constituição*, Ed. Atlas, 1989, p.127/128).

6 Aliomar Baleeiro preleciona: "VI — Operações de Seguro. Nos contratos de seguro de qualquer natureza — e no mundo atual quase todos os valores são seguráveis — o CTN, no inciso III do art. 63, vincula a efetivação à emissão do documento típico — a apólice lavrada pelo segurador. Mas equipara a ele qualquer documento equivalente, isto é, com o mesmo efeito. Todavia, admite também o aparecimento do fato gerador pelo recebimento do prêmio, que faz presumir a obrigação daquele segurador. Na prática, o prêmio é pago contra recibo ou documento entregue ao segurado ou remetido ao beneficiário, porque é possível o seguro celebrado em proveito de outro ou sobre risco de outro com reflexos sobre terceiro interessado. Segura-se, muitas vezes, no interesse do credor do segurado e não tanto

A transferência de um título financeiro ou societário é ato circulatório de recursos a eles referidos (dinheiro ou valores) e a alienação do mesmo bem financeiro é ato circulatório de um valor mobiliário.

O IOF, portanto, é um imposto que incide, necessariamente, sobre uma operação circulatória de bens, serviços, títulos, valores mobiliários ou direitos imateriais.⁷

Por esta razão, não há porque não entender que todas as operações mencionadas são operações de circulação, sendo o IOF um dos impostos incidentes sobre fatos geradores correspondentes à circulação de bens materiais ou imateriais.

... (6) pelo deste. O segurado pode celebrar seguro sobre sua vida em favor de herdeiros ou de terceiros, como sócios, em proveito da firma.

Noutros países, o negócio de seguro já atinge faculdades e modalidades ainda inéditas no Brasil. A "lei aplicável" — seja o fiscal da União competente para decretá-la no caso, seja a lei específica de seguros, estabelecerá pormenores e dirimirá dúvidas" (*Direito Tributário Brasileiro*, 10ª ed., Forense, 1981, p.272/273).

7 P. R. Tavares Paes esclarece: "O inc. 1 do art. 63 menciona as operações de crédito, afirmando que complementa o seu fato gerador a entrega total ou parcial do montante ou do valor que constitui objeto da obrigação.

Já escrevemos que "O crédito está sempre presente hodiernamente no campo e no mundo dos negócios. Expressão de diversos significados, tem em sua raiz a idéia de confiança, aplicada aos negócios; o crédito é a *alienam fidem sequi*. O prazo, o intervalo de tempo entre a prestação e a contraprestação, é o seu elemento essencial. Grande é a importância do crédito, por alguns considerado a maravilha do comércio moderno.

Enseja ele, todavia, riscos. Consciente destes, o credor não se sentirá seguro tão-somente com as garantias que lhe oferece o direito comum. Muito embora os bens do devedor sejam a garantia do credor, secundário é o papel no que concerne ao crédito consentido" (P. R. Tavares Paes, *Aval*, in *Enciclopédia Saraiva de Direito*, v.9, p. 436).

Nota-se que no inciso sob comentário não há resqúcio do princípio documental, exaurindo-se o fato gerador com a entrega total ou em parte da cifra objeto da obrigação ou a sua colocação à disposição do interessado, prescindindo, portanto, do documento como força probante. Já no inc.II o Código cuida de operações de Câmbio, constituindo o seu fato gerador a efetivação pela entrega em moeda nacional ou de documento representativo, ou sua colocação à disposição do interessado, em equivalente à estrangeira ou nacional entregue ou posta à disposição por este.

Quanto às operações de seguro, o fato gerador se completa com a emissão da apólice ou documento equivalente, ou recebimento do prêmio na forma da lei.

No concernente a títulos e valores mobiliários, o fato gerador deste imposto da competência da União é a emissão, translação, e quitação deles. Os títulos aí são os comprobatórios de créditos, como as cambiais, que são os verdadeiros títulos de crédito (letra de câmbio e nota promissória), as ações das sociedades anônimas, descabendo aí as quotas das sociedades por quotas de responsabilidade limitada, por motivos óbvios. Incluem-se as debêntures, do capital-obrigações da Sociedade Anônima, obrigações públicas e apólices da dívida pública da União etc.

Fique claro que o IOF não incide nas partes beneficiárias ou do fundador, uma vez que as instituições financeiras não podem emití-las" (*Comentários ao Código Tributário Nacional*, 3a ed., Ed. Saraiva, 1986, p.74/75).

Pela forma como visualizo o fato gerador do IOF, há de se compreender que ao se referir a operações de crédito (gênero) o constituinte já englobara a operação de títulos (espécie), sempre que tais títulos exteriorizassem uma operação de crédito como, por exemplo, as debêntures emitidas por uma sociedade por ações. As próprias ações de uma sociedade por ações exteriorizam um crédito do acionista contra o passivo não exigível da empresa, razão pela qual poderia, em interpretação lata, admitir-se que tais títulos implicariam, materialmente, uma operação de crédito.⁸

À luz de tal exegese, entendo que o IOF é, fundamentalmente, um imposto incidente sobre operações relativas à circulação de dinheiro ou valores a ele referidos, que se exteriorizam por operações de crédito *lato sensu*, câmbio, seguro (há uma circulação de dinheiro para pagamento da apólice e outra eventual no caso de sinistro, que representa o serviço prestado), de quaisquer espécies de títulos vinculados ao sistema financeiro ou a CVM e de valores mobiliários, nos termos do artigo 63 do CTN. E, por títulos e valores mobiliários, especificamente, considero aqueles títulos de emissão de instituições financeiras ou sociedades vinculadas a CVM ou valores que transitem pelo sistema financeiro ou sejam fiscalizados pela CVM.

Questão n.º 2: Qual é a base de cálculo do imposto referido no inciso V do artigo 153 da Constituição Federal?

Reza o art. 64 do CTN que:

“A base de cálculo do imposto é:

- I. quanto às operações de crédito, o montante da obrigação, compreendendo o principal e os juros;
- II. quanto às operações de câmbio, o respectivo montante em moeda nacional, recebido, entregue ou posto à disposição;
- III. quanto às operações de seguro, o montante do prêmio;
- IV. quanto às operações relativas a títulos e valores mobiliários:
 - a) na emissão o valor nominal mais o ágio, se houver;
 - b) na transmissão, o preço ou o valor nominal, ou o valor da cotação em Bolsa, como determinar a lei;
 - c) no pagamento ou resgate, o preço”.

8 Hiromi Higuchi lembra que: “O patrimônio líquido compreende a soma das contas de capital social, reservas de capital, reservas e reavaliação, reservas de lucros e lucros acumulados, subtraídas das parcelas de capital social não integralizadas, dos prejuízos existentes na escrituração comercial e do valor das ações em tesouraria ou quotas liberadas” (*Imposto de Renda das Empresas*, 15ª ed., Ed. Atlas, 1990, p.215).

À primeira vista, poder-se-ia entender que toda a operação é objeto do IOF, o que vale dizer, o valor completo da operação mobiliária, ou seja, da operação circulatória de valores, em sua variada forma de exteriorização, inclusive a de seguro que se relaciona a um valor de apólice e outro de prêmio.⁹

A Constituição Federal, todavia, no atual texto, determina que a imposição tributária não pode ter efeitos de confisco.¹⁰

Desta forma, não há como pretender um imposto superior ao valor do agregado no concernente às operações de crédito em geral, isto porque exterioriza tal operação a intenção de se obter um acréscimo. Ninguém empresta dinheiro para receber menos que o capital após o empréstimo. Ninguém, por mera filantropia, opera no mercado financeiro objetivando conscientemente obter prejuízo, razão pela qual, embora a base de cálculo seja o valor da operação,

⁹ Moisés Akselrad assim, no passado, interpretou o referido dispositivo: "Conforme legislação ordinária citada, nas operações de crédito a base de cálculo era tomada pelo valor global dos saldos das operações de empréstimo, de abertura de crédito e de desconto de títulos, apurados mensalmente.

Nas operações de seguro, a lei ordinária tomava o valor global dos prêmios recebidos em cada mês. A lei nº 5.143/66 (modificada pelos decretos-leis nº 914, de 7.10.1969, e 1.342, de 28.8.1974) fixou as alíquotas do IOF, mas autorizou o Conselho Monetário Nacional — CMN a desdobrar as hipóteses de incidência, modificar ou eliminar as alíquotas e alterar as bases de cálculo do imposto, observado, no caso de aumento, o limite máximo do dobro das previstas em lei.

As alíquotas do imposto, fixadas pela resolução nº 40, de 28 de outubro de 1966, do Banco Central do Brasil, eram as seguintes, cobradas na forma abaixo (vigência até 18.4.1980);

"a) no ato da concessão, por instituição financeira, de empréstimo, desconto ou aceite de títulos, de prazo igual ou superior a 180 dias e de prazo indeterminado, sobre o valor respectivo — 1%;

b) sobre o valor global dos saldos das operações bancárias de empréstimos e descontos com prazo inferior a 180 dias, apurados mensalmente com base nos balanços ou balancetes — 0,2%;

c) sobre o valor dos prêmios recebidos em cada mês referentes a seguros de vida e congêneres, de acidentes pessoais e do trabalho — 1%;

d) sobre o valor dos prêmios dos seguros de bens, valores, coisas e outros não especificados, excluídos o resseguro, o seguro de crédito à exportação e o de transporte de mercadorias em viagens internacionais — 2%;

e) operações de financiamento rural ou pecuário de valor até 50 (cinquenta) vezes o maior salário mínimo vigente no país e operações, sob qualquer modalidade, em que o devedor seja órgão da administração direta ou autarquia — nihil".

A receita líquida do IOF se destina à formação de reservas monetárias a serem aplicadas pelo Banco Central do Brasil na intervenção nos mercados de câmbio e de títulos e na assistência a instituições financeiras, em particular ao Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico — BNDE" (*Curso de Direito Tributário*, Ed. CEEU/Saraiva, 1982, p.432/433).

¹⁰ Gilberto de Ulhôa Canto ensina: "Para que haja confisco é necessário que haja absorção completa do benefício ou acréscimo de patrimônio que constituem a base de incidência do imposto" continuando: "Poderá, entretanto, haver efeito confiscatório de impostos sobre a produção e a circulação de mercadorias e/ou serviços, sempre que a alíquota real do tributo for maior do que a margem de lucro com que o contribuinte opera. Por exemplo, se um determinado imposto for de 15% e incidir sobre mercadoria vendida com a margem de lucro de 10%, em tese poderá haver confisco a não ser que o contribuinte possa transladar o montante do imposto. A hipótese poderia verificar-se, segundo se alega, no caso de incidência do ICMS sobre exportações de produtos semi-elaborados, uma vez que o mercado internacional tem preços inelásticos, os quais eventualmente não comportam a translação do imposto" (*Caderno de Pesquisas Tributárias*, vol. 14, Ed. CEEU/Res.Trib., 1989, p.28).

nas operações de crédito não pode tal incidência ultrapassar o *agregado financeiro*, isto é, os rendimentos, sem incorrer nos efeitos de confisco.

À evidência, por tal linha de raciocínio, nas hipóteses dos incisos I e IV do artigo 64 a base de cálculo deverá ser o agregado financeiro da operação, quando se referir ao mercado financeiro, devendo a alíquota ser, necessariamente, inferior à base de cálculo. No que concerne às operações com títulos mobiliários correspondentes à detenção de capitais, o nível de incidência não parametrado, deve ater-se a valores razoáveis não se compreendendo que possa ganhar conotação restritiva de imposto patrimonial e não, como é, de imposto circulatório. Por ser um imposto circulatório, nesta hipótese a razoabilidade deve corresponder à incidência, entendendo eu que só deveria incidir sobre aquelas operações em que os valores de mercado superem os valores nominais dos títulos — e nunca se inferiores — visto que, nestas circunstâncias, teria característica confiscatória, reduzindo ainda mais um patrimônio já contraído, por força das próprias leis de mercado.¹¹

A mesma teoria da razoabilidade deve conformar as operações de câmbio para que não ocorra, na incidência do tributo, autêntica manipulação confiscatória das taxas de câmbio.¹²

11 O XV Simpósio Nacional de Direito Tributário chegou à seguinte conclusão, em plenário: "Que espécie (ou subespécies) tributárias podem ensejar o efeito de confisco vedado pelo art. 150, V, da CF? Respostas:

Todos os tributos podem ensejar efeito de confisco, desde que ultrapassados os limites da razoabilidade, sendo, pois, inconstitucionais (aprovado por maioria).

Todos os tributos diretos podem ensejar o alcance confiscatório, desde que ultrapassados os limites da razoabilidade. No que se refere aos tributos indiretos podem eles se apresentar como excessivos ou proibitivos, sendo, nesta última hipótese, inconstitucionais.

Todos os tributos podem ensejar efeitos de confisco (posições minoritárias)" (*Caderno de Pesquisas Tributárias*, vol. 15, Ed. CEEU/Res. Trib., 1989, p.577).

12 Gustavo Miguez de Mello explica: "Pergunta-se: a cobrança do *piu iniquo dei tributi* pode ser referendada pelo Poder Judiciário? O ministro Aliomar Baleiro responde a esta questão assim:

"Por temerária que seja a afirmação, cremos, entretanto, que a capacidade contributiva vale como princípio constitucional ou *standart*, também para o juiz: não nos parece indiferente ao apelo de quem estabelece a evidência do *piu iniquo o antieconômico dei tributo* em desafio àquele dispositivo tão rico de conseqüências secundadas quanto à cláusula do *due process of law* do Direito americano". Ousamos, entretanto, discordar da afirmação do ministro Aliomar Baleiro de que a sua afirmação acima transcrita seja temerária.

Nada tem de temerária a referida afirmação do eminente e saudoso magistrado, como ficou acima demonstrado, e também porque a justiça é fundamento do Direito — matéria cuja análise, entretanto, excede os limites do presente trabalho.

Em virtude de a defesa da justiça constituir um tema de crucial importância, claro está que a matéria deve ser aprofundada, como o foi no estudo clássico de Richard Musgrave — ilustre ex-professor de Economia da Universidade da Harvard — *Estimating the Tax Burden*, devendo a capacidade econômica do contribuinte constituir um pressuposto fundamental do dimensionamento dos encargos tributários do contribuinte globalmente considerados, ou melhor, abrangendo todos os tributos de todos os membros da Federação" (*Caderno de Pesquisas Tributárias*, volume 14, ob. cit., p. 106/107/108).

Quanto às operações de seguro aplica-se, também, a teoria da razoabilidade, visto que o imposto incide sobre o custo da apólice (valor pago pelo segurado) e não sobre o eventual dano assegurado, não se justificando incidências elevadas.

Pelo exposto, portanto, entendo que, muito embora o artigo 64 fale em base de cálculo vinculada ao valor da operação, nas hipóteses dos incisos I e IV não pode o tributo superar o agregado financeiro ou incidir de maneira a tornar negativo o valor das operações. Nas hipóteses dos incisos II e III, para se evitar o efeito confisco, mister se faz incidência moderada.¹³

Questão n.º 3: Em que momento pode determinar que ocorreu o fato gerador do imposto em questão, nos termos do artigo 114 do CTN?

O artigo 64 oferta os indicadores para a ocorrência do fato gerador do IOF, nos termos do artigo 114 do CTN assim redigido:

“Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência”.¹⁴

13 Celso Bastos esclarece: “O art. 150, IV, proíbe a utilização do tributo com efeito de confisco. A atividade tributária deve ater-se à captação de apenas uma parte da expressão econômica da operação tributária. Deve cifrar-se ao razoável, no sentido de não ser tão ínfima a ponto de tornar-se insignificante para a arrecadação do Estado, como também não pode exceder um determinado montante, a partir do qual estaria havendo uma apropriação que sacrificaria o próprio direito à propriedade. Contudo, há que se referir algumas exceções por ocasião da utilização do tributo com finalidades extrafiscais. Admitem-se, portanto, em tese, alíquotas altas em impostos de importação ou mesmo de consumo quando não se desejem ver importadas ou consumidas determinadas mercadorias. É o caso, por exemplo, do fumo e das bebidas alcoólicas no imposto de consumo. Nessas hipóteses, valores de extrema significação social ou econômica podem legitimar a cobrança de tributos com altas alíquotas. A inexistência, contudo, dessa motivação de interesse coletivo leva naturalmente a que o imposto se torne confiscatório, lesivo ao direito de propriedade que a própria Constituição assegura. A doutrina reconhece a dificuldade da exata demarcação do ponto a partir do qual um tributo se torna confiscatório. A existência dessas áreas cinzentas não conduz, todavia, à diluição do próprio conceito; aliás, o fato de haver essas áreas limítrofes de difícil precisão é muito peculiar a todos os ramos do Direito. Uma tributação pode ser confiscatória sob duas modalidades fundamentais: uma consiste na tomada em consideração exclusiva da operação tributária; a outra, traduz-se na significação da cobrança daquela quantia ante a situação patrimonial do contribuinte. Temos para nós que o Texto Constitucional veda o confisco em quaisquer dessas modalidades” (*Curso de Direito Financeiro e de Direito Tributário*, Ed. Saraiva, 1991, p.134).

14 Bernardo Ribeiro de Moraes ensina: “Nosso Código Tributário Nacional oferece um conceito legal: “Art. 114. ...”.

Portanto, diante da noção jurídica de fato gerador da obrigação tributária, podemos dizer ser este um pressuposto de fato previamente estabelecido em lei capaz de produzir o efeito jurídico de dar nascimento à obrigação respectiva.

Características essenciais

Diante do conceito apresentado, de fato gerador da obrigação tributária, inúmeras características essenciais podem ser observadas nesta figura, quais sejam:

- o fato gerador é sempre definido em lei;
- o fato gerador tem significação exclusivamente fática;
- o fato gerador destina a produzir consequência jurídica.

O fato gerador, entendo eu, ocorre no momento em que a operação se completa, o que vale dizer, no momento em que o contrato entre as partes intervenientes, tácito ou expresso, se formalize.

No momento em que alguém adquire um CDB, mesmo tendo que receber seu valor no prazo estipulado, o fato gerador do IOF ocorre, nada obstante o pagamento venha a dar-se posteriormente.

Para tais hipóteses, a lei posterior não pode ter efeitos retroativos, nos termos do artigo 150 inciso III, letra a, da Constituição Federal, assim descrito:

“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”.

Com efeito, implementado o fato gerador da obrigação tributária, a lei posterior à Constituição e anterior à complementação do pagamento, nas hipóteses em que a própria emissão do título gera a imposição tributária, não pode ser aplicada por ferir o princípio da irretroatividade ao pretender atingir fato gerador já ocorrido.¹⁵

... (14) Em primeiro lugar, dizemos que o fato gerador da obrigação tributária é sempre definido em lei. Esta característica é eminentemente legal.

Em verdade, o fato gerador da obrigação tributária deve sempre estar previamente definido em lei, pois esse fato depende de conceituação legal positiva, sob pena de não poder produzir o efeito jurídico desejado. Trata-se de um *fato jurídico*, tipificado previamente na lei tributária, conforme adverte Perez de Ayala (III, p. 148). A obrigação tributária é do tipo das obrigações denominadas *ex lege* (a lei estabelece um pressuposto material para que, ao se concretizar, se instaure a obrigação tributária), sendo certo que sem lei definidora não haverá o nascimento do direito ao tributo, ou melhor, o nascimento da obrigação *ex lege*.

A lei tributária deve estabelecer, com clareza, em que situação alguém passa à condição de obrigado perante o poder tributante. A obrigação tributária é decorrente de lei. Somente mediante esta é que se pode definir as relações jurídicas em abstrato (as hipóteses de incidências) que, ao concretizarem, são origem às respectivas obrigações tributárias. Sem definição legal do fato gerador da obrigação tributária inexistirá o tributo. Haverá, no caso, apenas um fato da vida comum (um fato econômico, ou social, ou jurídico, sem relevância para o Direito Tributário)” (*Compêndio de Direito Tributário*, Ed. Forense, 1984, p. 546/547).

15 Escrevi: “III — cobrar tributos: a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado”.

Histórico

Emenda Constitucional nº 1/69 art. 153 § 3º
Constituição de 1967 art. 150 § 3º
Constituição de 1946 art. 141 § 3º

O terceiro princípio diz respeito à irretroatividade.

O inciso III letra a faz menção à irretroatividade impositiva. O Direito anterior não era tão claro a respeito. O anteprojeto (IASP-ABDF) era melhor e melhor protegia o contribuinte, como ocorria, também, com aquele da Subcomissão de Tributos.

Por esta razão, entendi, desde o início do Plano Collor I — e a semelhança entre o Plano Collor I e o II é a mesma que poderia existir entre Madre Thereza de Calcutá e Saddam Hussein, visto serem totalmente diferentes — que, ao criar o IOF — de natureza confiscatória, porque muito acima do agregado financeiro nas operações em curso — deu efeitos retroativos à lei tributária, em séria maculação da Constituição Federal e do CTN.

É que, ao instituir novas alíquotas, no próprio exercício, pretendendo atingir operações contratadas nos termos pertinentes à legislação comercial, à evidência, ofertou efeito retroativo — vedado pela lei maior — à nova imposição.

E, no concernente ao ouro, ao criar um adicional posterior à incidência única já ocorrida, conformou violação grotesca, abrindo campo a transformar a referida hipótese em imposição polifásica, posto que sempre que necessário seja arrecadar recursos pelo IOF sobre o ouro financeiro, bastará criar tantos adicionais quantos necessários para a grotesca operação impositiva.¹⁶

... (15) De qualquer forma, o texto aprovado representou avanço quanto à Constituição anterior. O problema, todavia, remanesce no tocante a alguns tributos, principalmente os diretos, como são os impostos sobre patrimônio e sobre renda.

Para os que entendem que o imposto de renda incide sobre cada aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica, no que toda a teoria das fontes e das bases correntes se justifica, à evidência, os fatos geradores anteriores a qualquer lei não podem ser atingidos.

A luz dessa linha de raciocínio, a própria contribuição social criada pela lei nº 7.689/88 é inconstitucional. O fato gerador do lucro de uma empresa não ocorre em um único momento, mas é formado no curso de uma série de aquisições de disponibilidade com o que, efetivamente, tal lucro não poderia ser atingido em relação a todas as entradas e saídas anteriores à lei que a instituiu.

O que se apura no fim do ano é apenas o lucro líquido, que foi composto com uma série de aquisições de disponibilidades econômicas e jurídicas. Os fatos geradores são todos anteriores. A apuração da base de cálculo é que se dá, posteriormente, isto é, ao final do exercício.

Como o texto constitucional faz menção a *fato gerador e não a base de cálculo*, à evidência, tal interpretação parece-me a mais correta e adequada.

Em outras palavras, a base de cálculo pode ser apurada, posteriormente ao fato gerador do tributo, mas se o fato gerador for anterior, à evidência, a lei que aumentar ou instituir o tributo não poderá ser aplicada àqueles fatos.

Aspecto relevante no que concerne ao respectivo tributo diz respeito à revogação do artigo 105 do CTN assim redigido: "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 artigo 116".

Fala o constituinte em que a lei não pode atingir fatos geradores ocorridos anteriormente.

Ora, o fato gerador pendente é um fato gerador ocorrido, apenas dependendo de complementação, o que vale dizer, pelo novo princípio constitucional, não se pode mais entender que a lei atual seja aplicável a fatos geradores pendentes anteriores.

A nitidez, a Súmula 584 perde também contextura com o novo discurso. Nascida à luz do texto anterior e ofertada exclusivamente para as pessoas físicas e seus rendimentos, não se compagina mais em face da clareza do princípio da irretroatividade assegurado como limitação ao poder de tributar. A união, portanto, do sistema de bases correntes com aquele da revogação da ocorrência da lei nova sobre fatos geradores pendentes ocorridos anteriormente, traz, agora, efetiva garantia aos contribuintes" (*Comentários à Constituição do Brasil*, 6º volume, tomo I, Saraiva, 1990, p.153/154/155/156).

16 Escrevi sobre a matéria: "A dicção constitucional faz menção à operação de origem como aquela sujeita ao IOF. E tendo que esta é a única operação sujeita ao IOF, o que vale dizer, aquela anterior à sua industrialização.

Por duas razões hospedo tal entendimento. Fala o legislador em operação de origem, não se devendo, portanto, admitir haja tantas incidências quantas forem as operações com o ouro, enquanto material

Nunca a densidade da violação constitucional foi tão nítida, primitiva, aética quanto a elevação da alíquota, já incidida sobre operações anteriores, de 1% para 35%, a título de adicional posterior ao fato gerador do imposto único!!!

Felizmente, o Poder Judiciário tem recolocado o império da lei contra o do arbítrio, a fim de que saiam as instituições fortalecidas no país.

... (16) não industrializado. Fosse possível a multiplicação de incidências, à evidência, não teria sentido o legislador constituinte falar em operação de origem.

Se a incidência se der na operação de origem, quando muitas vezes nem se sabe qual a real destinação do ouro — se para a reserva de patrimônio ou se para industrialização futura — deve-se entender que aquela incidência é substitutiva do atual imposto único, tendo o constituinte mantido a incidência sobre aquelas operações, mas através do imposto que permaneceu no elenco da competência impositiva da União.

Convenço-me cada vez mais de que o discurso legislativo objetiva manter sistema pelo qual a tributação anterior à real industrialização continua na competência da União e a posterior, na competência dos Estados e da própria União, pelos ICMS e IPI.

Em outras palavras, ao falar o constituinte em operação de origem, substituiu o IUM pelo IOF em relação àquelas operações que por decorrência, ficaram fora da competência da União e dos Estados pelo ICMS.

O segundo argumento é o de que fala o constituinte em sujeitar-se a operação exclusivamente ao IOF, linguagem semelhante à dos antigos impostos únicos. Ora, como nas operações de origem ainda não se tem claro qual a destinação do produto, há de se convir que pretendeu o constituinte manter o sistema anterior com rotulagens diversas, criando uma ficção constitucional para fazer menção à novidade, isto é, considerar o mesmo bem, mas em etapas diversas da operação, ora como ativo financeiro ou cambial, ora como mercadoria.

O certo, todavia, é que estabeleceu momentos diferentes para que a incidência se fizesse, pela extrema dificuldade de se poder definir uma tributação de um mesmo bem em face de sua destinação, de controle difícil e duvidoso.

Por esta linha de raciocínio, há de se compreender a expressão *Quando definido em lei*, que pode ter dois sentidos, a saber: o temporal, isto é, o momento em que vier a ser definido, ou modal, a forma pela qual vier a ser definido.

Meu primeiro impulso foi hospedar a segunda interpretação, lendo o discurso legislativo da forma seguinte: "O tipo de ouro que vier a ser definido como ativo" o que levaria o legislador a dizer que uma mesma operação poderia ser considerada sujeita ao ICMS ou ao IOF, conforme a destinação que o ouro viesse a ter. Essa interpretação cheguei a defender em meu livro *Sistema Tributário na Constituição*.

O exame mais aprofundado da questão, todavia, demonstra que o constituinte foi além, visto que, por ser a operação sujeita ao IOF apenas na origem e exclusivamente, eliminou conflitos permanentes e instabilidades constantes, sempre que na origem — quando o ouro ainda não passa por processo de industrialização comercial — se levante suspeita sobre o caminho que terá o ouro produzido nas jazidas, por garimpagem, farsagem ou importado.

Parece-me, pois, agora, que indicando o corpo do artigo duas fases distintas na produção do ouro, uma anterior, sujeita, na origem, exclusivamente ao IOF, e outra posterior sujeita ao ICMS e IPI, que o aspecto modal do advérbio *quando*, embora remanesça, perde a densidade para o advérbio *temporal*, isto é, de que será sujeito o ouro na sua origem (a primeira operação de conteúdo econômico), quando houver lei específica, não se sujeitando às regras atuais do IOF, pois que insuficientes para incidir sobre operações que são únicas e tributadas somente no início do processo produtivo.

Em outras palavras, o *quando* diz respeito ao modo e ao tempo em que a lei complementar será publicada e não apenas ao tipo de ouro, visto que a operação a que se refere a incidência é exclusivamente aquela de origem" (*A Constituição Aplicada I*, Edições CEJUP, 1989, p.110/111/112/113/114).

Respondo, pois, entendendo que o fato gerador ocorre, nos termos do artigo 63 do CTN, no momento da sua pactuação e nas condições por ela determinadas.¹⁷

Questão n.º 4: Está o mencionado imposto incluído entre os impostos sobre o patrimônio, renda e serviços e, portanto, abrangido pela imunidade do artigo 150, inciso VI, da Constituição Federal?

A expressão *patrimônio, renda e serviços* abrange, em linhas gerais, as três grandes formas de incidências conhecidas, ou seja, as circulatórias, as sobre os rendimentos e as sobre a propriedade.

Não se pode acatar uma interpretação redutora da expressão *serviços*. Há, na Constituição Federal, duas acepções para a palavra *serviços*, a saber: uma restrita e outra ampla.

17 Lembra Alberto Xavier que o artigo 63 do CTN não foi, por inteiro, utilizado senão em 1980, ao dizer: "A lei n.º 5.143, de 20 de outubro de 1966, não utilizou, porém, as quatro modalidades de hipóteses de incidência admitidas no Código Tributário Nacional, limitando-se a fazer incidir o tributo em causa sobre operações de crédito e de seguro, e deixando, por conseguinte, fora do seu âmbito de aplicação as operações de câmbio e as relativas a valores mobiliários. Diz, com efeito, o art. 1.º desta lei que "o imposto sobre Operações Financeiras incide nas operações de crédito e seguro, realizadas por instituições financeiras e seguradoras, e tem como fato gerador:

I - no caso de operações de crédito, a entrega do respectivo valor ou sua colocação à disposição do interessado;

II - no caso de operações de seguro, o recebimento do prêmio".

Esta lei revogou as leis relativas ao Imposto do Selo (art. 15), dando ainda, no art. 16 competência ao Ministro da Fazenda para, sob proposta do Conselho Monetário Nacional, reduzir ou suprimir o Imposto do Selo sobre operações de câmbio, precisamente uma das modalidades de hipótese de incidência deste tributo admitida pelo Código Tributário Nacional, mas não tipificada na lei n.º 5.143/66.

Deste dispositivo decorre que as operações de câmbio, após a edição desta lei, continuaram sujeitas ao Imposto do Selo, escapando ao âmbito de incidência do novo tributo.

Note-se que a lei n.º 5.143, apesar de publicada em 20 de outubro de 1966, teve o cuidado de diferir o início da sua vigência para o dia 1.º de janeiro de 1967 (art. 18), ordenando a aplicação da legislação vigente à época em que se constituiu a obrigação tributária, no caso de exigência do imposto cujo fato gerador tenha ocorrido até 31 de dezembro de 1966 (art. 15, I).

Respeitou, assim, escrupulosamente, o princípio da anterioridade.

O decreto-lei n.º 914, de 7 de outubro de 1969, voltou a ocupar-se do tributo em causa, alterando disposições da lei n.º 5.143, de 20 de outubro de 1966. Este diploma reformulou preceitos relativos aos sujeitos passivos do imposto e as isenções, mas deixou intocados os respeitantes às hipóteses de incidência e respectivas bases de cálculo, pelo que as operações de câmbio continuaram excluídas do seu âmbito de aplicação.

Por sua vez, o decreto-lei n.º 1.783, de 18 de abril de 1980, veio estabelecer que "o imposto incidente nos termos do art. 63 do Código Tributário Nacional, sobre operações de crédito, câmbio e seguro, e sobre operações relativas a títulos e valores mobiliários, será cobrado às seguintes alíquotas:

IV - operações de câmbio: 15% sobre o valor da operação".

Este diploma exigiu, pois, pela primeira vez o imposto sobre operações de câmbio, definindo, ainda, quanto a elas, que são "contribuintes" os compradores de moeda estrangeira (art. 2.º) e "responsáveis" as instituições autorizadas a operar em câmbio (art. 3.º, III). A regulamentação do decreto-lei n.º 1.783 foi posteriormente desenvolvida através das resoluções n.ºs 610, 612 e 619 do Conselho Monetário Nacional, respectivamente de 18 de abril, de 8 de maio e de 30 de maio de 1980, bem como das circulares do Banco Central do Brasil n.º 523, de 23 de abril de 1980 e 530, de 8 de maio de 1980, tendo a citada Resolução 619 consolidado e revogado as demais" (*Direito Tributário e Empresarial — Pareceres*, Forense, 1982, p.220/221).

A expressão restrita pode ser encontrada na própria enunciação de dois impostos, o de serviços de qualquer natureza e a parte acrescida ao ICMS de serviços sobre transportes e comunicações.¹⁸

A aceção *ampla* vincula-se à noção de *serviço público*. Todos os serviços *stricto sensu* e bens fornecidos pelo Estado, na sua área de atuação, são considerados no gênero *serviços públicos*, razão pela qual houve por bem, o constituinte, ao considerar a imunidade pertinente aos impostos, atingir suas três grandes vertentes, a saber: os impostos circulatórios, os patrimoniais e os incidentes sobre a renda.¹⁹

O artigo 150, inciso VI da Constituição Federal assim redigido:

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

.....
VI. instituir impostos sobre:

- a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;
- b) templo de qualquer culto;

¹⁸ Escrevi: “A imunidade, todavia, diz sempre respeito a impostos. Não às outras espécies tributárias. E, à evidência, em face de as decisões anteriores terem por suporte a ilegalidade da cobrança do IR sobre atividades imunes, há que se renovar a demanda para efeitos de obter a exclusão da exigência do IOF das entidades fechadas de previdência privada.

E aqui me parece que a questão poderia ser examinada apenas para assegurar a imunidade e não para contestar o novo IOF (M.P. 160), verdadeiro imposto sobre o patrimônio, cuja inconstitucionalidade é tão notória, que me espanta tenha tido a Presidência da República a coragem de emitir tal Medida e o Congresso de aprová-la. Acresce-se que os impostos sobre serviços (*stricto sensu*) estão no CTN no capitulo dos impostos sobre circulação, de tal maneira que a expressão renda, patrimônio e serviços (*lato sensu*), a que fez menção a Constituição, assegura às entidades filiadas à consultente a imunidade. De rigor, o IOF (um verdadeiro imposto “travesti”, nasceu como imposto sobre a circulação, mas dizem, seus atuais gestores, que se transformou em um imposto sobre o patrimônio), incide sobre a renda, sobre o patrimônio e sobre a circulação dos serviços do sistema financeiro em valores superiores ao próprio valor de circulação.

A imunidade, portanto, por qualquer ângulo que se examine a original e inconstitucional criação da equipe econômica do governo com o título de IOF, garante as filiadas da consultente, não podendo por ele ser atingida.

Não há, portanto, necessidade de se discutir perante o Poder Judiciário a constitucionalidade ou não do IOF veiculado pela M.P. nº 160, mas apenas a sua não aplicação às instituições filiadas à consultente. Vale dizer, por serem entidades imunes, não há porque incidir o IOF sobre suas operações, se constitucional fosse, que não é, a pretendida, nova e original exigência do programa Brasil Novo” (*O Plano Brasil Novo e a Constituição*, Ed. Forense, 1990, p.55/56/57).

¹⁹ Ao cuidar da classificação de serviços públicos, Hely Lopes Meirelles refere-se aos serviços industriais: “Serviços industriais são os que produzem renda para quem os presta, mediante a remuneração da utilidade usada ou consumida, remuneração esta que tecnicamente se denomina tarifa ou preço público, por ser sempre fixada pelo Poder Público, quer quando o serviço é prestado por seus órgãos, ou entidades, quer quando por concessionários, permissionários ou autorizatários. Os serviços industriais são impróprios do Estado por consubstanciarem atividade econômica que só poderá ser explorada diretamente pelo Poder Público, quando ‘necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo, conforme definidos em lei’ (Const. Rep., art. 173)” (*Direito Administrativo Brasileiro*, 15ª ed., Ed. Rev.dos Trib., 1990, p.292).

c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;

d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão”;

só pode hospedar a interpretação ampla de *serviços*, pois, de outra forma, estariam a União, Estados e Municípios cobrando entre si os tributos incidentes sobre a circulação de bens materiais e imateriais, que não exteriorizassem uma prestação de serviços *stricto sensu*, o que, à evidência, não ocorre.

O próprio IOF, que se pretendeu cobrar das Prefeituras, em suas aplicações financeiras, foi afastado pela Justiça de 1.^a Instância, que entendeu inadmissível a União exigir dos Municípios, por circulação de títulos financeiros de titularidade da Prefeitura, o referido imposto.

Aos argumentos atrás apresentados, acrescente-se aquele pelo qual a imunidade se interpreta sempre extensivamente ao contrário da isenção. E a adoção da interpretação extensiva não hospeda a concepção restrita pela qual a União poderia cobrar IPI e IOF de Estados e Municípios, os Municípios ITBI da União e dos Estados e os Estados ICMS da União e dos Municípios.²⁰

A interpretação extensiva é a única possível para a hipótese, como já tem decidido o STF, considerando que a imunidade não pode ser interpretada de forma restritiva.

De lembrar-se que a publicidade, apesar de não constar do texto, foi considerada imune, se contratada pelos jornais, com o que se adotou a interpretação extensiva.²¹

20 Na linha da interpretação ampla das imunidades, leia-se a ementa do REO nº 80.603-SP, DJU de 24.5.79, p. 4.090: *papel de imprensa — ato inexistente — interpretação literal*.

Não são as dimensões (variáveis segundo o método industrial adotado) que caracterizam o papel para impressão. *Ao contrário da isenção tributária, cujas regras se interpretam literalmente, a imunidade tributária admite ampla inteligência* (grifos meus).

21 O ministro Thompson Flores, ao aderir também à interpretação extensiva da imunidade sobre jornais, livros e periódicos, justifica a inclusão de serviços não discriminados expressamente na Magna Carta, dizendo: “Embora arrimado em bons fundamentos, peço venia ao eminente Relator para acompanhar o voto do eminente ministro Cunha Peixoto.

Como S. Exa. considero que a Constituição, em seu artigo 19, III, *d*, institui ampla imunidade tributária em prol dos jornais e periódicos, assim propugnando por sua mais ampla circulação e por óbvias razões.

Tal desiderato, por certo, só seria alcançado reduzindo o preço de aquisição, e para isso também tornou imune o papel destinado à impressão.

O anúncio constitui base segura para a redução dos custos, o que importa na mitigação dos preços. Tributá-los não poderia estar na cogitação do princípio. Com isto, certamente, não se está aliviando as empresas de publicidade, as quais estarão sujeitas à tributação normal.

É a conclusão que extraio do sistema adotado pela Magna Carta” (RTJ/87, vol. II, p.612).

Considero, pois, ser o IOF imposto indireto inserto na imunidade, a que se refere o inciso VI do artigo 150 da Constituição Federal.²²

Questão n.º 5: O princípio da anualidade esculpido no § 2.º do artigo 165 da Constituição (a lei de diretrizes orçamentárias disporá sobre as alterações na legislação tributária) abrange o IOF? Esse princípio excepciona, integra ou acresce em relação ao da anterioridade?

Entendo que sim.

Já sobre a matéria escrevi artigo, que passo a reproduzir:

“A Constituição de 1988, em matéria tributária, hospedou os dois princípios mais estudados no Direito Tributário, que são os da anualidade e da anterioridade.

Pelo princípio da anualidade, a lei tributária necessita ser anterior ao exercício em que o imposto será cobrado e também anterior à lei orçamentária. Pelo princípio da anterioridade, a lei tributária pode ser posterior à lei orçamentária, mas deve ser anterior ao exercício em que o tributo será exigido.

A Constituição Federal de 1946 continha os dois princípios e foi baseada em ambos (artigo 141, § 34) que, em 1961, o STF derubou a pretendida reforma tributária do primeiro-ministro Tancredo Neves, que não a fizera sancionada antes de 15 de novembro, data limite para a aprovação do orçamento.

O caso em julgamento no STF, que por coincidência era patrocinado por mim e pelo advogado José Carlos Graça Wagner, restabeleceu a dupla garantia ofertada pelo texto maior aos cidadãos.

22 Na mesma linha, leia-se de Aliomar Baleeiro em seu clássico livro *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar* (Forense, 5ª ed., RJ, 1977, p. 126/127): “Mas pode acontecer que, em casos especiais, o ICM, se cobrado, onere o órgão público vendedor, que, nesse comércio, exercita uma função pública sem possibilidade de transferência do ônus fiscal para o comprador. A questão já foi suscitada com as operações do Instituto Brasileiro do Café no exercício da política econômica que inspirou sua organização.

Sabido que esse produto representa parcela precípua do comércio internacional controlado pela União através desse órgão, por necessidade de apoio do balanço de pagamentos, parece-nos inexistível, nesse caso especial, o ICM.

A hipótese rege-se pelo artigo 19, III, a, da Constituição Federal de 1967 e não pelos §§ 3º e 4º do art. 58 do CTN ou pelo art. 6º, § 1º, nº III, do DL 405/68.

A matéria foi submetida ao Pleno do STF, em seguranças pedidas pelo Inst. Brasileiro do Café contra alguns Estados (RMS 18.809, rel. V. Nunes; 18.991, rel. B. Monteiro; e 19.097, rel. O. Trigueiro - todos decididos, em 1974, a favor do IBC”.

A Constituição de 1967, todavia, eliminou o princípio da anualidade, apenas conservando o da anterioridade, que, após algumas emendas constitucionais, ganhou o perfil do artigo 153, § 29, cuja redação era a seguinte:

§ 29 — Nenhum tributo será exigido ou aumentado sem que a lei que o houver instituído ou aumentado esteja em vigor antes do início do exercício financeiro, ressalvados a tarifa alfandegária e de transporte, o imposto sobre produtos industrializados e outros especialmente indicados em lei complementar, além do imposto lançado por motivo de guerra e demais casos previstos nesta Constituição”.

Alguns tributos estavam inclusive excepcionados da sujeição ao princípio da anterioridade, como o IPI e os impostos de importação e exportação.

A atual Constituição se, de um lado, alargou as exceções ao princípio da anterioridade, reintroduziu, em matéria tributária, o princípio da anualidade, estando os artigos 150, inciso III, letra b e 165, § 2º, assim redigidos:

“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:

...

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou”.

“Art. 165, § 2º — A lei de diretrizes orçamentárias compreenderá as metas e prioridades da administração pública federal, incluindo as despesas de capital para o exercício financeiro subsequente, orientará a elaboração da lei orçamentária anual, *disporá sobre as alterações na legislação tributária* e estabelecerá a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento” (o grifo é meu), excepcionando da submissão ao primeiro princípio os impostos de importação, produtos industrializados e operações financeiras (art. 153, § 1º).

Nos comentários à Constituição Federal, que estou escrevendo em 16 volumes com o professor Celso Bastos (já foram publi-

cados 4), examino as exceções ao princípio da anterioridade, que não consta do princípio da anualidade, demonstrando inexistir conflito na interpretação aplicável aos dois.

Pelo princípio da anualidade, que é de espectro maior e que não comporta exceções a qualquer tributo, toda a alteração de legislação tributária deve constar da Lei de Diretrizes Orçamentárias. O constituinte foi suficientemente incisivo ao dizer que a LDO “disporá sobre as alterações na legislação tributária”.

Ora, se a LDO não dispuser sobre tais alterações, à evidência, para o exercício subsequente, nenhuma alteração na legislação tributária poderá ser realizada, por respeito ao princípio maior da anualidade.

Se, todavia, a LDO declarar que, em relação ao IOF, IPI, II e IE poderão, o Poder Executivo — nos limites da lei — e o próprio Poder Legislativo, aumentar tais tributos até x%, *mesmo que o aumento ocorra no exercício subsequente*, à evidência, afastar-se-ia o princípio da anterioridade, a que não se subordina os quatro impostos mencionados.

Desta forma, a LDO é que dispõe sobre as alterações da legislação tributária, inclusive aquelas que ocorrerão no exercício seguinte (tributos excepcionados) ou no próprio exercício da LDO (tributos a que se aplica o princípio da anterioridade).

É esta a interpretação que oferto em três livros (*Comentários à Constituição do Brasil*, vol. 6, tomos I e II, e no *Sistema Tributário na Constituição de 1988*, todos editados pela Saraiva).²³

Não há porque mudar a opinião em face dos argumentos retromencionados.²⁴

S.M.J.

São Paulo, abril de 1991

24 Wanderley José Federighi esclarece: "Já o juiz Alfredo França Neto, da 30ª Vara da Justiça Federal, também do Rio de Janeiro, concedeu liminar em favor de uma advogada, em mandado de segurança, para isentá-la do pagamento de 15% do IOF sobre a transação de compra e venda de ouro com o Banco do Brasil.

Os jornais ainda dão notícia de que a confusão criada pelo governo federal, com o novo IOF, não parou com a sua instituição, pela medida provisória nº 160, seguida pela lei nº 8.033. Em maio de 1990, houve grande tumulto relativo ao prazo de recolhimento do tributo.

Em 16 de maio, o "Diário do Comércio e Indústria" noticiava que o governo pretendia taxar as transferências com o IOF, com a alíquota de 20%, tendo, contudo, recuado em tal intenção. Igualmente revogou a imposição da alíquota de 15% sobre operações de crédito ao consumo. A resolução nº 1.706, do Banco Central, foi duramente criticada por tributaristas, e acabou por ser revogada no mesmo dia em que entrou em vigor.

A mesma edição do DCI noticia que ocorreu outra confusão, quando contribuintes tentaram pagar o IOF referente à declaração do art. 4º da lei nº 8.033, antes do dia 18 de maio, utilizando-se de cruzados novos bloqueados, o que a lei permitia.

Os bancos não aceitaram o pagamento porque, segundo o jornal, "ainda não sabiam como operacionalizar o IOF sobre a transferência de titularidade, instituído pelo Banco Central, através da resolução nº 1.706". E a edição do dia seguinte daquele mesmo jornal dava conta de que os técnicos da equipe econômica do governo resolveram retirar a tributação adicional de 20%, no caso de transferência de titularidade, pois perceberam que ela "era simplesmente inconstitucional".

Posteriormente, o governo baixou nova medida provisória, de nº 195, em 30 de junho de 1990, tributando as aplicações financeiras em até 1,5% ao dia da taxa, esta que, segundo o tributarista Ives Gandra da Silva Martins, seria inconstitucional, por não estar incluída na Lei de Diretrizes Orçamentárias aprovada pelo Congresso, em 1989.

E, a julgar-se pelo recrudescimento da inflação, bem como por recentes atitudes e declarações de membros da equipe econômica, existe a possibilidade de um novo "pacote" econômico ser baixado, sabe-se lá com que inovações, no que tange ao IOF. A dinâmica, relativamente a tal tributo, tem sido uma constante.

Disso tudo, pode-se concluir que houve, no mínimo, muita precipitação do Executivo Federal, em sua tentativa de recobrar o controle da economia e debelar a inflação. Não se questionam os propósitos, e sim os métodos; para se chegar aos fins pretendidos (e isto não foi feito), ignorou-se a legislação tributária existente, bem como a própria Constituição Federal. Em consequência, foram feridos direitos e garantias individuais.

As consequências disso, à evidência, são graves. Pelo que foi exposto neste trabalho, ficou evidenciado que, pela ordem constitucional anterior, o tributo poderia ter suas alíquotas majoradas, mas não poderia tal majoração ser cobrada no mesmo exercício fiscal. Na atual ordem constitucional, o IOF não está mais sujeito ao princípio da anterioridade. Mas tal inovação deve ser veementemente repudiada, por dar margem ao arbítrio — o que efetivamente ocorreu.

Como ficou demonstrado, o novo IOF encontra-se descaracterizado, tendo sido transformado em imposto sobre o patrimônio. Evidenciou-se, ainda, a existência de possível bitributação, além de retroatividade da lei nº 8.033, pela norma de seu art. 2º, I.

Tudo isto demonstra, assim, a inconstitucionalidade da exigência fiscal que pode ser enfrentada pelo uso dos diversos remédios jurídicos postos à disposição do contribuinte; mandados de segurança, medidas cautelares, ações ordinárias e mesmo ações de repetição de indébito, para aqueles que já foram lesados. Como o "Plano" parece não ter retorno, ao contribuinte mais cômico de seus direitos não resta senão a mais prosaica das soluções: o recurso à Justiça, para que esta, exercendo suas funções institucionais, faça cumprir o ordenamento jurídico nacional vigente, restabelecendo, ao menos caso a caso, a soberania da Lei Maior. Ou, como disse o já citado Ives Gandra da Silva Martins, no artigo anteriormente referido, publicado no Jornal "Notícias Forenses": "As inconstitucionalidades são inúmeras e poderão ser examinadas pelo Poder Judiciário agora ou mais tarde, visto que, respeitados os prazos decedenciais e prescricionais, a Constituição, embora arranhada, continua em plena vigência e o Poder Judiciário está, para desmaculá-la, na plenitude de suas forças, podendo, serenamente, examinar as violações, quando for a ocasião" (Suplemento Tributário LTr nº 25/91).

O jurista Ives Gandra da Silva Martins, um dos mais conceituados tributaristas brasileiros, apresenta, neste décimo volume da série *A Constituição Aplicada*, oito pareceres sobre a aplicação prática de aspectos controvertidos da Constituição brasileira.

Os pareceres deste livro versam sobre:

Imposto sobre a renda
(art. 153, inciso III)

Devido processo legal
(art. 5º, inciso IV)

O princípio da moralidade pública
(art. 37 caput)

O direito de propriedade
(art. 170, inciso II)

ISS
(art. 156, inciso IV)

Imunidade constitucional
(art. 150, inciso VI)

Finsocial
(art. 56 do ADCT)

IOF
(art. 153, inciso V)