

Ives Gandra da Silva Martins

A
CONSTITUIÇÃO
APLICADA

8

EDIÇÕES CEJUP



A CONSTITUIÇÃO APLICADA
VOLUME 8

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 - Vol. 1 ☆ A Constituição Aplicada - Vol. 2 ☆ A Constituição
Aplicada - Vol. 3 ☆ A Constituição Aplicada - Vol. 4 ☆ A Constituição
Aplicada - Vol. 5 ☆ A Constituição Aplicada - Vol. 6 ☆ A Constituição
Aplicada - Vol. 7 ☆ Duas Lendas (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

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.8 — Belém:
CEJUP, 1993.

ISBN - 85-338-0149-1

157 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 Titular de Direito Econômico e de Direito Constitucional da Universidade Mackenzie. Presidente do Conselho Superior de Estudos Jurídicos da Federação do Comércio do Estado de São Paulo. Membro da Academia Paulista de Letras, Academia Brasileira de Letras Jurídicas, Academia Lusíada de Ciências, Letras e Artes, Academia Internacional de Direito e Economia

A CONSTITUIÇÃO APLICADA VOLUME 8



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

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



Impresso na GRAFICENTRO/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 8.º volume de coletânea de estudos sobre a aplicação da Constituição, na linha dos sete anteriores, objetiva apresentar estudos sobre casos concretos e controvertidos trazidos à minha reflexão.

Creio seja esta forma de divulgação, encontrada pelos incansáveis Gengis Freire e Ana Rosa, aquela que mais facilite a outros estudiosos, com idênticas dúvidas e eventualmente outras soluções, que meditem sobre as questões levantadas, com o que se obterá, em breve, o perfil doutrinário do texto de 1988. Minha modesta colaboração para tal reflexão é ofertada, mais uma vez, por tal veículo, cuja aceitação tem superado minhas expectativas.

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS

SUMÁRIO

Apresentação	5
Cláusula desestimuladora de violação dos contratos de consórcio, que prevê devolução das importâncias pagas sem correção monetária e juros ao final das operações (O princípio da autonomia de vontade. Art. 170, § único, da Constituição Federal)	9
A imunidade tributária das instituições de assistência social (Art. 150, inciso VI, letra c, da Constituição Federal)	27
Os princípios da moralidade pública e da impessoalidade da administração (Art. 37 da Constituição Federal)	41
Fato gerador do ICMS em relação à carga e descarga de transporte intermunicipal e interestadual de mercadorias (Art. 155, inciso I, letra b, da Constituição Federal)	62
Comercialização de flores por método decrescente de preços (O princípio da livre iniciativa. Art. 170 da Constituição Federal)	84
Atualização da remuneração de debêntures à luz da Lei n.º 8.177/91 (O princípio da patrimonialidade e o planejamento macroeconômico. Art. 174 da Constituição Federal)	98
Programas de computador não são produtos industrializados e não estão sujeitos à incidência do IPI (O fato gerador do IPI. Art. 153, inciso IV, da Constituição Federal)	116
Correção monetária do balanço (O fato gerador do Imposto de Renda. Art. 153, inciso III, da Constituição Federal)	128

**CLÁUSULA DESESTIMULADORA DE VIOLAÇÃO DOS
CONTRATOS DE CONSÓRCIO, QUE PREVÊ DEVOLUÇÃO DAS
IMPORTÂNCIAS PAGAS SEM CORREÇÃO MONETÁRIA E
JUROS AO FINAL DAS OPERAÇÕES — LICITUDE DA
PACTUAÇÃO POR FORÇA DE DETERMINAÇÃO LEGAL E DA
APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA AUTONOMIA DA VONTADE —
ASPECTOS JURÍDICOS DA INDEXAÇÃO MONETÁRIA —
PARECER**

CONSULTA

Formulam-me, a Associação Brasileira de Administradoras de Consórcios e o Sindicato Nacional das Administradoras de Consórcios, a seguinte consulta:

“No Regulamento Padrão para formação de grupos de consórcios para aquisição de bens de qualquer natureza, aprovado pela Secretaria da Receita Federal do antigo Ministério da Fazenda, consta dispositivo contratual estabelecendo que a restituição de quantia paga pelo consorciado desistente ou excluído do grupo, será efetuada sem juros e sem correção monetária.

A forma de devolução da quantia, retromencionada, tem sido questionada junto ao Poder Judiciário. Conquanto a Jurisprudência não esteja pacificada, recentemente, o STJ acolheu pedido de desistente para declarar-lhe o direito de ter os valores pagos ao consórcio, corrigidos monetariamente.

S. Exa., o Ministro Athos Carneiro, relator designado do V. Acórdão do Recurso Especial — porquanto o Ministério Barros Monteiro foi vencido ao dar provimento integral ao apelo — justificou a negativa de provê-lo entendendo que a cláusula contratual seria leonina, e, por isso, considerou-a inexistente para determinar a correção monetária dos valores a serem restituídos.

Diante dos fatos retrodescritos, estas entidades submetem à apre-

ciação do insigne professor a liceidade da cláusula seguinte, que, como dito, consta de todos os contratos para aquisição de bens pelo sistema de consórcio:

“54. *omissis*

§ 1º *omissis*

§ 2º Os participantes que desistirem do consórcio ou que dele forem excluídos, inclusive seus herdeiros ou sucessores, receberão de volta as quantias já pagas, sem juros e sem correção monetária, dentro de 30 (trinta) dias do encerramento das operações do grupo, deduzidas as taxas de administração recebidas e acrescidas do saldo remanescente dos fundos comum e de reserva, proporcionalmente às contribuições recolhidas”.

Anexos à consulta vieram duas decisões do Superior Tribunal de Justiça e parecer do eminente jurista Humberto Theodoro Jr.

RESPOSTA

É o consórcio associação transitória de consumidores, que, mediante prévia pactuação, objetivam adquirir bens determinados no limite de suas contribuições para atendimento de todos eles, mediante sorteio daqueles adquiridos com os recursos periodicamente ofertados pelos pactuantes ou, eventualmente, com lance adicional¹.

É, pois, um contrato que, embora não seja atípico, difere da contratualística clássica, visto que todos os participantes acordam um conjunto de regras, hoje disciplinadas por lei, que regerá a aquisição dos referidos bens em determinado lapso temporal até a satisfação de todos os consorciados².

1 — No referido parecer assim conforma a figura do consórcio o prof. Humberto Theodoro Jr.:

1. O consórcio é uma figura contratual nova que tem por objetivo a associação de consumidores, para conjugar recursos destinados à aquisição de bens da mesma espécie em quantidade equivalente aos consorciados.

2. Os recursos são coletados periodicamente e vão sendo aplicados paulatinamente na compra dos bens sorteados entre os diversos participantes.

3. É, pois, uma forma de sociedade civil de caráter transitório (Antonio Chaves, Tratado de Direito Civil, 3ª d., S. Paulo, Ed. RT, V. II, t. II, p. 1386). Sua essência reside na conjugação de esforços e recursos dos diversos associados para que se adquiram os bens visados, um para cada consorciado. De maneira que quando contemplado o último deles, o contrato se exaure, mas enquanto tal não se der, todos permanecem vinculados às contribuições necessárias para atingir a meta comum.

2 Álvaro Villaça ensina: “Contrato atípico é o que não se ajusta em qualquer dos tipos, dos moldes, dos modelos contratuais estabelecidos em lei.

Respeitando o fato de estar incrustada no uso a expressão contrato inominado, mas tecnicamente seria de dizer-se contrato atípico.

Atipicidade significa ausência de tratamento legislativo específico.

Nada obstante a legislação existente, não há que se falar em contrato de adesão como é concebido pela doutrina. No consórcio, apenas os consorciados são os pactuantes, sendo a Administradora uma singela empresa contratada para gerir os recursos de seus administrados. Ela não é a pactuante principal no consórcio, porque os que pactuam são os consorciados. Sua responsabilidade é aquela que pertine aos contratados, profissionalmente, para o exercício de uma determinada tarefa ou para o cumprimento de um mandato³.

À evidência, se os consorciados são aqueles que se obrigam mutuamente à consecução de determinada finalidade, inexistente o contrato de adesão típico, que pressupõe alguém que oferte um bem e serviço sob determinadas condições, impondo ao outro sua aceitação. No contrato entre os consorciados todos se auto-obrigam às mesmas condições, que são geridas pela administradora nos termos da legislação ordinária reguladora da matéria. O contrato perde a tipicidade da adesão em face da peculiar característica de que os agentes principais aceitaram mutuamente as condições que pactuaram, sob a administração externa de uma entidade, não-consorciada, mas apenas chamada a gerir os recursos para aquisição de certos bens, mediante uma remuneração pré-fixada⁴.

Cuidando da classificação dos contratos típicos (ou nominados) e atípicos (ou inominados), deixa patente Luiz Riera Aisa (52) que "Los primeros son los que tienen ya un molde y reglamentación expresa en la legislación positiva. Los segundos deben su origen a la libertad de pacto y a la doctrina de número APERTUS en que se desenvuelven las relaciones contractuales. Los particulares, en los límites fijados por la ley, están perfectamente legitimados para construir a su antojo las figuras obligacionales que crean convenientes. Son, por tanto, contratos innominados o atípicos aquellos que no tienen establecida una particular reglamentación y que deben regirse por los pactos en ellos establecidos" (*Contratos inominados ou atípicos e negócio fiduciário*, CEJUP, 3ª ed., 1988, p. 92)..

3 Orlando Gomes ensina: "Uma das figuras mais interessantes do Direito Contratual moderno é o grande contrato de adesão.

Grande esforço tem a doutrina empregado para explicá-la à luz dos conceitos tradicionais, mas sérias dificuldades se apresentam porque, como se tem observado, sua estrutura não se ajusta bem no esquema clássico do contrato. O contrato de adesão caracteriza-se por permitir que seu conteúdo seja preconstituído por uma das partes, eliminada a livre discussão que precede normalmente à formação dos contratos, mas até este seu traço distinto continua controvertido.

A imposição da vontade de um dos contratantes a do outro seria o traço distinto do contrato de adesão, mas essa caracterização importa reconhecer, na figura do contrato de adesão, uma deformação da estrutura do contrato. Daí a importância da análise de sua estrutura.

No contrato de adesão uma das partes tem de aceitar, em bloco, as cláusulas estabelecidas pela outra, aderindo a uma situação contratual que encontra definidas em todos os seus termos. O consentimento manifesta-se como simples adesão a conteúdo pré estabelecido da relação jurídica" (grifos meus) (*Contratos*, 9ª ed., Forense, 1983, p. 118).

4 Álvaro Villaça explica: "Podemos, agora, referir o conceito moderno de obrigação dado por Washington de Barros Monteiro, segundo o qual "obrigação é a relação jurídica, de caráter transitório, estabelecida entre devedor e credor e cujo objeto consiste numa prestação pessoal econômica, positiva ou negativa, devida pelo primeiro ao segundo, garantindo-lhe o adimplemento através de seu patrimônio".

Resisto, pois, à tentação de chamar tal modelo de contrato de adesão, na medida em que nenhum dos consorciados, únicos responsáveis por sua manutenção, redige um texto imposto aos demais, mas apenas aceita aquele determinado pela lei e pela Administração Pública, na busca de melhor consecução dos interesses dos pactuantes.

Apesar, portanto, de a doutrina fazer menção a contrato de adesão, não o tenho por um contrato de adesão clássico, mas mero contrato inominado, apesar da existência de norma, em face da composição de esforços mútuos, sem prevalência de um dos consorciados para obtenção da finalidade a que se propõem todos⁵.

Ora, em tal tipo de contrato não há que se falar em cláusulas leoninas, na medida em que a lei determina como deve ser produzido, assim como a regulamentação oficial conforma suas condições essenciais.

Com efeito, reza a legislação de regência (art. 7º da lei 5.768/71) que:

“Dependerão, igualmente, de prévia autorização do Ministério da Fazenda, na forma desta lei, e nos termos e condições gerais que forem fixados em regulamento, quando não sujeitas a de outra autoridade ou órgãos públicos federais:

I. as operações conhecidas como consórcio, fundo mútuo e outras formas associativas assemelhadas, que objetivem a aquisição de bens de qualquer natureza;...”

No conceito acima vemos, claramente, o caráter transitório da relação jurídica, que, se fosse perpétua, importaria servidão humana, escravidão, o que não mais se admite nos regimes civilizados. O caráter econômico dessa relação está, também, patente nesse conceito, a mostrar o patrimônio do devedor a responder pelo descumprimento obrigacional.

Em última análise, poder-se-ia dizer, em rápidas palavras, que obrigação é a relação jurídica transitória de natureza econômica, pela qual o devedor fica vinculado ao credor, devendo cumprir determinada prestação pessoal, positiva ou negativa, cujo inadimplemento enseja a este executar o patrimônio daquele para satisfação de seu interesse.

Os conceitos atrás referem-se à prestação positiva ou negativa. Positivas são as prestações de dar e de fazer e negativas as de não fazer, as quais serão estudadas em pontos subseqüentes, bem como todos os elementos que compõem a obrigação” (Curso de Direito Civil-Teoria Geral das Obrigações, 5ª ed., Revista dos Tribunais, 1990, p. 31).

5 É ainda atual a lição do saudoso mestre e amigo Carlos Alberto da Mota Pinto, ao escrever: “O fenômeno posto em evidência consiste na invocação de conceitos e princípios tradicionais, aceitos por força de uma atitude de inércia perante o peso da tradição.

Outras vezes, todavia, é a distinção entre estas hipóteses sempre fácil, em vez de uma adesão comodista ou arbitrária, mas sempre acrítica, a dogmas feitos, a invocação de tais subsídios, na hermenêutica, na criação ou na aplicação do Direito, esconde uma opção por interesses bem determinados, oculta, assim, atrás dum criptoargumento, por força da consciência da debilidade das razões substanciais da solução que se quer consagrar ou por prurido metodológico que não dispensa o credenciar-se uma solução com um conceito de velha linhagem. Seja qual for o móbil do recurso ao criptoargumento, sempre se fia do temor reverencial que inspira o dogma o efeito persuasivo que precede

rezando o artigo 8.º o seguinte:

“O Ministério da Fazenda, nas operações previstas no artigo 7.º, exigirá prova da capacidade financeira, econômica e gerencial da empresa, além dos estudos de viabilidade econômica do plano e das formas e condições de emprego das importâncias a receber, podendo:

- I. fixar limites de prazos e de participantes, normas e modalidades contratuais;
- II. fixar limites mínimo de capital social;
- III. estabelecer percentagens máximas permitidas a título de taxa de administração;
- IV. exigir que as respectivas receitas e despesas sejam contabilizadas destacadamente das demais”.

Não pretendo discutir questões como a delegação de competência legislativa ao Ministro da Fazenda, em seus aspectos regulamentares, por não ser, este parecer, sede de reflexão sobre sua constitucionalidade, tomando por legítimo e legal o comando normativo. Em face da lei 8.177/91, artigo 33, desde 1.º de maio as atribuições fazendárias passaram para o Banco Central.

Por outro lado, o Ato Declaratório SRF/CAE n.º 01 de 22.12.88 determina que:

“Os participantes que desistirem do consórcio ou que dele forem excluídos, inclusive seus herdeiros ou sucessores, receberão de volta as quantias já pagas, sem juros e sem correção monetária,

a consagração duma solução jurídica. Apresentar-se-á, então, uma tese apoiada em razões que não são as que provocaram a sua formulação, e a forma como ela é proposta, como convicção emergente de certa base argumentativa, não reflete o movimento de pensamento que lhe deu origem. As soluções foram ditadas por adesão a um dado de justiça ou por outros valores jurídicos a que se aderiu (nos termos emocionais e racionais que integram uma “experiência jurídica”), mas quando se trata de justificar e defender estes desiderata, em face de outrem, recorre-se aos conceitos ou princípios recebidos, como se tivessem sido eles o fio condutor da decisão. E por quê? Porque, exprimindo, de novo, uma idéia já atrás focada, com as palavras de um filósofo que sujeitou o pensamento dos juristas a uma análise cerrada e minuciosa, mas, ao mesmo tempo, compreensiva e integradora na epistemologia e na gnoseologia gerais, a reivindicação duma solução jurídica tem “muito mais possibilidade de se fazer aceitar se consegue cobrir-se, ainda que seja por usurpação, do manto duma categoria consagrada do que se apresenta a descoberto com os traços ainda não canonizados que constituem a sua originalidade” (Cessão de contrato, Ed. Saraiva, 1985, p. 19/20).

dentro de 30 dias do encerramento das operações do grupo, deduzidas as taxas de administração recebidas e acrescidas do saldo remanescente dos fundos comum e de reserva, proporcionalmente às contribuições recolhidas”,

criando um freio à irresponsabilidade eventual de participantes que, tendo assinado o contrato, por desistência, terminam por prejudicar o grupo⁶.

Este aspecto, todavia, merece consideração menos perfunctória.

Por que razão o Executivo, ao regulamentar a lei e impor um modelo contratual, incluiu cláusula com as referidas disposições? Por que excluiu a correção monetária? Ou os juros? Por que exigiu a devolução da quantia paga pelo inadimplente apenas após 30 dias do encerramento das operações do grupo?

Para melhor responder a estas questões mister se faz lembrar que o consorciado que assinou o compromisso, com pleno conhecimento da referida cláusula, pode repassar livremente suas cotas para terceiros *com correção monetária* e apenas na hipótese de não fazê-lo é que se submete à cláusula que livremente acordou⁷.

6 Caio Mário da Silva Pereira esclarece: “Em minhas Instituições de Direito Civil (vol. I n.115), observo que enquanto a obrigação de reparar o mal permanece meramente abstrata ou teórica, não interessa senão à moral. Mas, quando se tem em vista a efetiva reparação do dano, toma-a o direito a seu cuidado, e constrói a teoria da responsabilidade civil. Não é, portanto, a responsabilidade civil divorciada da responsabilidade moral, dentro da teoria subjetiva. Desprendida uma da outra é que o óbice cresce, para encamar a matéria de modo mais geral. Em termos assim genéricos, o conceito não assume nenhum compromisso com as duas correntes que disputam as preferências: a teoria subjetiva da culpa e a teoria objetiva da responsabilidade sem culpa.

Uma noção abrangente não deve permanecer limitada. No desenvolvimento da matéria atinente à responsabilidade civil, não há motivo para que um conceito exclua qualquer delas. A rigor, elas se completam e terão (ao menos durante algum tempo) de conviver uma ao lado da outra, visando ao mesmo objetivo que é a reparação do dano.

De quantos tentam conceituar a responsabilidade civil, emerge a idéia dualista de um sentimento social e humano a sujeitar o causador de um mal a reparar a lesão. A variedade de conceitos revela a insatisfação do jurista em plantar-se nos termos de uma definição formal” (*Responsabilidade Civil*, Forense, 1990, p. 15).

7 Escrevi: “A expressão correção monetária não é feliz. A moeda não se corrige. O que se corrige é o seu valor, ou seja, a sua expressão nominal.

A insuficiência vernacular já fora detectada por Bernardo Ribeiro de Moraes e Rubens Gomes de Sousa. Gilberto de Ulhôa Canto e nós mesmos tivemos dificuldade com o prof. J. van Hoorn de encontrar a melhor versão da palavra para o inglês. A solução intermediária, que não nos agradou, Monetary Indexation, pareceu-nos, entretanto, mais feliz que aquela adotada no Brasil. Isto porque a indexação passa a ter um referencial válido que é a moeda, distinto de outros referenciais.

A indexação no Brasil adota uma plenitude de referenciais (UPC, INPC, IGP e muitos outros), razão pela qual a terminologia clássica e universal seria mais adequada que aquela pelo Brasil hospedada.

Correção monetária é a reposição do valor da moeda, com seu aumento quantitativo correspondente à equivalência qualitativa para o período considerado. A maior quantidade de moeda nominal

Não é despidiendo considerar que, para que o grupo não seja prejudicado, forma-se um fundo de reserva, objetivando enfrentar variadas contingências, o qual é aplicado no sistema financeiro, recebendo todos os participantes proporcionalmente — inclusive os desistentes — na medida de suas contribuições, após encerradas as operações, o resultado do fundo com a respectiva correção monetária e juros correspondentes às aplicações no mercado financeiro.

Desta forma, as forças do consórcio financiam as operações até seu esgotamento e o fundo de estabilidade com seus acréscimos, isto é, o saldo resultante da formação daquela reserva técnica, retorna a todos os consorciados que para ela contribufram com a devida remuneração⁸.

Há por fim que não se esquecer que o consórcio não é uma entidade financeira com a obrigação de investir no respectivo mercado para obter resultados da especulação, mas apenas exterioriza a conjunção de esforços periódicos para aquisição de bens pelo valor de mercado à vista, embora com pagamento a prazo, com o que a situação que a própria lei e a Administração Pública impõem para tais aplicações restringe-se à segurança do fundo de reserva.

Tais características peculiares ao contrato — que não é de adesão, mas de mútua aceitação em igualdade de condições entre todos os participantes — já me permitem analisar o ponto único em questão.

O Ministro Relator Athos Carneiro, em decisão inovadora, hospedando tese que defendi no livro *Direito Econômico* (Ed. Forense, 1977), considerou que a correção monetária compunha os créditos em concordata, em face do Direito Positivo brasileiro (Ds. Ls. 2283 e 2284/86), razão pela qual reintroduziu na jurisprudência aquele instituto, que dela fora banido por força da lei n.º 7.274/84 na redação do artigo 175 § 3.º⁹.

não provoca a maior qualidade de seu valor intrínseco, que é o efetivamente corrigido para uma nova expressão monetária.

Diz-se que a velocidade é a divisão da distância pelo tempo. Correção monetária é a divisão de sua expressão monetária atual pela expressão anterior. Desta divisão resulta o índice referencial do valor não corroído, ou na formulação manipulável das apurações econométricas, o índice é elaborado e sua multiplicação pela expressão nominal anterior resulta a expressão nominal atual" (*Correção Monetária e a Constituição Federal*, Ed. Revista FESPI, Ilhéus/BA, 1984, p.78).

8 A Enciclopédia Saraiva do Direito assim esculpe a figura do consorciado: "termo empregado para designar a pessoa física ou jurídica que integra um consórcio, i.e., um agrupamento de pessoas ou empresas, com patrimônios distintos e interesses comuns, para obtenção de fins econômicos, patrimoniais ou sociais" (vol. 18, p.294).

9 Está assim a ementa redigida: "Recurso Especial n.º 613-MG (89.00098500).

Relator originário: Exmo. Sr. Min. Eduardo Ribeiro

Relator p/acórdão: Exmo. Sr. Min. Athos Carneiro

Recorrente: Cimento Tupi S.A

Em sua justificação, além do alicerce do texto reintrodutor da correção monetária (D.L. 2.283/86), procurou mostrar que a correção monetária apenas restaura o valor da moeda, sendo ético inclusive que nos atrasos provocados pelos devedores não se beneficiem estes da própria ação para reduzir seu débito por força do deletério efeito da inflação. Em outras palavras, o causador do desequilíbrio contratual não pode ser o beneficiário de sua ação à custa do inocente credor, que se soubesse da intenção do devedor em não pagar, certamente não teria firmado qualquer espécie de contrato com o futuro concordatário¹⁰.

Recorrido: Contec S.A. Constr. Técnica

Adv.: drs. Mário José Pinto da Rocha e José Machado Mourão.

Ementa: Concordata preventiva. Correção Monetária dos créditos habilitados. Problema de incidência do § 3º do artigo 175 da Lei Falencial, com a redação dada pela lei 7.274/84. Superveniência do D.L. 2.283/86, artigo 33, *in fine*.

Em épocas de inflação acentuada, suspender por largo tempo a incidência da correção monetária dos créditos em habilitação, ao passo em que se valoriza nominalmente o ativo do concordatário, equivalerá à total ruptura da comutatividade dos contratos, em ofensa à regra conspícua da substancial igualdade perante a lei.

O D.L. 2.283, art. 33, deu tratamento isonômico aos débitos resultantes da condenação judicial e aos créditos habilitados em falência ou concordata ou liquidação extrajudicial, prevendo seu reajustamento "pela OTN em cruzados". O D. L. 2.284, embora modificando a redação do art. 33 do "Plano Cruzado", não restaurou a legislação anterior — lei de introdução ao Código Civil, art. 2º § 3º. A suspensão da correção monetária, assim, nos créditos habilitados em concordata preventiva, somente se impõe no período em que vigorou o § 3º do artigo 175 da lei falencial, com a redação dada pela lei 7.274/84.

Recurso especial conhecido e parcialmente provido.

Acórdão: Vistos e relatados os autos em que são partes as acima indicadas.

Proseguindo no julgamento, a 2ª Seção do Superior Tribunal de Justiça, decide, por maioria, conhecer do recurso e dar provimento parcial, em maior extensão, na forma do relatório e notas taquigráficas precedentes que integram o presente julgado. Custas, como de lei. Brasília, DF, 28.3.1990 (data do julgamento).

Min. Gueiros Leite, presidente — Min. Athos Carneiro, Relator p/acórdão" (DJ 16.4.90).

10 Em seu voto o Ministro Athos Carneiro assim se manifestou: "O art. 34 do D.L. n.º 2.283 apresentou a seguinte redação: "Os débitos resultantes de condenação judicial e os créditos habilitados em concordata ou falência ou em liquidação extrajudicial, anteriores a este D.L., são pelos respectivos valores em cruzeiros, devidamente atualizados na forma da legislação aplicável a cada um, e convertidos em cruzados, nesta data, pela paridade legal, sem prejuízo dos juros e dos posteriores reajustes pela OTN em cruzados".

O D.L. 2.284, em seu art. 33, reproduz com alguma diferença redacional o art. 34 do D.L. anterior, redigida a parte final do artigo com o texto seguinte: "... (omissis)... e convertidos em cruzados, naquela data, nos termos fixados no § 1º do art. 1º.

No segundo D.L., destarte, desapareceu aquela menção aos juros e aos "posteriores reajustes pela OTN em cruzados".

Como bem expõe o prof. Ives Gandra, o art. 34 do D.L. 2283/86 apresentou os seguintes lineamentos fundamentais:

"a) deu tratamento isonômico a quatro formas obrigacionias de exceção, ou seja:

- débitos de condenação judicial;
- créditos habilitados em concordata;
- créditos habilitados em falências;
- créditos habilitados em liquidação extrajudicial;

Acresce-se o fato de que a empresa em concordata continua atuando, como empresa, com plena decisão de seus diretores no conduzir os interes-

b) transformou todos os cruzeiros em cruzados, naquela data, de acordo com a legislação de regência de cada tipo obrigacional;

c) introduziu a correção monetária, em novos moldes (correção anual) para todas as obrigações;

d) introduziu os juros para os casos em que os juros não se computavam.

Poder-se-ia admitir, todavia, a dúvida no concernente à expressão "devidamente atualizados na forma da legislação aplicável a cada um".

Que pretendeu o legislador esclarecer com a dicção?

Parece-nos que, sem sombra de dúvida, permitir a correção até aquela data (28/2), dos débitos não-corrigíveis e simplesmente adotar a expressão nominal pertinente aos débitos sem correção. Em outras palavras, no dia 28/2, todos os débitos e créditos corrigíveis foram corrigidos até aquela data e os não-corrigíveis continuaram a manter seu valor nominal, mas somente até 28/2.

Neste dia, entretanto, por sua exteriorização atualizada ou não, foram convertidos em cruzados pela paridade legal, a saber: aquela do art. 1º do mesmo diploma" (fls. 88/90).

Logo adiante, o prof. Gandra sublinha argumento fundamental: 'A novidade foi não mais indicar comandos normativos de atualização monetária ou não, conforme a legislação de regência, a partir daquela data, visto que, uma vez feita a conversão, introduziu o legislador a correção monetária em OTNs, sem exceção, para todas as espécies de débitos e créditos.

Tanto é verdade que se referira à legislação aplicável a cada tipo para a conversão de cruzeiros em cruzados naquela data (28/2), mas já não mais se referiu, após a conversão, a qualquer legislação de regência.

Ora, por não ter explicitado qualquer exceção, o art. 34 do D.L. 2.283/86 revogou, em 28.2.1986, o art. 175, § 3º, da lei 7.661/45, em sua nova redação ofertada pela lei nº 7.274/84, assim exposta: "§ 3º Na hipótese do § 1º deste artigo a correção monetária não incidirá sobre período anterior às dos depósitos".

Vale dizer, por ter introduzido as correções monetárias, em nível de OTN (correções anuais), sem qualquer exceção aos diversos tipos de débitos e créditos, à evidência, naquele dia deixou de existir, no plano normativo pátrio, a norma restrita da lei 7.274/84, passando todos os créditos, em concordata ou falência, a serem convertidos de cruzeiros em cruzados, no dia 28/2 pela paridade legal do citado art. 1º e corrigidos, anualmente, a partir daquela data, por OTNs.

Em 10 de março de 1986, o D.L. 2.234/86 alterou a redação do art. 34 em sua forma, mas não em seu conteúdo.

Com efeito, a retirada, no artigo pretérito, de seu complemento, 'sem prejuízo dos juros e dos posteriores reajustes pela OTN em cruzados', de rigor, não alterou nem o espírito nem a expressão redacional do dispositivo anterior.

Em verdade, tanto o art. 34 quanto o art. 33 têm o mesmo sentido, ofertam o mesmo tratamento legislativo para as quatro formas especiais de obrigação.

Vejamos o primeiro diploma. O art. 34 do D.L. 2.283/86 revogou, ao incluir, sem qualquer ressalva, a correção monetária anual para os débitos em concordata e falência, cujos valores em cruzeiros foram transformados em cruzados no dia 28.2.86 pela paridade legal (1.000 por 1), a lei nº 7.274/84, que só permitia correção monetária a partir dos depósitos judiciais intempestivos, assim como eliminou as pendências judiciais sobre o tema, vinculadas à indexação ou não dos débitos de concordatários e falidos sujeitos à lei nº 6.899/81.

O D.L. 2.283/86 ofertou novo tratamento à matéria, isto é, recolocou o processo de concordata, em sua devida função, à luz da estabilização monetária. Vale dizer, o concordatário necessita — para poder continuar a existir como empresa — de prazo adicional para pagar, mas não de doações compulsórias e incentivar a produção da denominada indústria da concordata" (fls. 91/93).

É de todo evidente que o instituto da concordata objetiva conceder um favor legal ao devedor e ao comércio, salvando a falência o comerciante desafortunado e honesto, momentaneamente em crise. Temos a concordata preventiva remissória, em que o devedor pleiteia a remissão de parte de sua dívida, por títulos quirográficos; a concordata dilatatória, em que se propõe a pagar a totalidade da dívida mas com maior prazo, em até 24 meses; e, finalmente a concordata mista, em que

ses da companhia e com seus preços atualizados de acordo com o mercado, não se justificando que, além do prazo, obtenha uma doação compulsória por parte do seu credor, porque decidiu entrar em concordata.

A atualização dos preços de acordo com o mercado e as forças da concordata, beneficia o concordatário, motivo pelo que não poderia apenar aqueles que, sem qualquer responsabilidade, com ele contrataram. Compreende-se porque se não fosse pela lei nova, por ajuste de natureza exclusivamente ética a correção monetária se imporia.

É inatacável a argumentação do iminente jurista gaúcho na referida decisão em sua exata dimensão, sendo irretorquível até pelo princípio geral de Direito de que ninguém pode se beneficiar da própria torpeza¹¹.

À evidência, a situação é diversa no que concerne ao consórcio, visto que o consorciado que rompe um pacto acordado prejudica a todos aqueles que nele confiaram.

Na concordata, o credor não poderia ser punido, pois não é responsável pela moratória comercial, sobre não ter pactuado nem o atraso no pagamento, nem a recepção deste sem correção, em havendo atraso. Na desistência ou inadimplência de participação no consórcio é este o responsável pelo desequilíbrio contratual, sobre ter acordado que, se assim agisse, receberia o que pagou sem juros e correção monetária¹².

o comerciante postula a remissão de parte da dívida, e também maior tempo para adimplir os débitos, tudo conforme prevê o art. 156 da lei respectiva. No entanto, não terá sido cogitação do legislador obrigar o credor a 'doar' compulsoriamente ao devedor a quase totalidade, praticamente a totalidade do crédito, transformando contratos comerciais onerosos em contratos de doação de bens e serviços. Assim sendo, a lei 7.274/84 causou, certamente, além dos intuitos de seus idealizadores, distorções imensas, em bom tempo cessadas pela primeira lei do Plano Cruzado'' (Recurso Especial nº 613-MG (89.00098500).

11 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 à improbidade sua).

Butera (Simulazione, p. 245), Ferrara (Simulação, tradução portuguesa, p. 377) e Demogue (Obligations, vl. I, nº 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 à aplicação do Direito*, 9ª ed., Forense, 1979, p. 261).

12 Sobre o princípio da autonomia de vontade que rege tal tipo de relações, Haroldo Valladão oferta seu entendimento: "estava lançado o princípio da autonomia da vontade, vitorioso e consolidado nos séculos seguintes, XVII e XVIII, na própria doutrina holandesa com Huber (Conflito de leis, Rio, 195, trad. do Seminário de DIP) e os Voet (Jeanprêtre, R., cit. 16 e ss.).

Teve sua grande ênfase no individualista século XIX, nas decisões dos principais países e com Story (seguido Huber), § 232 (*lex loci contractus*) e § 280 (*lex solutionis*), se estipulada, expressa ou tacitamente, conforme a intenção das partes. E prosseguiu em muitas leis; no Brasil, desde Freitas, Esboço, art. 1965, 1º Introd. Cód. Civil, art. 13.

Savigny adotou para reger as obrigações a lei do local da execução, onde ela tinha eficácia e que era escolhida pela submissão voluntária dos interessados, § 382, e Mancini dava ênfase suprema

Em outras palavras, o Ministro Athos Carneiro quando decidiu, na questão de concordata, teve por fundamentos fatos e cláusulas contratuais diversas daquelas que orientam a pactuação entre consorciados¹³.

De lembrar-se que, embora a correção monetária não represente em tese senão a reposição do valor de substância da moeda, à evidência, em nível de sua quantidade, deve ser esta produzida para que o acréscimo corresponda à sua perda de substância intrínseca.

Em outras palavras, os bancos podem produzir moeda escritural para recompor a correção monetária *acordada* através do repasse dessa moeda para terceiros, mediante indexação e rendimentos. É próprio de sistema financeiro não trabalhar com dívidas de dinheiro, mas dívidas indexadas ou

ao princípio da autonomia, incluindo as obrigações no Direito Privado voluntário (Valladão, DIPr. 14, p. 348/9).

Assim consagrado doutrinariamente, meado o séc. XIX, vemos a seguir no Direito Comparado e convenções internacionais principalmente da Europa e da América, a evolução do princípio da autonomia da vontade nos contratos, na seguinte linha: consagração e exagero condenável no séc. XIX, reação violenta no séc. XX e posição contemporânea de plena restauração, mas sem excessos, com referência à doutrina e a todas as mais recentes leis, inclusive da Rússia, Tchecoslováquia, Polónia e dos EEUU, Restatement Second, § 322, da Espanha 1973, novo Título Preliminar, art. 10, nº 5, da República Democrática Alemã, Lei de Aplicação do Direito, 1975, art. 12, da Áustria, Lei de DIP, 1978, § 35 (vd. H. Valladão, DIPr., 14, p. 351/353; II2 p. 184/7, com toda essa evolução, longa, atualizada e minuciosamente desenvolvida" (Arquivos do Ministério da Justiça, nº 156 out/dez. 1980, p. 115).

- 13 A necessidade de estudo vinculado da correção monetária para cada espécie de contrato levou, desconsolidadamente, Washington Peluso Albino de Souza a escrever: "A relação entre a "correção monetária" e o "contrato" constitui exemplo ilustrativo a respeito. O despertar demasiadamente tardio da inteligência jurídica brasileira para o que ocorria no país passou a constituir o motivo principal das dificuldades que se nos apresentam como incômodo desafio nos dias correntes. Afora a exceção de uns poucos juristas voltados para o tema, seja na cátedra, nos tribunais ou nos corpos legislativos, o tratamento que lhe tem sido dado de maneira ocasional, com todos os males inerentes ao casuísmo e à circunstancialidade. Por tudo isso, não se pode falar, entre nós, de um aprofundamento satisfatório dos problemas jurídicos relacionados com a "correção monetária" e, menos ainda, de alguma contribuição efetiva para a sua solução. Dir-se-ia que o mesmo acontece em outros países. Entretanto, basta reconhecermos as peculiaridades da situação inflacionária brasileira, nestes longos anos de permanência, e registrarmos as injustiças provocadas, para que sejamos obrigados a assumir a culpa por uma falha imperdoável. Em verdade, os estudos jurídicos sobre a "correção monetária" apenas demonstram a sensibilidade de um pequeno número de juristas para o tema que tem avassalado as condições de vida do país. Mas, se um tal alheamento da cultura jurídica compromete a sua própria autenticidade, por afastar-se da realidade a cujo serviço deve ligar-se intimamente, por outro lado exalta o esforço daqueles que, vencendo resistências e a enervante indiferença, insistiram no assunto e o trabalharam devidamente.

A abordagem do tema pelas vias de conhecimento da "correção monetária" e do "contrato", conduzindo ao desaguadouro de sua interligação, constitui, sem dúvida, uma das mais complexas de quantas se têm levado a efeito nesse campo e, por isso, interessa à pesquisa científica, à doutrina, à legislação e à jurisprudência, de modo realmente desafiador" (A Correção Monetária no Direito Brasileiro, Saraiva, 1983, coord. geral de Gilberto de Ulhôa Canto e minha, p. 243/244).

de valor, que não são necessariamente iguais. Não podem gerar moeda emitida, hoje, pela Constituição, de exclusiva competência do Banco Central¹⁴.

Na dívida de dinheiro, acordada segundo o princípio da autonomia da vontade, independente da inflação existente, as partes negociam a quantidade de moeda nominal que deverão ofertar, sendo a inadimplência contratual decorrência do estritamente pactuado. Tal não ocorre nas dívidas de valor ou naquelas indexadas, que não são necessariamente iguais, corresponden-

14 O artigo 164 da C.F. está assim redigido: "A competência da União para emitir moeda será exercida exclusivamente pelo Banco Central", sobre o qual escrevi: "O art. 164 foi considerado a grande conquista para estabilização da moeda no Brasil. No II Fórum Jurídico da Fundação Dom Cabral com a participação da Academia Internacional de Direito e Economia e da Federação do Comércio de Minas Gerais, Carlos Brandão, ex-presidente do Banco Central, declarou que, se for cumprido, a inflação desaparecerá da história brasileira.

O ex-ministro do Supremo Tribunal Federal, Décio Miranda, neste mesmo encontro, declarou publicamente seu otimismo com o dispositivo, o mesmo fazendo seu autor, o deputado Francisco Dornelles, tão logo aprovado o comando supremo.

A União que detém o poder exclusivo de emissão da moeda, só poderá fazê-lo por intermédio do Banco Central, com o que um órgão técnico e cuja única função é controlar política da moeda e do crédito — e mais nenhuma — passará a exercer, com exclusividade e independência, o poder emissor.

A maioria dos Bancos Centrais do mundo têm essa autonomia e essa independência, mas a formulação de uma política monetária fica condicionada às leis dos Parlamentos, razão pela qual, no choque entre o Executivo e o Banco Central, a solução do embate surge da composição legislativa. Nada obstante a intenção inequívoca dos autores do artigo de dotar o país de um instrumento mais confiável de controle da moeda, a que se une o estabelecimento de regras básicas por lei complementar, nos termos do artigo 163, entendo que o poder emissor do Banco Central fica em parte comprometido pela dependência do Executivo na composição de sua diretoria das indicações e do despreparo evidente de nosso Congresso no trato com as questões monetárias, como as sucessivas sessões legislativas têm demonstrado. Não há tradição no Brasil por parte dos parlamentares de se aprofundarem na análise dos problemas monetários e orçamentários, sobre ser surpreendente o desconhecimento por parte dos parlamentares dos rudimentos da economia.

Nos países civilizados, o momento maior da atuação legislativa é aquele em que se discute o orçamento ou em que se estabelece a política monetária para o exercício seguinte, pois, neste momento discute-se o que fazer com o dinheiro público, com as poupanças privadas, assim como qual a participação da sociedade em tais assuntos e de que forma estarão seus representantes portando-se na escolha dos melhores caminhos para o desenvolvimento máximo com o mínimo de custo à comunidade.

À evidência, a intenção do constituinte no concernente ao artigo 164 está nesta linha e o poder emissor de moeda exclusivamente em mãos do Banco Central.

Deve-se lembrar que o poder emissor da moeda escritural, aquela veiculada pelas entidades financeiras e que provoca, essencialmente, o denominado fenômeno da velocidade de circulação da moeda, apenas pode ser parcialmente controlado pelo Banco Central, mas não perfeitamente assegurado. Quanto mais uma sociedade se aperfeiçoa, mais fácil é detectar a expressão da velocidade de circulação, posto que poucas são as operações que se colocam fora do sistema financeiro.

Por esta razão, conceitos como o da expansão da base monetária (dinheiro emitido e mais depósitos a descoberto) ou dos meios de pagamento (dinheiro em poder do público e emitido) permitem detectar a exata quantidade de moeda em circulação, nela incluída a emitida e a escritural.

Caminha o país, pelo menos em termos legislativos, para adoção de critérios mais rígidos no controle da moeda, mas nem por isto o simples enunciado do artigo 164 está a garantir o controle absoluto para estabilidade da moeda e do crédito, que implicaria o controle do processo inflacionário" (*Comentários à Constituição do Brasil*, 6º volume, tomo II, Saraiva, 1991, p. 155 a 159).

do as primeiras à pactuação mediante valores pré-determinados não-vinculados ao valor nominal da moeda e as segundas àquelas vinculadas à perda de substância da moeda.

É, de resto, a postura de Mauro Brandão Lopes em livro que coordenei com Gilberto de Ulhôa Canto, publicado, simultaneamente, no Brasil e na Holanda¹⁵.

Ora, nas dívidas indexadas ou nas dívidas de valor, o valor nominal da moeda é desreferenciado em face de ser outro o elemento de garantia do contrato.

Nos antigos títulos pós-fixados do mercado, o que fora livremente contratado, era pago independente da aceleração ou não da inflação, visto que se tratava de dívida de dinheiro. Nos títulos pós-fixados com o indexador

15 "Entre as duas espécies fundamentais de dívida, a de dinheiro e a de valor, uma espécie intermédia existe que, sendo dívida de dinheiro, exibe 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.

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 a 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 conseqüente 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.

A dívida indexada é assim, hoje, a espécie dominante (em enumeração não exaustiva) nas operações do Sistema Financeiro da Habitação e nos contratos imobiliários, nas operações de instituições financeiras em geral, nos seguros, nas obrigações previdenciárias, nas despesas condominiais, nos salários e nos alugueres" (Mauro Brandão Lopes, *A atualização de obrigações pecuniárias não-indexadas in A Correção Monetária no Direito Brasileiro*, Saraiva, 1983, p. 309/310).

vinculado à ORTN, OTN ou BTN, a dívida do sistema financeiro com seu aplicador é uma dívida indexada.

Por esta razão, a jurisprudência orientou-se no passado, antes da lei 6899/81, a entender que tudo o que fosse livremente contratado em nível de dívida de dinheiro não poderia ser acrescido de indexador por formulação pretoriana, orientação que prevalece até o presente¹⁶.

A própria decisão do S.T.J., no brilhante voto do Ministro Athos Carneiro, só admitiu a correção monetária por força do texto legal que alterou aquele vedatório da indexação, nada obstante as justificativas éticas de sua inteligência sobre a matéria.

Tais considerações sobre a correção monetária objetivam demonstrar que a doutrina, a legislação e a jurisprudência se orientam no sentido de considerar que a indexação monetária deveria:

- a) decorrer de lei;
- b) decorrer de acordo entre as partes e, na omissão,
- c) decorrer de decisão pretoriana.

Por outro lado, a não correção monetária, isto é, a pactuação em valores nominais, pelo princípio da autonomia da vontade, prevalece, a não ser que a teoria da imprevisão possa ser aplicada aos contratos, por fatos inevitáveis e imprevisíveis ao acordo das partes¹⁷.

16 "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 da 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" (Arnold Wald, *A evolução da correção monetária na "Era da Incerteza"* in *A Correção Monetária no Direito Brasileiro*, ob. cit., p. 20).

17 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 ao Direito Tributário, legitimando uma participação maior do Erário em lucros

À evidência, nos contratos referentes aos consórcios não há que se falar em teoria da imprevisão, posto que o Brasil viveu durante toda a década de 1980 com inflação elevada, não se podendo alegar desconhecimento de sua existência entre as partes, que assinaram o contrato de consórcio, que mais se assemelha a um contato aberto do Direito italiano¹⁸.

Não vejo, pois, com todo respeito ao voto do Ministro Athos Carneiro, indiscutível glória do Direito pátrio, como afastar o princípio da autonomia da vontade em relação a dívidas conscientemente acordadas como de dinheiro, para transformá-la em dívida indexada em benefício do descumpridor do contrato. Um prêmio à violência contratual, ao prejuízo ofertado ao grupo, à palavra não cumprida, uma homenagem à torpeza, que se autobeneficia da Justiça.

Convencido estou de que é perfeita a cláusula desestimuladora da desistência, na medida em que quem assim age destrutura o grupo, que só pode ser bem-sucedido, sem percalços, sempre que todos cumpram suas obrigações.

A cláusula desestimuladora é inclusive decorrente do poder fiscalizatório do Ministério da Fazenda. Não se pode falar em cláusula leonina, pois

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" (*O Plano Brasil Novo e a Constituição*, Forense Univ. 1990, p. 105/106)."

- 18 J. M. Othon Sidou ensina: "Além do contrato-tipo e do contrato de adesão, o Direito italiano disciplina uma terceira espécie, a dos chamados contratos abertos, que, em gênero, do mesmo modo como aqueles, são formados por adesão. O art. 1.332 do Código, intitulado "adesão de outras partes ao contrato", dispõe: "Se a um contrato puderem aderir outras partes e não estiver determinada a modalidade da adesão, este deve ser direita ao órgão que se tenha constituído para a atuação do contrato ou, em falta deste, a todos os contraentes originários".

O "contrato aberto", preleciona Orlando Gomes, também não se confunde com o contrato em que uma das partes, sendo inicialmente *unissubjetiva*, torna-se, pela agregação de outro sujeito, *uniobjetiva*. A declaração do terceiro que ingressa no contrato consiste, entretanto, em simples adesão. Dessa espécie de negócio jurídico são, no Direito Privado, o contrato de sociedade quanto aos sócios cooptados, e no Direito Público, os tratados internacionais abertos à adesão de outros Estados. Nestes, as Altas Partes que a eles se vinculam são Estados Aderentes, em diferenciação dos Estados contratantes; naqueles, os membros aderentes tornam-se sócios na categoria em que foram admitidos, mas os membros originários são distinguidos como sócios fundadores, inclusive podendo fluir privilégios que se assegurarem no instrumento constitutivo" (*A Revisão Judicial dos Contratos*, 2ª ed., Forense, 1984, p. 188/189).

se assim fosse, dever-se-ia considerar que quem não cumpre a palavra deve ser a vítima e quem é prejudicado pela desestruturação do grupo, deve ser punido, beneficiando-se sempre o infrator¹⁹.

De lembrar-se que o consorciado violador do contrato tem o direito de repassar sua cota a *terceiros com correção monetária*, sendo substituído no grupo por quem não o desestabilize.

E se não conseguir repassar, não pode exigir que o grupo tenha trabalho adicional para fazer o que sua incúria e irresponsabilidade não permitiram, buscando, através da administradora, um substituto para o grupo. Não se pode falar em cláusula leonina, na medida em que todos os participantes se subordinam a uma cláusula e na medida em que tem, o violador do contrato, o direito de se ressarcir com correção monetária e juros do que já pagou aos demais, se encontrar um substituto.

Há de se lembrar ainda que um fundo de reserva garante o grupo. Não se pode esquecer, por outro lado, que cada um dos participantes do grupo é responsável apenas por aquilo que contratou e como o dinheiro do grupo é aplicado na compra do bem, à evidência, a correção monetária que beneficiar o infrator, não poderá ser retirada do grupo que, contratualmente, não está obrigado a devolver, com correção monetária, aquilo que o inadimplente entregou para as finalidades consorciais e que já foi utilizado na aquisição dos bens²⁰.

19 Do voto vencido do eminente Ministro Barros Monteiro lê-se: "Não há que se cogitar, assim, da cláusula leonina. O autor é quem deu causa ao rompimento do vínculo contratual, sujeitando-se, conseqüentemente, à pena prevista no Regulamento. Conquanto tal matéria atinente à correção das prestações, não seja pacífica nesta Casa (cfr. Resp. nº 5.383-RS, relator Ministro Waldemar Zveiter), penso que nada há na legislação pátria que obstaculize a eficácia de referida disposição contratual, razão por que, conhecendo do recurso, aplico a tese do Acórdão colacionado como modelo, de conformidade com o qual se afigura lícita a norma regulamentar do consórcio, ora em apreciação" (Recurso Especial 4.273-RS).

20 Haveria, pelo menos, na inadimplência do consorciado uma presunção de culpa. Caio Mário da Silva Pereira escreve: "Foi, portanto, o reconhecimento da presunção de culpa um dos instrumentos técnicos que se utilizaram para a extensão dela, e para abertura de caminho para a aceitação da doutrina objetiva, apontada ao lado da teoria do abuso de direito e da culpa negativa (Alvino Lima, *Culpa e Risco*, nº 8, p. 43).

A presunção da culpa pode variar de intensidade. Ou assume as características de uma *praesumptio iuris et de iure*, quando a lei a estabelece em termos peremptórios, fazendo crer que abraçou sem rebouços a doutrina objetiva, o que ocorre em alguns casos já examinados de responsabilidade pelo fato das coisas (v. supra, Cap. VIII); ora permanece no campo da presunção *iuris tantum*, partindo da indicação de um responsável cuja culpa é presumida, porém admitindo que possa ele trazer elementos de convicção convincentes de sua ausência de culpa (cf. De page, *Traité*, vol. II, nº 932-A). Como visto aqui, na tese da presunção de culpa subsiste o conceito genérico de culpa como fundamento da responsabilidade civil"

(*Responsabilidade Civil*, Ed. Forense, 2ª ed., 1990, p. 282/283).

Em outras palavras, como o dinheiro do grupo não é aplicado para a especulação financeira, mas tão somente para a aquisição dos bens, salvo o fundo de reserva — este a ser devolvido com correção para todos sem exceção —, à nitidez, o grupo não tem responsabilidade contratual de ofertar ao violador do contrato correção monetária e juros, com o que a diferença entre o valor das prestações e sua indexação não sairia dos consorciados, se procedente a tese do benefício a quem viola.

Como, por outro lado, as administradoras de consórcios são apenas remuneradas pelo serviço que prestam, não têm como receber dos consorciados adimplentes do pacto, a diferença da indexação e dos juros, nem podem retirar de seus honorários de administradora aquilo que, por não ter sido aplicado no sistema financeiro, não produziu a moeda escritural nominal capaz de cobrir a pretensão do violador contratual²¹.

A meu ver, a eliminação da cláusula sobre devolução, livremente acordada, impondo-se correção, é ofertar tratamento legal inaceitável.

Quem viola um contrato, em que todas as partes se comprometem a determinado objetivo e acreditam, simultaneamente, que sejam pessoas de bem, capazes de honrar o compromisso feito, à evidência, deve ser punido. E deveria ser punido com pena de natureza pecuniária, ou seja, pesada multa contratual. Não apenas a não concessão de correção monetária, de resto, de impossível obtenção, em face de não ser o consórcio uma entidade de especulação financeira, mas um acordo entre pessoas de bem para aquisição de certas mercadorias. Entendo que se não houvesse explicitação oficial sobre a única moderada sanção imposta ao descumprimento do contrato, a pena deveria ser pesada para desestimular ações desestabilizadoras do contrato²².

21 De lembrar-se que as administradoras de consórcio não são empresas do sistema financeiro. Celso Ribeiro Bastos sobre o artigo 192 da C.F., que cuida do sistema financeiro escreve: "O presente artigo estipula que o sistema financeiro nacional será regulado em lei complementar. Na verdade já existe o referido sistema disciplinado pela lei nº 4.545/64, que passa a vigorar com força de lei complementar. Não é que a referida lei se converta em norma dessa categoria. O que acontece é que, não podendo a matéria atinente aos sistema financeiro ser disciplinada senão por lei complementar, a normatividade anterior, nada obstante não constar de norma dessa natureza, só pode ser modificada por preceito dessa categoria legislativa. Daí a sua eficácia ser de lei complementar e poder falar-se, em consequência, que a Lei 4.545/64 tem força de lei complementar. São duas as matérias que lhe cabem: estruturar o sistema financeiro com vistas aos objetivos descritos no artigo sob comento e tratar de forma específica dos incisos constantes do artigo, assim como dos seus parágrafos, sobretudo o terceiro, que exige uma legislação integradora" (*Comentários à Constituição do Brasil*, 7º vol., Ed. Saraiva, 1990, p. 358).

22 Orlando Gomes escreve: "São diferentes, porém, as consequências da inexecução, conforme seja voluntária ou involuntária. No primeiro caso, a parte inadimplente responde por perdas e danos. No segundo, não" (*Contratos*, 9ª ed., Forense, p. 198).

Deve-se lembrar que participam do consórcio, principalmente, pessoas da classe média, com o que a violação contratual por parte de uma delas com a conseqüente desistência, sobrecarrega o orçamento das demais até o preenchimento da vaga, com o que legítimo se faz a multa severa para desestimular tal tipo de infração contratual, dando-se, assim, maior estabilidade ao grupo. Beneficiar o infrator, sobrecarregando a entidade cuja função é apenas administrar em nome de terceiros — sem possibilidade de deles retirar a adicional correção monetária para atender o infrator —, à nitidez, não é trilhar nem o caminho do Direito, nem da Ética, nem da Justiça.

Gostaria que a lei determinasse uma sanção mais pesada para o infrator dos consórcios, objetivando o fortalecimento dos grupos, a fim de desestimulá-lo a assim agir, com o que ganharia tal mecanismo contratual maior estabilidade e tal forma nova da pactuação poderia servir realmente de instrumento para a multiplicação das relações econômicas, sem impactos inflacionários, posto que, de rigor, consórcio é uma forma de adquirir a prazo, sem financiamento, bens por seu preço à vista.

Respondo, pois, à consulta formulada, entendendo ser lícita e moral a cláusula constante do modelo padrão dos consórcios, discordando, apesar do imenso respeito e grande admiração que nutro pelo Ministro Athos Carneiro, dos fundamentos de seu voto. Não vejo como possa, o infrator contratual, ser beneficiado pelo prejuízo causado ao grupo, considerando, inclusive, branda a sanção, que deveria ser mais onerosa a fim de desestimular tal tipo de procedimento.

S.M.J.

São Paulo, 19 de agosto de 1991

A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DAS INSTITUIÇÕES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL — O PERFIL CONSTITUCIONAL NO DIREITO ANTERIOR E ATUAL — PARECER

CONSULTA

A consulente, que é uma sociedade civil sem fins lucrativos, cujo contrato informa ser instituição de assistência social dedicada à atividade de caráter beneficente, assistencial, filantrópico e previdenciário, tem agido rigorosamente nos limites impostos por seus estatutos. Em face do advento da nova Constituição, pergunta se continua a usufruir da imunidade tributária que a anterior Constituição outorgava a entidades dessa natureza.

Pergunta ainda se, pela atividade que exerce, seria beneficiária de isenção ou de imunidade. Em sendo beneficiária de imunidade, consulta se caberia ação de repetição de indébito para reaver importâncias recolhidas a título de impostos sobre seu patrimônio, renda ou serviços.

RESPOSTA

O Direito anterior consagrava a imunidade das instituições de assistência social nos seguintes termos:

“É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

...

III. instituir imposto sobre:

...

c) o patrimônio, a renda ou os serviços dos partidos políticos e de instituições de educação ou de assistência social, observados os requisitos da lei”¹.

¹ Manoel Gonçalves Ferreira Filho ensina: “*Instituições de Educação ou de Assistência Social*. A imunidade com referência a impostos beneficia também as instituições cuja finalidade seja a educação

A Constituição de 1988 está assim versada, em seu artigo 150, inciso VI, letra c:

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

...

VI. instituir impostos sobre:

...

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”².

e assistência social. Com isso, quer a Constituição fornecer um verdadeiro subsídio a iniciativas que visem a difundir a instrução e a amparar os necessitados em geral.

A concessão de tal imunidade é de acerto indisputável. É preciso, porém, impedir que essa imunidade sirva a finalidades menos nobres, ainda que disfarçadamente. Como cautela, a Constituição de 1946 somente conferia a imunidade às instituições cujas rendas fossem aplicadas integralmente, para tais fins e no país. A Emenda Constitucional nº 18, de 1965, não repetiu essa restrição mas sujeitou a imunidade à observância dos requisitos fixados em lei complementar” (*Comentários à Constituição Brasileira*, Ed. Saraiva, 1986, p. 152).

2 Assim comentei o dispositivo: “A letra c do VI reproduz o texto anterior, acrescentando à lista de entidades imunes as fundações dos partidos e as entidades sindicais dos trabalhadores, acrescentando às instituições de educação e assistência social a expressão “sem fins lucrativos” que não constava do artigo 19 inciso III letra c do texto pretérito.

Parece-me adequada a inclusão das fundações dos partidos políticos (62). Conforme a ideologia de cada partido muitos necessitam defendê-la por entidades paralelas, que possam hospedar pessoas que não gostariam de ter militância partidária, mas que desejariam defender e integrar-se a tais idéias e ideais, sobre permitir tais entidades, de forma mais neutra, programas de variada natureza cultural, científica ou social.

Algumas das fundações existentes dos partidos políticos têm inclusive prestado decidida colaboração à definição de estudos relevantes para a reflexão de brasileiros em livros, congressos e publicações várias.

Sobre ser plenamente justificável, abre leque maior de proteção às idéias contra eventuais interesses políticos momentâneos ou perseguições por parte dos que detêm o poder contra seus adversários, por via do instrumental tributário.

O mesmo se diga no concernente às entidades sindicais dos trabalhadores para que sua liberdade não seja atingida no contestar e no defender o direito dos trabalhadores. Lamenta-se apenas a reticência constitucional em relação às entidades patronais, também suscetíveis de serem perseguidas fiscalmente, se os eventuais detentores do poder tiverem vocação política socialista ou anti-empresarial. A manutenção da imunidade dos partidos políticos já foi amplamente analisada pela doutrina, posto que a imunidade objetiva preservar sua independência.

Em relação às entidades de assistência social cujo perfil da imunidade desenhada pela jurisprudência abrange inclusive as entidades fechadas de previdência social, o constituinte optou por duas conformações de assistência social. A conformação *lato sensu*, que abrange previdência, saúde e assistência social propriamente dita e a *stricto sensu*, que só hospeda a assistência social, fora das hipóteses previdenciárias e de saúde. O artigo da assistência social *stricto sensu* está assim redigido, no Capítulo da Seguridade Social:

O discurso constitucional é idêntico, salvo no que diz respeito às entidades sindicais dos trabalhadores. Sua inclusão no último texto deveu-se à pressão da classe laboral, gerando inequívoca desigualdade, na medida em que apenas os sindicatos dos trabalhadores gozam da imunidade. À evidência, o princípio da isonomia jurídica é tisonado, mas o que na Constituição está, constitucional é. No Brasil, a teoria das normas constitucionais inconstitucionais não foi hospedada, como ocorreu no Direito alemão³.

“Art. 203. A assistência social será prestada a quem dela necessitar, independentemente de contribuição à seguridade social, e tem por objetivos: I. a proteção à família, à maternidade, à infância, à adolescência e à velhice; II. o amparo às crianças e adolescentes carentes; III. a promoção da integração ao mercado de trabalho; IV. a habilitação e a reabilitação das pessoas portadoras de deficiência e a promoção de sua integração à vida comunitária; V. a garantia de um salário mínimo mensal à pessoa portadora de deficiência e ao idoso que comprovem não possuir meios de prover à própria manutenção ou de tê-la provida por sua família, conforme dispuser a lei”. O Tribunal Federal de Recursos já definiu que a imunidade tributária constitucional hospeda o gênero “Assistência Social”, o que implica o estalar as diversas formas de seguridade. A manutenção, no atual, do mesmo texto da E.C. n.º 1/69, já pacificado pela jurisprudência do T.F.R., permite, pois, aceitar tal exegese, de resto, conforme a interpretação da esmagadora maioria dos juristas brasileiros. Em outras palavras, as instituições a que se refere o artigo 150 inciso VI são de assistência social *lato sensu* e não *stricto sensu*.

Acrescente-se que a colocação em nível constitucional de que tais entidades deveriam não ter fins lucrativos, explicitando discurso implícito anterior, sobre tornar mais tranqüila a razão de ser da imunidade, à evidência, fortaleceu o princípio de que a imunidade é concedida para um trabalho complementar, nesta área, às atividades essenciais do Estado de ofertar educação e assistência social. O artigo 14 do Código Tributário Nacional, já anteriormente, impunha o requisito da inexistência de fins lucrativos, com o que seus pressupostos foram recepcionados pela nova ordem.

Acrescente-se, finalmente, que a lei a que faz menção o constituinte é a lei complementar, como já a doutrina e a jurisprudência tinham perfilado no passado, representando o C.T.N. tal impositor de requisitos.

É que, se ao legislador ordinário fosse outorgado o direito de impor requisitos à imunidade constitucional poderia inviabilizá-la “*pro domo suo*”. Por esta razão, a lei complementar, que é lei nacional e da Federação, é a única capaz de impor requisitos, de resto já colocados no art. 14 do Código Tributário Nacional” (*Comentários à Constituição do Brasil*, 6.º volume, tomo I, Saraiva, 1990, p. 181/185).

3 Gilmar Ferreira Mendes escreve: “No Direito alemão, parece não subsistir dúvida quanto à competência do Bundesverfassungsgericht para apreciar a constitucionalidade de eventual reforma, já do ponto de vista estritamente procedimental, já no tocante ao próprio conteúdo do preceito normativo. O princípio insculpido no art. 79, par. 3.º, da lei fundamental, parece autorizar, plenamente, esse entendimento, como demonstra Bachof, com exatidão: “Isto resulta já do facto de a lei fundamental, no art. 79, n.º 3, declarar inalteráveis alguns dos seus preceitos. Se por ventura, apesar disso, uma semelhante alteração — conscientemente ou mesmo não — intencionalmente, em consequência de uma errada avaliação do alcance da norma modificadora ou da declarada como imodificável — fosse aprovada e publicada na forma de uma lei de revisão da Constituição, a norma modificadora reivindicaria para si própria a qualidade de norma constitucional eficaz, e no entanto, simultaneamente, medida pela norma da Constituição até af inalterável, seria inconstitucional. Não vejo nenhuma razão pela qual não devesse poder recorrer-se ao Tribunal Constitucional Federal também num tal caso: de contrário, deixaria de exercer-se uma das suas mais essenciais funções como guarda da Constituição (...)”.

Decisão do Bundesverfassungsgericht, de 1970, não deixa dúvida de que a disposição contida no artigo 79, par. 3.º, da lei fundamental, visa impedir que ‘a ordem constitucional vigente seja destruída, na sua substância ou nos seus fundamentos, mediante a utilização de mecanismos formais, permitindo a posterior legalização de regime totalitário’” (*Controle de Constitucionalidade — Aspectos Jurídicos e Políticos*, Ed. Saraiva, 1990, p. 100/101).

Ora, a manutenção do mesmo comando supremo, na linguagem do Direito anterior, não oferta dúvidas de que foi intenção do constituinte continuar a considerar as instituições de assistência social imunes, como o eram no passado.

Levantou-se, todavia, objeção, pretendendo alguns intérpretes que, nada obstante a identidade do discurso, conformou a Constituição Federal um novo conceito de assistência social subordinado à concepção mais ampla de Seguridade. Esta está integrada pela Assistência Social, Previdência e Saúde, razão pela qual apenas as instituições de assistência social *stricto sensu* estariam abrangidas pela imunidade.

Pelo Direito anterior, o perfil da assistência social inseria inclusive a Previdência e Saúde, neste sentido tendo se direcionado o voto do Ministro Ilmar Galvão em tormentosa questão, na qual as instituições fechadas de Previdência privada pleitearam e obtiveram o reconhecimento desta imunidade para não pagamento de imposto sobre a renda na fonte, nos termos do artigo 8º do D.L. 2.065/82⁴.

O exame mais aprofundado da questão, todavia, demonstra não proceder tão pobre exegese, como passo a demonstrar.

4 Sustentei oralmente perante o Tribunal Federal de Recursos a questão patrocinada pelo eminente advogado Agnaldo Mendes Bezerra e Roberto Rosas, que resultou no acórdão do Tribunal Pleno abaixo transcrito, albergando a tese exposta neste parecer: "Arguição de inconstitucionalidade na apelação cível nº 101.394-Paraná — Registro nº 7174675.

Rel. Sr. Min. Ilmar Galvão — Remetente: Juízo Federal da 3ª Vara — Apelante: União Federal — Apelada: Fundação COPEL de Previdência e Assistência Social — Suscitante do Incidente: Egrégia 4ª Turma do TFR — Adv.: Dr. Agnaldo Mendes Bezerra e Outro.

Ementa: Tributário. Entidades privadas de Previdência Social Fechada. Instituições complementares do Sistema Oficial de Previdência e Assistência Social (art. 35 da Lei nº 6.435/77).

Inconstitucionalidade dos §§ 1º e 2º, do art. 6º, do D.L. 2.065/83, que consideraram sujeitos ao imposto de renda os rendimentos de capital auferidos pelos entes da espécie. A assistência social, hodiernamente, não se resume à caridade pública, podendo também realizar-se por meio da previdência, que corresponde à assistência preventiva, destinada aos impossibilitados de continuarem trabalhando e à família dos que sucumbem.

As entidades em tela, por isso são beneficiárias da imunidade prevista no art. 19, III, c, da CF, regulamentado pelo art. 9º, IV, c, c/c o art. 14, do CTN, que não condiciona o benefício à gratuidade dos serviços prestados, nem exige que sejam acessíveis a todas as pessoas indistintamente (RE 70.834-RS, RE 89.012-SP, RE 108.796-SP e RE 115.970-RS).

Arguição procedente.

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

Decide o TFR, em Seção Plena, por maioria, declarar a inconstitucionalidade dos §§ 1º e 2º, do art. 6º, do DL 2.065/83, na forma do relatório e notas taquigráficas constantes dos autos, que ficam fazendo parte integrante do presente julgado.

Custas, como de lei.

Brasília, DF, 30.6.88 (data julgamento)" (os grifos são meus) (DJ 31.10.88).

O primeiro argumento reside no fato de que todas as situações, pessoas e bens pela imunidade protegidos no Direito anterior, também o foram no atual. O inciso VI do artigo 150 cuida de seis hipóteses para o privilégio imunizador, que vem do Direito anterior, por entenderem, os legisladores supremos pretérito e atual, que é do interesse público a não imposição tributária sobre o patrimônio, a renda e os serviços das pessoas, bens e situações mencionados⁵.

Ora, no capítulo tributário encontram-se albergadas as mesmas hipóteses previstas na antiga Carta, por continuarem a ser do interesse público sua preservação contra a tendência crescente dos poderes tributantes de suprir seus crônicos *deficits* de caixa pelo aumento da tributação.

Sendo a imunidade uma vedação absoluta ao poder de tributar, é de se compreender que o constituinte utilize-a como um breque, um muro, uma barreira às competências impositivas outorgadas pela lei maior. É de se compreender, também, por esta linha de raciocínio, a técnica exegética adotada pelos Tribunais para a interpretação do Direito Constitucional que é sempre extensiva ao contrário das isenções, a que se aplica o comando do artigo 111 do CTN, isto é, uma exegese restritiva⁶.

De rigor, a isenção difere da imunidade, por nesta não nascer a obrigação tributária e, por via de consequência, o crédito tributário, enquanto naquela nasce a obrigação, mas há vedação complementar ao nascimento do crédito tributário, por força do disposto 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 delas consequentes”⁷.

5 Aliomar Baleeiro esclarece: “Ainda nesses casos, insistimos em que a interpretação deverá repousar no estudo do alcance econômico do imposto em questão, nas circunstâncias do caso, e não no puro sentido literal das cláusulas constitucionais. A Constituição quer imunes instituições desinteressadas e nascidas do espírito de cooperação com os poderes públicos, em suas atividades específicas” (*Direito Tributário Brasileiro*, 10ª ed., Forense, 1981, p. 109/110).

6 Na linha da interpretação ampla das imunidades, leia-se a ementa do REO nº 80.603-SP, DJU de 24.5.79, p. 4090: “*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).

7 Edgard Neves da Silva explicita: “Nascida a obrigação tributária, em razão da norma de tributação, por determinação de uma outra norma, a de isenção, fica o sujeito passivo dispensado do pagamento

Ora, se a isenção é uma outorga veiculada através de lei infraconstitucional do poder tributante, não seria justo que o favor fiscal fosse interpretado além das forças que o próprio poder tributante ofertou. Daí a sinalização para o intérprete do artigo 111 do CTN assim redigido:

“Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

I. suspensão ou exclusão do crédito tributário;

II. outorga de isenção;

III. dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.”

Na imunidade, a fim de evitar as tentações do poder tributante em estender suas garras impositivas, a técnica é exatamente oposta, posto que o favor independe da vontade do Estado e é outorgado pela Constituição.

Ocorre que as instituições de assistência social na já referida decisão e em outras, inclusive do S.T.F., mereceram o reconhecimento pretoriano da imunidade, com o que, seja no Direito anterior, como no atual, houve por bem o Poder Judiciário entender que, para tais efeitos, a assistência social equipara-se à seguridade⁸.

do tributo e, conseqüentemente, excluído o crédito tributário referente à exação, pelo que não será a mesma aperfeiçoada com o lançamento.

Entre outros juristas, seguem essa teoria: Ruy Barbosa Nogueira, Rubens Gomes de Souza, Bernardo Ribeiro de Moraes, Amílcar de Araújo Falcão, Gilberto de Ulhôa Canto: “A isenção, sendo uma dispensa do pagamento do tributo devido, ou como declara o CTN no art. 175, I, exclusão do crédito tributário, é uma parte excepcionada ou liberada do campo de incidência que poderá ser aumentada ou diminuída pela lei, dentro do campo da respectiva incidência” (Ruy Barbosa Nogueira, Curso, cit., p.172).

“Isenção é o favor fiscal concedido por lei, que consiste em dispensar o pagamento de um tributo devido. É importante fixar bem as diferenças entre não-incidência e isenção: tratando-se de não-incidência, não é devido o tributo porque não chega a surgir a própria obrigação tributária: ao contrário, na isenção o tributo é devido, porque existe a obrigação, mas a lei dispensa o seu pagamento” (Rubens Gomes de Souza, *Compêndio de legislação tributária*, ed. póstuma, Resenha Tributária, 1975, p.97).

“A isenção tributária consiste num favor fiscal concedido por lei, no sentido de dispensar o contribuinte do pagamento do imposto... Implica a isenção, sempre na incidência do tributo, pois somente pode dispensar o pagamento de um imposto realmente devido” (Bernardo Ribeiro de Moraes, O Estado e o poder fiscal, Revista do Instituto de Direito Público da Faculdade de Direito da USP, São Paulo, 1:673)” (*Curso de Direito Tributário*, Ed. Saraiva, 1982, p.180/181).

8 Sacha Calmon Navarro Coelho ensina: “A jurisprudência da Suprema Corte ao propósito é alentadora. Vale a pena lembrar o acórdão que reconheceu imunidade à Fundação Rubem Berta da Varig, embora cobrasse de seus beneficiários e só “a eles atendessem” (RE 70.834-RTJ, vol. 65/145). *Brevitatis causa* tome-se de Aliomar Baleeiro o resumo jurisprudencial que se segue: “No regime da C.F. de 1946, a lei nº 3.193, de 4.7.1957, dispôs sobre o gozo das imunidades pelas instituições educacionais e assistenciais. Embora ainda não tenha sido elaborada a lei nova a que se refere o art. 19, III, c, este dispositivo é executável, e até auto-executável, em face do art. 14 do CTN, parece-nos, suprimindo-se as dúvidas possíveis pelas decisões do Judiciário, nos termos do art. 153, § 4º, da C.F. de 1969.

Há, pois, no Direito Constitucional, duas acepções para a expressão “assistência social”, uma ampla que a identifica com a assistência social, na linha, de resto, da doutrina e do Direito comparado, e outra restrita, que a torna parte da seguridade. Desta forma, hospedou o constituinte as duas acepções, um *lato sensu*, nos exatos termos do Direito anterior para efeitos tributários, e outra *stricto sensu* para efeitos exclusivamente da ordem social⁹.

Ocorre que a entidade consulente, como demonstram seus próprios estatutos sociais, sobre ser uma sociedade sem fins lucrativos, abrange as três formas de seguridade, posto que:

- a) mantém um sistema voltado para a previdência e assistência social;
- b) objetiva prestar a todas as camadas da população cobertura médica de alto padrão.

Se sua condição de entidade de assistência social, no passado era inconteste, como tive oportunidade de demonstrar em parecer, continua incontestável no Direito atual, até porque não houve mudança de objeto social na consulente e sua finalidade está voltada para as três facetas da seguridade social¹⁰.

A jurisprudência, em prol dos valores humanos, vem repelindo as investidas fiscais baseadas em variadas distinções e discriminações, sobretudo em matéria educacional, e estabelecendo standards, para fixar o alcance da limitação.

A Fundação Antonio e Helena Zerrenner, detentora da maioria do capital da Antártica, venceu ação de repetição de imposto de renda, aliás proposta por esta, que sofreu o desconto, e ainda obteve honorários de advogado (R.E. 53.917-SP, 29.3.66, V. Boas, RTJ. 37/222). Igualmente vitoriosa contra selo da União, depois da Emenda nº 3/61, e da Súmula 468, a Fundação de Amparo à Pesquisa do Estado de SP, sob fundamento de imunidade recíproca, embora nos pareça que concorria o de seu caráter educacional (RMS 16.086-SP, 8.11.65, Hermes Lima, unân. RTJ, 36/14). Bem-sucedida a Helvetia em pleito contra o Município de SP, com fundamento no art. 31, V, b, da CF de 1946 (Ag. Ins. 26.174-SP, 14.8.62, V. Boas, RTJ, 23/165).

— Sobre a Fundação Zerrenner, ver ainda R.E. 75.838 de 12.3.74 e 70.396, RTJ, 55/214” (*Comentários à Constituição de 1988 — Sistema Tributário*, Ed. Forense, 1990, p. 372).

9 A concepção *stricto sensu* está perfilhada no artigo 203 da Constituição Federal já atrás transcrito.

10 Escrevi: “A primeira delas é de que o conceito fiscal do que seja instituição de assistência social, vinculando-o à filantropia, não pode prevalecer. Filantropia é forma de assistência social, mas não é a assistência social. Esta existe, independentemente de filantropia, pois a funcionalidade da ação é que lhe dá o desenho jurídico pertinente. É assistência social a ação que atende à sociedade em suas necessidades essenciais, no concernente à vida (saúde, condição de vida e previdência). Filantropia à modalidade de assistência social na medida em que, funcionalmente, atendas às mesmas finalidades. Mas não restringue a própria assistência, nem esgota a realidade fenomênica. Por esta razão, o constituinte preferiu utilizar-se da expressão “instituições de assistência social” e não “instituições filantrópicas”, pois objetivando abranger espectro mais amplo de atuação complementar ao Estado por parte das entidades privadas. E, por essa razão, impôs apenas os requisitos formais de lei complementar, no caso, os dos artigos 9º e 14 do CTN” (*Direito Tributário Interpretado* — pareceres, Ed. CEJUP, 1985, p.123).

Por esta razão, não está a consulente subordinada ao poder tributante — se não para efeitos de fiscalização — se cumprindo estiver as condições que lhe permitam usufruir da imunidade. Não usufrui, pois, de isenções outorgadas pelos poderes tributantes, mas de imunidade vedatória à ação daqueles poderes, posto que outorgada pelo legislador supremo.

Sempre que os poderes tributantes pretenderem, em relação aos impostos (15 do Sistema atual, com 14 já de perfil delineado) conceder ou não isenções à consulente, estarão agindo contra a lei maior e, portanto, maculando sua ação com o maior dos vícios que é a inconstitucionalidade.

Todo o poder da União, Estados, Distrito Federal e Municípios no concernente às imunidades é nenhum cabendo-lhes apenas o papel de conferência entre a ação da consulente e os objetivos constitucionais e não o direito de outorgar ou retirar isenções porque tal poder a Constituição não lhes ofertou.

Respondo, pois, à primeira questão, informando que a consulente goza de imunidade e não de isenção, não tendo os poderes impositivos qualquer força, no concernente aos impostos, para tributar seu patrimônio, renda e os serviços¹¹.

Em relação à segunda questão, mister se faz duas considerações preliminares.

A primeira delas diz respeito à expressão *nos termos da lei*.

A lei a que se refere o dispositivo maior só pode ser a complementar.

Haveria um evidente conflito se, de um lado, o constituinte vedasse de forma absoluta ao poder tributante a possibilidade de tributar e, de outro, ofertasse-lhe o direito de dizer em que hipóteses aceitaria ou não a imunidade. O poder tributante poderia colocar — se ordinária fosse a lei — tal grau

11 Sustentei, oralmente, frente o pleno do STF, na linha da interpretação extensiva, a questão: “RE 101.441-5-RS — Recorrente: Guias Telefônicas do Brasil Ltda. — Recorrida: Prefeitura Municipal de Porto Alegre.

EMENTA: Imunidade tributária (art. 19, III, d, da Constituição Federal). ISS — Listas Telefônicas. A edição de listas telefônicas (catálogos ou guias) é imune ao ISS, (art. 19, III, d, da C.F.), mesmo que nelas haja publicidade paga.

Se a norma constitucional visou facilitar a confecção, edição e distribuição do livro, do jornal e dos *periódicos*, imunizando-os ao tributo, assim como o próprio papel destinado à sua impressão, é de se entender que não estão excluídos da imunidade os *periódicos* que cuidam apenas e tão-somente de informações genéricas ou específicas, sem caráter noticioso, discursivo, literário, poético ou filosófico, mas de *inegável utilidade pública*, como é o caso das listas telefônicas.

Recurso extraordinário conhecido, por unanimidade de votos, pela letra d do permissivo constitucional, e provido, por maioria, para deferimento do mandado de segurança.

ACÓRDÃO: Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os ministros do STF, em sessão plenária, na conformidade da ata do julgamento e das notas taquigráficas, por unanimidade de votos, em conhecer do recurso, e, por maioria de votos, dar-lhe provimento.

Brasília, 4.11.87”.

de dificuldades e tal nível de requisitos que seria praticamente impossível que alguém da imunidade usufruisse¹².

Por esta razão, hoje a doutrina e a jurisprudência entendem que a lei a que faz referência o constituinte é complementar, por ser a lei complementar lei nacional sempre que cuide de normas gerais.

Ora, sendo a lei complementar lei da Federação e não da União, dos Estados, do Distrito Federal ou Municípios, à evidência, os termos para conformar a imunidade estariam fora das pressões do próprio poder tributante. Sendo a lei complementar produzida pelo aparelho legislativo da Federação, que o aloca da União, suas sinalizações normativas obrigam a todas as pessoas jurídicas de Direito Público com poder impositivo, razão pela qual não sujeita aos interesses menores e imediatistas de fazer receita, que é uma característica dos poderes tributantes quando com *deficits* de caixa¹³.

12 Pontes de Miranda, com propriedade, lembra: "Os pressupostos da imunidade segundo o art. 19 III, c), 2a. parte, *in fine*, da Constituição de 1967, são diferentes: a) trata-se de instituição de educação ou de assistência (o e do art. 31, V, b), *in fine*, da Constituição de 1946, que exprobramos ao texto, foi corrigido) ou de educação e de assistência social-personificada, ou não, desde que haja separação do patrimônio dela e das outras entidades não-ímmunes, ou das pessoas físicas; b) serem as suas rendas aplicadas integralmente no país para os fins de educação ou de assistência, ou de uns e outros. Qualquer aplicação de rendas no exterior ou qualquer remessa de renda, a título gratuito, ou para fundo comum, ou complementar, é elemento suficiente para a perda, *ipso iure*, da imunidade. Pela comparação dos pressupostos da legislação ordinária e dos pressupostos do art. 19, III, c), 2ª parte, e *in fine*, da Constituição de 1967, verifica-se: a) Nem todas as pessoas jurídicas que se incluem nas menções da legislação ordinária poderiam invocar o art. 19, III c), 2ª parte e *in fine*, da Constituição de 1967, por lhes faltar o serem, precisamente, instituições de educação ou de assistência social (conceitos menos largos). A respeito de tais entidades ocorre o de que falamos, acima, de espaço: a regra jurídica de isenção anterior à regra jurídica de imunidade é de extensão (num dos pressupostos) maior do que a dessa, razão por que se pode dar que haja casos de isenção, fora dos casos de imunidade. b) Nem todas as pessoas jurídicas que se incluem nas menções do art. 19, III, c) 2ª parte, da Constituição de 1967, estavam incluídas nas menções da legislação ordinária: a remuneração de diretores, sob qualquer forma, tornaria insuficiente o suporte fático para incidência da regra jurídica isentiva, ao passo que, no tocante à imunidade, só a aplicação de rendas fora do país, ainda que para os mesmos fins, ou no país, para outros fins que o da pessoa jurídica, é razão de não incidir a regra jurídica do art. 19, III, c), da Constituição de 1967. Sempre que a pessoa jurídica era isenta e não foi, segundo a *lex nova*, ímune, continuou isenta. Sempre que era isenta e continuou de satisfazer os pressupostos da imunidade, ímune é, a isenção seria *minus* de direito, porque mais é ser ímune do que ser isenta. Sempre que a pessoa jurídica não era isenta, ou deixou de o ser, mas depois de 15 de março de 1967, passou a satisfazer os pressupostos do art. 19, III, c) *in fine*, da Constituição de 1967, ímune se tornou, o que é mais do que ser isenta" (*Comentários à Constituição*, com a Emenda nº 1/69, tomo III, p. 427).

13 Fábio Leopoldo de Oliveira explicita: "É evidente, portanto, e incontestado que o Constituinte de 1988 filiou-se àquela corrente doutrinária que estabeleceu a tríplice finalidade para a Lei Complementar em matéria tributária.

No que respeita às funções da Lei Complementar, como já lembrara o prof. José Afonso da Silva, em seu livro "Aplicabilidade das Normas Constitucionais" — Ed. Rev. Trib., SP/1968, ela não é veículo próprio para introduzir emendas à Constituição, cabendo-lhe apenas, e tão-somente, a função de explicitar, esclarecer ou de complementar as intenções dos Constituintes de modo a permitir o efetivo alcance dos princípios proclamados no texto da Lei Maior.

Por esta razão, a lei, a que faz menção o legislador, é a lei complementar, no caso, por força da recepção pela nova ordem constitucional, o Código Tributário Nacional.

Ora, o artigo 14 do CTN contém o seguinte discurso:

“O disposto na alínea *c* do inciso IV do art. 9º é subordinado à observância dos seguintes requisitos pelas entidades nele referidas:

I. não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a título de lucro ou participação no seu resultado;

II. aplicarem integralmente, no país, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais;

III. manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.

§ 1º Na falta de cumprimento do disposto neste artigo, ou no § 1º do artigo 9º, a autoridade competente pode suspender a aplicação do benefício.

§ 2º Os serviços a que se refere a alínea *c* do inciso IV do art. 9º são, exclusivamente, os diretamente relacionados com os objetivos institucionais das entidades de que trata este artigo, previstos nos respectivos estatutos ou atos constitutivos”.

São três as condições para que uma instituição de assistência social usufrua de imunidade constitucional.

A primeira delas é conhecida pelo “princípio da não distribuição patrimonial”, visto que a renda é parte do patrimônio adquirido. Por ele, não pode haver distribuição de patrimônio ou de rendas às pessoas que compõem a instituição ou a terceiros¹⁴.

A Lei Complementar atua, como lembra o sempre festejado prof. Ives Gandra da Silva Martins, “como norma de integração entre os princípios gerais da Constituição e os emanados das Leis Ordinárias”. (Sistema Tributário na Constituição de 1988 — Ed. Saraiva, SP/1989-p. 86).

Se permitido fosse falar em hierarquia das normas, a Lei Complementar situar-se-ia em um nível hierárquico superior ao da Lei Ordinária e inferior ao da Constituição.

A Lei Complementar representa um balizamento para o legislador ordinário nos assuntos que constituem o objeto de sua respectiva atuação. Por isto se costuma dizer que a Lei Complementar, inobstante votada, discutida e aprovada pelo Poder Legislativo Federal, é uma Lei Nacional, pois tem de ser acatada pelos legisladores de todos os níveis de Governo” (*Caderno de Pesquisas Tributárias*, Vol. 15, Ed. Resenha Trib./CEEU, p.200/201).

14 Fábio Fanucchi ensina: “A imunidade reservada à instituição de educação e de assistência social, já foi visto, é condicionada a que a entidade beneficiária observe certas exigências fixadas em lei, que só pode ser a complementar à Constituição. Exatamente esse artigo 14 do CTN disciplina a matéria.

O segundo requisito é conhecido por “princípio da aplicação territorial”, ou seja, de os recursos serem utilizados no país para as finalidades sociais¹⁵.

Por fim, há o “princípio da transparência escritural”, terceiro e último requisito para que uma entidade de assistência social seja considerada imune.

À evidência, a lei ordinária não poderia acrescentar qualquer outro requisito redutor do benefício constitucional.

Respondo, pois, à segunda questão no sentido de que a consulente é beneficiária de imunidade e não de isenção.

Em relação à terceira questão, ou seja, se caberia ação de repetição de indébito em relação aos impostos recolhidos indevidamente, por força de imunidade não respeitada pelos poderes tributantes, entendo que caberá sempre, respeitados os limites do artigo 166 do CTN¹⁶.

Não distribuição de rendas e patrimônio — A primeira condição, aquela do inciso I do artigo 14, é da própria essência das instituições que já vimos, são entidades idealísticas e não têm finalidade lucrativa.

Quanto à não distribuição de “rendas”, deve ser entendido a não distribuição de lucros, porém não o pagamento de honorários a terceiros, *mesmo que seus dirigentes*.

Confirma que as instituições imunes sob condição podem pagar honorários a terceiros, não só aquele acórdão do Supremo Tribunal Federal, referido no item 34 deste estudo, como o próprio § 1º do artigo 14 aqui analisado, quando estabelece que a imunidade poderá ser suspensa pela autoridade competente, caso não seja retido o imposto devido na fonte, evidentemente também, por quem dela aufera rendimentos.

Dessa forma, a remuneração de dirigentes não é eficiente para retirar das instituições imunes o direito ao gozo da imunidade.

O impedimento da distribuição do patrimônio é muito menos discutível. Para que nenhuma dúvida possa restar para a autoridade fiscal que deva reconhecer a imunidade, os estatutos dessas instituições deverão dispor que, em caso de dissolução do ente, seu patrimônio reverterá em benefício de entidade com as mesmas finalidades que as suas” (grifos meus) (*Comentários ao Código Tributário Nacional* - vol. 3 Bushatsky 1977, p. 34/35).

- 15 P. R. Tavares Paes escreve: “Os eminentes tributaristas Hamilton Dias de Souza e Yonne Dolácio de Oliveira já entenderam que a lei no caso deve ser complementar. Os partidos políticos segundo Manoel Gonçalves Ferreira Filho são pessoas jurídicas de Direito Público interno em virtude das altas funções que a Constituição lhes atribuiu no art. 152. Seriam para o mestre como entes auxiliares do Estado (*Comentários*, cit., p. 168).

As instituições educacionais ou assistenciais são as que: 1) não distribuem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a título de lucro ou participação no seu resultado; 2) aplicam integralmente, no país, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais; 3) mantêm escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.

Tais são os requisitos do art. 14 do CTN” (*Comentários ao Código Tributário Nacional*, 3ª ed. Saraiva, 1986, p. 19/20).

- 16 Está assim redigido o dispositivo: “A restituição de tributos que comportem, por sua natureza transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido o referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la”.

Tenho para mim que há limites nas forças do artigo 166, com contínua redução de seu espectro protetor dos Erários pela inteligência pretoriana¹⁷.

É que o artigo 166, nas vendas ao consumidor, consagra dois princípios inadmissíveis no Direito, ou seja, o da imoralidade tributária e o da ilegalidade fiscal.

Com efeito, se o contribuinte não provar prejuízo ou não tiver procuração de seus clientes — o que é impossível nas vendas ao consumidor — tem direito o Fisco de ficar com o “tributo” ilegal que arrecadou, sem nenhuma obrigação de devolvê-lo. A receita obtida, à custa da ilegalidade, transforma-se em receita real. Tal comando normativo macula a estrutura do princípio da legalidade ensinado nos bancos acadêmicos e homenageia o da ilegalidade praticado pelos governos, que geram receitas de impossível repetição¹⁸.

17 A matéria foi estudada amplamente pelos autores do Caderno n.º 8 de Pesquisas Tributárias dedicado ao tema Repetição do Indébito, a saber: Carlos da Rocha Guimarães, Gilberto de Ulhôa Canto, Hugo de Brito Machado, Ives Gandra da Silva Martins, José Carlos Graça Wagner, José Eduardo Soares de Melo, Léo Krakowiak, Leon Frejda Szklarowsky, Lindemberg da Mota Silveira, Marco Aurélio Greco, Sidney Saraiva Apocalypse, Tarcísio Neviani, Vittorio Cassone, Ylves José de Miranda Guimarães, Walter Barbosa Corrêa e Zelmo Denari (Ed. CEEU/Resenha Tributária, 1983).

18 Escrevi: “Poder-se-ia dizer que, em verdade, o artigo 166, não obstante garantir a ilegalidade tributária e transformar o tributo indevido pela lei, em devido pela prática, visaria entre dois males (o enriquecimento ilícito do particular ou o do Estado), optar pelo enriquecimento ilícito do Estado, pois em última análise, representaria este a comunidade.

Não entremos em discussões, hoje travadas no campo da Sociologia Política, se o Estado representaria a comunidade, nos dias atuais, ou se a comunidade é utilizada pelo Estado para a manutenção de privilégios dos detentores do poder, porque matéria polêmica, não pacificada e fora dos limites do presente trabalho.

Entraremos, todavia, a analisar, embora perfunctoriamente, de que maneira o Direito oferta o caminho próprio para evitar o referido enriquecimento.

O Direito reconhece na figura do mal denominado “tributo indevido”, pois se é indevido, não poderia ser tributo, duas relações bem nítidas e distintas, sempre que se cuidar de imposições, no Direito Econômico tidas por indiretas, não obstante a crítica à classificação apresentada pelos especialistas em Direito Tributário.

A primeira é a relação que se coloca entre os dois sujeitos conhecidos para a imposição tributária, a saber: o sujeito ativo do artigo 119 do CTN e os passivos do artigo 121. A segunda é uma outra relação colocada entre o sujeito passivo e o terceiro. A primeira é uma relação de Direito Público, a segunda é uma relação de Direito Privado. As duas relações são autônomas, regidas por princípios diferentes, com objetivos distintos e tendo pólos também, em parte, diversos.

A primeira é uma relação de subordinação. A segunda uma relação de coordenação.

Ora, o que o Direito brasileiro oferta para evitar o pretendido enriquecimento ilícito é exatamente o caminho próprio e pertinente às duas espécies de relações. Contra o enriquecimento ilícito do Estado pode o sujeito passivo da relação tributária pedir, sem qualquer restrição — pois a nosso ver o artigo 166 é inconstitucional por violar os artigos 153, § 2º e 19 item I da Emenda Constitucional n.º 1/69 —, a devolução da quantia arrecadada sem titulação hábil para fazê-la. Contra o enriquecimento ilícito do sujeito passivo pode o malconceituado “contribuinte de fato”, pedir, em ação própria, a devolução da referida quantia.

Por se tratarem de duas relações distintas, a fim de que não haja enriquecimento ilícito em nenhum deles, o Direito oferta os dois caminhos possíveis das duas ações de repetição. Não faculta o enriquecimento ilícito nem a um, nem a outro, permitindo que os verdadeiros detentores do direito de repetir dele façam uso.

Por esta razão, o VIII Simpósio Nacional de Direito Tributário houve por bem analisar o artigo violentador do princípio da moralidade administrativa, alguns autores tendo entendido que o artigo 166 não se inseriria na ordem constitucional, por agredir o princípio da legalidade da imposição tributária.

O certo, todavia, é que nos impostos, que comportam a transferência de encargos financeiros, a matéria continua em aberto, com decisões cada vez mais redutoras do espectro de proteção ao Erário que o artigo 166 pretendeu consagrar¹⁹.

Nos impostos diretos ou pessoais, ou seja, naqueles incidentes sobre patrimônios e renda, o direito à repetição do indébito é pacífica, cabendo, de imediato, o início da ação correspondente.

Já não mais se discute o direito à restituição independente do esgotamento da fase administrativa, com pedido preliminar à Fazenda para restituição do indevidamente pago. A matéria foi levantada no passado, por força da E. C. n.º 7/77 (art. 153 § 4.º) e pelo próprio texto do artigo 168 do CTN, ambos assim veiculados:

“§ 4.º A lei não poderá excluir da apreciação do Poder Judiciário qualquer lesão de direito individual. O ingresso em juízo poderá ser condicionado a que se exauram previamente as vias administrativas, desde que não exigida garantia de instância, nem ultrapassado o prazo de cento e oitenta dias para a decisão sobre o pedido”;

“Art. 168. O direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso do prazo de cinco anos, contados:

I. nas hipóteses dos incisos I e II do art. 165, da data da extinção do crédito tributário; II. na hipótese do inciso III do art.

De notar-se que, mesmo nas vendas diretas ao consumidor, passa o comprador a ter um interesse maior em repetir, conservando a documentação, que aquele de meramente autorizar, obstando, por consequência, haja o pretendido enriquecimento de uma das partes.

Como se percebe, tendo o Direito o veículo natural para regular ambas as situações sem violar qualquer dispositivo constitucional, à evidência, o artigo 166, que encampa o princípio da ilegalidade e imoralidade tributárias, não pode prevalecer” (*Caderno de Pesquisas Tributárias*, vol. 9, Ed. CEEU/Res. Tribu., 1984, p. 163/167).

19 O Plenário do VIII Simpósio Nacional de Direito Tributário concluiu: “I. A natureza do artigo 166 do CTN é de norma geral de Direito Tributário que particulariza a prescrição contida no art. 165 do mesmo diploma e, portanto, veiculável por lei complementar (maioria).

II. O artigo 166 do CTN é inconstitucional por ferir o princípio da reserva de lei, inscrito no art. 153, § 2º da C.F. (minoridade)” (*Caderno de Pesquisas Tributárias* vol. 9, ob. cit., p. 593).

165, da data em que se tornar definitiva a decisão administrativa ou passar em julgado a decisão judicial que tenha reformado, anulado, revogado ou rescindido a decisão condenatória”.

A nova Constituição não hospedou o princípio do Direito anterior, razão pela qual a matéria deixou de ser cogitada²⁰.

De lembrar-se que, mesmo à luz do Direito anterior, a jurisprudência orientou-se no sentido de admitir-se o ingresso em juízo, independentemente do esgotamento da fase administrativa.

Respondo, pois, à terceira questão, entendendo caber ação de repetição de indébito para todos os “impostos” recolhidos indevidamente, lembrando que, em relação aos impostos indiretos (reais), haveria necessidade de se cumprir os requisitos do artigo 166 do CTN, na linha da jurisprudência dominante²¹.

S.M.J.

São Paulo, 19 de julho de 1991

20 O artigo 5º, inciso XXXV da atual Constituição está assim redigido: “A lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito”.

21 As Súmulas 71 e 546 do S.T.F. têm a seguinte dicção: “71. Embora pago indevidamente, não cabe restituição de tributo indireto”;

“546. Cabe a restituição do tributo pago indevidamente, quando reconhecido por decisão que o contribuinte de *jure* não recuperou do contribuinte de *facto* o *quantum* respectivo”.

**OS PRINCÍPIOS DA MORALIDADE PÚBLICA E DA
IMPESSOALIDADE DA ADMINISTRAÇÃO — NECESSIDADE
DE LICITAÇÃO PARA CONTRATAR AGÊNCIAS DE
PUBLICIDADE — A FUNÇÃO CONSTITUCIONAL DA
IMPrensa PARA PRESERVAÇÃO DO ESTADO DE DIREITO —
PARECER**

CONSULTA

Consultam-me, por intermédio de seus eminentes advogados José Carlos Dias e Luiz F. Carvalho Filho, os jornalistas Octávio Frias de Oliveira Filho, Nelson Blecher, Josias de Souza e Gustavo Krieger — que estão sendo processados por divulgação de notícia comentada sobre o Chefe do Poder Executivo Federal — a respeito da constitucionalidade de ausência de licitação para contratação de agência de publicidade, que fizera a propaganda eleitoral do atual presidente da República, a fim de que promovesse, nos meios de comunicação, algumas das obras do governo da União, assim como sobre os limites constitucionais de tal forma de agir em face da sociedade e da função que a lei suprema impõe à imprensa do país, ao oferecer facilidades tributárias e garantir a liberdade de expressão e o direito à informação.

RESPOSTA

A fim de evitar veleidades exegéticas de conotação política ou ilações que não sejam exclusivamente jurídicas, declaro, de início, ter votado no presidente Collor, nele reconhecer um obstinado lutador, tendo eu a esperança de que, dentro da lei, consiga retirar o país da crise, até o fim de seu governo¹.

¹ Em abril do ano passado, publicava o sexto volume, tomo I, dos '*Comentários à Constituição do Brasil*', que venho escrevendo com Celso Bastos, e apesar das divergências, em matéria legal com o governo, demonstrava minha esperança em que o Judiciário restabeleceria a ordem jurídica e que o presidente da República voltaria a cumprir a Constituição, dizendo: "Que no futuro os brasi-

O presente parecer versará exclusivamente sobre aspectos constitucionais relacionados ao Direito Administrativo e aos direitos e garantias fundamentais do cidadão, não estando voltado para qualquer ângulo de natureza criminal ou para a lei de imprensa, que, a meu ver, por não ter sido recepcionada pela nova ordem constitucional em seus comandos restritivos, não existe no universo jurídico pátrio.

Por não ver qualquer compatibilidade entre uma lei produzida sob outra ótica constitucional e os dispositivos que garantem ampla liberdade à cidadania, sem nenhuma restrição ao direito de informar, a não ser as criadas pela própria lei maior, entendo que, em todos seus aspectos de contração do Direito, a referida lei está desinserida do Direito nacional desde 5 de outubro de 1988, por força do § 1º do artigo 5º da Constituição Federal assim redigido:

“§ 1º As normas definidoras dos direitos e garantias fundamentais têm aplicação imediata”².

As questões de maculação da honra ou de imagem das pessoas, no máximo poderiam merecer tratamento civil por força do art. 5º, inciso X da Carta Magna, ou criminal, desde que com base em disciplina de lei penal ordinária e não de lei especial, a meu ver, não recebida pela nova ordem³.

leiros aprendam a compreender que não há crise econômica e social que supere em gravidade a crise institucional e que a garantia das instituições é a melhor forma de se vencer grandes desafios. Não há custo social maior do que o da luta contra os problemas nacionais à custa da ordem jurídica, razão pela qual, como apêndice a estes comentários, desencantado, mas não desanimado, quis deixar a esperança de um futuro melhor, na certeza de que os que representam a lei são os verdadeiros patriotas e construtores de uma máiscula nação.

Que o Executivo reconheça que errou e no porvir cumpra a promessa de respeitar a Constituição, posto que o Poder Judiciário, no seu devido tempo, certamente se encarregará de corrigir a dilaceração da Lei Suprema, provocada pelo Plano Brasil Novo” (Editora Saraiva, 1990, p.581/582).

2 Celso Bastos assim comenta o dispositivo: “Terão aplicação imediata todos os direitos e garantias fundamentais, desde que não obstados por uma expressa referência da lei a uma legislação integradora, nem por um vazio semântico tamanho que torne o preceito absolutamente dependente de uma integração normativa.

Assim sendo, devem-se entender como auto-executáveis as novas garantias constitucionais como o *habeas data*, o mandato de injunção e o próprio mandato de segurança coletivo, nada obstante o fato de que uma legislação regulamentadora, se promulgada, viesse a constituir uma medida muito útil. No entanto, valendo-se do recurso analógico, tem o legislador condições de dar aplicação a esses institutos, não havendo, na verdade, uma imprescindibilidade da legislação complementar” (Comentários à Constituição do Brasil, 2º volume, Saraiva, 1989, p.393).

3 O inciso X do artigo 5º da Constituição Federal, assim redigido: “X. são invioláveis a intimidade, a vida privada, a honra e a imagem das pessoas, assegurado o direito à indenização pelo dano material ou moral decorrente de sua violação”, mereceu de José Cretella Jr. a seguinte exegese: “Se a violação da intimidade, da vida privada, da honra ou da imagem da pessoa causa dano moral decorrente da violação de qualquer desses bens, declarados, invioláveis por dispositivo expresso

Meu parecer versará, de forma sintética, apenas sobre aspectos que regem o atual Direito Administrativo brasileiro e que são de extrema relevância para responder as indagações levantadas pelos eminentes jornalistas.

Começo pelo exame dos quatro princípios maiores do Direito Administrativo que são a legalidade, a impessoalidade, a moralidade e a publicidade.

Está o artigo 37 da Constituição assim redigido:

“A administração pública direta, indireta ou fundacional, de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e, também, ao seguinte:...”

sendo o artigo de maior realce do Capítulo VII do Título III, dedicado exclusivamente à Administração Pública.

O *caput* do dispositivo, portanto, oferta os quatro alicerces supremos sobre os quais a Administração Pública há de atuar.

O exame mais detido dos referidos princípios demonstra, claramente, que o da moralidade supera os demais, em face de ser o administrador público um servidor da sociedade e não esta uma servidora do administrador⁴.

da Constituição, é assegurada à vítima indenização proporcional ao dano causado. A expressão *da-mo moral* não é unívoca, mas equívoca, empregando-se na acepção de “prejuízo imaterial não-captável de imediato pelos sentidos” — não à imagem, à reputação, ao bom nome, aos atributos da pessoa, à honra, à honestidade —, sempre, porém, trazendo conseqüências patrimoniais, ora na acepção de prejuízo misto, em parte patrimonial, em parte extrapatrimonial, como o artista acusado de imitador, plagiário ou contrafator, o que provoca a retração do público à venda da obra, o não-comparecimento às audições, ao mesmo tempo que lhe traz sofrimento e dor, à primeira vista, puramente de ordem espiritual. A identificação do prejuízo moral nem sempre é fácil, porque a maioria das vezes se entrelaça com o prejuízo patrimonial, oriundo do mesmo fato danoso, como por exemplo, a injúria, difamação ou calúnia, feita a artista profissional, caso em que o *pretium doloris* se segue a dano patrimonial, traduzido em clara, sensível e apurável diminuição de renda. Assim, o *pretium doloris*, próprio ou de pessoa da família, inclui-se na categoria dos danos morais, prejuízos que não atingem direitos patrimoniais, mas direitos ligados ao nome, à honra, à vida, à integridade física ou espiritual, à autoridade de obra artística ou científica (cf. Marcel Weline, *Droit administratif*, 9ª ed., 1963, p.820). A reparação, repetimos, é difícil. Como indenizar, em dinheiro, algo que é privativo, subjetivo, íntimo, pessoal, interior, insuscetível de objetiva avaliação econômica? Como reparar, mediante indenização patrimonial, aquilo que, à primeira vista, no mundo sensível, não ocasionou nenhum dano material visível, palpável?” (*Comentários à Constituição 1988*, vol. I, Forense Univ., 1989, p.259/260).

4 Hely Lopes Meirelles ensina que: “A moralidade administrativa constitui hoje em dia, pressuposto da validade de todo ato da Administração Pública (Const. Rep., art. 37, *caput*). Não se trata — diz Hauriou, o sistematizador de tal conceito — da moral comum, mas sim de uma moral jurídica, entendida como “o conjunto de regras de conduta tiradas da disciplina anterior da Administração”. Desenvolvendo a sua doutrina, explica o mesmo autor que o agente administrativo, como ser humano dotado da capacidade de atuar, deve, necessariamente, distinguir o Bem do Mal, o honesto do desonesto. E, ao atuar, não poderá desprezar o elemento ético de sua conduta. Assim, não terá que decidir somente entre o legal e o ilegal, o justo e o injusto, o conveniente e o inconveniente,

Muito embora fale a Constituição em administradores e servidores, utilizei a expressão ampla de servidor para abranger o servidor *stricto sensu* e o administrador. Com efeito, o princípio da legalidade não é um princípio típico do Direito Administrativo. É o princípio comum a todo o ordenamento jurídico do país. O artigo 5º, inciso II, da Constituição Federal, assim versado:

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

explicita que o que não constar da lei não consta do mundo do Direito⁵.

Não há ramo do Direito o que não se fundamente no princípio da legalidade, razão pela qual o pleonismo enfático de sua reiteração no capítulo da Administração objetiva afastar qualquer tentativa hermenêutica do intérprete oficial de que seu poder discricionário poderia lhe permitir atuar fora da

o oportuno e o inoportuno, mas também entre o honesto e o desonesto. Por considerações de direito e de moral, o ato administrativo não terá que obedecer somente à lei jurídica, mas também à lei ética da própria instituição, porque nem tudo que é legal é honesto, conforme já proclamavam os romanos: — *non omne quod licet honestum est*. A moral comum, remata Hauriou, é imposta ao homem por sua conduta externa; a moral administrativa é imposta ao agente público para sua conduta interna, segundo as exigências da instituição a que serve, e a finalidade de sua ação: o bem-comum” (*Direito Administrativo Brasileiro*, 15ª ed., Ed. Revista dos Tribunais, 1990, p.79).

5 Manoel Gonçalves Ferreira Filho ensina que: “Aqui se enuncia a base fundamental do estado de direito (v. meu Estado de Direito e Constituição, cit.).

A importância desse princípio no sistema constitucional não pode ser exageradamente exaltada. De fato, está ele no cerne da construção, que é a democracia representativa, cujo objeto não é o engrandecimento do Estado, mas a liberdade dos homens.

Realmente, na fórmula célebre de Montesquieu, “a liberdade é o direito de fazer tudo aquilo que a leis permitem” (*De l'esprit des lois*, Livro II, Cap. 3). Desse modo, apenas as leis podem circunscrever e limitar a liberdade. É o que está explicitamente no art. 4º da Declaração de 1789: “A liberdade consiste em poder fazer tudo aquilo que não prejudica a outrem; assim, o exercício dos direitos naturais de cada homem não tem outros limites que os que asseguram aos membros da sociedade o gozo desses mesmos direitos. Esses limites somente podem ser estabelecidos pela lei”. Essa missão emprestada à lei resulta de uma concepção bem clara e definida a seu respeito. Para Montesquieu, como para os principais autores da Revolução Francesa, a supremacia da lei é o primado da razão, conseqüentemente da justiça. O Direito, para eles, não é criação arbitrária, fruto de qualquer *volonté momentanée et capricieuse* (*De l'esprit des lois*, cit., Livro 2, Cap. 4). É a descoberta do justo pela razão dos representantes. Conseqüentemente, “a lei não tem o direito de vedar senão as ações prejudiciais à sociedade” (Declaração de 1789, art. 5º, primeira parte; cf. nosso Do processo legislativo, nº 32).

A evolução do pensamento político, se alterou o fundamento do princípio da legalidade, não lhe retirou a força. Manteve-se arraigada a idéia de que só a lei pode limitar a restringir a liberdade natural, que só ela pode comandar que se faça ou que não se faça alguma coisa. Tal determinação, porém não mais se justifica na confiança de que a lei traduzisse necessariamente um ditame de razão e de justiça. Fundava-se no princípio democrático. Apenas a lei pode circunscrever a liberdade porque é ela a expressão por excelência da vontade do povo, sendo estabelecida pelo Parlamento que o representa. Dessa forma, o princípio da legalidade é inerente à democracia” (*Comentários à Constituição Brasileira de 1988*, volume I, Saraiva, 1990, p.28/29).

lei, em determinadas circunstâncias, ou de que a lei só seria aplicável aos atos vinculados e nunca àqueles dele originários. É hoje mansa e pacífica a doutrina de que o poder discricionário — e há autores que nem a expressão 'ato discricionário' aceitam — é um poder alicerçado na lei⁶. Nem mesmo na discricionariedade técnica se admitiria elasticidade maior, no que concerne à figura do princípio da legalidade, sob a alegação de que sua pertinência científica postar-se-ia além do formalismo legal⁷.

Sobre conformar todo o ordenamento jurídico, o princípio da legalidade informa diretamente o princípio da moralidade, estando a ele unido um-

6 Diogo Gasparini esclarece: "Discricionários são os atos administrativos praticados pela Administração Pública conforme um dos comportamentos que a lei prescreve. Assim, cabe à Administração Pública escolher dito comportamento. Essa escolha se faz por critérios de conveniência e oportunidade. A hipótese legal incumbe-se de indicar quando é possível essa atuação por meio das expressões: será facultado, poderá o Poder Público, ou outra da mesma natureza. Ante essa competência, a Administração Pública poderá deferir ou não certo pedido feito, que se lhe permite avaliar a solicitação formulada segundo os referidos critérios e o interesse público do momento. Destarte, estará satisfeita a vontade da lei com qualquer decisão e até com a que deferisse o pedido com condições. Esses fatos decorrem do exercício da atribuição discricionária ou, como prefere boa parte da doutrina especializada, do desempenho do Poder Discricionário, onde a Administração Pública age com certa dose de liberdade na solução de um caso concreto. Apesar disso, alerte-se que não há ato inteiramente discricionário, dado que todo ato administrativo está vinculado, amarrado à lei, pelo menos no que respeita ao fim (este sempre há de ser público) e à competência (o sujeito competente para praticá-lo é o indicado em lei). São dessa espécie de ato a autorização para o porte de arma e a permissão para o uso de bem público. Se o interessado as solicitar, a Administração Pública pode ou não deferi-las, visto que a lei não lhe impõe, como comportamento único, o deferimento da solicitação. Ao contrário disso, faculta-lhe o exame do mérito do pedido. Pode-se então definir a discricionariedade, ou a atribuição discricionária, como sendo a atuação da Administração Pública em que a lei lhe permite certa margem de liberdade para decidir diante de um caso concreto. Por fim, diga-se que discricionariedade não se confunde com arbitrariedade. Aquela é procedimento legal, enquanto esta é atuação ilegal" (*Direito Administrativo*, Ed. Saraiva, 1989, p. 79/80).

7 Fátima Fernandes de Souza Garcia em trabalho específico sobre o tema 'Discricionariedade técnica e o controle judicial dos atos administrativos' (no prelo) destaca: "A presença de conceitos técnicos na norma poderá significar vedação à atividade discricional, na medida em que a lei os emprega para impedir o administrador de formular valoração de oportunidade e conveniência de um interesse público, obrigando-o a recorrer a apreciações de conteúdo científico, hipótese em que estará configurada uma pseudodiscricionariedade.

Porém, a utilização desses conceitos poderão, de outra forma, não significar a eliminação da atividade discricional, na medida em que sejam empregados para delimitar ou orientar a valoração de um interesse público, garantindo a razoabilidade das ações da Administração.

Ao procurar conceituar a discricionariedade técnica, a doutrina descortinou a multiplicidade de relações que a norma jurídica pode estabelecer entre critérios técnicos e critérios jurídicos, denotando que a questão de identificação e dos limites da atividade discricional não comporta uma solução única, devendo ser enfrentada casuisticamente.

Por essa razão a presença de conceitos técnicos na norma jurídica se, de um lado, não elimina necessariamente a atividade discricional, de outro, sempre representa uma limitação a essa atividade, pois a remissão da lei a regras técnicas de outras disciplinas, amplia o campo de vinculação, estendendo-a a outros elementos da norma e possibilitando, na mesma medida, o controle da legalidade pelo Judiciário".

bilicalmente, visto que tudo o que o administrador fizer fora da lei, sobre ser ilegal, é aético.

O mesmo se siga a respeito do princípio da impessoalidade. A administração pública tem que ser impessoal, sem favorecimentos a quem quer que seja, aplicando as leis do país, por igual, a todos os cidadãos, residentes ou pessoas que aqui transitam, visto que apenas nas monarquias absolutas ou nas ditaduras, os “amigos do rei” são favorecidos e os “inimigos” perseguidos.

À evidência, não se pode falar em impessoalidade sem falar em moralidade, eis que é esta que dá a coloração maior daquela, tornando o administrador um justo servidor público na medida em que não cria privilégios, nem oferta tratamentos desisonômicos e preferenciais⁸.

Diferente não é o que ocorre com o princípio da publicidade. Este está vinculado, não à publicidade autopromocional das autoridades, mas apenas à sua atuação não-secreta. Por ser o servidor público um servo da sociedade, que dela retira os meios para prestar-lhe os serviços públicos necessários, não pode esconder de que forma administra os bens da sociedade, devendo, pelos canais oficiais (Diário Oficial e Comunicações Técnicas), informá-la da clareza de seus atos. O princípio da publicidade é também denominado “princípio da transparência”, não devendo, em nenhuma hipótese, ser confundido com o da “autopromoção publicitária”, em que muitos governos desbaratam o dinheiro da sociedade para se exibirem como produtos aproveitáveis nas próximas eleições, dizendo-se os melhores, os maiores e os bem-dotados homens públicos, por realização de obras, o mais das vezes inacabadas.

⁸ Pinto Ferreira lembra que: “O princípio da impessoabilidade significa que o ato administrativo não deve ser editado nem elaborado tendo por objetivo beneficiar a pessoa de alguém. Wolgran Junqueira Ferreira (Comentários à Constituição de 1988, cit., v.1, p.452) menciona como típica da impessoabilidade a concorrência para a construção da ferrovia norte-sul, quando já se conheciam com antecedência os ganhadores da concorrência pública. O princípio da impessoabilidade foi adotado em nosso texto constitucional, “princípio este completamente desconhecido, pelo menos com essa designação, à liderança jurídica brasileira”, como observa Toshio Mukai. No Direito comparado, o princípio da impessoabilidade é chamado de princípio da finalidade administrativa. Para Caio Tácito, o princípio da finalidade administrativa é “corolário essencial do princípio da legalidade”, pretendendo com isso que “toda a atividade estatal se dirija ao entendimento de um interesse público qualificador”. Prossegue ele: “A regra invariável é, portanto, a de que, em nenhuma hipótese, pode a autoridade substituir o fim previsto na lei por outro público ou privado, lícito ou ilícito” (Comentários à Constituição Brasileira, 2º volume, Saraiva, 1990, p.362/363).

O princípio da publicidade é um princípio ético que obriga, de forma discreta, mas permanente, os administradores, a darem conta de sua gestão pelas vias oficiais⁹.

O princípio da publicidade ou da transparência é um princípio vinculado à moralidade pública. Os atos de 'autopromoção', na minha particular visão, ferem a moralidade administrativa, pois visam exclusivamente a emulação dos governantes, à custa do dinheiro retirado da sociedade, por tributos e outras formas da exação.

Como se percebe por aquilo que até aqui expus, o princípio da moralidade é o princípio central e o maior dos quatro, nele se fundamentando toda a Administração Pública, até porque quem queira representar a nação, tornando-se servidor público, deve postar-se acima de qualquer suspeita e ser dotado de idealismo que supere o dos demais cidadãos. É que, em uma visão correta do poder, tem ele a honra e o privilégio de servir aos cidadãos e à pátria. Não se pode admitir que um servidor público seja um imoral, um corrupto, um peculatório, posto que seu crime é, na minha particular visão de interpretar o princípio da moralidade administrativa, superior aos demais, visto que, tendo se apresentado como alguém disposto a servir a sociedade, sobre ela tripudia, graças à função que exerce¹⁰.

Não consigo ver o administrador público senão como alguém com predicados superiores aos demais cidadãos, razão pela qual se dispõe a servir a sociedade e creio ter sido esta a razão pela qual o constituinte houve por bem inserir o princípio da moralidade pública como o mais relevante princípio do Direito Administrativo. "A mulher de Cesar não deve ser apenas honesta, mas deve parecer ser honesta" diziam os antigos com acuidade, eis

9 Walter Ceneviva escreve: "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. Saraiva, 1989, p.132).

10 Helmut Kuhn lembra que o não-cumprimento de princípios fundamentais na Administração pode gerar a subversão, ao dizer que: "el Estado sucumbe ante la pérdida de conocimiento de qué es el Estado. Los gobernantes no saben qué se hacen. La ignorancia culpable es causa y al mismo tiempo consecuencia de una perversión de la relación de poder. La razón, destinada a gobernar, abdica, y otras fuerzas emotivas o, políticamente expresado, otros caracteres no apropiados para gobernar, usurpan el poder. La limitada verdad, que reside en esa simple solución del problema, es tan válida hoy como ayer" (*El Estado — Una Exposición Filosófica*, Ed. Rialp, Madrid, 1979, p.295).

que quem governa tem que possuir a confiança dos governos e a idoneidade é o elemento mas denso para que mereça essa confiança.

Ora, em nenhum aspecto deve ser tão realçado o princípio da moralidade quanto naquele concernente às despesas públicas, isto é, ao gasto do dinheiro que pertence à sociedade. E, no concernente à contratação externa, o rigor é maior, razão pela qual o processo licitatório objetiva dar o perfil legal à contratação de obras, serviços, compras e alienações a fim de que o administrador público crie as melhores condições de pactuação para a sociedade, via administração¹¹.

Por esta razão, está o inciso XXI do artigo 37 da Constituição Federal assim redigido:

“ressalvados os casos especificados na legislação, as obras, serviços, compras e alienações serão contratados mediante processo de licitação pública que assegure igualdade de condições a todos os concorrentes, com cláusulas que estabeleçam obrigações de pagamento, mantidas as condições efetivas da proposta, nos termos da lei, o qual somente permitirá as exigências de qualificação técnica e econômica indispensáveis à garantia do cumprimento das obrigações”,

11 Toshio Mukai explicita: “De nossa parte, não vemos nenhum fundamento jurídico teórico para a defesa da livre eleição do co-contratante pela administração. Procuramo-lo e não o encontramos. Trata-se de uma teorização com argumento de autoridade, tão nefasta quão sibilina, como tantas que temos encontrado sobre outros assuntos de Direito Administrativo. Já tivemos ocasião de contestar esse pretensão princípio geral, quando mostramos que dois princípios jurídicos públicos estão em jogo em face da escolha do co-contratante da administração pública: o da igualdade dos administrados perante as vantagens e cargas públicas e o da indisponibilidade do interesse público. Em função do primeiro, todos os administradores têm direito a pretender participar de um contrato com a administração, ofertando-lhe bens e serviços; em função do segundo, a administração, em suas aquisições de bens e serviços, ou execução de obras públicas, tem a obrigação de obter aquele contrato que lhe ofereça a maior vantagem. Tal é o princípio, em síntese, que domina a administração pública: o do dever de licitar. Lúcia Valle Figueiredo também manifestou sua discordância com aquela teoria, concluindo que existe, em princípio, a obrigatoriedade de licitar. Identicamente Fiorini espousa entendimento divergente, afirmando: ‘A Seleção do que contrata com o Estado, qualquer que seja o regime concreto em que se expressa, deverá ser instruída de acordo com o conteúdo e o fim do Direito Administrativo. A seletividade é um princípio que gravita com caráter substancial na contratualidade administrativa’. Oliveira Franco Sobrinho é enfático: ‘Licitar é um dever da Administração’, e ‘já que a Administração está subordinada na organização à lei e ao ordenamento jurídico, salvo os casos excepcionais, não tem liberdade para contratar’, e Hely Lopes Meirelles sintetiza sua posição na seguinte expressão: ‘A licitação é o antecedente necessário do contrato administrativo...; é a condição para a sua formalização’ ” (*O Estatuto Jurídico das Licitações e Contratos Administrativos*, Ed. Saraiva, 1988, p.3/4).

sendo que, no que concerne às ressalvas, à evidência, apenas permite que a lei ordinária, no caso, excetue aquelas hipóteses em que a *licitação não se justifica*¹².

Não se pode exigir licitação para que o governo adquira determinado documento histórico, nem se pode exigir licitação para a contratação de parecer de um jurista, cuja postura, por seus escritos, interessa ao governo realçar, visto que sua qualificação pessoal é de impossível avaliação em concorrência pública, sobre não permitir, o Código de Ética dos Advogados, tal tipo de “leilão” profissional.

Por isto, a lei ordinária (decreto-lei) que estabelece as normas gerais sobre licitação, nos termos do artigo 22, inciso XXVII, da Constituição Federal assim redigido:

“Art. 22. Compete privativamente à união legislar sobre:

...

XXVII. normas gerais de licitação e contratação, em todas as modalidades, para a administração pública, direta e indireta, incluídas as fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, nas diversas esferas de governo, e empresas sob seu controle”, que tem o número 2.300/86, exclui os serviços de notória especialização do processo licitatório¹³.

12 José Afonso da Silva assim comenta o dispositivo: “Licitação é um procedimento administrativo destinado a provocar propostas e a escolher proponentes de contratos de execução de obras, serviços, compras ou de alienações do Poder Público. O princípio da licitação significa que essas contratações ficam sujeitas, como regra, ao procedimento de seleção de propostas mais vantajosas para a Administração Pública. Constitui um princípio instrumental de realização dos princípios da moralidade administrativa e do tratamento isonômico dos eventuais contratantes com o Poder Público. O art. 37, XXI, alberga o princípio nos termos seguintes: “ressalvados os casos especificados na legislação, as obras, serviços, compras e alienações serão contratados mediante processo de licitação pública que assegure igualdade de condições a todos os concorrentes, com cláusulas que estabeleçam obrigações de pagamento, mantidas as condições efetivas da proposta, nos termos da lei, o qual somente permitirá as exigências de quantificação técnica e econômica indispensáveis à garantia do cumprimento das obrigações”. A ressalva inicial possibilita à lei definir hipóteses específicas de inexigibilidade e de dispensa de licitação.

Cumprido recordar, finalmente, que a licitação é um procedimento vinculado, ou seja, formalmente regulado em lei, cabendo à união legislar sobre normas gerais de licitação e contratação, em todas as modalidades, para a Administração Pública, direta ou indireta, incluídas as fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, nas diversas esferas do governo, e empresas sob seu controle (art. 22, XXVII). Portanto, aos Estados, Distrito Federal e Municípios compete legislar suplementarmente sobre a matéria no que tange ao interesse peculiar de suas administrações” (Curso de Direito Constitucional Positivo, 5ª ed., Ed. Revista dos Tribunais, 1989, p.565/566).

13 Hely Lopes Meirelles rememora que: “Serviços técnicos profissionais especializados, no consenso doutrinário, são os prestados por quem, além da habilitação técnica e profissional — exigida para os serviços técnicos profissionais em geral aprofundou-se nos estudos, no exercício da profissão, na pesquisa científica, ou através de cursos de pós-graduação ou de estágios de aperfeiçoamento.

Estão os artigos 2º e 12 do referido diploma versados com a seguinte dicação:

“Art. 2º. As obras, serviços, compras e alienações da Administração, quando contratadas com terceiros, serão necessariamente precedidas de licitação, ressalvadas as exceções previstas neste Decreto-lei”;

“Art. 12. Para os fins deste Decreto-lei, consideram-se serviços técnicos profissionais especializados os trabalhos relativos a:

I. estudos técnicos, planejamentos e projetos básicos ou executivos;

II. pareceres, perícias e avaliações em geral;

III. assessorias ou consultorias técnicas e auditorias financeiras;

IV. fiscalização, supervisão ou gerenciamento de obras ou serviços;

V. patrocínio ou defesa de causas judiciais ou administrativas.

§ 1º. A contratação dos serviços previstos neste artigo com profissionais ou empresas de notória especialização dispensa licitação.

§ 2º. Considera-se de notória especialização o profissional ou empresa cujo conceito no campo de sua especialidade, decorrente de desempenho anterior, estudos, experiências, publicações, organização, aparelhamento, equipe técnica, ou de outros requisitos relacionados com suas atividades, permita inferir que o seu trabalho é o mais adequado à plena satisfação do objeto do contrato”.

Bem por isso Celso Antonio considera-os singulares, posto que marcados por características individualizadoras, que os distinguem dos oferecidos por outros profissionais do mesmo ramo.

A contratação direta desses serviços com profissionais ou empresas de notória especialização, tal como a conceitua agora o parágrafo único ao art. 12 do Estatuto, enquadra-se, genericamente, no caput do art. 23, que declara inexigível a licitação quando houver inviabilidade de competição. Essa inviabilidade, no que concerne aos serviços técnicos profissionais especializados em geral, decorre da impossibilidade lógica de a Administração pretender “o mais adequado à plena satisfação do objeto do contrato” (art. 12, parágrafo único), pelo menor preço, ou que renomados especialistas se sujeitem a disputar administrativamente a preferência por seus trabalhos.

Todavia, o Estatuto apresenta um rol de serviços técnicos profissionais especializados que podem ser contratados diretamente com profissionais ou empresas de notória especialização, sem maiores indagações sobre a viabilidade ou não de competição, desde que comprovada a sua natureza singular”, como resulta do confronto dos arts. 12 e 23, II” (Licitação e contrato administrativo, 8ª ed., Ed. Revista dos Tribunais, 1988, p.105/106).

Por outro lado, os casos de dispensa de licitação, colocados nos artigos 22 e 23 do referido diploma legislativo, por seu próprio enunciado, estão justificados por sua inaplicabilidade ou por força do pequeno valor a ser pactuado ou pela qualificação dos contratados ou ainda pela inexistência de concorrentes, com o que a excepcionalidade, em *numerus clausus*, realça ainda mais a importância das licitações como o instrumento de realização do princípio da moralidade pública¹⁴.

Ora, já entrando a cuidar das dúvidas levantadas pelos eminentes jornalistas, à nitidez, a publicidade não se encontra entre os casos de excepcionalidade técnica ou material a justificar a dispensa do processo licitatório¹⁵.

De início, porque a publicidade de autopromoção, *mormente no caso de setor em que o monopólio de exploração é do próprio governo*, muitas vezes mais fere do que enaltece o princípio da moralidade. Não sem razão, o constituinte procurou atalhar tal tipo de desperdício do dinheiro público, objetivando dividendos eleitorais futuros, ao determinar, no § 1º do artigo 37, que:

“A publicidade dos atos, programas, obras, serviços e campanhas dos órgãos públicos deverá ter caráter educativo, informativo ou de orientação social, dela não podendo constar nomes, símbolos ou imagens que caracterizem promoção pessoal de autoridades ou servidores públicos”;

e ao exigir, de um lado, que tal tipo de ‘publicidade não-necessária’ tivesse caráter educativo, informativo (não-promocional) e de orientação so-

14 Toshio Mukai escreve que: “Em princípio, essa norma vem encampar, em nível constitucional, o que já é tradicional no Direito brasileiro, em termos de legislação (Dec. Lei nº 200/67, arts. 126 e 144, ora revogado pelo municipal), de doutrina e de julgamento,

A ressalva diz respeito aos casos de dispensa, de inexigibilidade e vedação de licitações, previstos nos arts. 22 e 23 do Decreto-Lei nº 2.300/86; a referência a “processo de licitação” é técnica e juridicamente inaceitável, posto que o correto seria falar-se em “procedimento de licitação”; há distinção conceitual entre “processo” e “procedimento”.

Observe-se que a norma impõe agora que os instrumentos convocativos prevejam, obrigatoriamente, as “obrigações de pagamento”, “mantidas as condições efetivas da proposta”. Assim, não se poderá mais deixar a critério exclusivo da proposta as condições de pagamento, nem, por outro lado, olvidar-se as condições efetivas da proposta, que ganham *status* constitucional” (*Administração Pública na Constituição de 1988*, Ed. Saraiva, 1989, p.56/57).

15 O Procurador da República, dr. Aurélio Virgílio Veiga Rios, no Processo nº 08100.001959/90-01-J.F.-D.F. esclarece: “Quanto à notória especialização alegada para a contratação, sem licitação, de agências de publicidade, especialmente pela Caixa Econômica Federal, também não procede a justificativa. De fato, o art. 12 e seus incisos I a VI e parágrafo único do Decreto-Lei nº 2.300/86 não prevêem a contratação dos serviços de publicidade dentre aqueles serviços de notória especialização” (p. 376 dos autos).

cial, e que se eliminasse, de outro lado, *os nomes, os símbolos e as imagens* de autoridades e servidores públicos. Em outras palavras, o constituinte sinalizou que, em princípio, a publicidade não deve ser feita, posto que o país necessita dos poucos recursos de que dispõe aplicados em obras mais urgentes e não em auto-elogios de governantes. Se, todavia, for absolutamente imprescindível, que seja ela neutra e que tenha cunho educativo ou informativo técnico ou ainda apelo social. Nunca, que seja apenas informativa promocional. E por esta razão impôs que nem o nome das autoridades poderia aparecer em tais divulgações, nem os símbolos de que se utilizassem, nem mesmo sua imagem¹⁶.

Ora, se o § 1º do artigo 37 restringe o campo da publicidade, fá-lo por não ser este o campo maior das aspirações da sociedade em receber serviços dos governos, não podendo seus agentes ser dispensados de contratá-los pelo procedimento licitatório.

Se se examinar o artigo 12 do D.L. 2.300/86, verificar-se-á, pois, que as agências de publicidade não preenchem os requisitos que a lei impõe para dispensa do processo¹⁷.

16 Wolgran Junqueira Ferreira assim se manifesta sobre o dispositivo: "A disposição constante deste parágrafo não constava do Projeto da Comissão de Sistematização. Foi incluída através de emenda aditiva no primeiro turno da discussão da Constituição.

Trata-se de medida altamente saneadora e que tem várias virtudes.

A primeira delas será a economia do erário em dinheiro gasto em propaganda. Não havendo possibilidade de constar nomes, símbolos ou imagens que caracterizam promoção pessoal da autoridade ou funcionários públicos, diminuirá em muito os gastos, pois a publicidade é feita com intuito exclusivo de promover quer o presidente da República, quer o governador do Estado, quer o prefeito municipal.

Não podendo haver tal promoção haverá desinteresse por parte deles nos gastos em publicidade. Para se ter uma idéia do desperdício de gastos de dinheiro público em propaganda do governo, com a promoção pessoal do governador em 1987, o governo do Estado de São Paulo gastou mais em promoção e publicidade do que as duas maiores multinacionais fabricantes de refrigerantes e que estavam em luta em busca o mercado consumidor.

A segunda virtude que se pode aferir no texto é que a propaganda somente poderá ter fins educativos, informativos ou de orientação social. Decorre daí que o gasto em publicidade passará a ter uma finalidade. Não será a publicidade pela publicidade e sim a publicidade com fim legítimo e razoável.

Não se pode aceitar a publicidade de companhias de distribuidora de energia elétrica ou de serviços de água quando estes serviços são estatais e não têm concorrentes para que o consumidor, através da publicidade, opte por este ou aquele serviço" (*Comentários à Constituição de 1988*, volume I, Ed. Julex Livros, 1989, p.473/474).

17 José Cretella Jr. lembra que: "Concorrentes, no texto, equivale a licitantes, particulares que participam do procedimento licitatório público.

A regra jurídica constitucional que assegura, no procedimento de licitação pública, a "igualdade de condições a todos os concorrentes", nada mais é do que a aplicação a este setor do Direito Administrativo da regra geral ou princípio da igualdade (cf. vol. I, p.98 e 179), assim formulado no art. 5º, caput: "Todos são iguais perante a lei sem distinção de qualquer natureza".

Em vários livros (cf. *Tratado de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, Forense, 1967, vol. II, p.109, *Manual de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, Forense, 5ª ed., 1989, p.38 e *Curso*

Deve-se lembrar, de resto, que, pelo princípio da moralidade administrativa, não pode um artigo de restrição de direitos da sociedade — que é a utilização de seu dinheiro sem o controle licitatório — ser interpretado extensivamente, mas, ao contrário, deve sê-lo de forma restritiva. Vale dizer, as hipóteses de exceção ao ético princípio da licitação, que protege a sociedade, devem ser interpretadas de forma restritiva, na dúvida, exigindo-se a licitação, que garante a sociedade e não a dispensa, que pode desguarnecê-la¹⁸.

Ora, em matéria de publicidade, todas as grandes agências do país podem ofertar serviços adequados, razão pela qual a notória especialização ou qualquer outra hipótese de dispensa de licitação, afeta, a meu ver, o princípio da moralidade administrativa, bem como o da isonomia que o processo licitatório visa também realizar.

Há anos eu defendo a redução das hipóteses de pactuação sem licitação, nunca tendo admitido pudesse a publicidade oficial ser contratada sem processo licitatório, visto que nem a publicidade oficial é essencial para a sociedade, nem se pode falar em notória especialização, até porque, pelo menos, uma centena de grandes agências de publicidade pode produzi-la, em nível elevado no país.

E a partir de 5 de outubro de 1988, quando foi publicada a nova Constituição, tenho entendido que, do ponto de vista estritamente jurídico, qualquer publicidade contratada pela *Administração Direta ou Indireta dos*

de Direito Administrativo, Rio de Janeiro, Forense, 10ª ed., 1989, p.8), enunciamos o princípio da igualdade, como regra setorial do Direito Administrativo, assim formulada: "A administração não pode estabelecer privilégios de tratamento entre os cidadãos, devendo tratar a todos no mesmo pé de igualdade". Ou ainda "os administrados estão diante da Administração em absoluto pé de igualdade, vedados todos os privilégios ou distinções". Agora o princípio da igualdade de condições de todos os concorrentes está erigido em cânone constitucional (ver, a respeito dos princípios da licitação, os livros de Toshio Mukai, o primeiro, escrito antes da Constituição de 5 de outubro de 1988 — 'Estatuto jurídico das licitações', São Paulo, 1988, p.16 — e o segundo — 'Administração Pública na Constituição de 1988', São Paulo, 1989, p.56/57 —" (*Comentários à Constituição 1988*, Vol.IV, Ed. Forense Univ., 1991, p.2248).

18 Carlos Maximiliano ensina: "A interpretação extensiva não faz avançar as raízes do preceito; ao contrário, como a aparência verbal leva ao recuo, a exegese impele os limites de regra até o seu verdadeiro posto (2). Semelhante advertência, *mutatis mutandis*, tem cabimento a respeito da interpretação restritiva: não reduz o campo da norma; determina-lhe as fronteiras *exatas*; não conclui de mais, nem de menos do que o texto exprime, interpretado à luz das idéias modernas sobre Hermenêutica. Rigorosamente, portanto, a exegese restritiva corresponde, na atualidade, à que outrora se denominava declarativa estrita; apenas declara o sentido verdadeiro e o alcance exato; evita a dilatação, porém não suprime coisa alguma. Abstém-se, entretanto, de exigir o sentido literal: a precisão reclamada consegue-se com o auxílio dos elementos lógicos, tomados em apreço todos os fatores jurídicos-sociais que influíram para elaborar a regra positiva" (*Hermenêutica e Aplicação do Direito*, 9ª ed., Forense, 1979, p.200/201).

governos, sem licitação, fere o princípio da moralidade administrativa, devendo ser, os governos que assim agirem, responsabilizados nos termos do artigo 37 § 6º da Constituição Federal, com a seguinte dicção:

“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”¹⁹.

Na minha particular visão da Constituição Federal, tal postura abrange a Administração direta e indireta, eis que esta, em suas insuficiências, é sustentada pelo Estado, não podendo, nem mesmo as sociedades de economia mista ir à falência, em face do artigo 242 da lei de sociedades por ações assim redigido:

“As companhias de economia mista não estão sujeitas à falência mas os seus bens são penhoráveis e executáveis, e a pessoa jurídica que a controla responde, subsidiariamente, pelas suas obrigações”²⁰.

19 Escrevi: “A importância desse princípio está colocada na lei suprema passada, no artigo 107 e na nova, no artigo 37, § 6º, ambos os diplomas com o seguinte discurso: “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. § 6º do art. 37: ...

Não há distinção de princípios. O dano causado é o móvel de sua aplicação. Vale dizer, quem, na sociedade, for prejudicado pelo Estado, 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 Estado 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 autoridades 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 de que este é quem, ao final, pagará o prejuízo em lugar daquelas. São estas também responsáveis por seus atos, o que implica exercício do poder com cautela, conhecimento e bom senso” (*A Constituição Aplicada* n.º 3, Ed. CEJUP, 1991, p. (166/167/168).

20 Eros Roberto Grau ensina: “As companhias de economia mista, embora definidas como sociedades comerciais — na forma do artigo 2º, § 1º da Lei 6.404/76 —, não estão sujeitas a falência, segundo determina o artigo 242. A exclusão ao processo ordinário de liquidação nos débitos da sociedade

Ora, se o governo é obrigado a suportar os prejuízos da Administração Indireta — e hoje a crise econômica e a inflação do país têm nas empresas estatais seu foco maior de infecção — nada mais justo que o princípio da moralidade se aplique, por inteiro, a tal faceta da Administração, não se admitindo pois publicidade sem licitação, seja para a Administração Direta, seja para a Indireta.

Ora, no caso que me foi apresentado, não só foi a empresa contratada sem licitação, como se trata de agência que promovera a publicidade do então candidato à Presidência da República, com o que ficou tísido o princípio da impessoalidade, com evidente reflexo sobre o princípio da moralidade, em minha especial forma de interpretar a Constituição Federal.

Acresce-se o fato de que o grupo contratado, com dispensa de licitação, segundo noticiado pela imprensa, *sem que a notícia fosse desmentida*, teria títulos protestados à época, o que inviabilizaria sua escolha, por força do disposto no artigo 25, § 3º, do D.L. 2.300/86, assim redigido:

“A documentação relativa à idoneidade financeira, conforme o caso, consistirá em:

1. demonstrações contábeis do último exercício que comprovem a boa situação financeira da empresa.
2. certidão negativa de pedido de falência ou concordata ou, execução patrimonial, expedida pelo distribuidor da sede da pessoa jurídica ou domicílio da pessoa física²¹.

mercantil, na hipótese de insolvência, é justificada na Exposição de motivos com a afirmação de que “o interesse público que justifica a instituição, por lei, de uma companhia mista, não permite admitir que sua administração possa ser transferida para credores, através do síndico, como ocorre na falência”. Em contrapartida, não apenas são penhoráveis e executáveis os seus bens, mas também responde pelas suas obrigações, subsidiariamente, a pessoa jurídica que a controla, ou seja, o acionista controlador, conforme definido pelo artigo 238.

Há obviamente, um objetivo prático atendido na disposição, visto como a imunidade da companhia de economia mista ao processo falimentar poderia comprometer a sua acessibilidade a financiamentos a que habilitam. Compensando o privilégio conferido pela norma, atribui o texto legal, expressamente, ao acionista controlador, responsabilidade subsidiária pelas obrigações sociais. Estão, no caso, portanto, garantidos, na hipótese de insolvência da sociedade, os titulares de direitos de crédito contra ela” (*Comentários à Lei das Sociedades por Ações*, vol. I, Ed. IASP/Res. Tributária, 1978, p.173/174).

21 Tohio Mukai esclarece: “Quanto à capacidade técnica, destina-se à comprovação das condições profissionais do proponente, podendo ser genérica (§ 2º, nº 1 — registro ou inscrição na entidade profissional respectiva), específica (§ 2º, nº 2 — atestados de desempenho anterior e comprovação das instalações e aparelhos técnicos adequados e disponíveis para a realização do objeto da licitação) e operacional (art. 25, § 6º — demonstração da existência de aparelhamento e pessoal disponíveis ao tempo da licitação).

Os atestados não podem ser restritos àqueles fornecidos por órgãos e entidades públicas, sob pena de inconstitucionalidade por infração ao princípio da igualdade.

Tais fatos, à evidência, lançam, no mínimo, fundadas suspeitas de que princípios fundamentais da Constituição teriam sido atingidos no *affaire* mencionado, razão pela qual, necessário se fazia dar conhecimento à sociedade do que estava ocorrendo para que esta pudesse, se assim considerasse, iniciar ação popular ou civil pública para que se apurassem todos os aspectos relacionados com a insólita contratação, sem licitação, de agência de publicidade para promoção de um dos setores da Administração Federal.

E é aqui que me parece importante relevar o papel da imprensa, à luz da Constituição Federal.

O artigo 5º incisos, IV, V e XIV, 220 a 224 da Constituição Federal são dedicados à comunicação social ofertando leque de garantias à liberdade de expressão e de informação, como não havia nos textos supremos anteriores²².

Destes, merecem particular atenção os artigos 5º, inciso IV, IX e XIV e o artigo 220 *caput* e §§ 1º, 2º e 6º, todos assim redigidos:

“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 seguinte:

...

IV. é livre a manifestação do pensamento, sendo vedado o anonimato;²³.

Quanto à idoneidade financeira, além da documentação mencionada no Estatuto (art. 25, § 3º) pode ser exigida a comprovação do capital da empresa” (O estatuto jurídico das licitações e contratos administrativos, Ed. Saraiva, 1988, p.46).

22 Está o inciso V do artigo 5º assim redigido: “V. é assegurado o direito de resposta, proporcional ao agravo, além da indenização por dano material, moral ou à imagem”.

23 Celso Bastos preleciona: “A liberdade de expressão de pensamento é tida por uma das mais importantes. Talvez por isto mesmo seja das que maior número de problemas levanta.

Historicamente figura nos primeiros róis de direitos individuais. Assim é que vamos encontrar na Declaração de Direitos do Homem de 1789 os seguintes dispositivos: “Ninguém pode ser perturbado por suas opiniões, mesmo religiosas, desde que a sua manifestação não inquiete a ordem pública estabelecida pela lei”.

O artigo 11 deste mesmo documento acaba por reforçar esta idéia ao dispor: “A livre comunicação dos pensamentos e das opiniões é um dos direitos mais preciosos do homem; todo cidadão pode pois falar, escrever, exprimir-se livremente, sujeito a responder pelo abuso desta liberdade nos casos determinados pela lei”.

A consciência é pois o recinto mais recôndito do homem. Conseqüentemente ela é em princípio indevassável, salvo processos de caráter cirúrgico ou químico, como a lavagem cerebral.

Pode ainda, é certo, ser influenciada pelos meios de comunicação e outros métodos de persuasão. No entanto não há dúvida que o homem é senhor quase absoluto da sua consciência, podendo em conseqüência nutrir e alimentar toda sorte de opiniões.

Sem embargo, isto não lhe é suficiente. O homem não se contenta com o mero fato de poder ter

...

IX. é livre a expressão da atividade intelectual, artística, científica e de comunicação, independentemente de censura ou licença;

XIV. é assegurado a todos o acesso à informação e resguardado o sigilo da fonte, quando necessário ao exercício profissional;

...;

Art. 220. A manifestação do pensamento, a criação, a expressão e a informação, sob qualquer forma, processo ou veículo *não sofrerão qualquer restrição, observado o disposto nesta Constituição.*

§ 1º Nenhuma lei conterà dispositivo que possa constituir embaraço à plena liberdade de informação jornalística em qualquer veículo de comunicação social, observado o disposto no art. 5º, IV, V, X, XIII e XIV²⁴.

§ 2º. É vedada toda e qualquer censura de natureza política, ideológica e artística.

...

§ 6º. A publicação de veículo impresso de comunicação independe de licença de autoridade” (grifos meus).

Os dispositivos podem parecer repetitivos, mas, em verdade, exteriorizam a inequívoca intenção do legislador maior em garantir o Estado de Di-

as opiniões que quiser, vale dizer: ele necessita antes de mais nada saber que não será apenado em função de suas crenças e opiniões. É da sua natureza no entanto o ir mais longe: o procurar convencer os outros; o fazer proselitismo.

Ele é escravo de um certo princípio de coerência. Se crê em certas idéias é levado a desejar o seu implemento, a conformar o mundo segundo sua visão, necessitando destarte de liberdade para exprimir suas crenças e opiniões.

A liberdade de pensamento nesta seara já necessita de proteção jurídica. Não se trata mais de possuir convicções íntimas, o que pode ser atingido independentemente do Direito. Agora não. Para que possa exercitar a liberdade de expressão do seu pensamento, o homem, como visto, depende do Direito. É preciso pois que a ordem jurídica lhe assegure esta prerrogativa e, mais ainda, que regule os meios para que se viabilize esta transmissão.

Assim, estão intimamente conectados com o Direito ora em estudo o estatuto jurídico dos meios de comunicação, da imprensa, das telecomunicações e até da correspondência” (*Comentários à Constituição do Brasil*, 2ª volume, Saraiva, 1989, p. 40).

24 A equipe da Price Waterhouse assim comenta o dispositivo: “Lei que, de alguma forma, constituir empecilhos à liberdade de informação jornalística, em qualquer veículo de comunicação, será inconstitucional, conforme dispõe o § 1º do art. 220. Entretanto, pode dizer-se ser o mesmo desnecessário, pois o princípio — liberdade de informação — já está englobado pelo art. 220 *caput*. Da mesma forma, as observações descritas no final do artigo são dispensáveis, também face ao art. 220, *in fine*, que determina sejam observadas as disposições constitucionais” (*A Constituição do Brasil 1988*, Ed. Price Waterhouse, 1989, p.819).

reito pela liberdade de informar, visto que à imprensa cabe manter a sociedade a par de tudo o que ocorre no país e fora dele, propiciando que forme sua opinião e possa decidir o caminho que deva trilhar.

Não há Estado de Direito, sem imprensa livre. É ela que facilita o pleno exercício dos direitos da cidadania pela permanente vigilância sobre os poderes. Por esta razão, pretendeu o constituinte garantir à sociedade o direito de receber a informação, não adulterada ou censurada, outorgando-lhe um complexo de dispositivos propiciatórios à liberdade de expressão, sobre não impor restrições ao dever de informar, a não ser ao mau uso de um direito que pudesse implicar na manipulação de notícias e informações²⁵.

Para isto, conformou a responsabilização, via indenização material das pessoas atingidas por força dos artigos 5.º incisos V e X da Constituição Federal.

Mais do que isto, assegurou a imunidade dos impostos, que são tributos vinculados, para os jornais no artigo 150 inciso VI letra e, sobre ter a jurisprudência do S.T.F. estendido tal imunidade à publicidade, pelo mesmo prisma de que a tributação da publicidade seria forma de atingir a liberdade de imprensa, que a lei maior — para a preservação do Estado Democrático — assegura, como livre e sem restrições²⁶.

Ora, em uma seqüência tão extensa de dispositivos para assegurar a liberdade de imprensa — toda a Constituição Americana tem apenas 7 artigos —, há de se convir que o direito de informar não é apenas uma faculdade

25 Pinto Ferreira lembra que: "A liberdade de consciência é inviolável, tendo sido garantida expressamente na Constituição. O sistema democrático e jurídico-constitucional da liberdade de pensamento é básico e desdobra-se das seguintes maneiras: a) liberdade de consciência, compreendendo a liberdade de crença (direito de professar qualquer religião ou de ser ateu) e a liberdade de opinião ou o direito de possuir convicções próprias em matéria política ou filosófica; b) liberdade de exteriorização ou de manifestação do pensamento, abrangendo a liberdade de culto (organização de movimentos religiosos, proselitismo, edificação de igreja e templo) e, além disso, a liberdade de palavra, imprensa, cátedra, ou aprendizagem científica, artística, literária" (*Comentários à Constituição Brasileira*, 1.º vol., Ed. Saraiva, 1989, p.69/70).

26 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).

dos meios de comunicação, mas um dever. Está naquele complexo de princípios que conformam a teoria do “poder-dever”. Não é uma faculdade, mas uma obrigação. Quem tem a faculdade de informar, tem a notícia, recebe privilégios inclusive fiscais do Poder, e não informa, trai a *intentio legis*, que colocou a imprensa como a guardiã primeira da cidadania.

Não se pode admitir que um jornal negue-se a oferecer ao público a informação que possua, por interesses menores, e se a informação disser respeito à moralidade administrativa, o não exercício de seu “poder-dever” implica a revogação da liberdade de imprensa e, a meu ver, dos favores constitucionais outorgados a tais veículos de comunicação.

É que a sociedade só pode tomar conhecimento de erros ou desvios do poder se a imprensa exercer o seu *munus* público de vigiar, permanentemente, aqueles que devem servir a Nação, risco de, não o fazendo, o povo desconhecer o que realmente acontece no país ou fora dele²⁷.

A queda dos regimes do leste europeu — onde a imprensa não era livre — mostrou, claramente, o que de fantasticamente corrupto havia naqueles sistemas de poder corroídos por tudo o que há de mais repugnante em seu exercício e que as sociedades locais desconheciam.

É a imprensa o pulmão da sociedade, motivo porque todos os regimes autoritários iniciaram o exercício de seu poder ilegítimo, silenciando os órgãos de comunicação.

27 Walter Ceneviva ensina: “A Carta afirma a plena liberdade de informação jornalística. Veda a censura política, ideológica e artística. A liberdade jurídica é compatível, contudo, com uma lei de imprensa, diploma legal que regule o exercício da informação, transmitida por escrito ou pelos meios eletrônicos. Compatibilidade que vale tanto para liberar, sem restrição, salvo a de estatura constitucional, o que o informador do rádio, da televisão, do jornal, da revista, queira transmitir, quanto para resguardar os atingidos contra excessos que os prejudiquem, em seus interesses econômicos ou morais, legitimamente defensáveis.

A posição enunciada nem é nova, nem é minha. O Decreto Imperial de 22 de novembro de 1823, que editou a primeira lei de imprensa brasileira, começava considerando que ‘assim como a liberdade de imprensa é um dos mais firmes sustentáculos dos governos constitucionais, também o abuso dela os leva ao abismo da guerra civil e da anarquia...’. O ideal jornalístico exigiria liberdade ilimitada. Mas liberdade ilimitada não é direito. É impossível e inconveniente, no cotejo com os demais interesses legítimos que movimentam o corpo social.

A lei de imprensa é útil, mas não pode impedir a livre veiculação de opiniões divergentes, fundamento primeiro do pluralismo garantido pela Carta Magna.

A divergência de conceitos e idéias está na base da instituição democrática, servindo ao propósito de estender a todas as camadas da população, o debate dos temas do interesse desta. No momento em que o Estado (enquanto ordem a serviço do Poder dominante) restringe a informação, ou se utiliza dela para transmitir e impor visão parcial (e, assim, distorcida) dos fatos e atos públicos, toda a nação se prejudica, ao ser mal esclarecida, pela corrupção, pela incompetência, ocultadas sempre na informação oficial, imposta pela força.

O povo, como totalidade do grupo social, tem direito básico de conhecer dos fatos, sem restrições e o de ler, ouvir e ver os comentários que, sobre tais fatos, sejam divulgados pelos meios de comunicação” (*Direito Constitucional Brasileiro*, Ed. Saraiva, 1989, p.294/295).

O nosso constituinte, para evitar tais riscos deu à imprensa a liberdade necessária, mas exigiu que, em troca, ela exercesse a função que lhe pertence nos Estados de Direito, ou seja, a obrigação de informar²⁸.

Não exerce a profissão de jornalista, pois, quem tendo acesso à informação e sabendo que algo incorreto está ocorrendo na Administração Pública, deixe de levar ao conhecimento da sociedade tal informação. E se fatores adicionais podem levar à impressão de que princípios constitucionais foram atingidos, negar a informação e o comentário à notícia é abdicar do “*munus*” público da informação. Quem não o faz, sendo jornalista, deixa de ser jornalista, para, no dizer de um ex-Ministro “estar apenas jornalista”.

Parece-me, ter sido exatamente, no caso dos profissionais consulentes, o que ocorreu, na medida em que, tendo pleno conhecimento dos princípios que regem a Administração, especificamente o da moralidade e o da impessoalidade, visualizaram, na contratação desnecessária de publicidade de autopromoção, — não pelo caminho ético da licitação — de grupo vinculado à vitoriosa campanha presidencial, fato de extrema gravidade que mereceria apuração até para que o governo desfizesse as contratações, se tivessem elas sido realizadas de forma desavisada²⁹.

Na minha particular visão do texto constitucional — que antecede o episódio em questão, posto que a tenho desde a promulgação da Carta Máxima — contratar publicidade de autopromoção fere a moralidade administrativa, a impessoalidade, assim como o § 1º do artigo 37 da Constituição Federal, que só a permite em casos limitados, razão pela qual aqueles que detém o poder de informar, se tendo conhecimento do fato, deixam de levá-lo ao julgamento da sociedade, agem de forma e não mais merecer a proteção e os favores constitucionais que lhe foram outorgados.

28 José Afonso da Silva esclarece: “É nesta que se centra a liberdade de informação, que assume características modernas, superadoras da velha liberdade de imprensa. Nela concentra a liberdade de informar e é nela ou através dela que se realiza o direito coletivo à informação, isto é, a liberdade de ser informado. Por isso é que a ordem jurídica lhe confere um regime específico, que lhe garante a atuação e lhe coíbe os abusos” (*Curso de Direito Constitucional Positivo*, Ed. Revista dos Tribunais, 1989, p.218).

29 *Tal papel reservado aos jornalistas objetiva permitir uma visão do Estado pela sociedade como apresenta Helmut Kuhn, ao dizer: “Por esencia, el Estado se configura en el horizonte de la vida histórica de la humanidad. Situado en ese su espacio vital, se muestra entretelado con un sistema de estructuras comunitarias, transformando y, en la transformación, manteniéndose el mismo en sus rasgos fundamentales y en sus relaciones esenciales. Está en el centro de ese sistema y, sin embargo, ha de entenderse en continua referencia al tejido de las relaciones que le configuran. Pues dentro de esa totalidad de dependencias recíprocas no hay auténtica autonomía. El Estado es central en un sentido que expresa la ambigüedad de la naturaleza humana. Es un orden de autoridad, que no puede surgir ni mantenerse sin la fuerza. Al mismo tiempo es una comunidad de vida jurídicamente ordenada y, en cuanto tal, no puede estar sin participar en la verdad sobre el hombre, su determinación natural y más que natural: una verdad no sólo descubierta al hombre, sino confiada para su realización” (El Estado, ob. cit., p.286).*

À evidência, se abuso houver, cabe ao lesado em sua honra e imagem, o direito a uma indenização material, a ser quantificada em juízo.

Por todo o exposto, concluo o parecer, de caráter estritamente jurídico, entendendo que os eminentes jornalistas, ao informarem, comentando, a notícia de pactuação, sem licitação de publicidade, para autopromoção de grupo publicitário, que fizera a campanha do governo que a estava contratando, não sendo esta uma das hipóteses de exclusão do processo licitatório, agiram na estrita obrigação imposta pela lei maior de informar a nação o que estava ocorrendo. Entendo mais, por força de minha convicção jurídica, anterior à posse dos atuais governantes, que contratação de publicidade de autopromoção por setor da Administração Indireta do governo, sem licitação, torna tal maneira de agir maculadora dos princípios da moralidade pública e — por serem os contratados vinculados aos governantes por laços comerciais anteriores à eleição — da impessoalidade³⁰.

Em face do exposto — até porque não considero a lei de imprensa, à luz da qual estão sendo processados os eminentes jornalistas, recepcionada pela atual Constituição —, não vejo como pessoas possam ser condenadas por terem exercido o “dever-direito” de informar, que a Constituição lhes impõe, por força de sua profissão.

S.M.J.

São Paulo, 13 de junho de 1991

30 O Juiz de Direito, dr. Marco Antonio Marques da Silva, de forma gráfica em sentença., declara: “A liberdade de imprensa não deve ser abstrata e sim real. Recusar-se a tratá-la dessa forma é condená-la à manipulação das classes dirigentes” (Jornal Folha de S. Paulo, artigo de Jânio de Freitas, 28.5.1991, p.1-5).

**FATO GERADOR DO ICMS E ISS EM RELAÇÃO À CARGA E
DESCARGA DE TRANSPORTE INTERMUNICIPAL E
INTERESTADUAL DE MERCADORIAS — COMPETÊNCIA
MUNICIPAL QUANTO AO PRIMEIRO E ESTADUAL NO QUE
CONCERNE AO SEGUNDO — PARECER**

CONSULTA

A consulente consulta-me sobre as questões, que abaixo enuncia:

“— Definição da nossa atividade, conforme o estatuto no seu art. 3º: A sociedade tem por objeto social o transporte rodoviário de cargas em mudanças; agenciamentos de navios de carga marítima, aéreas e ferroviárias; embalagens e acondicionamentos; armazenagens; guarda-móveis; intermediação nos serviços aduaneiros, na qualidade de comissionária de despachos nas atividades relacionadas com despachos aduaneiros, de acordo com o livro V, título IV, Capítulo I, art. 560 (incs. I ao IX) e art. 561 do regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto nº 91.030, de 5.3.1985; guarda de volumes, especialmente a guarda de arquivos-morto em papel, em *tapes*, em celuloze, em fitas gravadas ou qualquer outro tipo de gravação; arquivos em caixa “metrofile” capítulo III.

Com o advento do imposto ICMS — incidente sobre transporte rodoviário de carga, que corresponde a uma parcela dos serviços que executamos, nossa empresa viu-se obrigada a estabelecer critérios próprios (por falta de legislação específica) de distribuição de valores tributáveis.

Basicamente, a empresa tem os seguintes tipos de mudanças e serviços:

a) mudança local: refere-se à mudança cuja origem e destino encontram-se dentro do mesmo município ou região metropolitana.

Esse tipo de mudança consiste nos seguintes serviços:

- 1- mão-de-obra de embalagem com fornecimento de caixas;
- 2- mão-de-obra de carregamento e eventual içamento;
- 3- mão-de-obra de descarga/arrumação no destino;
- 4- seguro;

5- transporte através de caminhão-baú próprio ou de terceiros.

Ex.: a) mudança: de S. Bernardo do Campo para São Paulo — Capital, no caso de região metropolitana;

b) mudança da Al. Jaú para Al. Campinas — no caso de município para município;

c) mudança de Campinas para Campinas, no caso de mudança de município para município.

Tributação: A empresa oferece à tributação o valor total dos serviços de mão-de-obra, embalagem, material, transporte etc. ao ISS do município sede (Barueri).

b) mudança intermunicipal ou interestadual: refere-se à mudança cuja origem e destino estão localizados cada qual em município ou Estado diferente (exceto região metropolitana).

Este tipo de mudança consiste nos seguintes serviços:

1- mão-de-obra de embalagem com fornecimento de caixas;

2- mão-de-obra de carregamento e eventual içamento;

3- mão-de-obra de descarga/arrumação no destino;

4- seguro;

5- transporte através de caminhão-baú próprio ou de terceiros.

Ex.: a) mudança de S.P. para Campinas (intermunicipal)

b) mudança de S.P. para Paraná (Interestadual).

Tributação: A empresa oferece à tributação, o valor:

a) da mão-de-obra de embalagem com fornecimento de material ao ISS (Barueri-sede);

b) mão-de-obra de carregamento e eventual içamento ao ISS (Barueri-sede);

c) mão-de-obra de descarga e arrumação no destino ao ISS (Barueri-sede);

d) seguro ao ISS (Barueri-sede);

e) transporte através de caminhão próprio ou de terceiros ao ICMS — São Paulo — com base reduzida em 80 %, portanto sem se aproveitar de nenhum crédito de imposto.

Para ambos os casos a tabela de preços tem seu valor globalizado para efeitos comerciais. Assim uma mudança interestadual poderá custar Cr\$ 100,00 para a sua completa execução. Deste valor de Cr\$ 100,00 a empresa destina 25% ao serviço de transporte — valor este que é compatível com o preço de mercado para transporte de carga. Os restantes 75% são distribuídos proporcionalmente aos serviços de mão-de-obra, carregamento, descarregamento, arrumação, içamentos, seguro, na proporção de seu custo, caso a caso.

c) mudança interestadual ou intermunicipal (importação e exportação): Refere-se a mudança cuja origem e destino estão localizados cada qual em município ou Estado diferente — nos mesmos moldes do item anterior, adicionados o serviço de despacho e desembarço alfandegário, referente aos serviços de:

a) preparação de documentação para embarque em navio e/ou avião;

b) pagamento de taxas alfandegárias e portuárias por conta e ordem do cliente em seu nome;

c) pagamento de frete marítimo e/ou aéreo por conta e ordem do cliente em seu nome.

Ex.: mudança de S.P. para Paris.

Tributação: A empresa oferece à tributação o valor:

a) da mão-de-obra de embalagem c/fornecimento de material ao ISS (Barueri-sede);

b) da mão-de-obra de carregamento e eventual içamento ao ISS (Barueri-sede);

c) mão-de-obra de descarga e arrumação ao ISS (Barueri-sede);

d) preparação de documentação p/embarque em navio/avião ao ISS (Barueri-sede);

e) pagamento de taxas alfandegárias e portuárias por conta e ordem do cliente, em seu nome; *isento de tributação* por referir-se apenas a despesas reembolsáveis;

f) pagamento de frete marítimo/aéreo por conta e ordem do cliente — em seu nome, isento de tributação por referir-se apenas a despesas reembolsáveis;

g) transporte da origem da mudança até o ponto de embarque ao ICMS, em valores compatíveis com o preço de mercado;

h) seguro do ISS.

Para melhor esclarecimento do critério adotado por nossa empresa, queremos informar que:

1) Admite-se que toda e qualquer mão-de-obra é sempre um serviço local e portanto sujeito somente ao ISS. Não existe no nosso entendimento mão-de-obra interestadual ou intermunicipal.

2) Admite-se que nenhum valor de reembolso de despesa possa ser tributado por qualquer imposto visto que, apenas antecipamos um pagamento por conta de terceiros e portanto não é parte integrante do nosso faturamento ou receita.

3) Admite-se que o serviço local abrange a Grande São Paulo, visto que a legislação não definiu os municípios limítrofes.

4) A contabilização dos valores reembolsáveis estão classificadas em conta-corrente e não em receitas.

5) Todos os valores relativos ao ICMS correspondem exatamente aos valores que estão descritos no conhecimento rodoviário de carga, emitidos normalmente para mudanças intermunicipais e interestaduais.

6) A nota fiscal fatura série única, autorizada pela Prefeitura de Barueri é usada como documento para cobrança ao cliente. No corpo dessa nota fiscal fazemos constar os serviços de mão-de-obra, bem como o serviço de transporte, correspondente ao valor constante no conhecimento rodoviário, determinando por códigos: 1, 2, 3, os valores tributados pelo ISS (1); tributados pelo ICMS (2) e isentos ou não-tributáveis (3).

7) O fisco tem-se posicionado no sentido de que devemos recolher o ICMS sobre o total faturado ao cliente, exigindo a apresentação dos documentos: conhecimento rodoviário e nota fiscal fatura, que evidentemente tem valores diferentes.

8) Não podemos emitir dois documentos e cobrança para um mesmo serviço por problemas comerciais”.

RESPOSTA

A consulta formulada pela empresa de embalagens, acondicionamentos e transportes oferta campo para que se reitere a existência de três funções na lei complementar, desde o seu perfil definitivo, conformado pela Constituição de 1967 e reproduzido nos artigos 18 § 1º da E.C. nº 1/69 e 146 da Constituição Federal de 1988, ambos com a seguinte dicção:

“Art. 18. § 1º: Lei Complementar estabelecerá normas gerais de Direito Tributário, disporá sobre os conflitos de competência nessa matéria entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, e regulará as limitações constitucionais do poder de tributar. ¹

¹ Gilberto de Ulhôa Canto lembra que: “Quando prevista pela Emenda Constitucional nº 18, de 1.13.1965, a figura de lei complementar encontrou injusta oposição por parte de alguns juristas, que, não compreendendo o seu alcance e sua importância, consideraram afrontosa à autonomia dos Estados e Municípios, e um indevido instrumento de autoritarismo da União em todo o campo impositivo. As objeções improcediam. Dizer-se que a lei complementar afetava a autonomia dos Estados e Municípios, e por isso serem elas inconstitucionais, não é correto, pois a sua criação e o âmbito de sua competência estão expressos na mesma Constituição que assegura a autonomia, que assim é restringida na sua própria origem. Por outro lado, as suas normas inibem também autonomia legislativa da própria União, na medida em que nem leis federais sobre tributos do poder central escapam

Art. 146. Cabe à lei complementar:

I. dispor sobre conflitos de competência em matéria tributária entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II. regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

III. estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas''².

A lei complementar, portanto, tem essa tríplice função, a saber: a de estabelecer normas gerais, regular limitações constitucionais ao poder de tributar e dispor sobre conflitos de competência, sendo, de certa forma, tríplice função de conteúdo unitário, posto que em qualquer delas, aspectos das outras são visíveis.

Com efeito, ao dispor sobre conflitos de competência, não se esquece o legislador complementar, das normas gerais que conformam diversos tri-

à necessidade de se submeterem ao que as leis complementares prescrevem, dentro dos limites que lhes são próprios. Acresce que a lei complementar é elaborada pelo Congresso Nacional, em cujos quadros a União não tem condição alguma de influir, pois os Senadores representam os Estados e os deputados os colégios eleitorais dos Estados e Municípios'' (Caderno de Pesquisas Tributárias, vol. 15, Ed. Resenha Tributária, 1989, p. 2/3)

2 Fábio Leopoldo de Oliveira ensina: "É evidente, portanto, e incontestado que o Constituinte de 1988 filiou-se àquela corrente doutrinária que estabeleceu a triplíce finalidade para a Lei Complementar em matéria tributária.

No que respeita às funções da Lei Complementar, como já lembrara o prof. José Afonso da Silva, em seu livro "Aplicabilidade das Normas Constitucionais" — Ed. Rev. Trib. -SP-1968, ela não é veículo próprio para introduzir emendas à Constituição, cabendo-lhe apenas, e tão-somente, a função de explicitar, esclarecer ou de complementar as intenções dos Constituintes de modo a permitir o efetivo alcance dos princípios proclamados no texto da Lei Maior.

A Lei Complementar atua, como lembra o sempre festejado prof. Ives Gandra da Silva Martins, "como norma de integração entre os princípios gerais da Constituição e os emanados das Leis Ordinárias." (*Sistema Tributário na Constituição de 1988* — Ed. Saraiva-SP-1989-p.86)

Se permitido fosse falar em hierarquia das normas, a lei complementar situar-se-ia em um nível hierárquico superior ao da lei ordinária e inferior ao da Constituição.

A Lei Complementar representa um balizamento para o legislador ordinário nos assuntos que constituem o objeto de sua respectiva atuação. Por isto se costuma dizer que a Lei Complementar, inobstante votada, discutida e aprovada pelo Poder Legislativo Federal, é uma lei nacional, pois tem de ser acatada pelos legisladores de todos os níveis de governos'' (*Caderno de Pesquisas Tributárias*, Vol. 15, ob. cit., p.200/201).

butos e suas regras de aplicação. Ao regular as limitações constitucionais ao poder de tributar, não se olvida da discriminação exata das competências impositivas de cada Poder Tributante, assim como das normas gerais que regem todos os ramos do Direito e ao estabelecer as normas gerais sobre os tópicos mencionados no artigo 146 e sobre outros que tenha estrutura da lei complementar, à evidência, não deixa de se lembrar dos aspectos inerentes ao conflito de competência e as limitações ao Poder de tributar para que as normas integrativas, em que se constituem as leis complementares, no que diz respeito à matéria tributária, sejam aplicáveis³.

A lei complementar sobre normas gerais, portanto, é simultaneamente, uma lei explicitadora da Constituição e integrativa desta com o ordenamento ordinário a ser produzido com alicerce nos dois suportes (lei suprema e intermédia)⁴

Foi tal a relevância que o constituinte outorgou à lei complementar, que a colocou como um dos três princípios gerais que conformam o Direito Tributário, a saber:

- 1) princípio das espécies tributárias (artigos 145, 148, 149);
- 2) princípio da capacidade contributiva (art. 145, § 1º);
- 3) princípio da lei complementar (art. 146).

Falo em princípios, apesar de, a rigor, serem eles fundamentos do Direito Tributário, sendo princípio aqueles conformados nos artigos 150 a 152 da Constituição Federal, a saber: legalidade, equidade, irretroatividade, an-

3 Sacha Calmon Navarro Coelho ensina: "O art. 146, III, a, reservou à lei complementar, de modo incisivo, as seguintes matérias:

a) Definição de Tributo e de suas espécies;

b) No tangente aos *impostos discriminados* na Constituição, a definição dos Fatos Geradores, Bases de Cálculo, e Contribuintes.

São duas exigências bem diversas. Por isso que recepcionado, o CTN, que tem estatuto de Lei Complementar já define o Tributo em suas Espécies (as contribuições parafiscais, são impostos ou taxas com afetação de receitas por validação finalística e os empréstimos compulsórios são impostos restituíveis).

Com efeito, o CTN define Tributo, Imposto, Taxa, e Contribuição de Melhoria. Então, no que tange a definição do tributo e de suas espécies, temos lei complementar" (*Caderno de Pesquisas Tributárias*, vol. 15, ob. cit., p.150).

4 Plínio José Marafon ensina: "As normas gerais decorrem, portanto, da eventual necessidade de regular situações onde se faça necessário unificar critérios ou tratamentos de institutos e conceitos tributários comuns aos entes públicos; conferir ao sistema tributário relação de mútua compatibilidade, como um todo, um caráter de íntima coerência, no dizer de Celso Bastos.

A delegação de competência dita "suplementar" aos Estados, prevista no art. 24, § 2º bem como a "licença" do § 3º sugerem que: a) a União pode legislar ordinariamente sobre sua competência tributária sem a existência das "normas gerais"; e b) os Municípios e o Distrito Federal não podem fazê-lo" (*Caderno de Pesquisas Tributárias*, vol. 15, ob. cit., p.165/166).

terioridade, não limitação de tráfego e imunidade. Entendo serem estes os princípios e aqueles três os fundamentos do Direito Tributário. Adoto, contudo, para efeitos deste parecer, o discurso constitucional que os enuncia como princípios⁵.

A lei complementar é portanto, um dos três fundamentos do sistema tributário vigente, sendo, em minha particular visão, uma lei não federal, mas federativa, isto é, veiculada pela Federação e não pela União.

Entendo que a União apenas oferta seu aparelho legislativo à Federação para que esta produza as normas gerais que terminarão por obrigar todos seus entes, a saber: União, Estados, Distrito Federal e Municípios.⁶

5 Relembrando que há outros princípios, mas de limitação ao poder de tributar, escrevi: "O artigo 150 da Constituição Federal tem a seguinte extensa dicação:

Art. 150. 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;

II — instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

III — cobrar tributos:

a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;

IV — utilizar tributo com efeito de confisco;

V — estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, ressalvada a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público;

VI — instituir impostos sobre:

a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;

b) templos de qualquer culto;

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 à sua impressão".

Nem por isto representa nítida limitação ao poder de tributar. Nas discussões que tiveram lugar entre o anteprojeto inicial da Subcomissão de Tributos e o projeto final aprovado pelo Plenário, houve sensível prevalência do espírito de voracidade fiscal, que caracteriza os políticos brasileiros, incidente sobre os direitos dos contribuintes, que os sustentam.

Levados tais legisladores, talvez, pela visão de que poderiam ganhar, facilmente, aquilo que os contribuintes conseguem com dificuldade, sendo os poderes tributantes constituídos de máquinas inchadas, com notável vocação para o desperdício de dinheiro público retirado do setor privado, tais constituintes, entre o excelente anteprojeto aprovado pela subcomissão e o publicado no dia 5 de outubro de 1988, ofertaram desconcertante "contribuição de pioria" para reduzir tais direitos dos contribuintes àqueles que tinham os escravos da gleba, perante os senhores feudais, na Idade Média. Isto porque são os governantes do Brasil de hoje verdadeiros senhores feudais do século XX, com marcante tendência a arbítrio, o mais das vezes sustado pela atuação serena e superior do Poder Judiciário" (*Sistema Tributário na Constituição de 1988*, ed. Saraiva, 1991, p.128/130).

6 Marilene Talarico Martins Rodrigues e Antonio Manoel Gonzalez escrevem: "Enquanto Vittorio Casone afirma que hierarquia das leis é determinada pela competência material, o prof. Hugo de Brito Machado distingue a Lei Complementar da Ordinária pela exigência de *quorum* qualificado para a aprovação daquela. Escreve o professor cearense:

Não há, pois, como pretender reduzir o espectro, a relevância da lei complementar, quando o próprio constituinte a colocou no capítulo dos princípios gerais e no patamar de um dos três fundamentos maiores do sistema.

Para efeitos do presente parecer é de extrema relevância ter em conta tal percepção, visto que a competência impositiva dos Municípios e dos Estados está subordinada a esta norma integrativa e explicitadora da Constituição, não podendo atuar fora dos campos por ela permitidos⁷.

"Neste sentido, a palavra lei abrange tanto a Ordinária, como a Complementar. Essas duas espécies de lei são, ambas, lei em sentido restrito. Distinguem-se uma da outra pela exigência de *quorum* qualificado para aprovação da Lei Complementar e por contar esta com uma gama de matérias das quais, privativamente, deve tratar" (grifos do original).

Do entendimento de ambos os autores verifica-se que o Constituinte elegeu matérias que somente podem ser examinadas pelos congressistas, veiculados por Lei Complementar, que exige os votos da maioria absoluta dos membros do Congresso Nacional. Dentre essas matérias está a instituição de tributos.

Dentro da hierarquia das leis a Lei Complementar, por ser lei nacional, por exigir votação por maioria absoluta dos membros do Congresso Nacional, está num nível superior às leis ordinárias. A Lei Complementar é explicitadora do texto Supremo, completa-o.

Nesse sentido escreve o prof. Ives Gandra da Silva Martins:

"É portanto a Lei Complementar norma de integração entre os princípios gerais da Constituição e os comandos de aplicação da legislação ordinária, razão pela qual, na hierarquia das leis, posta-se acima destes e abaixo daqueles. Nada obstante alguns autores entendam que tenha campo próprio de atuação, no que têm razão, tal esfera própria de atuação não pode, à evidência, nivelar-se àquela outra pertinente à legislação ordinária. A Lei Complementar é superior à Lei Ordinária, servindo de teto naquilo que é de sua particular área mandamental" (*Caderno de Pesquisas Tributárias*, vol. 15, ob. cit., p. 232/233).

7 Gustavo Miguez de Mello preleciona: "As normas gerais em matéria de legislação tributária são imprescindíveis, na prática, para a observância do princípio de justiça fiscal (tributação de conformidade com a capacidade contributiva) e para que sejam respeitados diversos direitos individuais. A eficácia dos princípios constitucionais: uma comparação.

A Constituição estabelece proteção direta aos direitos individuais (art. 5º, art. 150, entre outros) e também oferece proteção indireta aos referidos direitos: este é o caso de todas as normas constitucionais sobre separação dos poderes, das que estabelecem para os magistrados garantias de vitaliciedade, inamovibilidade e irredutibilidade de vencimentos (art. 95, *caput* e incisos I a III), é também o caso do controle judicial da constitucionalidade das leis (art. 102 *caput* e inciso I, letra a e art. 103) etc.

Apesar de as Constituições brasileiras, pelo menos a partir da de 1946, conterem inúmeras normas referentes à cobrança de tributos, é inegável que tais normas foram violadas inúmeras vezes. As violações à Constituição em prejuízo do contribuinte são fatos repetitivos e inegáveis e, recentemente, o próprio Poder Executivo Federal, em parecer do Consultor Geral da República, tomou a iniciativa de reconhecer que são editados atos legislativos inconstitucionais e que o Poder Executivo e o Poder Legislativo podem deixar de aplicar tais atos normativos inconstitucionais que hajam promulgado, afastando o entendimento absurdo de que as violações de direitos individuais determinadas em lei inconstitucional deveriam continuar a ser praticadas até que o contribuinte obtivesse vitória em Juízo:

"Poderes Legislativo e Executivo: podem anular seus próprios atos quando se consideram inconstitucionais".

É inegável que a Lei Complementar pode ser inconstitucional como diz Manoel Gonçalves Ferreira Filho. Nós mesmos já sustentamos inconstitucionalidade de norma do Código Tributário Nacional. É, porém, também inegável, como observou verbalmente Hamilton Dias de Sousa na primeira reunião da Comissão Especial da Associação Brasileira de Direito Financeiro para a elaboração do

Colocada esta primeira premissa, devo fazer uma segunda consideração, também de extrema importância, qual seja, a que se refere à competência dos Municípios em tributar serviços.

No passado, a discussão se colocou para saber se a competência outorgada a Municípios para tributar serviços seria residual ou não.

A razão de ser do problema residia na dicção do inciso II do artigo 24:

“Compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre:
II. orçamento”.

Tinha-se, pelo respectivo discurso, a impressão de que a competência impositiva dos Municípios sobre serviços teria natureza residual, ou seja,

Anteprojeto do Código Tributário Nacional realizada em São Paulo, a 17.4.1990, que nenhuma norma do Código Tributário Nacional foi declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal. E o código já está em vigor há 24 anos. Isto se deve ao fato de a elaboração do Anteprojeto do Código em vigor, ter sido objeto de estudos cuidadosíssimos de eminentes juristas.

Miguel Reale, em recomendação confirmada por Manoel Gonçalves Ferreira Filho, sustenta que a Lei Complementar mereceria ser consagrada como efetivamente foi, pela Constituição para dar maior estabilidade às regras que sem dever gozar da “rigidez dos textos constitucionais, nem por isto podem ser deixadas expostas a decisões ocasionais e fortuitas que às vezes surpreendem o próprio Parlamento e opinião pública”.

A aplicação do Código Tributário Nacional globalmente considerada fez prevalecer na prática, na vida real, inúmeras garantias constitucionais que ele explicitou, embora ele mereça alguma crítica, mesmo do ponto de vista constitucional, o saldo de sua aplicação foi muito bom.

As Leis Complementares explicitam direitos ao não pagamento de tributos sem base legal, sem observância do princípio e anterioridade da lei etc. Os tributos indiretos freqüentemente excedem a capacidade contributiva, pois são suportados por desempregados, miseráveis etc. As Leis Complementares evitam que sejam cobrados outros gravames além dos que, em muitos casos, já excedem a capacidade econômica que cada contribuinte efetivamente tem.

Para fortalecer a federação, o Legislador Constituinte já foi longe demais ao admitir, nos termos em que fez, as cobranças dos impostos indiretos.

As normas gerais em matéria de legislação tributária explicitam direitos que decorrem da própria Constituição.

Em pronunciamentos, Ives Gandra da Silva Martins, relaciona categoricamente a Lei Complementar de normas gerais em matéria tributária a “... direitos e garantias individuais do contribuinte...” dizendo:

“... as normas gerais de Direito Tributário surgem com o perfil próprio de linhas mestras do sistema, postando-se como garantias deste e do pagador de tributos em nossa Federação...” (nossos grifos). Estes pronunciamentos do eminente jurista e professor Ives Gandra da Silva Martins foram de decisiva importância para as considerações feitas a seguir.

Sem dúvida, a explicitação dos princípios e normas constitucionais, embora talvez não seja necessária no plano estritamente científico, é indispensável na vida real, pois dificultam ou tornam patentes violações à Constituição pelo Legislador Ordinário que, na ausência da Lei Complementar, não seriam, na prática, coibidas” (*Caderno de Pesquisas Tributárias*, vol. 15, ob.cit. p.333/337).

sempre que não estivessem os serviços compreendidos na competência da União ou dos Estados, caberia aos Municípios tributá-los⁸.

À evidência, tal tipo de competência — pretendidamente residual — não se assemelhava à competência constitucionalmente residual da União de instituir impostos sem fato gerador e base de cálculo próprios de outros tributos.

O exame mais aprofundado da matéria revelou, todavia, que tal percepção era falha e não correspondia à realidade.

Com efeito, se a própria lei complementar fora eleita pelo constituinte para definição dos serviços de competência do Município, à nitidez, não se poderia considerar tal competência residual, vale dizer, de tributação sobre “sobras”, visto que a norma de espectro hierárquico superior já, previamente, elencara os serviços que estariam na competência municipal.

Por esta linha de raciocínio, percebe-se que residual era a competência dos Estados e da União e nunca dos Municípios, posto que o que a lei complementar determinou como tributável pelos Municípios, não caberia à União e Estados tributarem⁹.

8 Celso Bastos ensina: “A Lei Complementar, contudo, constringe, inapelavelmente, a que os Municípios se atenham, exclusivamente, aos serviços definidos em Lei Complementar.

Pode-se, por critérios políticos, não se estar de acordo com essa forma de partilhar competências tributárias que acaba por conferir uma soma muito grande de poderes na mão da União. Contudo, sem embargo do valor desta insurgência, não cremos que ela encontre, no atual texto constitucional, qualquer respaldo de direito que possa legitimá-la juridicamente. Não é só neste passo que a atual Lei Maior se mostra conivente com este procedimento de intromissão da União em alçadas que, em princípio, deveriam estar cobertas pelas autonomias estaduais ou municipais. Veja-se a competência do poder central para conceder isenções de impostos dessas pessoas políticas (art. 19, § 2º).

Por essa razão discordamos daqueles que invocam o próprio princípio da autonomia municipal para brandi-lo como instrumento dispensador da inclusão do serviço na Lei Complementar, ao argumento de que esta seria meramente exemplificativa.

Sem dúvida que não pode ser desprezada a força específica de uma norma principiológica, mas também, ser ela exacerbada a ponto de atropelar todos os dispositivos que porventura se lhe oponham. Aliás, é bom que se diga, os próprios limites do princípio são aqueles fixados pelas normas que o negam, daí a sua própria especificidade principiológica, isto é, a regra simples não vai além do que dispõe, enquanto o princípio vai até o ponto em que encontra um obstáculo. Assim o princípio da autonomia municipal sem dúvida nenhuma, cede diante dos casos em que a Constituição prevê a nomeação dos prefeitos, como também recua, na hipótese presente, diante da inequívoca determinação constitucional de que os serviços tributáveis pelos Municípios haverão de ser aqueles definidos em Lei Complementar” (*Lei Complementar Teoria e Comentários*, Saraiva, 1985, p.92/93).

9 Escrevi: “A lei complementar, lei nacional e não federal, portanto, define, de forma taxativa, quais os serviços ou operações que não são da competência da União e dos Estados, mas dos Municípios. A lei, evidentemente, só poderia ser taxativa, como sabiamente decidiu o Supremo Tribunal Federal. Se fosse meramente exemplificativa seria inútil, pois constassem ou não constassem os serviços ou operações de seu texto, o Município poderia exigí-los criando conflitos de competência desnecessários e desestabilizadores do sistema entre os Poderes Tributantes. E uma das funções da Lei Complementar é exatamente evitar conflitos de competência. Daí a sabedoria do constituinte em exigir definição ampla e total, dos serviços, exigência que não constava da Emenda Constitucional nº 18/65, pelo simples fato de não ter projetado, com a ampliação da Constituição de 1967, as funções da Lei Complementar.

Desta forma, percebe-se que a competência primeira era dos Municípios, por força da lista de serviços veiculável por lei complementar, e residual, se conformada a imposição nos limites da natureza jurídica de cada imposto, aquela competência de Estados e União.

É que não há produção de serviços que não implique algum fornecimento de mercadorias ou fornecimento de mercadorias que não implique algum serviço. Tal dificuldade de enquadramento levou o legislador supremo, no passado, a instituir operações mistas e a doutrina, após o afastamento da tentativa não levada à prática, elaborou a denominada teoria da preponderância para determinar o que seria serviço e o que seria fornecimento de mercadoria.

O certo é que a competência maior sobre serviços na anterior ordem pertinha ao Município e a residual, desde que nos limites dos fatos geradores dos respectivos tributos, aos Estados e União¹⁰.

Ora, se a Emenda Constitucional nº 18/65 não possuía dispositivo adicional, estando o seu art. 15, § único, assim redigido: "Art. 15 — Compete aos Municípios o imposto sobre serviços de qualquer natureza, não compreendidos na competência tributária da União e dos Estados.

§ único — Lei Complementar estabelecerá critérios para distinguir as atividades a que se refere este artigo das previstas no artigo 12", e a Emenda Constitucional nº 1/69, na linha da Constituição de 1967, alterou a mera "indicação de critérios" para "definição", vale dizer, enunciação cerrada, à evidência, o segundo comando do artigo 24, inciso II (definidos em Lei Complementar), hospedou, como fundamental, a explicitação completa, absoluta, global de todos os serviços sujeitos ao ISS.

Um fator adicional foi acrescido à necessidade legislativa.

A própria sistemática do ICM não oferta discriminação de "serviços", nem pode comportar a mecânica seletiva aplicável ao ISS, razão pela qual a solução lógico-constitucional foi discriminar as "operações" ou os "serviços" municipais, a fim de permitir exercício amplo do poder de tributar sobre os demais serviços não nomeados e de competência dos Estados e Municípios.

O ICM, que não é um imposto sobre a circulação de mercadorias, mas sobre operações relativas à circulação de mercadorias, tem como fato gerador, na definição aprovada pelo 1º Congresso Brasileiro de Direito Tributário, presidido pelo brilhante jurista Ataliba, o seguinte: "A hipótese de incidência do ICM tem como aspecto material fato decorrente de iniciativa do contribuinte, que implique a movimentação ficta, física ou econômica, de bens identificados como mercadorias, da fonte de produção até o consumo".

Como se percebe, a mercadoria é uma espécie do gênero "bem".

A operação é o processo estático de detecção global de um procedimento dinâmico de circulação do referido bem de um ponto ao outro, objetivando vantagem econômica ao seu final.

Ora, se os serviços discriminados em Lei Complementar pertencem à alçada tributária dos Municípios e aqueles não discriminados, que impliquem movimentação ficta, física ou econômica de bens identificados como mercadorias da fonte de produção até o consumo, são da alçada tributária dos Estados, à evidência, o sistema brasileiro de Direito Tributário não contém contradições, mas se harmoniza logicamente dentro dos mecanismos reguladores surgidos da hierarquia das normas tributárias" (*Direito Tributário Interpretado*, Edições CEJUP, 1985, p.138/139/140/141).

10 Bernardo Ribeiro de Moraes sobre o sistema anterior escreveu: "Dentro do espírito de facilitar às autoridades municipais o fiel cumprimento das normas tributárias em relação ao ISS, o aludido decreto-lei procurou, na qualidade de lei maior, unificar as normas relativas ao imposto sobre serviços, introduzindo algumas alterações e oferecendo melhor sistemática.

Com o Decreto-lei nº 406, de 31.12.1968, a hipótese de incidência do ISS passou a ser a prestação, por empresa ou profissional autônomo, "de serviços constantes da lista anexa" ao referido

Na atual Constituição permaneceu o espírito do texto pretérito. De um lado, o § 4º do artigo 156 oferece a seguinte dicção:

“Cabe à lei complementar:

I. fixar as alíquotas máximas dos impostos previstos nos incisos III e IV;

II. excluir da incidência do imposto previsto no inciso IV exportações de serviços para o exterior”.

e de outro o inciso IV do mesmo artigo determina que:

“Compete aos Municípios instituir impostos sobre: ...

IV. serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, I, b, definidos em lei complementar”¹¹.

decreto-lei (art. 8º), com 29 itens. O campo de incidência do ISS ficou marcado pelas atividades previstas na lista de serviços apresentada pelo Decreto-lei nº 406, de 1968.

Em consequência, a atividade considerada legalmente de caráter misto foi suprimida. Em contrapartida, duas regras simples passaram a predominar sobre a matéria: os serviços incluídos na lista ficaram sujeitos apenas ao ISS, ainda que sua prestação envolva fornecimento de mercadorias (art. 8º, § 1º); atividades não especificadas na lista, que envolvam o fornecimento de mercadorias ficam sujeitas ao ICM (art. 8º, § 2º).

O Decreto-lei nº 406, de 1968, disciplina, ainda, a base de cálculo do tributo, que continua sendo o “preço do serviço” (art. 9º), respeitadas as exceções previstas nos parágrafos 1º (casos de prestação de serviços sob a forma de trabalho pessoal), 2º (casos de execução de obras hidráulicas ou de construção civil) e 3º (casos de certas atividades profissionais prestadas por sociedades). Por fim, define o contribuinte do imposto, que continua sendo o prestador do serviço (art. 10), prevê isenção do tributo para a execução de obras hidráulicas ou de construção civil contratadas com o Poder Público, e para as respectivas subempreitadas (art. 11), e define o local da prestação de serviços (art. 12).

Este decreto-lei entrou em vigor a 1º de janeiro de 1969 (art. 14), ressalvadas suas alterações publicadas posteriormente (dias 9 de janeiro e 4 de fevereiro de 1969” (Doutrina e prática do imposto sobre serviços, Ed. Revista dos Tribunais, 1975, p. 66/67).

- 11 Marilene Talarico Martins Rodrigues escreve: “Isto porque:
- a) originariamente, a competência tributária para o Município decretar o ISS foi oferecida sem qualquer limite (Emenda Constitucional nº 18, de 12.12.1965, art. 15).
 - b) os limites máximos para as alíquotas tributárias do ISS foram estabelecidos pelo Ato Complementar nº 34, de 30.01.1967 (norma hierarquicamente inferior, baixada no período entre a promulgação da Constituição Federal de 24 de janeiro de 1967 e a data de sua vigência em 15 de março de 1967);
 - c) com a entrada em vigor da Constituição Federal em 15.3.67, que não incorporou em seu texto as normas de limitação máxima, para as alíquotas tributárias do ISS, os Municípios, ficaram novamente com competência ampla, sem qualquer limitação (art. 25, inciso I);
 - d) O Decreto-Lei nº 406, de 31.12.1968, que regulou a matéria relativa ao ISS, alterando o Código Tributário Nacional, também não estabeleceu qualquer limite à competência tributária dos Municípios, quanto às alíquotas do ISS;
 - e) A E.C. nº 1/69, não trouxe limitações quanto às alíquotas do ISS. Apenas admitiu a hipótese de Lei Complementar estabelecer alíquotas máximas para o ISS (art. 24, § 4º). Entretanto essa Lei Complementar, até a presente data, não surgiu.

Poder-se-á dizer que não exige mais o constituinte lei complementar para definir *todos* os serviços, visto que faz menção à expressa competência dos Estados sobre o ICMS.

Apenas em leitura desavisada, todavia, poder-se-ia concluir que houve redução do poder impositivo municipal, à luz dos dois retromencionados dispositivos.

Com efeito, o artigo 146 determina que a definição dos tributos deve constar de lei complementar, assim como, em relação aos impostos, a base de cálculo, o fato gerador e o contribuinte.

Acresce-se o fato de que a exigência de fixação das alíquotas máximas impõe a existência de uma lista de serviços, sendo que a referência aos serviços tributáveis pelo Estado *expressamente* no atual texto corresponderia àqueles tributáveis *implicitamente* no antigo texto, visto que tanto na anterior, como na atual Constituição os únicos serviços incidíveis pelos Estados só o poderiam ser pelo ICMS ou ICM. Com efeito, nem o IPVA, nem o AIR nem o ITBM atuais, nem o IPVA e o ITBI anteriores correspondem à noção de prestação de serviços¹².

Desta forma, a referência expressa ao ICMS, no atual texto, e a referência à competência impositiva dos Estados, no pretérito, apenas poderia se referir ao mesmo e único tributo circulatório de serviços de competência dos Estados.

Assim, inexistem limitações para as alíquotas do ISS, ficando a critério do legislador municipal a sua fixação" (Tributos Municipais (ISS, IPTU e Contribuição de Melhoria, Forense, 1988, p. 51/52).

12 Marco Aurélio Greco ensina: "O quarto imposto — e o meu tempo se esgota — é o ISS. O ISS tem um perfil fundamentalmente idêntico ao da E.C. 1/69.

Ele incidirá sobre quaisquer serviços não compreendidos no ICMS. Vale dizer, que não sejam de transporte interestadual e intermunicipal e não sejam serviços de comunicação e que venham a ser definidos em Lei Complementar.

Vale dizer, permanece a sistemática de lista.

As alíquotas máximas também serão fixadas por Lei Complementar e, enquanto não tivermos Lei Complementar, o Município é livre para estabelecer. Nas disposições constitucionais transitórias não existe um limite semelhante ao que existe no Vendas a Varejo. Mas há uma expressão nova. Há uma questão nova trazida pela Constituição, que é a da exportação de serviços.

Estabelece o parágrafo 4º do art. 156 caber à Lei Complementar excluir da incidência do ISS as exportações de serviços para o exterior. Mas, o que é uma exportação de serviço? Há até quem negue a possibilidade lógica de existir uma exportação de serviço. Serviço se presta e se esgota. O serviço não é algo que pode ser transportado, pois isto pressuporia a locomoção física. Parece-me que a expressão "exportação de serviços" pode alcançar duas situações. Ou da empresa aqui estabelecida que presta um serviço para um cliente do exterior, ou o da empresa que vai ao exterior para prestar serviço lá, o que, a meu ver, é discutível (estaria o serviço abrangido pela incidência tributária?). "Caberá à Lei Complementar estabelecer a sua respectiva exclusão". Mas se alguma coisa poderá vir a ser excluída do ISS, algo veio a ser incluído no campo de incidência do ISS, que não está previsto na E.C. 1/69" (A Constituição Brasileira 1988 — Interpretações, Ed. Forense Univ., 1988, p. 341).

Por esta razão, tudo o que se escreveu no passado sobre a competência impositiva dos Municípios em relação à prestação de serviços prevalece para o atual texto, cabendo ao legislador complementar definir *todos* os serviços tributáveis pelos Municípios, visto que conforme determinou o S.T.F., a lista é taxativa¹³.

Ora, se a competência dos Municípios não é residual, à evidência, o que a lei complementar determinar como sendo serviço sob sua competência impositiva, tal esfera não poderá ser invadida pelos Estados, sob pena de gerar conflito de competência também dirimível por lei complementar e neste caso pela lista, já discriminada.

Como segundo aspecto, relacionado às premissas necessárias para a resposta às questões formuladas, resta aquele pelo qual o serviço que conste da lista veiculada por lei complementar está por inteiro fora da competência dos Estados.

Passo, agora, de forma perfunctória, a examinar um terceiro aspecto, qual seja, o do alargamento do espectro impositivo do ICMS.

Reza o artigo 155, inciso I, letra *b* da Constituição Federal que:

“Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir:

I. impostos sobre:...

b) operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior”¹⁴.

13 Escrevi: “A atual lista de serviços é inconstitucional. Foi aprovada à luz do Direito anterior, não por força de Lei Complementar, com maioria absoluta votando, mas por acordo de lideranças no Senado. Os próprios senadores justificaram o acordo porque não teriam *quorum* para obter maioria absoluta. A boa vontade dos senadores não poderia suprir a determinação constitucional, razão pela qual a lista é inconstitucional. Assim já se manifestou a doutrina a respeito, com trabalhos de Manoel Gonçalves Ferreira Filho e Luís Mélega, veiculados pelo Repertório IOB (8 e 9/88) nesta linha. Acresce-se um outro aspecto, este mais grave, que é o de ter a lei sido aprovada na Câmara dos Deputados, sem contagem de votos, o que vale dizer, não se sabe quem votou a favor ou contra, ou quantos eram os deputados presentes.

Como a maioria absoluta exige contagem de presença para voltar e de votos, à evidência, à primeiras inconstitucionalidade esta se acrescentaria. Deve-se lembrar, por outro lado, que não seguir o rito do artigo 69 da atual lei ou do artigo 52 da anterior Lei Suprema é admitir que as Leis Ordinárias e as Complementares podem ser aprovadas da mesma forma, cabendo ao Congresso apenas rotular o título de cada uma. O *quorum* qualificado seria despidendo e a contagem de verificação desnecessária. Entendo que o aspecto formal é relevante, não se podendo admitir subterfúgios inconstitucionais para contornar a exigência de maioria absoluta” (*Comentários à Constituição do Brasil*, 6º volume, tomo I, Saraiva, 1990, p.544/545/546).

14 Carlos da Rocha Guimarães lembra que: “Operação e Circulação” — Como foi salientado acima, as expressões que compõem a conceituação de um fato gerador devem ser entendidas umas em relação às outras.

Rezava o artigo 23, inciso II, da Constituição pretérita que:

“Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

II. operações relativas à circulação de mercadorias realizadas por produtores, industriais e comerciantes, imposto que não será cumulativo e do qual se abaterá, nos termos do disposto em lei complementar, o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado. A isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação, não implicará crédito de imposto para abatimento daquele incidente nas operações seguintes”¹⁵.

Da comparação entre os dois dispositivos, pode-se concluir que:

- a) a natureza jurídica do tributo continua a mesma;
- b) agregou-se ao ICMS os impostos únicos retirados da competência da União e dois impostos de prestação de serviços (transporte interestadual e intermunicipal e comunicações)¹⁶.

Assim sendo, achamos que, ao invés de analisar cada uma em separado, devemos, para começar, examinar, em conjunto, a expressão “operações relativas à circulação”.

Esse enfoque conjunto das duas expressões, no seu relacionamento recíproco, nos mostra, desde logo, que a expressão circulação “não é elemento principal, mas que a sua função é adjetivar a expressão “operações”.

Em consequência, é claro que o exame da natureza desta última expressão é que deve servir de base à pesquisa do núcleo do fato gerador do ICM” (*Caderno de Pesquisas Tributárias*, vol. 3, Ed. CEEU/Res. Trib., 1978, p. 114).

- 15 Sobre o Direito pretérito, Hamilton Dias de Souza esclarece: “A expressão *operações* não tem sentido jurídico definido, sendo utilizada não só para designar transações mercantis, como outros atos que não implicam em transferência de propriedade ou posse. Daí porque parece-nos irrepreensível a colocação de Alcides Jorge Costa, para o qual “operação é todo ato que implique no curso da mercadoria da fonte de produção até o consumidor”.

A circulação, entendida como curso da mercadoria, da fonte de produção até o consumidor, pode ser a jurídica ou a econômica. Com efeito, quaisquer operações — no sentido amplo que ao termo se dá — que façam a mercadoria progredir, no ciclo da produção e no da comercialização em direção ao consumo, podem ser definidas como fato gerador do I.C.M., mesmo porque, nesse sentido, tanto é circulação a venda de mercadorias depositadas em armazém geral, como a transparência de um para outro estabelecimento da mesma empresa” (*Caderno de Pesquisas Tributárias*, vol. 3, ob. cit., p.247).

- 16 Alcides Jorge Costa explicita: “Diz a Constituição (artigo 155) inciso I, alínea B que compete aos Estados instituir impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior. O que notamos aqui? Que ao Impostos sobre Circulação de Mercadorias foram adicionados os impostos sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação. Isto tem uma explicação histórica mais do que lógica. Quando começaram os trabalhos da Constituinte, a proposta que havia ou foi vencedora durante algum tempo na Subcomissão de Tributos foi a de que o Imposto de Circulação de Mercadorias

A agregação de dois serviços ao espectro de atuação dos Estados em matéria impositiva, ambos retirados da competência da União, obrigou a Constituição a considerar o ICMS um imposto de circulação de bens e serviços, aos moldes do imposto municipal sobre serviços.

No caso dos transportes, perfilou-se inclusive, no imposto de transporte municipal, visto que este já existia no âmbito municipal, definido por lei complementar, e seu perfil já fora acompanhado pela legislação federal ao tempo do ITR¹⁷.

Em outras palavras, o agregado “prestação de serviços de transporte” à natureza jurídica do ICMS, sobre ter que ser veiculado por lei complementar, só pode ser entendido como se referindo a um transporte idêntico àquele já tributado pelos Municípios, sempre que a locomoção de pessoas e cargas ocorra nos limites de cada burgo.

Como cabe à lei complementar definir o que seja transporte tributável para os Municípios e como não pode a lei complementar criar conflitos entre os Poderes Tributantes, antes devendo dirimi-los, a definição da lei com-

deverá englobar, também, o Imposto sobre Serviços para ficar um tributo sobre o valor acrescido mais completo, como existe, por exemplo, nos países da comunidade europeia. No entanto, depois, os Constituintes deliberaram manter o ISS municipal e acabaram, não sei exatamente por que razão, agregando o Imposto sobre Prestação de Serviços de Transporte e Serviços de Comunicação ao ICM. Temos aqui três impostos que devem ter um tratamento unitário. São claramente três impostos distintos, mas aos quais a Lei Complementar e a legislação ordinária devem dar um tratamento unitário. E isso suscita uma série de problemas, não tanto quanto à base de cálculo, mas quanto ao jogo de créditos e débitos. Se houver tempo ainda, abordaremos este ponto. E como tributar os serviços de comunicação? Espero que os Estados tenham o bom senso de não querer tributar a radiodifusão e a televisão. Tributáveis sim, são serviços de telefonia, porque esses são mensuráveis, é fácil de saber de onde sai o chamado, para onde é destinado, não há um problema operacional nem problemas técnicos maiores para cobrança. Quanto à radiodifusão, inclusive televisão, não vejo muita possibilidade de tributar, embora pelo que me conste há Estados que pensam poder arrecadar fortunas tributando televisão e o serviço de radiodifusão, o que na minha opinião será um equívoco” (*A Constituição Brasileira 1988 — Interpretações*, ob. cit. p.325).

17 Francisco Fragata sobre o ITR esclarece: “O fato gerador é a prestação de serviços de transporte e comunicações, diz a lei. Mas impõe uma única condição: que não se contenha dentro dos limites do município. Neste último caso o imposto recai sobre serviços de qualquer natureza.

O art. 68 do C.T.N. ora comentado, bem distingue as situações: prestação de serviço de transporte (I) e prestação de serviço de comunicações (II). Ambos são impostos sobre serviços, mas os fatos geradores são diferentes. Assim o diz, discriminadamente, a lei.

O imposto tem como fato gerador:

I — a prestação de serviço de transporte, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores, salvo quando o trajeto se contenha inteiramente no território de um mesmo Município;

II — a prestação de serviço de comunicações, assim se entendendo a transmissão e o recebimento, por qualquer processo, de mensagens escritas, faladas ou visuais, salvo quando os pontos de transmissão e de recebimento se situem em território de um mesmo Município e a mensagem em curso não possa ser captada fora deste território” (*Curso de Direito n.º 5*. Ed. J. Bushatsky, 1977, p.45).

plementar sobre serviços municipais é aquela que deve prevalecer para se conhecer o campo próprio de atuação de cada um dos Poderes Tributantes¹⁸.

Deve-se lembrar que o artigo 34, § 8º das Ds. Ts., outorgou aos Secretários das Fazendas dos Estados uma competência precária, provisória e limitada para, por Convênio, *instituírem* a parte nova do ICMS. Não poderiam, à evidência, criar hipótese de imposição que implicasse invasão de área de competência impositiva definida por lei complementar, não provisória e nem precária, de outros poderes tributantes, como a dos municípios. Em outras palavras, o legislador complementar autêntico, isto é, o legislador do Congresso, não poderia ser afastado pelo “legislador complementar substituto”, desprovido de título maior, a não ser da provisória autorização para produzir, no “vácuo legislativo”, comandos legislativos limitados para a instituição da parte nova do ICMS. À evidência, tal insuficiente legisla-

18 Bernardo Ribeiro de Moraes ensina: “O imposto sobre serviços de transporte de competência dos Municípios são os “de natureza estritamente municipal”, realizados por qualquer via (ar, terra etc) ou para qualquer finalidade (transportar pessoas, coisas, bens etc).

Muita discussão já houve para se saber o significado de transporte de natureza estritamente municipal. Tal transporte “é o que não transpõe os limites do Município”, diz Joaquim Castro Aguiar. Transporte estritamente municipal é aquele que tem o seu itinerário (ponto inicial, pontos intermediários e ponto final) exclusivamente contidos dentro do território de um mesmo Município. Estritamente tem o sentido de alcance “de modo estrito”, rigoroso, severo. Conforme lembra bem Rachel Farhi, o fato de um veículo (táxi) realizar um dia itinerário além dos limites territoriais do Município, não pode alterar o tipo de transporte, que será municipal: o serviço prestado pelo táxi será considerado de natureza estritamente municipal.

Em conseqüência, podemos dizer que o ISS (municipal), alcança os seguintes serviços de transporte:

a) coletivo de passageiros, realizado em regime de autorização, concessão ou permissão de serviço público, de natureza estritamente municipal, cujo trajeto se contém nos limites geográficos do respectivo município. Seu itinerário é certo e determinado. São exemplos, os transportes efetuados através de bondes, ônibus, aviões etc.;

b) coletivo de cargas, realizados no regime de autorização, concessão ou permissão de serviço público, de natureza estritamente municipal. Seu itinerário é certo e determinado. Abrange o transporte de qualquer tipo de carga (jornais, animais, móveis etc.), realizados por qualquer espécie de veículo (trem, ônibus, micro-ônibus etc.);

c) serviços de transporte individual de pessoas, de natureza estritamente municipal. Estão à disposição do interesse dos particulares e são prestados em decorrência do livre acordo entre empresa transportadora e o interessado. Não há itinerário fixo. É o serviço, v.g., prestado pelos veículos de aluguel providos de taxímetros, por lanchas etc. Não havendo itinerário ou trajeto fixo, por presunção entende-se como trajeto municipal, independentemente da eventual e aleatória extensão do percurso realizado além-território do Município;

d) serviços de transporte individual de cargas, de natureza estritamente municipal. Estão à disposição do interesse dos particulares e são prestados em decorrência do livre acordo entre a empresa transportadora e o interessado. É o transporte de mudanças, transporte do dinheiro (carro forte) etc., inclusive os realizados por meio de equipamentos que movimentam materiais (guindastes, elevadores de carga, esteiras rolantes, ascensores, monta-cargas, empilhadeiras etc.), desde que onerosos. Assim, podemos dizer que estão sujeitos à incidência do ISS os serviços de transporte coletivo de passageiros ou de cargas (com itinerários cíclicos) e os de transporte individual de passageiros ou de cargas (com itinerários acíclicos), aqueles com itinerário dentro do território do município e estes com itinerário qualquer” (*Doutrina e Prática do Imposto Sobre Serviços*, ob. cit., p. 275/276/277).

dor, não titulado como parlamentar, não poderia cuidar de matéria tributária concernente a outro Poder Impositivo, como o municipal, devendo-se subordinar a tudo aquilo que represente matéria de lei complementar, já produzida e recepcionada pela nova ordem constitucional¹⁹.

Por esta razão, entre o conceito de “transporte” do legislador definitivo e aquele do legislador provisório há de se compreender, como válido, o do legislador definitivo. Até porque o único com condições de dirimir, no conflito entre duas competências, por força do artigo 146, inciso I, da Constituição Federal, qual seria o Poder Tributante com direito a impor e exigir tributos.

Neste ponto, passo a responder às questões formuladas a partir da legislação complementar aplicável à hipótese.

De início, mister se faz esclarecer que a lei complementar n. 56/87, a meu ver, é de densa inconstitucionalidade, na medida em que foi aprovada não como determinava a Constituição pretérita, por maioria absoluta no Senado, mas por votos de liderança²⁰.

Desta forma, não há como considerá-la vigendo, razão pela qual entendo como ainda vigorando o D.L. 406/68, alterado, no concernente à lista de serviços, pelo D.L. 834/69, ambos decretos-leis com eficácia de lei complementar, à falta de possibilidade de veiculação de lei complementar, quando de sua edição, por estar fechado o Congresso Nacional.

Para efeitos do presente parecer, todavia, mesmo que constitucional fosse a lei complementar n.º 56/87, tal fato seria irrelevante, na medida em que

19 Aprígio de Carvalho e Silva ensina: “Entende-se por contrato de transporte o ajuste pelo qual um profissional ou empresa se compromete a transportar passageiros, animais ou coisas, de um local a outro mediante pagamento de um preço. Com o desenvolvimento tecnológico, os meios de transporte se multiplicaram e vão sendo cada vez mais empregados com êxito.

Antigamente o transporte se efetuava por intermédio de animais ou por meios simples e rústicos: liteiras (cadeirinha coberta sustentada por varais e conduzidas por servos ou animais), canoas, jangadas, carros-de-boi, carroças, charretes, diligências (carruagem) puxada a cavalos, barcos. Evoluiu para os trens de ferro, automóveis, caminhões, bicicletas, motocicletas, triciclos, navios, aviões, metrô.

O contrato de transporte gera acordo de vontades (obrigações). O transporte de coisas ou uma de suas espécies e mercadorias, deve ser comprovado pelo próprio transportador através do conhecimento de frete. Há, no entanto, casos de inexistência de documentação comprobatória para confirmar o recebimento do preço. Isto sucede em transporte urbano, quando o passageiro efetua o pagamento da passagem no ato da entrada ou saída do veículo” (*Comentários ao Código Tributário Nacional*, vol. 4, Ed. IBET/Res. Trib., 1978, p.87/88).

20 O inciso 59 da lista de serviços da L.C. n.º 56/87 tem o seguinte discurso:

“59. Transporte, coleta, remessa ou entrega de bens ou valores, dentro do território do Município”. Tal discurso é equivalente ao do D.L. 406/68.

o tratamento jurídico que dá para os transportes e para a carga e descarga é o mesmo²¹.

Desta forma, valendo os Ds. Ls. 406/68 e 834/69 ou L.C. 56/87, conforme considere o intérprete constitucional ou não este último diploma, sendo o discurso legislativo idêntico, a linha de raciocínio é também idêntica.

Reza o inciso 36 da lista de serviços do D.L. 406/68 que:

“36. Armazéns gerais, armazéns frigoríficos e silos; carga, descarga, arrumação e guarda de bens, inclusive guarda-móveis e serviços correlatos”,

estando o inciso 27 assim redigido:

“27. Transporte e comunicação, de natureza estritamente municipal”.

Como se percebe cuidou o legislador complementar de duas espécies de serviços a saber: o de transporte (deslocar em veículo, pessoas ou bens de um ponto ao outro dentro do Município) e o de carga e descarga (serviço realizado com o veículo parado por pessoas entre o veículo e o local para o qual os bens são destinados e do local de saída destes bens para o veículo)²².

O legislador complementar deu, inclusive, à arrumação dos bens e sua guarda, o mesmo tratamento, com o que, à nitidez, eliminou a possibilidade de confusão entre o serviço de transporte (veículo em movimento transportando cargas ou pessoas) e serviço de carga ou descarga (veículo parado com pessoas transportando cargas dele para um local ou de um local para ele).

21 O inciso 56 da lista de serviços da L.C. 56/87 tem a seguinte dicção: “56. Armazenamento, depósito, carga, descarga, arrumação e guarda de bens de qualquer espécie (exceto depósitos feitos em instituições financeiras autorizadas a funcionar pelo Banco Central)”.

22 Afrégio de Carvalho e Silva esclarece: “Nos grandes centros urbanos os ônibus ou automóveis têm aparelhos registradores das passagens, através de roletas ou taxímetros (aparelho que, em carro de aluguel, mede e registra o preço que se deve pagar pelo percurso efetuado).

O transporte alcançado pelo ISS é aquele de natureza estritamente municipal. O advérbio estritamente significa precisamente, com rigor, com toda a exatidão. É assim, para efeito do transporte municipal, em princípio, o respeito a não ultrapassagem dos veículos transportadores de bens ou pessoas, dos limites divisórios de cada Município.

Não obstante a cláusula vedativa (transporte de natureza estritamente municipal) há casos em que o motorista de automóvel contrata viagens esporádicas, de ida e volta, para levar passageiros de um Município a outro, devendo, nestes casos, recolher o imposto no Município em que é domiciliado” (*Comentários ao CTN*, 4º vol., ob. cit. p.88).

Ora, se para o autêntico legislador complementar — o mesmo que tem competência para dirimir conflitos de tal natureza entre os poderes tributantes — os serviços de carga e descarga não se confundem com o de transporte, à evidência, não pode o legislador, ordinário estadual ou o legislador provisório e precário, do § 8º do artigo 34 das Ds. Ts., pretender invadir área de competência dos Municípios, já claramente delimitada pela lei de regência superior.

Desta forma, os transportes intermunicipais ou interestaduais são aqueles com o mesmo perfil dos transportes municipais, não podendo o ICMS incidir sobre serviços outros que não os estritamente vinculados à deslocação, dentro dos veículos, de carga e passageiros entre Municípios e Estados²³.

Há, pois, no sistema tributário nacional tratamento distinto entre serviços de carga, descarga, arrumação e guarda de bens e aqueles de transportes municipais, intermunicipais e interestaduais, não permitindo o legislador complementar que sejam amalgamados até por força de suas características, visto que não é *transporte*, nem no sentido próprio da palavra, a carga, descarga, arrumação e guarda de bens.

Por esta razão, toda a empresa que atua na área de transporte deve distinguir o que é transporte sujeito ao ISS ou ICMS, conforme a extensão de sua linha, e o que são trabalhos diversos (carga, descarga, arrumação e guarda móveis) sujeitos apenas à incidência do ISS²⁴.

23 Sidney Saraiva Apocalypse lembrando Aliomar Baleeiro sobre o ITR anterior, que foi absorvido pelo ICMS, escreve: "Aliomar Baleeiro, a esse respeito preleciona: "Essa política se inspira nos mesmos motivos do inc. II do art. 19 da Constituição, que veda os tributos interestaduais ou intermunicipais. À primeira vista, parece incoerência, porque a mesma Constituição, que pretende impedir tributos interestaduais e intermunicipais, concede expressamente o imposto de serviços de transportes interlocais à União.

Mas entende-se que a redação visa a policiar retaliações entre Estados ou Municípios e que a União regulará esse imposto numa política fiscal que não embarace o comércio interlocal".

Apanhada, nesses termos, a hipótese tributária prevista no texto constitucional, cabe afirmar que ele descreve como acontecimento capaz para a apreensão pela União, como fato a ser atribuído pelo imposto sobre serviços de transporte, a prestação do serviço de transporte. Ou seja, o que está deferido à União é a competência para tributar serviço de transportes e não qualquer transporte" (*Curso de Direito Tributário*, Ed. Saraiva, 1982, p.464).

24 Bernardo Ribeiro de Moraes ensina: "O item em apreço abrange também os serviços inerentes aos armazéns gerais, armazéns frigoríficos e silos. Os bens neles depositados devem ser arrumados convenientemente, e em lugar determinado no depósito. Diversas atividades são essenciais para as atividades previstas no item estudado, tais como: recepção, guarda, entrega de bens a terceiros etc. Como serviços inerentes a atividades citadas temos a carga, arrumação, descarga de bens etc. Carga e descarga abrangem serviços de movimentação dos bens destinados ao depósito, com atenção para certos problemas importantes de responsabilidade do armazém geral: estado da embalagem, peso, conferência de bens, desarrumação ou deslocamento da carga; repesagem, etc.

A arrumação é também importante como serviço dos armazéns gerais. Deve ela ser feita de forma que facilite o acesso aos bens depositados e a todas as unidades, dando permissão de observação e inspeção das cargas. A arrumação deve ser efetuada, também, de acordo com a embalagem, o

À nitidez, nos serviços sujeitos ao ISS, mister se faz respeitar o disposto no artigo 12 do D.L. 406/68, no tocante ao estabelecimento prestador, visto que o ISS é devido, nas duas hipóteses, ao Município onde o estabelecimento se situa, estando o artigo 12 assim redigido:

“Considera-se local da prestação do serviço:

a) o do estabelecimento prestador ou, na falta de estabelecimento, o do domicílio do prestador;

b) no caso de construção civil o local onde se efetuar a prestação”.

Clara sendo, pois, a separação entre os dois tipos de serviços, passo já a responder, de forma sintética, às questões formuladas pela consulente.

Entendo que o tratamento jurídico-tributário exposto pela consulente — de forma minuciosa na consulta — está rigorosamente correto²⁵.

Recolhe a consulente o ISS nas operações, que não são de transporte, e recolhe o ICMS nas operações de transporte, quando de natureza interestadual ou intermunicipal. Mais do que isto: tem a consulente a preocupação de determinar como valor do transporte, nas operações em que para o mesmo cliente pratica os dois tipos de serviços, *aquele que é estabelecido pelo*

peso da mercadoria, sua espécie, quantidade ou marcação dos volumes. Caso contrário, não seria serviço de arrumação.

O item examinado trata também de guarda de bens, inclusive guarda-móveis e serviços correlatos. Na guarda de bens, o depositário recebe um objeto móvel para guardar, até que a outra pessoa (depositante) reclame, conforme é o caso de empresas guarda-móveis ou guarda de qualquer bem depositado. São empresas que possuem a mesma posição jurídica dos armazéns gerais de que cogita a Lei nº 1.102, de 1903, mas não podem criar títulos representativos.

Como serviços correlatos aos de guarda de bens temos: guarda de mercadorias, guarda de áreas cobertas etc., inclusive a guarda de veículos (este serviço encontra item específico: nº 38).

Não abrange os serviços de custódia de valores, uma vez que o item 37 da lista de serviços excluiu do campo de incidência tributária a “atividade bancária de aluguel de espaço para custódia de bens ou valores” (cofre comum ou cofre-forte)” (*Doutrina e Prática do Imposto Sobre Serviços*, ob. cit., p.328/329).

25 Afrégio de Carvalho e Silva explica:

“Carga — É o ato ou efeito de carregar aquilo que é ou pode ser transportado por alguém ou alguma coisa.

Descarga — Inversamente da carga, a descarga é o ato ou efeito de descarregar. Descarga, pois, é o trabalho de tirar a carga.

Arrumação — Advém de arrumar, arranjar, colocar em boa disposição.

Guarda de Bens — Modo ou efeito de guardar, vigiar, ter cuidado. Os bens a serem guardados podem ser os mais diversos: móveis, ferragens, alimentos, bebidas, caixas.

Guarda-Móveis — Guarda-móveis são os estabelecimentos destinados a guardar mobiliários, geladeiras, fogões, rádios, televisores etc.

Serviços Correlatos — À guisa de exemplo, podemos citar como correlatos os serviços de controle e orientação dos relativos à carga, descarga, arrumação e outros arrolados no item” (*Comentários ao Código Tributário Nacional*, 4º vol., ob. cit., p.101).

mercado, com o que não permite sequer que se levante a hipótese de um valor conveniente, em face da carga menor do ISS se comparada com o ICMS.

Seu preço para o transporte é o de mercado, não havendo como contestar tal forma de pertinente avaliação²⁶.

O fato de fazer constar de uma nota os dois tipos de serviços, não só facilita ao cliente saber o custo de um e outro, como a apuração do valor e dos tributos devidos em cada operação, nada havendo na legislação complementar ou ordinária, estadual ou municipal, que proíba tal forma de emitir a documentação fiscal pertinente.

Age, pois com valores de mercado e de forma inatacável, a consulente, razão pela qual, em face dos argumentos preliminares expedidos sobre os regimes jurídicos aplicáveis à espécie, respondo afirmativamente à consulta formulada. Entendo ser absolutamente legal e correta a forma como cumpre suas obrigações fiscais no que concerne aos dois erários, lembrando que em seus estatutos sociais há manifesta declaração do duplo objeto de suas atividades empresariais.

Reafirmo, pois, o que, de forma perfunctória, já meu escritório respondera a V.Sas., no exame da matéria, sugerindo que, se pretender o fisco estadual, de forma ilegal e incorreta, autuá-los a par da defesa administrativa, inicie processo cautelar inominado para sustar o procedimento, seguido de ação ordinária de preceito cominatório, a fim de que o Judiciário estanque qualquer interpretação facciosa, conveniente e ilegal da Fazenda do Estado contra a consulente.

É o meu parecer.

S.M.J.

São Paulo, 07 de junho de 1991

26 Marilene Talarico Martins Rodrigues ensina: "A base de cálculo do tributo também denominada base imponível, base de incidência, valor tributável, montante tributável, base de medida etc., é a perspectiva mensurável do aspecto material da hipótese de incidência. É o valor básico relacionado intimamente com o aspecto material da hipótese de incidência, o qual, via de regra, através da operação de multiplicação pela alíquota, indicará o valor tributário a ser pago pelo sujeito passivo. No entendimento de Amílcar Araújo Falcão: "é a grandeza econômica ou numérica sobre a qual se aplica a alíquota para se obter o *quantum* a pagar". A base de cálculo do ISS é o valor do próprio bem vendido, isto é, o preço do serviço, assim entendida a sua receita bruta, sem quaisquer deduções" (*Tributos Municipais*, Ed. Forense, 1988, p.47).

COMERCIALIZAÇÃO DE FLORES POR MÉTODO DECRESCENTE DE PREÇOS — AMPLA TRADIÇÃO DE SUA UTILIZAÇÃO NA HOLANDA — NÃO TEM A NATUREZA NEM SE ASSEMELHA A LEILÃO PÚBLICO — PARECER

CONSULTA

A consulente, Cooperativa Agro Pecuária Holambra, em face da bem-sucedida experiência holandesa de venda de flores pelo método decrescente de preços, também denominado *Veiling*, que há quase cem anos vem lá sendo utilizado, pergunta-me se tal procedimento equivaleria a um “leilão às avessas”, subordinando-se, a entidade, à legislação pertinente aos leiloeiros oficiais. Esclarece que pretende obter registro do INPI de patente de invenção, estando sua solicitação em tramitação pelo referido Instituto sob o título “Processo de Comercialização de Produtos pelo método decrescente de preços”. Tal processo pela consulente foi assim resumido:

— Os produtos são apresentados aos pretensos compradores, onde são informados sobre a qualidade, tipo, quantidade, procedência.

— Os compradores se posicionam em uma tribuna que possui instrumentos ligados a um relógio.

— O relógio possui um só ponteiro “Pêndulo”, que gira em sentido A/horário, partindo do preço máximo de venda e decrescendo quando em funcionamento.

— O funcionário da Cooperativa inicia a comercialização acionando o relógio.

— O comprador, ao chegar no preço que deseja pagar para obter o produto, aciona o dispositivo instalado na mesa da tribuna, e pára o movimento do pêndulo. Isto indica claramente o valor da compra e quem comprou.

— Através do sistema, é providenciada a nota fiscal de venda para o comprador.

— Terminada essa compra, automaticamente outro lote de produto é apre-

sentado e inicia-se o processo, novamente, de forma sempre rápida (cada volta do relógio pode ser regulada para 3, 6 ou 9 segundos).

— Objeto do parecer:

Tal prática comercial é denominada de *Veiling* na Holanda, estando o nome a ser também usado no Brasil.

É já costume, na área da Cooperativa, de muitos dos compradores e funcionários referirem-se ao *Veiling* para a comercialização das flores pelo método decrescente de preços.

Diante do explanado, observando a Cooperativa que existe a figura do “leiloeiro oficial”, profissão regulamentada, que só pode ser exercida por profissional devidamente qualificado e registrado nos órgãos competentes, e não havendo, porém, uma relação de similaridade entre o leilão oficial e a prática comercial exercida pela mesma, solicita parecer sobre a matéria.

A consulta solicita que, caso a resposta seja favorável ao entendimento da consulente, o parecer aborde, também, o procedimento jurídico a ser adotado pela Cooperativa para garantia de seus direitos, caso, em algum momento, venha a ser acionada, pela pretensão de algum interessado em caracterizar o sistema adotado como leilão oficial.

Para seu estudo, está anexando à presente, cópia do pedido de Patente do Processo de Comercialização de Produtos pelo Método Decrescente, devidamente depositado no INPI, folheto contendo ilustrações de sistema idêntico na Holanda, que acredita servir de subsídio”.

RESPOSTA

Não vejo a menor semelhança entre o leilão, forma de comercialização de bens ou produtos por leiloeiro, que exerce a função de sua viabilização operacional, e o *veiling*, em que um relógio computadorizado e o comprador assumem tal função¹.

1 A Comissão de Redação da Enciclopédia Saraiva do Direito (vol. 49, p. 58) assim define o leiloeiro público ou oficial: “É um agente auxiliar do comércio, sujeito às leis comerciais quanto às operações que executa.

Compete ao leiloeiro a prática dos atos necessários à efetivação dos leilões. A sua atividade constitui profissão devidamente regulamentada (Decr. 21.981/1932)”.

O Decreto nº 21.981/32, que regula a profissão de leiloeiro no país, equipara-o a um quase comerciante, com matrícula concedida pelas Juntas Comerciais, exigindo idoneidade e qualificação relevantes e obrigando-o, por girar com bens de terceiros, a quem representa, a prestar fiança, responder pelos tributos relativos à sua profissão, sob pena de suspensão. Obriga-o, outrossim, a fiscalizar o nível de responsabilidade tributária das pessoas em relação aos bens a serem leiloados, além de poder sofrer severas sanções se não agir nos termos da lei e da confiança que lhe foi exigida.

O artigo 19 do referido diploma, todavia, oferta o campo próprio de sua atuação:

“Compete aos leiloeiros públicos, pessoal e privativamente, a venda, em público leilão, dentro de suas próprias casas ou fora dessas, de tudo de que, por autorização de seus donos, forem encarregados, tais como móveis, imóveis, mercadorias, utensílios, semoventes e demais efeitos, e a de bens móveis e imóveis pertencentes às massas falidas ou liquidandas, quando não gravados com hipoteca.

§ único. Exceuem-se da competência dos leiloeiros as vendas dos bens imóveis nas arrematações por execução de sentença ou hipotecárias; das massas falidas ou liquidandas, quando gravadas com hipoteca; dos bens pertencentes a menores sob tutela e de interditos, e dos que estejam gravados por disposições testamentárias; dos títulos da Dívida Pública Federal, Estadual ou Municipal, bem como dos efeitos que estiverem excluídos por disposição legal”.

sendo que os demais artigos (20 a 43) cuidam da forma pela qual exercerá sua profissão².

2 Duarte Ivo Cruz ensina sobre a evolução da profissão de leiloeiro: “1. *Evolução histórica, função do leiloeiro*: Trata-se de uma das mais antigas instituições da vida jurídico-econômica e, também, de uma das que menos evoluiu na conceptologia e função social. Na verdade, desde os alvares da vida mercantil, e especialmente desde que o gênio romano fixou as linhas mestras do Direito Privado, sempre os homens recorreram à venda de bens, em hasta pública, como forma de obrigar ao cumprimento do débito, transferindo os bens do devedor para terceiro, e o valor, assim obtido, para o credor.

Desde sempre, também, esta atividade foi confiada a pessoa idônea e habilitada para o fazer. O Direito romano regulamentava já rigorosamente o leilão. E por meio da decantação medieval vemo-lo consagrado no antigo Direito português.

Foi o regime das velhas ordenações, segundo ensina Alfredo Buzaid, que entre nós regeu a prática dos leilões, até meados do século XIX. Em 1850, o C.Com., completado, na espécie, pelo Decreto

O leiloeiro rural, por outro lado, embora sujeito a menores exigências (decreto-lei nº 9588 de 16.8.1946), havendo número limitado de tais auxiliares do comércio (lei nº 4.021/61), tem a função determinada pelo artigo 1º do primeiro diploma, a saber:

“nas localidades em que não haja leiloeiro matriculado, a venda de semoventes em público leilão competirá, pessoal e privativamente, aos que se habilitarem perante o Ministério do Trabalho, Indústria e Comércio, na forma desta lei”³.

Da leitura das três leis e dos dispositivos conclui-se que a razão de ser da profissão de leiloeiro está no exercício de uma atividade, cuja relevância se justifica por força de sua maior capacitação em produzir resultados que não se produziriam sem sua atuação especializada. Em outras palavras, a função do leiloeiro oficial é potencializar as forças do ato mercantil acima da possibilidade daqueles que, se tivessem que operar isoladamente nos referidos atos, na grande maioria dos casos, terminariam por obter resultado pior.

Vale dizer, o leiloeiro é um agente auxiliar do comércio, especialmente habilitado, com competência, idoneidade financeira e moral e capacitação para obter, em qualquer ato mercantil em que um bem seja posto à venda em hasta pública, o melhor preço, por sua habilidade em oferecê-lo aos interessados em comprá-lo. Sua atuação é decisiva e sua técnica na oferta e conhecimento, inclusive da psicologia dos compradores, é que termina por produzir o resultado final sempre melhor do que se o próprio dono do bem pretendesse fazê-lo procurando compradores. Por outro lado, a presença do leiloeiro assegura a validade da operação, sendo para o comprador o aval de segurança para a operação, razão pela qual a lei lhe impõe exigências

nº 858, de 10.11.1851, atualizou o instituto, moldando-o às novas condições da vida comercial. Pela primeira vez, aí se consagra a profissão de leiloeiro, incluído entre os auxiliares do comércio, sob o nome de agentes de leilão. O esquema, com algumas alterações, foi sendo reproduzido nos diversos Códigos de Processo Civil dos Estados. E assim se viveu até 1932” (*Enciclopédia Saraiva do Direito*, vol. 49, ob. cit. p.64).

3 Fernando Pereira Sodero explica: “Assim leiloeiro rural é a pessoa legalmente habilitada que vende, em público pregão, estabelecimentos rurais, semoventes, produtos agrícolas, veículos, máquinas, utensílios e outros bens pertencentes aos profissionais da agricultura. Como observa Paulo Guilherme de Almeida (Profissão de leiloeiro rural, *Rev. Dirigente Rural*, p. 64, 1975), o meio empresarial agrícola de São Paulo despertou, embora tardiamente, para o sistema de leilão rural, implantado pela lei nº 4021/61. Essa prática de há muito é utilizada no Rio Grande do Sul, conquanto viesse sendo exercida em caráter precário” (*Enciclopédia Saraiva do Direito*, vol. 49, ob. cit. p.58).

para que se evitem fraudes, sendo punido se ofertar produtos com características diversas das apreçadas ou de procedência e segurança duvidosas.

Compreende-se, pois, a razão de uma lei especial para o leiloeiro e não apenas aquela própria e genérica para todos os comerciantes⁴.

Poder-se-ia dizer que, pela Constituição de 1988, tal lei especial teria sido afastada, pelo advento de uma ordem legal mais aberta, em uma economia de mercado mais liberal e com menor participação do Estado, não só em seu papel de empresário, mas também naquele de interventor regulatório.

Só à primeira vista tal entendimento poderia prosperar.

Com efeito, reza o § único do artigo 170 da Constituição brasileira que:

“É assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei”⁵.

4 Duarte Ivo Cruz lembra as atividades vedadas ao leiloeiro: “É vedado ao leiloeiro, sob pena de destituição: a) exercer o comércio direta ou indiretamente no seu ou alheio nome;

b) constituir sociedade de qualquer espécie ou denominação; e

c) encarregar-se de cobranças ou pagamento comerciais. Sob pena de multa, é-lhe vedado adquirir para si, ou outra pessoa de sua família, objeto de cuja venda tenha sido incumbido, ainda que a pretexto de destinar-se a seu consumo particular.

Sob pena de nulidade de todos os seus atos, é-lhe enfim proibido:

a) exercer a profissão aos domingos e dias feriados nacionais, estaduais e municipais;

b) delegar a terceiros os pregões; e

c) realizar mais de dois leilões no mesmo dia em locais muito distantes entre si, a não ser que se trate de imóveis próximos ou de prédio e móveis existentes no mesmo prédio, considerando-se, nestes casos, como de um só leilão os respectivos pregões” (*Enciclopédia Saraiva do Direito*, ob. cit., p.66).

5 Celso Ribeiro Bastos assim comenta o dispositivo: “No capítulo referente aos direitos individuais, a Constituição já assegura no art. 5º, XIII, que é livre o exercício de qualquer trabalho, ofício ou profissão, atendidas as qualificações profissionais que a lei estabelecer. Aqui cuidou-se sobretudo do trabalho como manifestação da individualidade. Já o parágrafo sob comento cuida de garantir a todos a possibilidade de lançarem-se ao mercado não só como profissionais no desempenho de uma atividade econômica, mas também de levarem adiante a própria empreitada consistente na organização da empresa.

Qualquer atividade econômica é portanto livre. Há que se fazer a restrição que o próprio Texto Constitucional faz: salvo os casos previstos em lei. Não nos parece feliz a expressão lei. Isto porque a própria Constituição monopoliza determinadas atividades, considera outras como serviço público e reserva ainda algumas ao desempenho exclusivo por parte dos brasileiros. Portanto, é a própria Constituição que restringe a liberdade de iniciativa no campo econômico.

É evidente, no entanto, que ela quis anunciar que também à lei é dado criar restrições, visto que a tanto equivale a dizer que depende de autorização.

Mas aqui não de ser respeitados os limites impostos pela Constituição ao Estado no campo econômico (arts. 173 e 174). Não é lícito à lei fazer depender de autorização de órgãos públicos atividades não sujeitas à exploração pelo Estado, nem a uma especial regulação por parte do poder de polícia. É aceitável, pois, que dependam de autorização certas atividades sobre as quais o Estado tenha necessidade de exercer uma tutela, quanto ao seu desempenho no atinente à segurança, à salubridade pública etc. Traduzir-se-á em inconstitucionalidade se a lei extravasar estes limites e passar, ao seu talante, a fazer depender de autorização legislativa as mais diversas atividades eco-

A liberdade de profissão, assegurada pela Lei Suprema, não pode admitir que haja limitação ao direito do cidadão de, dentro de determinados parâmetros, exercer qualquer atividade econômica. Sabiamente, o constituinte, todavia, impôs que a lei, para determinadas atividades, definisse tais parâmetros⁶.

Se alguém pretender abrir uma quitanda ou se tornar um pequeno produtor rural, desde que tenha recursos para dar início às suas atividades, não se lhe exigirá cultura maior, nem precisará ser alfabetizado, bastando que regularize sua atuação nos assentos competentes, comerciais e fiscais. A liberdade outorgada pela Carta Magna é ampla e independe de autorização. O Estado não poderá criar obstáculos desnecessários, nem exigir capacitação maior que não aquela da idoneidade financeira e moral para sua atuação⁷.

Diferentemente ocorre, se alguém pretender exercer a profissão de médico ou advogado, posto que, em tal hipótese, necessário se faz habilitação maior e conhecimento da profissão mais complexa a ser praticada.

Não se pode permitir que um cidadão seja cirurgião sem ter cursado uma escola de medicina ou advogado sem ter cursado uma escola de Direito. A dificuldade maior e os interesses e segurança em jogo no exercício de tais atividades, em que a vida, a honra, a liberdade e o patrimônio das pessoas devem ser preservados, exigem habilitação superior que a necessária a outras atividades, razão pela qual o constituinte abriu a exceção, impondo, para tais hipóteses, que o legislador determine o nível de capacitação, responsabilidade e habilidade dos postulantes.

nômicas. Isto equivaleria sem dúvida a uma manifesta negação do princípio da livre iniciativa inserido na cabeça desse artigo" (grifos meus) (*Comentários à Constituição do Brasil*, 7º volume, Saraiva, 1990, p. 38/39).

6 A equipe da Price Waterhouse comenta o dispositivo da forma que se segue: "Em princípio, a Constituição assegura a todos os indivíduos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos. Esse enunciado coaduna-se com o art. 5º, XIII ("é livre o exercício de qualquer trabalho, ofício ou profissão, observadas as qualificações profissionais que a lei exigir").

A autorização pelo Poder Público, entretanto, pode ser requisito essencial ao exercício da atividade econômica, se assim a lei dispuser. Entretanto, tal exigência é exceção, que somente pode se justificar pela necessidade do atendimento do interesse social ou da segurança nacional. De outra forma, haveria um cerceamento à liberdade individual" (*A Constituição do Brasil 1988*, Price Waterhouse, 1989, p. 725).

7 Wolgran Junqueira Ferreira interpreta o § único do artigo 170, dizendo: "Somente a desatenção dos constituintes, e da Comissão de Sistematização é que permitiu a inclusão deste parágrafo único no Título referente à Ordem Econômica e Financeira, pois o inciso XIII do artigo 5º, do capítulo referente aos Direitos Individuais e Coletivos, já reproduzia a mesma coisa, com a única diferença, que é o livre exercício de qualquer trabalho, ofício ou profissão, enquanto neste parágrafo, assegura-se a todos o exercício de todas as atividades econômicas.

Ora, como o trabalho, ofício ou profissão são atividades econômicas, não havia razão desta repetição. Por isso, remetemos o leitor aos comentários que fazemos ao inciso XIII do artigo 5º" (*Comentários à Constituição de 1988*, volume II, Ed. Julex Livros, 1989, p.962).

Neste aspecto está a razão de ser da exceção do § único exteriorizada na expressão “salvo nos casos previstos em lei”⁸.

A profissão do leiloeiro assenta-se nesta liberdade de atuação, com capacitação discriminada, exatamente por força da relevância da atividade, não sendo de se admitir que qualquer pessoa possa exercê-la, a não ser aquelas habilitadas nos termos impostos pela lei.

O leiloeiro é um auxiliar de comércio, posto que sua atividade vincula-se à área de atuação dos que praticam atos mercantis. Tem qualificação superior, pois exerce atividade, em que o patrimônio e os interesses de terceiros estão em jogo, sob sua responsabilidade pessoal, e em que garante o melhor preço dos bens leiloados, graças a seu talento maior em oferecê-los, assim como a segurança da qualidade e desoneração dos bens adquiridos para o comprador, sobre ser responsável perante o fisco pelas imposições tributárias devidas. Não a qualquer um, mas apenas àqueles que preenchem os requisitos necessários no exercício de tal atividade, é possível a outorga da condição de leiloeiro, no que a lei regulamentadora se faz necessária⁹.

A própria Constituição anterior já exteriorizava princípio menos abrangente que o atual, posto que colocado apenas no capítulo dos direitos e garantias individuais (artigo 153 § 23) — e não na ordem econômica — mas,

8 Manoel Gonçalves Ferreira Filho assim comenta o inciso XIII do artigo 5º: “A liberdade de trabalho também não se confunde com o direito ao trabalho que certas Constituições, depois da francesa de 1848, vieram a reconhecer. Este direito está presente no Direito Constitucional brasileiro em vigor, ao menos inteiramente, no art. 7º, II, que prevê o seguro-desemprego (v. infra). O texto em epígrafe preocupa-se com a liberdade de escolha do trabalho. Qualquer um pode escolher a atividade socialmente útil a que se deverá empregar. Isto não significa, porém, conforme entendiam os positivistas, que qualquer um possa exercer um ofício ou profissão, a seu bel-prazer, independentemente do preenchimento de qualquer condição de capacidade. Exatamente por isso a parte final do preceito em estudo é bem clara em afirmar a liberdade de trabalho, desde que preenchidas as condições de capacidade que, eventualmente, a lei estabeleça. Era do preceito em exame que se deduzia a liberdade de empresa, hoje explícita no art. 170, parágrafo único (v. diante)” (*Comentários à Constituição Brasileira de 1988*, Volume 1, Saraiva, 1990, p.38/39).

9 José Cretella Jr. ensina: “A liberdade de profissão não pode ir ao ponto de se permitir que exerçam algumas profissões pessoas inabilitadas, nem até ao ponto de se abster o Estado de firmar métodos de seleção” (Pontes de Miranda, *Comentários à Constituição de 1967*, com a Emenda de 1969, Rio, 3ª ed., 1987, Ed. Forense, v. V, p.542). Entre os numerosos tipos de profissões, cumpre enumerar, pela importância, as “liberais” e as “técnico-científicas”, cujo poder legislativo cabe à União que, mediante lei federal especial, estabelece as condições de capacidade para o respectivo exercício pelos portadores dos diplomas correspondentes, conforme a EC nº 1, de 1969, art. 8º, XVII, r, ficando a cargo dos Estados-membros a competência legislativa para estabelecer, em lei, requisitos concernentes ao exercício de profissões não liberais, e de profissões destituídas do traço de técnico-científicas, sendo que a competência estadual se funda na teoria dos poderes residuais, acolhida no art. 13, § 1º, da EC nº 1, de 1969 (“Aos Estados são conferidos todos os poderes que, explícita ou implicitamente, não lhes sejam vedados por esta Constituição”)” (*Comentários à Constituição 1988*, vol. 1, Ed. Forense Univ., 1989, p. 275/276).

no concernente à necessidade de lei para definir a capacitação, era de igual teor. A diferença do texto constitucional pretérito e do atual reside no fato de que, no atual, também princípio idêntico é postado no art. 5º, que diz respeito aos direitos e garantias individuais e coletivos, com reafirmação mais ampla no Título VII que diz respeito à ordem econômica¹⁰.

Não há, pois, inovação constitucional maior no texto atual, mas apenas uma liberdade mais ampla para o exercício de qualquer atuação econômica, com manutenção de lei explicitadora dos requisitos de capacitação para aquelas atividades mais complexas, com a veiculação de idêntico princípio, não só para o exercício de determinadas profissões, como para as operações econômicas de cunho meramente mercantil.

Em outras palavras, nas atividades profissionais e mercantis, aquelas de maior complexidade e que exijam capacitação maior devem ser reguladas em lei, como é o caso do leiloeiro.

Como decorrência do referido princípio duplamente formalizado na legislação suprema, nos princípios e regras constitucionais, há de se inferir que a denominada "reserva de mercado de cunho profissional" para atividades em que a capacitação não se faz necessária, está proibida, em face

10 Pinto Ferreira lembra que: "A liberdade de profissão deve ser entendida em três escalonamentos: a) escolha de profissão; b) exercício da profissão; c) admissão à profissão.

No que tange à escolha da profissão, a liberdade é inviolável, porém é legítimo o poder de polícia para legalizar e permitir *in totum* a admissão e o exercício da profissão. Determinadas profissões exigem habilitações especiais para o seu exercício (advocacia, medicina, engenharia etc); outras atividades prevêem condições materiais adequadas (p.ex., estabelecimento de ensino) para seu funcionamento. Não somente as atividades liberais estão sujeitas à vigilância do poder de polícia, mas também outras, por razões de segurança pública (hospedagem, hotéis, indústrias pirotécnicas), como por motivo de saúde (produção de produtos farmacêuticos), como afinal por motivos de polícia penal, vedando a prática de crimes e contravenções. Quando o exercício de determinada atividade concerne ao interesse público, exigindo regulamentação, a parte pode recorrer à justiça, caso julgue arbitrária a regulamentação.

A Constituição de 1967 (redação da EC nº 1/69) fala de "condições de capacidade" estabelecidas pela lei, o que corresponde à locução constitucional "qualificações" que a lei estabelece. A locução constitucional "qualificações", ou condições de capacidade, significa o entendimento de que só a lei pode estatuir-las. Neste sentido o Supremo Tribunal Federal estabeleceu: "É inconstitucional a lei que atenta contra a liberdade consagrada na Constituição Federal, regulamentando e, conseqüentemente, restringindo o exercício de profissão que não pressupõe condições de capacidade" (RTJ, 89:367). São condições técnicas disciplinadas pelo interesse social. Ainda o Supremo Tribunal considerou, por tal motivo, como inconstitucional o art. 86 da Lei nº 4.215/63, determinando a vedação temporária ao exercício da advocacia para os magistrados e membros do Ministério Público, que apenas poderiam exercê-la após dois anos do ato de afastamento de suas funções (RDA, 159:95).

À União compete privativamente legislar sobre "condições para o exercício de profissões" (CF, art. 5º, XIII), discordando do Direito Constitucional anterior (CF, art. 8º, XVII, r), que lhe estatua a competência privativa para disciplinar "condições de capacidade para o exercício das profissões liberais e técnico-científicas" (*Comentários à Constituição Brasileira*, 1º volume, Saraiva, 1989, p.89).

da liberdade absoluta do exercício de qualquer atividade econômica (mercantil ou profissional)¹¹.

Vale dizer, a regra da habilitação legal para as atividades mais complexas é complemento da desnecessidade de regulamentação para aquelas de exercício sem qualquer complexidade, não havendo no texto supremo, a possibilidade de se pretender inviabilizar a liberdade de iniciativa — no § único do artigo 170 veiculada — regulamentando todas as atividades econômicas, desde as menos às mais complexas, a título de criar “reservas de mercado”, que terminariam por fulminar tal liberdade.

Desta forma, a legislação necessária para a capacitação das atividades complexas deve corresponder à inexistência de tal legislação para as atividades não-complexas, única forma de não tornar a exceção do § único do art. 170, em regra, e eliminar-se a norma de “livre exercício de qualquer atividade assegurado a todos” (o grifo é meu)¹².

Por ser o leiloeiro auxiliar de comércio, com atividade em que a capacitação é exigida por lei, em face de ser tal atividade mais complexa, à evidência, na hipótese formulada pela consulente, sua atuação não só é desnecessária, como, a meu ver, vedada.

11 Diogo de Figueiredo Moreira Neto ensina: “No plano prático, todas as proposições principiológicas do artigo 170, da Nova Constituição, têm dupla eficácia jurídica: uma eficácia direta e imediata, a eficácia limitativa, e uma eficácia indireta e mediata, a eficácia orientadora.

A eficácia limitativa restringe a ação do Estado na intervenção econômica; seja editando leis, seja praticando atos administrativos. A limitação dirige-se, primeiramente, ao Legislativo, impedindo-o de baixar normas que contrariem os preceitos principiológicos; em segundo lugar, ao Executivo, caracterizando a inconstitucionalidade de qualquer ato administrativo que se desvie da finalidade expressa naqueles princípios.

A eficácia orientadora informa a ação legislativa, dirigindo a ação do Estado no sentido da realização dos valores contidos nos preceitos principiológicos; a ação executiva, dando conteúdo às opções discricionárias que devam ser feitas pela Administração; e a ação judiciária, norteando a interpretação, a integração e a aplicação das normas jurídicas nas hipóteses contenciosas” (*Ordem Econômica e Desenvolvimento na Constituição de 1988*, Ed. APEC, 1989, p.60).

12 Escrevi sobre o mesmo princípio no Direito pretérito: “À evidência, a expressão trabalho, *lato sensu*, abrange toda a atividade laboral. Os funcionários públicos, os magistrados, os legisladores também trabalham. Tais funções, todavia, são exercidas a partir de concursos ou nomeações para os cargos, cujas regras maiores e/ou sinalizações normativas infraconstitucionais estão indicadas em outros dispositivos, como, por exemplo, no artigo 97 da Emenda Constitucional nº 1/69.

O princípio, todavia, integra-se com os demais da Constituição, visto que, em igualdade de condições, para os cargos concursáveis, permite a lei maior que a liberdade de ascensão seja de todo o brasileiro, submetido às seleções legais. O artigo 97 é exemplo dessa composição normativa. O dispositivo, contudo, refere-se mais expressamente ao trabalho voltado para a atuação privada e, por decorrência, é indicativo de atividade não-especializada, ou seja, ao trabalho não-decorrente do exercício de um ofício ou de uma profissão. Sem titulação, portanto.

O comando superior, em consequência, deve, simultaneamente, abranger *lato sensu* toda a atividade laboral, sem exceção, e *stricto sensu* o trabalho não-titulado, visto que a titulação é explicitada na continuação do discurso legislativo” (*Direito Público e Empresarial*, Ed. CEJUP, 1988, p.82/83).

E passo, agora e assim, a responder às questões formuladas pela consultente.

O “processo de comercialização de produtos pelo método decrescente de preços”, através do acionar um relógio, que pára automaticamente assim que o comprador aperte o botão da mesa — em que está e de onde examina as flores que lhe são exibidas — para adquirir a partida ou parte dela, à evidência, não exige qualquer habilitação especial, podendo ser acionado por um menino, tal a simplicidade do sistema¹³.

Por outro lado, o próprio fato de ter sido requerida patente de invenção — pela originalidade, para o Brasil, desse sistema de comercialização de produtos — está a demonstrar que tal método refoge às atividades pertinentes aos leiloeiros, que não possuem qualquer “patente de invenção” para a atuação pessoal na venda de bem, objetivando obter o maior preço pelo produto oferecido.

Para obter o melhor preço, há necessidade de atuação pessoal e intransferível do leiloeiro. Para obtenção de preço de comércio das flores, pelo “método decrescente dos preços”, não há necessidade de atuação habilitada de qualquer profissional, visto que, mecanicamente, os aparelhos acionados (relógio pelo vendedor e botão de paralisação pelo comprador) é que executam a operação, inclusive em velocidade tal (9, 6 ou 3 segundos), a fim de que o preço justo seja estabelecido sem interferência de grupos, cartéis etc¹⁴.

O aparecimento do sistema na Holanda objetivou, inclusive, a obtenção do preço justo, visto que durante a exibição das flores, se realmente houvesse um leilão “às avessas”, os cartéis poderiam ser acionados, com troca de

13 A cooperativa holandesa Bloemenveilingen Aalsmeer (VBA) assim explica o método que desenvolve desde 1912: “The auctioneer calls out the flowers on auction, the name of the nursery they come from and the minimum purchase amount. He also repeats any comments made by the inspector. Buyers can hear these details through the combined microphone/speaker on their desks. The auctioneer then starts the clock.

This runs from the highest to the lowest prices which are given by the figures on the clock’s rim. The buyer stops the clock when the price he wants to pay is indicated. The figure always designates the piece price, i.e. per flower or plant. The person who stops the clock becomes the buyer, for the highest price shown at that same moment. The buyer can see that he was the first to push the button because the number of his card is visible on the clock face.

He then uses his microphone to tell the auctioneer how much of the lot he wants to buy. If he buys only a part of the lot, the remainder will then be auctioned off. The data of this transaction are fed immediately into the computer and processed into invoices for the buyers and growers and registered statistically. Each clock handles some 1000 transactions every hour” (trecho retirado de catálogo publicitário da cooperativa holandesa).

14 O § 4º do artigo 173 da Constituição Federal tem a seguinte dicação: “A lei reprimirá o abuso do poder econômico que vise à dominação dos mercados, à eliminação da concorrência e ao aumento arbitrário dos lucros”.

A evidência, o método decrescente é forma de colaborar com as autoridades econômicas para que não ocorra violação do princípio.

olhares entre os presentes ou sinais, de tal forma que, por ser o preço decrescente, obteriam as partes sempre o menor preço, com acordo entre os compradores. Na exibição de uma partida de flores, sem o relógio, poderia um grupo de compradores combinar com o outro, à vista da partida só exibida naquele momento, que não a adquirida, por algum sinal, com o que o outro ou outros a adquiririam pelo preço limite.

A velocidade com que o preço decresce, uma vez acionado o relógio, impede tal tipo de combinação, sobre exigir especial atenção dos compradores, visto que se não for adquirida naqueles 3, 6 ou 9 segundos — é o quanto pode durar uma operação — aquela partida de flores é simplesmente desprezada e jogada no lixo à frente dos compradores¹⁵.

Há, pois, um preço máximo e um preço mínimo, cabendo ao comprador escolher aquele que deseja pagar, acionando o botão capaz de parar o relógio antes que um outro comprador o faça e em tempo tão curto que a necessidade aguda de atenção inviabiliza a formação de cartéis, até porque se desconhece quais as partidas de flores que serão exibidas naquele momento.

A tendência, inclusive, do comprador interessado, é acionar o botão — capaz de paralisar o relógio — antes do que pretendia para não permitir a entrada de um outro ou a eventual perda do negócio.

O método decrescente de preços é, pois, uma forma habitual de comercialização de flores na Holanda, agora introduzida no país, em que compradores e vendedores negociam através de aparelhos, sem a necessidade da desgastante discussão sobre o preço justo¹⁶.

15 A consulente, ao adotar o sistema *Veiling* assim explica seus objetivos:

- Ser um mercado transparente e confiável, de forma que pequenos e grandes empresários, valendo-se tão somente de sua capacidade de negociação, possam realizar o seu melhor negócio.
- Concentrar diariamente a oferta e a procura, permitindo a melhor formação de preço para cada produto no momento da comercialização.
- Desenvolver uma padronização na qualidade dos produtos favorecendo diferenciação no mercado.
- Agilizar a comercialização a fim de minimizar o espaço de tempo entre a colheita e o produto nas mãos do consumidor final, oferecendo desta forma, maior durabilidade para as flores e plantas.
- Ser um dos pontos referenciais do mercado de flores e plantas, fornecendo informações claras e objetivas que permitam a formação de um preço justo.
- Ser o maior pólo de produção de flores e plantas da América Latina'' (trecho retirado do boneco de peça publicitária da consulente).

16 No relatório descritivo da Patente de Invenção requerida consta: "À medida que os tempos se renovam em termos de compra e venda de produtos em geral, novos sistemas de comercialização surgem, ora acompanhando as instabilidades do mercado, ora saltando obstáculos que normalmente surgem dentro do mundo dos negócios, neste caso, favorecendo tanto o produtor como o comerciante. O processo de comercialização de produtos pela método decrescente de preços, aqui relatado, é um exemplo claro do moderno conceito de compra e venda, no qual o pequeno produtor ou comerciante tem as mesmas oportunidades de negociar os seus produtos com os grandes" (fl. 1).

Deve-se lembrar que, em tal processo de comercialização — de rigor um procedimento automático — não há sequer ofertas de preço, o que é comum nos leilões, visto que o mero acionar dos botões encerra a negociação e quem o faz não está “ofertando o seu lance”, mas “adquirindo a mercadoria oferecida”, no que a diversidade com a operacionalidade dos leilões é absoluta.

Nos leilões, o leiloeiro, mercê de sua especial qualificação, ao receber as ofertas, vai valorizando o bem, a ser vendido, para obter ofertas melhores e sabe utilizar de seus conhecimentos — inclusive de psicologia — para conseguir uma elevação dos preços, pois seu lucro será tanto maior — e o de seu cliente — quanto mais valorizar o bem ofertado. E o comprador passa a ter uma atuação de mercado, oferecendo o preço mais baixo possível para subir até o limite de suas possibilidades. Há, nos leilões, portanto, uma atuação em que a habilidade do leiloeiro e a inteligência dos compradores, na sucessão dos lances, objetivam chegar ao preço máximo de mercado, a partir de um patamar mínimo. Os leilões só se justificam, pois, como um método crescente de preços elevados por habilidade e atuação do leiloeiro. É esta a sua função¹⁷.

No sistema decrescente, o leiloeiro é rigorosamente inútil. Os preços máximo e mínimo já estão pré-estabelecidos e cabe ao comprador apenas escolher aquele que lhe interessa e acionar o botão que paralisa o relógio, que vai exteriorizando, em grande velocidade, tais preços.

Nos leilões, busca o leiloeiro não obter o preço justo ou o preço de mercado, mas o melhor preço. No sistema *veiling*, o vendedor estabelece os limites que entende possíveis para a operação (máximo e mínimo) e o comprador estabelece o preço de mercado, de forma automática, não em uma oferta de compra, mas com a própria aquisição do produto. O leiloeiro, portanto, é fundamental para os leilões, em face de sua capacitação, e rigorosamente inútil no *Veiling*¹⁸.

17 Carlos Sanches Viamont ensina: “El vocablo “función” comprende i abstracto cualquier actividade de um órgano, de una institución o de un individuo con carácter de funcionario. El vocablo “atribución” debe aplicarse unicamente para cada uno de los poderes del gobierno cuando actúan como tales poderes. El vocablo “facultad” sirve para determinar el carácter que reviste todo acto de autoridad ejercido por u determinado funcionario. El vocablo “derecho” supone como sujeto una persona o ente individualizable de carácter particular. Por eso el Estado tiene “poder”, el gobierno tiene “poderes” o “ramas” o “departamentos”. Cada uno de estos tiene “atribuciones”; los funcionarios tienen “facultades” y asi se manifiesta el poder público o, si se quiere, la autoridad en el mundo jurídico de la república contemporánea, tal como está organizada constitucionalmente en nuestro país” (Omeba, vol. XII, p. 1054).

18 Antonio Chaves esclarece: “Explica-o bem a derivação etimológica: vem do verbo latino *capere*, agarrar, prender, tomar nas mãos, apoderar-se, apreender, adquirir, apanhar etc. *Capax* será então aquele que tem essa aptidão, capacitas, essa faculdade.

Ora, percebe-se claramente que não há a menor similitude entre a atuação do “leiloeiro”, essencial para os leilões, que só podem ser realizados pelo método crescente de preços, e o “relógio automático”, que apenas capta a aquisição de uma partida de flores pelo acionar dos botões dos compradores, no método decrescente de preços.

A simplicidade do sistema pelo método decrescente de preços é de tal ordem que um menino pode exibir as flores empurrando o carrinho e um outro pode acionar o relógio, não se exigindo qualquer espécie de habilitação para agir, a não ser aquela de não ser *tetraplégica* a pessoa que mostra as flores ou acione o botão do relógio para movimentá-lo, visto que para pará-lo quem o aciona é o comprador¹⁹.

Ora, tal tipo de atividade e forma de comercialização, constitucionalmente, não depende de lei, podendo, no máximo — e é o que fazendo está a consulente — obter uma patente de invenção a ser transferida para tantos quantos desejem utilizar o sistema, independentemente de qualificação profissional maior.

Ora, a Constituição Federal, ao ofertar liberdade de atuação econômica e exigir apenas lei para aquelas atividades econômicas ou profissões em que a habilitação maior, por força de sua complexidade, seria necessária, não poderia consagrar, como não consagrou, que houvesse “reserva de mercado”, impedindo a livre atuação das pessoas, para atividades em que o requi-

Na linguagem comum, capaz é o profissional competente, solerte, que desempenha a contento seus deveres. Traduzindo esse conceito para o setor jurídico, define Cesare Cagli capacidade jurídica como a faculdade ou a idoneidade reconhecida pela lei para poder tornar-se sujeito de direitos e de obrigações, i. e., a de possuir o gozo ou o exercício deste ou daquele direito. Em outros termos, considerando que o poder do querer constitui o conteúdo do direito em relação a quem o possui, dir-se-á que a capacidade é o poder de querer juridicamente.

Não difere Teixeira de Freitas quando a conceitua como a aptidão de alguém para exercer por si os atos da vida civil” (*Enciclopédia Saraiva do Direito*, vol. 13, p.2).

19 Duarte Ivo Cruz sobre a capacitação dos leiloeiros escreve: “Posteriormente, atendendo às peculiaridades do imenso interior brasileiro, o legislador criou um regime especial para os leilões rurais e regulamentou especificamente a atividade e a profissão de *leiloeiro rural*, a quem compete, privativamente, a venda em público pregão de estabelecimentos rurais, produtos agrícolas etc., aplicando-se, na omissão da lei, as normas comuns sobre a profissão de leiloeiro (Lei federal nº 4.021, de 20.12.61).

De qualquer forma, é comum a ambos os estatutos a escrupulosa consagração de garantias de idoneidade e capacidade profissional. Assim, o exercício profissional é reservado a cidadãos brasileiros, residentes por mais de cinco anos no local, que apresentem passado civil e criminal isento, e não tenham sido destituídos da profissão, nem se encontrem no estado de falência culposa ou fraudulenta.

A partir desta rigorosa triagem, que exclui ainda aqueles que não podem ser comerciantes, as Juntas Comerciais designam os candidatos, para preenchimento de um estrito *numerus clausus* de vagas, assumido mediante compromisso de honra e depósito de fiança” (*Enciclopédia Saraiva do Direito*, vol. 49, ob. cit., p.65).

sito de capacitação seja nenhum, a habilidade nenhuma, o nível de atuação nenhum, o conhecimento nenhum e todos os demais requisitos de qualificação rigorosamente nenhuns²⁰.

Por não ser o relógio “disciplinável” para efeitos de atuação profissional e não exercendo esse instrumento a atividade de “leiloeiro”, à evidência, tal forma de comercialização de produtos pela consulente, sobre ser original e eficaz, nada tem a ver com a atividade de indiscutível dignidade e para a qual se exige qualificação especial, do leiloeiro oficial.

Respondo, pois, à única questão de mérito formulada pela consulente, no sentido de que a comercialização de seus produtos, pelo método decrescente de preços, nada tem a ver com a atividade do leiloeiro, nem se assemelha ao leilão — apenas possível na comercialização por método crescente de preços — não necessitando ser exercida por leiloeiro oficial, mas por qualquer pessoa não-tetraplégica, que possa acionar o botão que ponha em funcionamento o relógio que estabelece os preços descritos. Sobre entrar com procedimentos judiciais, entendo que a consulente não deve antecipar-se. Se, todavia, vier a ser acionada, deve defender-se, alegando o que atrás foi exposto. Sugiro, todavia, que o presente parecer seja incorporado ao pedido de patente de invenção que corre perante o INPI²¹.

S.M.J.

São Paulo, 29 de abril de 1991

20 Eduardo Garcia de Enterría, *La Constitución como norma y el Tribunal Constitucional*, Civitas, pág. 98: “La Constitución asegura una unidad del ordenamiento esencialmente sobre la base un “orden de valores” materiales expreso en ella y no sobre las simples reglas formales de producción de normas. La unidad del ordenamientos, sobre todo, una unidad material de sentido, expresada en unos principios generales de Derecho, que o al intérprete toca investigar y descubrir (sobretudo, naturalmente, al intérprete judicial, a la jurisprudencia) a la Constitución los há declarado de manera formal, destacando entre todos, por la decisión suprema de la comunidad que la ha hecho, unos valores sociales determinados que se proclaman en el solemne momento constituyente como primordiales y básicos de toda la vida coletiva. Ninguna norma subordinada — y todas lo son para la Constitución — podrá desconocer ese cuadro de valores básicos y todas deberán interpretarse el sentido de hacer posible con su aplicación el servicio, precisamente, a dichos valores”.

21 Carlos Maximiliano escreve: “A Constituição é a lei suprema do país, contra a sua letra, ou espírito, não prevalecem resoluções dos poderes federais, constituições, decretos ou sentenças federais, nem tratados, ou quaisquer outros atos diplomáticos” (*Hermenêutica e aplicação do Direito*, Ed. Forense, 1979, p.314).

**ATUALIZAÇÃO DA REMUNERAÇÃO DE DEBÊNTURES À LUZ
DA LEI Nº 8.177/91 — INTELIGÊNCIA DOS ARTIGOS 3º E 6º
DO REFERIDO DIPLOMA — PARECER**

CONSULTA

A Consulente, por intermédio do eminente colega dr. Oliver Colas, apresenta-me a seguinte consulta:

“1. Em função da emissão de debêntures não-conversíveis em ação, a Consulente teria, a princípio, que pagar aos debenturistas um prêmio, que, segundo a fórmula do contrato, poderia ser calculado pela variação das LFT ou do IGP-M, a critério de seus credores.

2. A data de pagamento do prêmio foi estipulada em 10 de março de 1991. Os debenturistas optaram pelo cálculo IGP-M. A Consulente assim, elaborou o cálculo, tomando por base a variação do IGP-M de março de 1990, até 10 de fevereiro de 1991 e, no mês de fevereiro, como preceitua a Lei 8.177 (Parágrafo único do art. 60), utilizou-se da variação da TR.

3. Entretanto, os debenturistas não aceitaram a aplicação da TR no mês de fevereiro, e pretendem a aplicação do IGP-M para o período referido.

4. Assim se manifestou um dos bancos: “o rendimento a ser pago pelos aludidos títulos em 1.3.91 deve ser apurado de acordo com as regras específicas de cálculo estabelecidas na respectiva escritura (cláusula VII), que não foram, e nem poderiam ser, modificadas pelo normativo retromencionado. Inaplicável, portanto, nesse caso, o disposto no Parágrafo 1º do artigo 6º, da Medida Provisória nº 294, de 31 de janeiro de 1991, já que aludido dispositivo contempla regra específica de *atualização* de títulos e não de *apuração* de rendimentos por ele atribuídos”.

Inconformado com a apuração da Consulente quanto ao prêmio, escreveu-lhe outro banco, nos seguintes termos: “Além disso,

a aplicação “pro-rata” do IGP-M do mês de janeiro somente diz respeito a contratos com data de aniversário diversa do primeiro dia do mês, o que não é o caso do prêmio ajustado, cujo vencimento foi estipulado para o dia 1º de março do ano em curso”.

5. Assim, sendo, formula as seguintes questões:

a) se, especificamente, em relação a debêntures, seriam aplicáveis as disposições do Parágrafo Único do art. 60 da Lei 8.177;

b) se poderia prosperar a pretensão dos bancos citados, ou não;

c) se o entendimento da Consulente seria correto, no sentido de que deveria ser utilizada a TR do mês de fevereiro para atualização do valor do prêmio a ser pago”.

RESPOSTA

Não pretendo discutir neste parecer aspectos relacionados à constitucionalidade do denominado Plano Collor 2, visto que, sobre a matéria, já me manifestei, repetidas vezes, para instituições do sistema financeiro, *que, todavia, preferiram acatar a legalidade das Ms.Ps. 294 e 295, convertidas nas leis 8.177 e 8.178/91, em todas as operações*, para que, em eventual discussão com resultado favorável junto ao Poder Judiciário, não viessem tais instituições serem responsabilizadas pelo possível fracasso do novo plano governamental¹.

Meu parecer cingir-se-á, exclusivamente, a determinar o que está escrito na lei e de que forma o que nela escrito está deve ser interpretado, em se admitindo a sua constitucionalidade.

Ora, a matéria em discussão resume-se em saber qual o índice de correção dos rendimentos das debêntures a ser adotado após a edição das Ms.Ps. 294 e 295, convertidas nas leis n.º 8.177 e 8.178/91².

¹ Escrevi sobre planos anteriores que: “Por outro lado, o setor privado não é obrigado a aceitar a sugestão governamental, se não for de seu interesse. Por indicativo, há de se compreender o “planejamento-sugestão”, ou seja, a faculdade reconhecida ao setor privado de aderir ou não à proposta governamental. Por essa razão, a fim de incentivar o setor privado, houve por bem o constituinte fazer com que, ao lado do planejamento, apenas indicativo para o setor privado, pudesse o Estado, como agente normativo e regulador da Economia, incentivá-lo, estimulá-lo, com favores fiscais ou de outra natureza, concessões estas que submeteriam o setor privado à fiscalização governamental. Em outras palavras, se o setor privado não receber estímulos que justifiquem a fiscalização, não estará obrigado a seguir o planejamento econômico federal, apenas indicativo, embora seja determinante para o setor público. Se aceitar estímulos, submete-se, à evidência, à fiscalização” (*A Constituição Aplicada*, vol. 2, Ed. CEJUP, 1990, p. 153/154).

² J. van Hoorn Jr., ao prefaciar o livro que Gilberto de Ulhôa Canto e eu editamos sobre a indexação na Holanda declara quão difícil é a pesquisa para a definição de soluções e índices adequados ao dizer: “Indeed, the Bureau’s many loose leaf publications contain more or less detailed sections

A escritura particular de emissão das debêntures não-conversíveis em ações, declara que a atualização dar-se-á pela variação dos Bônus do Tesouro Nacional, sendo os rendimentos atualizados, ou pelo índice geral de preços do mercado da FGV ou pelo valor acumulado das LFTs, conforme se lê das cláusulas II, incisos 6 e 6.2 e VII, incisos 2 e 3, assim redigidas:

“6. Atualização do Valor Nominal: As Debêntures terão seu valor nominal atualizado, no primeiro dia útil de cada mês, de acordo com os índices de variação dos Bônus do Tesouro Nacional, doravante denominados de BTN, através da seguinte fórmula: $UNI = UNo \times BTN1/BTNo$, onde:

- VNI — é o valor nominal atualizado da Debênture na data considerada;
- VNO — é o valor nominal da DEBÊNTURE na data de emissão;
- BTN — é o valor da BTN vigente na data considerada;’
- BTNO — é o valor da BTN vigente na data de emissão.

6.1 — Para as obrigações cujos vencimentos não ocorram no primeiro dia de cada mês, o BTN1 da fórmula acima será o valor da BTN fiscal na data considerada. Caso a Secretaria da Receita Federal deixe de publicar o valor diário do BTN fiscal, as apurações dos valores das obrigações mencionadas neste sub-item, serão calculadas exponencialmente, por dias decorridos desde o dia 1º (primeiro) do mês referente à data considerada, até a própria, de acordo com a variação do BTN verificada entre o mês da data considerada e o mês imediatamente anterior.

6.2 — *Na hipótese de extinção do BTN* ou, se por superveniência de normas legais ou regulamentos, este não mais puder ser utilizado como índice de reajuste nas emissões de debentures ou, ainda, caso se alterem os critérios de aplicação do BTN, *será desde logo aplicável a este instrumento o novo índice de reajuste monetário ou novo critério de sua aplicação* incidente sobre o va-

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 Documentatin, Amsterdam, 1983, p.5).

lor nominal nas debêntures definido no *caput* deste item. Caso não haja índices oficiais substitutivos, aplicar-se-ão outros índices que preservem o valor da moeda no tempo, desde que prévia e expressamente aprovados pelos debenturistas”;

“Para o período que antecede a primeira repactuação, a emissora pagará um prêmio, a todas as debêntures em circulação em 1.9.90 (data1) e 1.3.91 (data2) que serão obtidos através da seguinte fórmula:

$$P = (VN_r \times FA) = VNF$$

onde:

P = é o valor do prêmio a ser pago por debênture;

VN_r = é o valor nominal unitário da debênture na data da subscrição para o prêmio a ser pago na data 1 e em 1.9.90 para o prêmio a ser pago na data 2;

VNF = é o valor nominal da debênture em 1.9.90 para o prêmio a ser pago na data 1 e 1.3.91 para o prêmio a ser pago na data 2;

FA = é o valor de atualização calculado segundo a maior das duas seguintes hipóteses:

$$A) FA = \frac{IGPM(m+1)}{IGPM\ m} \times \frac{IGPM(m+2)}{IGPM(m+1)} \times \dots \times$$

$$n/365$$

$$\frac{IGPM(m+6)}{IGPM(m+5)} \times (1.14)$$

$$\frac{IGPM(m+5)}{IGPM(m+4)} \times (1.14)$$

onde:

IGPM = índice geral de preços de mercado calculado pelo IBRE (Inst. Bras. de Economia da Fundação Getúlio Vargas);

m = é o mês de fevereiro de 1990 para o cálculo do prêmio na data 1 e o mês de agosto de 1990 para cálculo do prêmio na data 2;

n = igual a 184 para cálculo do prêmio na data 1 e 181 para cálculo do prêmio na data 2;

Tendo em vista que o rendimento é devido a partir da data da subscrição, para o prêmio a ser pago na data 1, será aplicado a FA um redutor (r) resultante da seguinte fórmula:

$$r \cdot m \cdot (\text{IGPM2}) \times 1,14 \cdot \frac{n}{\text{IGPM1}}$$

onde:

r = redutor a ser aplicado a FA para cálculo do prêmio na data 1;

IGPM1 = índice do IGPM para o mês de fevereiro de 1990;

IGPM2 = índice do IGPM para o mês em que ocorrer a subscrição;

n = número de dias decorridos entre 1.3.90 e a data da subscrição;

m = número de dias decorridos entre o primeiro dia útil do mês seguinte ao da subscrição e 1.3.90.

$$B) FA = \frac{\text{LFT}(m+1)}{\text{LFT } m} \times \frac{\text{LFT}(m+2)}{\text{LFT}(m+1)} \times \dots \times$$

6

$$\frac{\text{LFT}(m+6)}{\text{LFT}(m+5)} \times (1,004)$$

onde:

LFT = o valor *acumulado da letra financeira do Tesouro (LFT)* referencial divulgado pelo Banco Central do Brasil, apurado no SELIC (Sistema Especial de Liquidação e Custódia) para o mês m , entendendo-se como data de início do mês m o primeiro dia útil do mês m e como data de encerramento do mês m o primeiro dia útil do mês $m+1$. Para o cálculo do valor acumulado de $m+6$, nas duas datas de pagamento de prêmio, utilizar-se-á a LFT referencial, à exceção do último dia útil do mês $m+6$ para o qual será utilizado a LFT estimada;

m = é o mês de março de 1990 para o cálculo do prêmio a ser pago na data 1, e o mês de setembro de 1990 para o prêmio a ser pago na data 2.

Tendo em vista que o rendimento incidirá a partir da data da subscrição, para o prêmio a ser pago na data 1, aplicar-se-á a FA um redutor (r) resultante da seguinte fórmula:

n/30

$$r = \text{LFT} \times (1,004)$$

onde:

r = redutor a ser aplicado a FA para cálculo do prêmio na data 1 de pagamento de prêmio;

LFT = valor acumulado da LFT referencial entre 1.3.90 e a data da subscrição;

n = é o número de dias decorridos entre 1.3.90 e a data da subscrição.

3. Caso no período até a ocorrência da primeira repactuação retromencionada alguma das hipóteses acima para cálculo de FA sejam extintas, *serão adotadas aquelas que vierem a substituí-las*. No caso específico de extinção do IGPM, o mesmo será substituído pelo IGP-DI, calculado pela mesma instituição'' (grifos meus).

Em ambas as disposições, a preocupação das partes contratantes foi a de remunerar os direitos de crédito dos debenturistas pela variação dos índices inflacionários, mas, à evidência, com respeito às leis vigentes no país.

Todos os índices constantes do contrato eram, à época de sua pactuação, permitidos pela ordem legal, razão pela qual a variação de alternativas acordadas foi absolutamente correta³.

³ Mauro Brandão Lopes ensina: "Monetary correction, as an instrument of governmental policy, represents a theme of an economic and political nature which has been discussed in Brazil by scholars of international repute.

However, this is not my theme in the present paper. The object of this essay is, instead, to examine the legal nature of monetary correction. In my opinion, this latter subject is an institution with its own specific field of application, entirely distinct from the indexation and determination of the pecuniary amount of "value debts". And, I deal with the theme only in its legal aspects. As such, this essay represents a search since all legal problems, as a necessary result of social dynamics, should be revised continually; it is a search for the rationale of the institution of monetary correction, i.e. for justification of its use by the courts in the settlement of conflicts between parties to contracts.

Thus, I disregard the non-legal aspects of this subject insofar as they can be treated separately from the legal aspect. As to the legal aspects of monetary correction, I will examine them as the basis for legislation, court decisions, and the doctrines which recognize the need of adopting monetary correction in contractual relationships as they exist in the province of private law. Monetary correction is treated in this essay not as an economic or political instrument, but as a remedy for certain situations which are seen as involving violations of the fair balance between contracting parties in their private dealings. As an economic instrument, the central query that can be made regarding monetary correction is mechanical — how to use monetary correction to fight inflation, or to direct the inflationary process towards economically determined consequences, or to encourage certain

O direito ordinário permitia tal forma de pactuação, sem qualquer espécie de impedimento⁴.

A partir das M.Ps. 294 e 295/91, todavia, com o respaldo de sua conversão em lei, ocorreu, na economia privada, a maior intervenção econômica registrada na história brasileira. O dirigismo econômico tornou-se a única realidade das atividades empresariais, passando toda a pactuação, antes livre, a estar subordinada a rígida legislação, sem qualquer espécie de alternativas, além daquelas previstas nos textos ordinários e na deliberação da senhora Ministra da Economia, única a dizer os parâmetros possíveis de alteração de preços, condições e prazos nos acordos firmados⁵.

E, à evidência, toda a pactuação anterior passou a ser regida pelas rígidas novas normas e não mais pela liberdade anterior.

E o contrato, que me foi submetido, não fugiu à regra.

Quais foram as implicações do advento dos novos comandos à espécie?

O artigo 6.º da lei 8.177/91 tem a seguinte dicção:

“Para atualização de obrigações com cláusula de correção monetária pela variação do BTN, do BTN fiscal, das demais unidades referidas no art. 3.º e dos índices mencionados no art. 4.º, relativas a contratos em geral, exceto aqueles cujo objeto seja a venda de bens para entrega futura, a prestação de serviços contínuos ou futuros e a realização de obras, firmados anteriormente à Medida Provisória que deu origem a esta lei, deverá ser observado o seguinte:

tendencies ant to discourage others. As a legal institution, the query in the context refers to the equivalency of the contracting parties, performances, that is to say, to the reciprocity inherent in contracts” (Monetary Indexation in Brazil, ob. cit. p. 192).

4 Manoel Gonçalves Ferreira Filho escreve: “Essa missão emprestada à lei resulta de uma concepção bem clara e definida a seu respeito. Para Montesquieu, como para os principais autores da Revolução Francesa, a supremacia, da lei é o primado da razão, conseqüentemente da justiça. O Direito, para eles, não é criação arbitrária, fruto de qualquer *volonté momentanée et capricieuse* (De L'esprit de Lois, Liv. II, Cap. IV). É a descoberta do justo pela razão dos representantes. Conseqüentemente, “a lei não tem o direito de vedar senão as ações prejudiciais à sociedade” (Declaração de 1789, art. 5.º, primeira parte; conf. nosso Do Processo Legislativo, n.º 32)” (*Comentários à Constituição Brasileira*, 5ª ed., Saraiva, 1984, p. 589).

5 Tércio Sampaio Ferraz Jr. esclarece: “2. O artigo 174 da Constituição Federal autoriza a instauração de um dirigismo econômico?

A questão foi discutida largamente no curso da exposição. Em poucas palavras deve-se reconhecer que a Constituição repudia o dirigismo econômico.

Onde quer que se admitam a livre iniciativa e a propriedade privada dos bens de produção não há lugar para tal dirigismo, entendimento como uma direção geral da economia que funciona na base de um plano geral obrigatória para executantes e destinatários” (“A economia e o controle do Estado”, artigo publ. “O Estado de São Paulo”, 4.6.89, p.50).

I. nos contratos que prevêem índice substitutivo deverá ser adotado esse índice, exceto nos casos em que esta lei dispuser em contrário;

II. nos contratos em que não houver previsão de índice substitutivo, será utilizada a TR, no caso dos contratos referentes ao BTN ou a unidade corrigida mensalmente, ou a TRD, no caso daqueles referentes ao BTN fiscal e a unidades corrigidas diariamente.

Parágrafo único. Para atualização, no mês de fevereiro de 1991, dos contratos referentes ao BTN, a unidade de conta com correção mensal ou a índice de preços, deverá ser utilizado índice resultante de composição entre o índice pro rata, no período decorrido entre a data de aniversário do contrato no mês de janeiro de 1991 e do dia 1º de fevereiro de 1991 e a TRD entre 1º de fevereiro de 1991 e o dia de aniversário do contrato no mês de fevereiro”.

De início, faz o dispositivo menção ao artigo 3º, cujo discurso é o que se segue:

“Ficam extintos a partir de 1º de fevereiro de 1990:

I. o BTN fiscal instituído pela lei 7.799, de 10 de julho de 1989;

II. o Bônus do Tesouro Nacional (BTN) de que trata o art. 5º da lei 7.777, de 19 de junho de 1989, assegurada a liquidação dos títulos em circulação, nos seus respectivos vencimentos;

III. o Maior Valor de Referência (MVR) e as demais unidades de conta assemelhadas que são atualizadas, direta ou indiretamente, por índice de preços.

Parágrafo único. O valor do BTN e do BTN fiscal destinado à conversão para cruzeiros dos contratos existentes na data de publicação da Medida Provisória que deu origem a esta lei, assim como para efeitos fiscais, é de Cr\$ 126,8621”.

Os dois comandos legislativos convergem para uma única direção, a saber:

a) a extinção dos índices referenciais a preços para atualização de contratos não excepcionados no artigo 6º;

e

b) adoção da TRD como índice referencial, aplicando-se, no mês de fevereiro, o critério do parágrafo único do artigo 6.^o⁶.

Cumprе realçar que o artigo 3.^o faz menção à extinção:

- a) do BTNF;
- b) do BTN;
- c) do MVR;
- d) das demais unidades de conta assemelhadas e atualizadas diretamente por índices de preços;
- e) das demais unidades de conta assemelhadas e atualizadas indiretamente por índices de preços.

Tal disposição extintiva dos referenciais de indexação, pelo artigo 3.^o, exterioriza o que o governo federal denominou de eliminação da indexação no país, visto que a Taxa Referencial é singela remuneração média dos rendimentos do capital financeiro, apurada nos termos dos artigos 1.^o e 2.^o da lei 8.177 de 1.3.91, assim redigidos:

⁶ Defendi, no passado, como técnica de combate à inflação, a desindexação da economia, à evidência, desvinculada de qualquer congelamento de preços ou tabelamento. O próprio mercado definiria a remuneração do dinheiro, dos serviços e dos produtos: "For this reason, the successive economic shocks fail as the government uses artificial freezes to contain price explosions. However, the government does not hold back salary, tax and tariff increases. Instead it generates inflation, shortages, relative price distortion, and the parallel market. It must stop freezing prices so that future inflation will absorb the losses deriving from past inflation.

I believe that if the government intends to combat inflation it will have to begin by cutting expenses. The cut will need to be drastic and will conflict with various interests, particularly political interests. The government will have to renounce the present system of indexation, maintain high interest rates, not spend more than it takes in, and allow market rules to adapt the country to a new phase, even though the new phase may be a harsh depression. Such is the price to be paid for past errors.

When the rules of the market are established and the Central Bank becomes truly autonomous and has strict control over the currency, it will be possible to recommence the process of development. Brazil is a nation that is well-equipped for all types of investment, i.e. it possesses all the natural resources needed by the economy, it is self-sufficient in agriculture and industrial production, and has technology which is quite developed.

Once internal stability is achieved, the problem of the foreign debt will be solved by means of longer terms of payment, reduction of interest, and the transformation of risk capital, thus offsetting the inflationary impact of conversion by a substantial reduction in government spending. This is the only way that the Brazilian inflation phenomenon can be controlled effectively" (Bulletin n.º 43, International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam, 1989, p.405).

“Art. 1º. O Banco Central do Brasil divulgará Taxa Referencial — TR, calculada a partir da remuneração mensal média líquida de impostos, dos depósitos a prazo fixo captados nos bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos múltiplos com carteira comercial ou de investimentos, caixas econômicas, ou dos títulos públicos federais, estaduais e municipais, de acordo com metodologia a ser aprovada pelo Conselho Monetário Nacional, no prazo de 60 dias, e enviada ao conhecimento do Senado Federal.

Parágrafo 1º. A TR será mensalmente divulgada pelo Banco Central do Brasil, no máximo até o 8º dia útil do mês de referência.

Parágrafo 2º. As instituições que venham a ser utilizadas como bancos de referência, dentre elas necessariamente, as dez maiores do país, classificadas pelo volume de depósitos a prazo fixo, estão obrigadas a fornecer as informações de que trata este artigo, segundo normas estabelecidas pelo Conselho Monetário Nacional, sujeitando-se a instituição e seus administradores, no caso de infração às referidas normas, as penas estabelecidas no art. 44 da lei 4595/64.

Parágrafo 3º. Enquanto não aprovada a metodologia de cálculo de que trata este artigo, o Banco Central fixará a TR.

Art. 2º. O Banco Central do Brasil divulgará, para cada dia útil, a Taxa Referencial Diária-TRD, correspondendo seu valor diário à distribuição pro rata dia da TR fixada para o mês corrente.

Parágrafo 1º. Enquanto não divulgada a TR relativa ao mês corrente, o valor da TRD será fixado pelo Banco Central do Brasil com base em estimativa daquela taxa.

Parágrafo 2º. Divulgada a TR, a fixação da TRD nos dias úteis restantes do mês deve ser realizada de forma tal que a TRD acumulada entre o 1º dia útil do mês e o 1º dia útil do mês subsequente seja igual à TR do mês corrente”⁷.

7 Arnold Wald defende a manutenção da correção monetária como lenitivo ao processo inflacionário: “Não defendemos a correção monetária como uma solução definitiva para todos os problemas do país. A solução real é debelar a inflação e, neste caso, não mais necessitaremos da correção monetária, pois se terá restabelecido a dupla função da moeda, de medida de valor e de meio de pagamento, de ponte entre o passado, o presente e o futuro. Mas, enquanto houver inflação, a correção monetária se impõe para que o Direito não nos leve a cometer injustiças, em nome de um princípio no qual não acreditamos, que é a ilusão e a ficção da estabilidade do poder aquisitivo da moeda, que não está nem na Constituição, nem na lei. Ao contrário, a própria Constituição Federal reconhece a existência de alterações do poder aquisitivo da moeda.

Desta forma, substituiu, o governo federal, com o respaldo do Poder Legislativo, a correção monetária, que representaria a medição da inflação a partir da evolução dos preços, em suas diversas modalidades de apuração, pela identificação do rendimento médio das aplicações financeiras, no país, à vista das demonstrações das maiores sociedades da área. Afastou, assim, em seu entender, o aspecto inercial da realimentação inflacionária pela projeção medida da inflação passada nos preços futuros, por singela apuração do custo do dinheiro aplicado nas diversas instituições financeiras, sob diversos títulos e modelos de captação.

Não cabe, no presente parecer, analisar, do ponto de vista econômico, se tal procedimento terminará com a realimentação inflacionária e se a alteração da rotulagem oficial sobre a medição da inflação, substituindo-se o índice de preços, pelo custo do dinheiro, não resultará, rigorosamente, em manter-se a indexação por outro prisma, visto que tais considerações — que já fiz em outros estudos — fogem ao objeto do presente parecer⁸.

Não sacrifiquemos a justiça a mitos, especialmente a mitos ultrapassados.

O Direito não é um mecanismo cego que possa ser utilizado para fins puramente econômicos. Ao contrário, ele é um instrumento inspirado numa finalidade ética e destinado a atendê-la. Ora, a correção corresponde, na realidade, a um imperativo ético baseado na boa-fé das partes e no respeito à vontade real delas" (*A Correção Monetária no Direito Brasileiro*, Saraiva, 1983, p.23)

8 Em conferência taquigrafada e publicada, disse: "Irwing Fischer criou a fórmula a partir do exame de sacerdotes da Idade Média que estudaram o fenômeno da moeda. Sua fórmula é extremamente interessante. Dizia ele que a inflação decorre fundamentalmente de um descontrole da moeda e do crédito. Sua fórmula é:

$$P = \frac{MV + MIV}{T}$$

Aqui simplifico, também, a fórmula, porque se tivesse que cuidar dos diversos tipos de moeda e crédito (M1, M2, M3, M4), a explicação poderia ser mais complexa e demoraria mais. Na fórmula simplificada, M é a moeda emitida e M1 a moeda escritural. Na fórmula fischeriana a quantidade de moeda multiplicada pela sua velocidade de circulação (moeda emitida), mais a quantidade de moeda escritural (aquela de emissão dos bancos) multiplicada pela sua velocidade de circulação, divididas pelo volume de transações, oferecem o nível de preço.

Então, dizia ele, se por acaso o volume de transações ficar estável, mas houver um aumento da quantidade de moeda ou da velocidade de circulação ou da quantidade de moeda escritural ou da velocidade de sua circulação, haverá um aumento da quantidade de moeda e, automaticamente, haverá aumento do nível de preços. E o aumento do nível de preços gerará inflação. Vale dizer, se o volume de transações é o mesmo, se os produtos que se ofertam ao mercado são os mesmos, mas a quantidade de moeda aumenta ou aumenta sua velocidade de circulação, automaticamente o nível de preços aumentará e haverá inflação.

O que hoje se discute na fórmula de Fischer é se existe ou não velocidade de circulação multiplicadora. No passado nos entusiasmamos muito com a fórmula de Fischer. Galbraith dizia que ela é mais estável que a fórmula πR^2 (a área do círculo) porque demonstra que a inflação só é um problema monetário. Hoje tenho alguma dúvida, embora esteja convencido da essência da fórmula de Fischer. Hayeck, por exemplo, tem contestado a idéia de que haja efeito multiplicador na velocidade de circulação, atribuindo-lhe efeitos de mera somatória, que se explicariam de forma muito simples. Se temos um copo e o emprestamos ao colega e este, como banqueiro, o empresta a outro colega e o outro colega à dra. Maria Helena, e esta a outro colega, nosso copo se transforma em

O certo é que para a juvenil equipe ministerial tal alteração implicou a eliminação do processo indexatório nacional. Em sua especial ótica, fatalmente a inflação cairá, de forma duradoura, sem provocar recessão, desabastecimento, falta de produtos, mas, ao contrário, propiciando sólida recuperação econômica do país, por ter o jovem *team* governamental, absoluto controle de todas as regras do jogo econômico, sobre, segundo sua particular versão, estar agora com instrumentos absolutos para o exercício de segura política monetária e fiscal⁹.

Por esta especialíssima forma de ver a economia, houve por bem o governo federal, com o aval do Poder Legislativo, eliminar a indexação da economia brasileira, substituindo, em todos os contratos de crédito, os anteriores indexadores pelas novas taxas referenciais, exceção feita a contratos vinculados a:

- a) venda de bem para entrega futura;
- b) prestação de serviços contínuos ou futuros; e
- c) realização de obras que, sobre terem sido congelados para o porvir, por lapso temporal trimestral ou anual, passaram a ter regras diferenciais de correção¹⁰.

quatro ou em cinco copos, porque temos direito a receber o copo que está com o primeiro, só que ele já teve esse copo passado para o 2º, para o 3º, para o 4º e para o 5º. E o mesmo copo, na verdade, passa a valer como se fossem cinco copos, cada um tendo direito a esse copo sobre o outro. A isto se chama, em linguagem econômica, de velocidade de circulação. Os matemáticos entendem, todavia, que somar cinco copos ou multiplicá-los por um, o resultado será o mesmo, com o que a fórmula de Fischer não seria atingida. Deixo a problemática para os senhores, a fim de poder ingressar no Capítulo das Finanças Públicas, antes que termine o prazo para a conferência. Ora, de uma forma ou de outra, entretanto, quanto maior for a quantidade de moeda que houver em circulação — estável, permanecendo o volume de transações —, tanto maior será o nível de preços e, portanto, tanto maior será a inflação. Está clara a explicação do fenômeno inflacionário?" (*A Constituição Brasileira 1988 — Interpretações*, Forense Univ., 1988, p.363/364).

9 Fábio Nusdeo insiste que o respeito à norma jurídica é o principal instrumento para estabilização de qualquer economia, no estudo "A elaboração e a aplicação de Normas de Direito Econômico" (*Caderno de Direito Econômico*, nº 1, Ed. CEEU e Resenha Tributária, 1983, p. 17/18): "Tais características decorrem fundamentalmente das próprias peculiaridades do processo de formulação e execução da política econômica nos dias de hoje, particularmente em países como o Brasil onde o Estado se faz presente sob várias modalidades — e decisivamente presente em todos os setores da economia. Nessas condições como assinala Manoel Gonçalves Ferreira Filho, a norma jurídica adquire muito mais a função de uma ferramenta, ou seja, destina-se pura e simplesmente a implementar um dado objetivo, uma dada meta da política econômica. O seu substrato deixa de ser uma composição ou um equilíbrio entre interesses ou valores divergentes para se transformar virtualmente numa ordem, numa imposição ou então num induzimento poderoso ao particular, com vistas a levá-lo a agir neste ou naquele sentido. Em suma, a norma de Direito Econômico traz em si, subjacentemente ou abertamente, a marca de um autoritarismo que muitos julgam ser a inevitável seqüela do liberalismo vigente até a década de 30 deste século" (os grifos são meus).

10 Sobre o Imperador Deocleciano escreve Daniel-Rops: "Quanto às finanças, objeto constante das preocupações imperiais, foram melhoradas com um novo cadastramento, um novo cálculo da receita

Para efeitos do presente parecer, tal modalidade de pactuação é despi-cienda, visto que a remuneração das debêntures não se encontra entre as três formas de acordos de financiamento de bens ou serviços a que se refere o *caput* do artigo 6.º da lei 8.177 de 1.3.91.

Interessa-me, apenas, o que dispõe o artigo 6.º que substituíu, com os novos referenciais, aqueles constantes dos contratos em geral, excluídos os retro-excepcionados.

A referida norma é clara em não mais admitir qualquer índice ligado a preços¹¹.

O inciso I já exclui, por inteiro, a possibilidade de um índice substituti-vo, direta ou indiretamente, vinculado aos preços, visto que tal índice ape-nas é admitido, “se a lei não dispuser em contrário”.

Ao dizer o legislador que o índice substitutivo será adotado, *exceto se a lei dispuser em contrário*, à evidência, afasta índices relacionados a pre-ços, por força de sua extinção com base no artigo 3.º da lei 8.177/91.

Ora, no contrato que me foi submetido, as duas formas de remuneração das debêntures são, direta ou indiretamente, vinculadas aos preços, razão pela qual o inciso I do artigo 6.º já tornaria impossível, sua adoção, a partir de fevereiro¹².

tributária e uma reforma das moedas para melhorar a cunhagem; mas a verdade obriga a dizer que, quando Deocleciano tentou acabar com o alto custo de vida, recorrendo ao tabelamento mediante o Edito do máximo, de 301, não obteve — *como é costume* — senão resultados irrisórios, e a alta dos preços continuou” (grifos meus) (*A igreja dos apóstolos e dos mártires*, Quadrante, 1988, p.388).

11 José Lopes Zarzuela assim conceitua o preço: “Conceito — Constitui o *quantum* exigido, geralmente em dinheiro, para a aquisição de determinada mercadoria, coisa ou serviço. A concepção de preço vincula-se a de valor, mas pode também ser associada a outras idéias” (*Enciclopédia Saraiva do Direito*, nº 60, Saraiva, 1977, p. 17).

12 A Divisão de Impostos da Arthur Andersen escreveu:

“INFLATION AND INDEXATION”

Since 1984 an extensive nationwide system of indexation was developed in order to enable business enterprises and individuals to cope with the effects of inflation that in recent years evolved as follows:

	Percent
1980	110
1981	95
1982	99
1983	211
1984	223
1985	224
1986	62
1987	366
1988 (up to August)	301

On 28 February 1986 an Economic Stabilization Program was enacted with the objective of eliminat-ing inflation. One of the principal aspects of the Program was to virtually abolish the indexation system that evolved in Brazil from 1964 to February 1986. The stabilization program was unsuc-cessful; many believe that the reason for this failure was that: “Federal Government deficit spend-ing” was not eliminated. Indexation was readopted in 1987” (*Bulletin* vol. 43, ob. cit., p.359).

Com efeito, a fórmula de cálculo *A* está diretamente vinculada a tais índices referenciais de preço, na medida em que se sustenta no “índice geral de preços de mercado”, calculado pelo IBRE (Instituto Brasileiro de Economia da Fundação Getúlio Vargas)¹³.

Quanto à fórmula de cálculo *B*, embora a referência direta seja à LFT, em face de refletir tal título, em parte, o sistema de correção vigente, em que os índices de preços serviam de embasamento, à nitidez, exterioriza forma indireta de vinculação a índices de preços.

Há de se compreender que o BTN como a LFT, embora índices preferencialmente referenciais do mercado financeiro, tinham seu lastro de cálculo na variação dos preços ao consumidor, nada obstante a LFT acrescentar o adicional do mercado ao núcleo sinalizado daqueles¹⁴.

13 Henry Tilbery ensina: “As Discussões em torno da indexação”: A técnica mais difundida, atualmente, em vários países do mundo para, transitoriamente, corrigir ou atenuar, as distorções causadas pela inflação, é a indexação, que abrange muitas áreas, além da tributação. Desde a última Guerra Mundial começou surgir o problema se e de que forma os efeitos do desgaste do poder aquisitivo da moeda nacional deveriam ser levados em conta diante da legislação vigente. Percebeu-se uma diferenciação acentuada na atitude adotada nos vários países conforme a intensidade do fenômeno inflacionário em cada país.

A comparação entre os diversos países é difícil e não pode ser feita pelo simples cotejo das percentagens do aumento do nível de preços. Como menciona um estudo elaborado por um professor do Centro Interamericano de Estudos Tributários da Organização dos Estados Americanos, a mesma taxa de inflação pode ter implicações totalmente diferentes em países de estrutura desigual, com diferentes graus de desenvolvimento e diversa tradição no respeito à inflação. Uma alta de 20% anuais, que se considera em países europeus alarmante, poderia ser exibida em mais do que um país sul-americano como êxito de um programa estabilizador” (*A Correção Monetária no Direito Brasileiro*, ed. Saraiva, 1983, p. 55).

14 Washington Peluso Albino de Souza acentua o aspecto de que a vontade política ultrapassa a autonomia da vontade da parte para definir o elemento corretivo da inflação: “Em se tratando da “correção monetária” estamos diante de um fato derivado das oscilações do valor da moeda. Ora, uma vez desfeito o mito da “moeda estável”, pela própria afirmativa da realidade, ficaram profundamente comprometidas as funções de “reserva de valor” e de “instrumento de comparação de valores” ou “medida de valor”, afetando a sua própria condição de “instrumento de troca” e de “meio de pagamento”. Quando se verificou que o “valor” da própria “medida de valor” era variável, modificou-se toda a sistemática de utilização da moeda por falta de uma “variável independente” no trabalho comparativo. E, quando esta variação manifestou-se sob a forma de perda do poder aquisitivo, decorrente da inflação, acentuou-se o fenômeno, pois tais oscilações tiveram a sua causa proveniente de “área externa” ao funcionamento espontâneo do mercado e dos preços e passaram a atrelar-se ao comportamento definido na política econômica, pela utilização do *curso legal*. Como vimos anteriormente. Afirmava-se o princípio do *fait du prince*, do autoritarismo do Estado, e com isto comprometia-se todo o arcabouço anterior das concepções do “contrato liberal”. A “correção monetária” apresenta-se-nos, pois, como um fato de natureza econômica derivada da inflação, que lhe confere o sentido de medida de política econômica, mas ao mesmo tempo altamente contagiado de valor jurídico, visto que voltaria precisamente para compensar injustiças provocadas pela inflação. Sua função é a de “reajustar valores deteriorados, atualizando-os”. Enquanto ato de política econômica, extrapola a área da autonomia da vontade para circunscrever-se no âmbito das decisões da autoridade e, por isso, toma característica legal, se quisermos subtraí-la aos atos de arbítrio. Imiscui-se no próprio sentido do “poder liberatório” e do “curso legal” da moeda, sendo, assim, um corretivo induzido no princípio da “Ordem Pública Econômica”, como contrapeso em face dos prejuízos aos interesses privados” (grifos meus) (*A Correção Monetária no Direito Brasileiro*, ob. cit., p.259/260).

Desta forma, a extinção do BTN, BTNF, MVR e qualquer índice, direta ou indiretamente, vinculado aos preços, afastou, também, a fórmula de cálculo a partir da LFT¹⁵.

E o parecer poderia parar por aqui, se não houvesse também, no inciso II, referência a um índice substitutivo dos BTNs, lastreado no referencial de preços, por outro, vinculado ao custo do dinheiro no mercado financeiro.

O inciso II, claramente, sinaliza no sentido de ser a TR e não o BTN, extinto, como extintos foram os outros índices, o referencial substitutivo nos contratos pré-existentis¹⁶.

As hipóteses dos incisos I e II, sobre fulminarem qualquer índice vinculado, direta ou indiretamente, aos preços, ofertam duas alternativas, a saber, a TR, à falta de previsão de índice substitutivo, ou índice substitutivo não vinculado, direta ou indiretamente, aos preços.

O parágrafo único, por fim, adota, no mês de fevereiro, para três tipos de contratos vinculados:

- a) ao BTN;
- b) a unidade de conta com correção mensal;
- c) a índice de preços,

15 Voltando à teoria de Fischer, Geraldo Vidigal ensina: "Na fórmula de Fischer que descreve a relação entre moeda e preços, aqui reproduzida com simplificações, evidencia-se nitidamente, ao invés, um sentido estruturalista: $MV = TP$, ensinou Fischer.

Nessa fórmula, os dados físicos estruturais da economia se reúnem e se sintetizam em T, isto é, o conjunto das transações. Mas T depende de toda a estrutura econômica: da qualidade e quantidade já do trabalho, já dos recursos naturais, já do equipamento produtivo, assim como da organização econômica, da tecnologia e do know-how acumulado, da eficiência institucional, da aptidão e da disposição empresariais, do conjunto de atitudes, propensões e expectativas sociais; da integração de todos esses dados resulta T.

A fórmula de Fischer aponta, entretanto, com singeleza, que a estrutura de nossa economia de trocas monetárias inclui necessariamente a moeda, em sua quantidade, M, ou em sua velocidade de circulação, V. O nível geral de preços, P, estreitamente relacionado à dimensão e ao perfil do conjunto das mercadorias e dos serviços, contido em T, dependem também, e marcadamente, de M e de V.

A relevância enorme da política monetária resulta de serem lentas e difíceis as modificações em T" (A Correção Monetária no Direito Brasileiro, ob. cit., p.285).

16 "Interpretam-se estritamente as frases que estabelecem formalidades em geral, bem como as fixadoras de condições para um ato jurídico ou recurso judiciário. Também se usa de exegese rigorosa: a) quando o texto, entendido nos termos latos em que foi redigido contradiria outro preceito de lei, ou do ato ajuizado; b) quando um princípio aplicado na íntegra iria além do escopo evidente para o qual foi feito o dispositivo.

Em regra, é estrita a interpretação das leis excepcionais, das fiscais e das punitivas" (Carlos Maximiliano em "Hermenêutica e Aplicação do Direito", 2ª ed., 1933, p. 233) (os grifos são meus).

a TRD, impondo composição referencial a partir de um critério “pro rata” entre a data de seu aniversário em janeiro e seu correspondente no mês seguinte.

Ainda aqui, insistiu o legislador ordinário em afastar qualquer veleidade exegética a respeito de índices, direta ou indiretamente, vinculados aos preços¹⁷.

Pela análise que fiz dos dispositivos retromencionados, resta claro que as duas formas de cálculo de remuneração, a partir de índices de preços, foram eliminadas do Direito brasileiro, com adaptação dos institutos anteriores à nova forma de atualização singela (indexação) ou de atualização embutida na remuneração de capital (rendimentos).

É este aspecto, de resto, aspecto relevante, na medida em que toda a remuneração de capital, que se alicerce em forma de cálculo, a partir de correção monetária por índice de preços, deixou de poder ser utilizada, para utilizada ser a nova sistemática, que, de rigor, exterioriza índice não-vinculado à variação dos preços, mas, exclusivamente, à remuneração de capital financeiro, visto que a TR retrata tal tipo de variação¹⁸.

Isto posto, entendo ser correta a exegese ofertada pelo departamento jurídico da consulente, no sentido de serem aplicáveis ao prêmio remunerativo das debêntures, no mês de fevereiro, o cálculo de atualização a que se refere o Parágrafo único do artigo 6º da lei 8.177/91, não vendo como possam prosperar ações judiciais, pleiteando outra forma de cálculo, extinta, por força do artigo 3º do mesmo diploma legal.

17 Eduardo J. Couture ensina: “Se o Direito é o objeto da interpretação, se o intérprete é o seu sujeito, qual é o seu resultado? — A própria interpretação.

Por obra do intérprete o Direito é interpretado, ou melhor ainda, revelado em todo o seu conteúdo. Essa revelação de um conteúdo, entretanto, não é só uma operação de descoberta; é, também, um ato de relação. Nela — dizíamos — está presente o todo. Interpretar é alguma coisa além de descobrir: é relacionar.

Realizar essa operação equivale a integrar. Ao lado da interpretação encontramos a integração do Direito, a inserção, no mundo da ordem jurídica, desse microcosmo que é a lei, o contrato, o testamento” (*Interpretação das leis processuais*, Max Limonad, 1956, p. 39).

18 Roberto A. Esteve Ruiz ensina: “Parto do pensamento de que todo ato jurídico é um ato de apreensão de uma norma jurídica e uma norma jurídica é expressa através de uma proposição jurídica. Na proposição jurídica encontramos, necessariamente, um juízo hipotético, um antecedente e uma consequência jurídica imprescindível; e uma consequência jurídica imprescindível; e quando se estabelecem declarações de princípios, como abertura de um código, em minha opinião, não se traduzem os princípios ou não são eles expressos sob a forma de uma proposição jurídica. Não pretendo afirmar que todo Direito seja positivo ou, muito menos, que todo Direito se reduza à lei. Existe um sistema do Direito, mas é um sistema doutrinário. E a tarefa do legislador consiste em tirar, desse sistema doutrinário do Direito, determinadas proposições jurídicas. É sempre indispensável, porém, um ato de postulação, sob a forma de proposição jurídica, de norma de Direito, porque, de outra maneira, nada mais existe do que um enunciado de princípios” (*Interpretação das Leis Processuais*, ob. cit. p. 83).

Parece-me relevante acentuar que as debêntures, por sua disciplina legal, são, de rigor, títulos de crédito, estando o artigo 52 da lei 6.404/76 assim redigido:

“A companhia poderá emitir debêntures que conferirão aos seus titulares direito de crédito contra ela, nas condições constantes da escritura de emissão e do certificado”¹⁹.

A expressão “conferirão aos seus titulares direito de crédito” não oferta dúvida sobre a natureza jurídica das debêntures, mormente levando-se em consideração que a grande maioria dos debenturistas são instituições financeiras.

Desta forma, pelo prisma exclusivo do texto ordinário, sem tecer — o que reitero — qualquer consideração de natureza constitucional, de resto não perguntada, entendo ser correta a exegese da consulente, posto que aquela que se adapta à inteligência dos dispositivos retroexaminados²⁰.

19 José Tadeu de Chiara, ao comentar o artigo 52 esclarece: “O acesso à poupança disponível é, sem dúvida, o capítulo dos mais importantes em toda a disciplina da sociedade anônima, enquanto entendida como voltada para a empresa, para o universo da produção, da ampliação do produto social, do necessário atendimento aos ideais de bem-estar de uma comunidade e do desenvolvimento como exigência das gerações futuras.

As debêntures inserem-se no capítulo da ordenação jurídica emprestada à sociedade por ações, representando a alternativa para acesso à poupança disponível, por um lado, e uma opção a mais à disposição dos titulares de poupança para inversão do excedente de sua renda.

As debêntures surgem inicialmente na Inglaterra, justificando-se esse fato em razão de ter sido nesse país onde o capitalismo atingiu, anteriormente a outros Estados, níveis expressivos em termos empresariais compondo o quadro de fundo em que é imperativo o acesso à poupança, ao mesmo tempo em que se exige instrumentar o poupador para poder dispor de liquidez mesmo antes do vencimento do empréstimo deferido. O Direito brasileiro acudiu disciplinar a matéria em 1882 pela lei nº 3.150 e Decreto 8.821. Em 15.9.1893 editou-se o Decr. 177-A que, até 1976, foi norma básica sobre o assunto.

Em 12.10.1938, com a edição do D.L. 781, regulava-se o problema da comunhão entre os debenturistas, ficando a inovação ao regime do aludido Decr. 177-A, por conta da Lei 4.728 de 15.7.65 quando se previram as possibilidades de emissão de debêntures conversíveis em ações, com cláusula de correção monetária, e as debêntures nominativas endossáveis” (*Comentários às leis das S.As.* vol. 5, Ed. IASP/Resenha Universitária, 1986, p. 41/42).

20 Egberto Lacerda Teixeira e José Alexandre Tavares Guerreiro escrevem: “Nesse contexto inscrevem-se as debêntures como utilíssimo mecanismo de suprimento de recursos financeiros à S.A. Constituem elas uma opção válida a ser considerada pelo empresário, quando os empréstimos e financiamentos bancários se mostrem insuficientes ou excessivamente onerosos e quando os lançamentos de subscrições de capital não se revelem possíveis ou oportunos.

As debêntures apresentam-se no Direito brasileiro, como modalidade especial do mútuo, caracterizada pela divisão da importância mutuada em frações atribuídas a diversos titulares. A estes, diz o art. 52, da Lei 6.404, as debêntures conferem direito de crédito, exercitável contra a companhia. São, assim, as debêntures autênticos títulos de crédito. Suprindo a sociedade de fundos, tornam-se os titulares das debêntures autênticos credores, ligados entre si pelo vínculo comum de uma só operação, que dá nascimento às debêntures e que se denomina emissão. A unicidade da operação de

Em face do que expus, sugiro que a empresa explique aos diversos debenturistas os fundamentos de sua interpretação, sobre, se necessário for, depositar em juízo a importância que entenda a correta para remuneração dos referidos títulos, à luz da nova imposição legislativa.

Com isto, eliminaria o risco de ser constituída em mora, sobre levar ao Poder Judiciário a decisão final acerca da correta exegese dos novos textos legislativos²¹.

Pessoalmente, creio que os debenturistas não preferirão tal forma de agir, visto que se não aceitarem a quantia depositada e contestarem a ação, nada receberão até o final de seu trâmite, com acentuado risco de, ao perderem o processo, levantarem importância consideravelmente corroída pela inflação.

Por todo o exposto, respondo às três questões, dizendo, sucintamente:

- a) sim;
- b) considero pouco provável haja sucesso na pretensão dos bancos mencionados, à luz do que expus;
- c) sim.

S.M.J.

São Paulo, 11 de abril de 1991

mútuo subjacente à emissão justifica a plena igualdade de tratamento que a sociedade deve dispensar aos debenturistas, também chamados obrigacionistas" (grifos meus) (*Das Sociedades Anônimas no Direito Brasileiro*, vol. 1, Ed. José Bushatsky, 19798, p. 346).

21 Darcy Arruda Miranda Jr. esclarece: "Se quiséssemos dar uma definição simples e incompleta, diríamos que a debênture representa o crédito resultante da colocação de um empréstimo junto ao público, empréstimo esse representado por títulos que correspondem a frações iguais do mesmo, em cada série, e independentes entre si. Difícil, porém, é dar uma definição que não seja descritiva, dada a sua enorme complexidade.

No concernente à natureza jurídica da debênture muito papel já se gastou. Propende a maioria dos autores em configurá-la como um empréstimo ou, mais propriamente, um mútuo feneratício, dado que o primeiro é gênero do qual são espécies o comodato e o mútuo" (*Breves Comentários à Lei das S.As.*, ed. Saraiva, 1977, p. 83).

PROGRAMAS DE COMPUTADOR NÃO SÃO PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS E NÃO ESTÃO SUJEITOS À INCIDÊNCIA DO IPI — DISTINÇÃO ENTRE PRODUTO INDUSTRIALIZADO E PRODUÇÃO INTELECTUAL — PARECER

CONSULTA

Consulta-me a Associação Brasileira de Empresas de *Software* o seguinte:

“Há algum tempo atrás formulamos consulta a V. Sa. acerca da tributação incidente sobre as operações de internamento e licenciamento no mercado brasileiro de programas de computador.

Na ocasião, V. Sa. entendeu que o licenciamento e o sublicenciamento de programas de computador não se confundem com a circulação de mercadorias, ocorrendo, portanto, a impossibilidade de incidência sobre as respectivas operações do ICMS, II e IPI, conforme parecer datado de 22 de junho de 1989.

Ocorre que, recentemente, a Coordenadoria do Sistema de Tributação da Secretaria da Fazenda Nacional, através do Parecer ACST/DCT n.º 1129, de 31 de agosto de 1990, entendeu que a gravação de *software* em disquete constitui operação de industrialização, sujeita à incidência do IPI.

Como em alguns casos, ao receber dos produtores estrangeiros a cópia matriz dos programas, os distribuidores nacionais o duplicam no país, a atividade de licenciamento ou sublicenciamento de programas acabaria sujeita à incidência do IPI.

Assim sendo, serve a presente para confirmar nossa solicitação para que V.Sa., em complementação ao seu parecer datado de 22 de junho de 1989, analise a tese sustentada no Parecer CST acima identificado, respondendo à seguinte pergunta: “A gravação de *software* em disquete é operação de industrialização, sujeita à incidência do IPI?”.

RESPOSTA

No referido parecer publicado pela Revista do Centro de Estudos da Fiscalização do Imposto de Renda — CEFIR n.º 270 (janeiro 1990), p. 7/26, demonstrei que a legislação civil ofertou ao *software* tratamento jurídico correspondente ao direito de autor, não cabendo à legislação tributária alterar a natureza jurídica pertinente aos institutos do Direito Privado, razão pela qual a incidência de IPI, ICMS e II era de impossível ocorrência, visto que direito autoral sobre a propriedade intelectual não se confunde com mercadoria.

Demonstrei, na ocasião, que os artigos 109 e 110 do CTN cuidavam de todos os institutos de Direito Privado, na medida em que, ao falar sobre princípios, institutos e normas Constantes da Constituição, de rigor, cuidou de todos, porque não há instituto, princípio e norma de Direito que não esteja, explícita ou implicitamente, inserido na lei suprema, na medida em que, se lá não estiver, será inconstitucional¹.

Esclareci, alicerçado na melhor doutrina, que as leis complementares, por explicitarem a Carta Máxima, sempre que cuidem de normas gerais, servem de teto, de limite e de contorno à legislação ordinária, que só pode atuar dentro dos parâmetros complementares, risco de cair na ilegalidade. Lei ordinária que fere lei complementar é sempre inconstitucional, não obrigando aqueles que pretende subordinar ao seu império espúrio².

1 Escrevi: "Acresce-se que os contratos juridicamente conformados pelo Direito Privado, à luz da legislação existente, fazem menção a licenciamentos de programas estrangeiros ou nacionais, o que caracteriza efetivamente um não fornecimento de mercadoria (a densidade econômica do material utilizado é ínfimo em relação ao custo do programa).

Poder-se-ia argumentar que os livros são também venda de serviços e não de mercadorias, ou os discos. O argumento improcede, à luz da teoria da preponderância, visto que os direitos autorais raramente ultrapassam 10% e o custo do material aplicado é superior ao do patrimônio intelectual cedido.

A incorporação do patrimônio intelectual a livros e discos, nada obstante a sua importância, têm densidade econômica inferior àquela incorporação de tal patrimônio aos programas de *software*, razão pela qual inexiste semelhança. Por esta razão, o melhor e o pior dos livros, conforme o número de páginas, geram no mercado semelhança nos preços impostos, mais pelo custo da matéria-prima utilizada do que pelo custo do direito autoral. Se imunes não fossem, parece-me que haveria venda de mercadoria mais do que cessão de direitos. Lembre-se que o STF, inclusive, para material gráfico já entendeu, no passado, que estava o serviço de impressão sujeito ao ISS e não ao ICM. Houve, portanto, por bem o legislador pátrio, apenas falar em produção e comercialização, sobre declarar o que é um programa de computador, fazendo prevalecer a tese da preponderância, como se lê nos artigos 1.º e 2.º da Lei 7.646/87" (CEFIR — Revista de Imposto de Renda N.º 270, 1990, p. 24/25).

2 A totalidade dos autores do Caderno de Pesquisas Tributárias n.º 15 (Ed. CEEU/Resenha Tributária, 1989, a saber: Antonio Carlos Rodrigues do Amaral, Antonio Manoel Gonzalez, Aurélio Pitanga Seixas Filho, Cecília Maria Marcondes Hamati, Edvaldo Pereira de Brito, Fábio Leopoldo de Oli-

Por fim, demonstrei que, por lógica elementar, não se deve confundir abóboras ou alfinetes com programas de *software*, visto que produção intelectual não é mercadoria.

Há um ano atrás, ao ofertar parecer a determinada entidade de classe, que possuía uma centena e meia de associados, pedi-me que entregasse uma via a casa associada por mim assinada, com o que meu parecer saiu do escritório, em 150 vias. Não creio que ninguém de bom senso poderia entender que passei a ser comerciante ou industrial pelo fato de o meu parecer, reproduzido na copiadora do escritório, ter sido entregue em 150 vias. É que a produção intelectual não é mercadoria, nem a duplicação em seu veículos de exteriorização, é processo industrial.

Faz-se, pois, necessário, que se compreenda, por lógica elementar, que a produção intelectual não é mercadoria, nem seu produto, produto industrial³.

Por esta razão, entendem os Municípios que, por não possuir perfil de mercadoria ou de produto industrial, deve a produção intelectual — e especificamente a de *software* — ser incidida por imposição fiscal dos Burgos, visto que se trataria, em sua visão de serviço semelhante àquele que um advogado presta ao produzir uma petição, uma consulta ou um parecer, com o que o ISS seria o tributo constitucional para a espécie.

Não cabe, neste parecer, demonstrar porque razão também pelo ISS não haveria incidência, na medida em que a tipicidade legal e o desenho correto, na lei complementar indicadora da taxativa lista de serviços do Município, inexistem, sobre ser inconstitucional a lei complementar n.º 56/87, por não ter sido aprovada pela maioria absoluta do Senado, mas apenas por votos de liderança⁴.

veira, Gilberto Ulhôa Canto, Gustavo Miguez de Mello, Hugo de Brito Machado, Ives Gandra da Silva Martins, João Caio Goulart Penteado, José Eduardo Soares de Mello, Marilene Talarico Martins Rodrigues, Paulo Lucena de Menezes, Plínio José Marafon, Ricardo Mariz de Oliveira, Sacha Calmon Navarro Coelho, Vittorio Cassone, Waldir Silveira Melo, hospedou tal inteligência.

3 Na distinção entre bem e mercadoria, há de se entender ser esta, aquele bem suscetível de remoção por força alheia, objeto de um ato de mercância, de tal forma que todas as mercadorias são bens, mas nem todos os bens são mercadorias. Por esta razão, o direito de autor é um bem móvel, como determina o Código Civil (art. 48, inc. III) e sobre o qual escreveu Arnoldo Wald: "São bens móveis os suscetíveis de movimento próprio (semoventes) ou de remoção por força alheia (CC, art. 47). Por determinação legal, enquadram-se entre os bens móveis os direitos reais sobre objetos móveis e as ações correspondentes, os direitos obrigacionais e as respectivas ações e os direitos de autor, equiparando-se ainda à coisa móvel a energia elétrica ou qualquer outra que tenha valor econômico, como, por exemplo, a energia atômica (art. 48 do CC combinado com o art. 155, § 3º, do CP)" (*Curso de Direito Civil Brasileiro — Introdução e Parte Geral*, 5ª ed., Ed. Revista dos Tribunais, 1987, p. 144/145).

4 Escrevi: "A Lei Complementar n.º 56/87 não foi votada por maioria absoluta do Senado Federal, mas teve apenas a instituí-la os votos da liderança.

O certo, todavia, é que se tributada fosse a operação de produção de *software*, só o poderia ser pelo Município, visto que, decididamente, não é nem mercadoria, nem produção industrial.

Parecer do Ministério da Fazenda, todavia, lastreado em pareceres anteriores, também de densa inconstitucionalidade, sobre gravação de fitas cinematográficas e de vídeos, pretende considerar que a gravação dos programas em disquetes corresponderia a uma produção industrial.

O referido parecer após excepcionar as hipóteses do artigo 4.º e 7.º do RIPI, entende que:

“Fora dessa hipótese, outras situações, em que a empresa adquire disquetes e dispositivos de segurança e grave *software*, quer para comercialização em geral, quer para determinado cliente, configuram industrialização (beneficiamento), prevista nos arts. 2.º e 3.º, inciso II, do Regulamento do IPI, e, em consequência, incidência de IPI”⁵.

Lê-se no Diário do Congresso a seguinte declaração: “Ordem do Dia — O sr. presidente (Humberto Lucena) — Item 1: Votação: em turno único, do projeto de lei da Câmara n.º 46, de 1987 — Complementar, na casa de origem, de iniciativa do sr. presidente da República, que dá nova redação à lista de serviços a que se refere o artigo 8.º do D.L. n.º 406, de 31 de dezembro de 1968, e dá outras providências, tendo Parecer, proferido em plenário, favorável ao projeto e contrário às emendas apresentadas.

Passa-se à votação da matéria, que, nos termos do inciso II, letra a do art. 322, do Regimento Interno, depende, para a sua aprovação, do voto favorável da maioria absoluta da composição da Casa, devendo ser feita pelo processo nominal. Tendo havido, entretanto, acordo entre as Lideranças, a matéria será submetida ao Plenário simbolicamente.

Em votação o projeto, ressalvados os destaques e as emendas requeridos” (Diário do Congresso Nacional”, 2.12.87, Seção 2, p. 3.468).

Reza o artigo 50 da E.C. n.º 1/69 que:

“Art. 50: As leis complementares somente serão aprovadas, se obtiverem maioria absoluta dos votos dos membros das duas Casas do Congresso Nacional, observados os demais termos da votação das leis ordinárias.”

Sobre exigir tal artigo a aprovação da maioria absoluta, vale dizer, de 280 congressistas, nas duas Casas Legislativas, utiliza-se o constituinte de advérbio cuja força não se pode desconsiderar. Fala o constituinte que “somente” serão aprovadas as leis complementares, se tiverem a maioria absoluta dos votos de seus membros.

Ao fazer a constituinte menção a que “somente” nesta hipótese pode ser uma lei complementar aprovada, à evidência, considera que, fora esta hipótese, em nenhuma outra hipótese pode haver sua aprovação. “Somente” quer dizer “apenas”, exclusivamente, a não ser naquela hipótese. É advérbio que elimina qualquer veicidade interpretativa. Torna sem campo de atuação o intérprete que pretenda levantar teorias ou formular concepções ousadas sobre “exceções à exclusividade”. “Somente” quer dizer que, fora da hipótese mencionada, nenhuma outra é admissível” (Repertório IOB de Jurisprudência n.º 10/88, p. 148).

5 Os referidos dispositivos estão assim descritos: “Art. 4.º. Não se considera industrialização (lei 4.502/64, art. 3.º, § único):

I. o preparo de produtos alimentares, não acondicionados em embalagem de apresentação: a) na residência do preparador ou em restaurantes, bares, sorveterias, confeitarias, padarias, quitandas

Peca, de rigor, em três pontos fundamentais, a opinião ministerial, que, felizmente, não vem acompanhada da expressão “normativa”. Aliás, por mais que eu tenha procurado justificar a denominação de “parecer normativo”, nunca a compreendi, visto que o que é normativo não pode ser mera opinião e o que é mera opinião, não pode obrigar. A *contradictio in terminis* da de-

-
- e semelhantes, desde que os produtos se destinem a venda direta a consumidor; b) em cozinhas industriais, quando destinados a venda direta a corporações, empresas e outras entidades, para consumo de seus funcionários, empregados ou dirigentes;
- II. o preparo de refrigerantes à base de extrato concentrado, por meio de máquinas automáticas ou não em restaurantes, bares e estabelecimentos similares, para venda direta a consumidor (decr.-Lei 1.686/79, art. 5º, § 2);
- III. a confecção ou preparo de produto de artesanato, definido no art. 6º;
- IV. a confecção de vestuário por encomenda direta do consumidor ou usuário em oficina ou na residência do confeccionador;
- V. o preparo de produto por encomenda direta do consumidor ou usuário na residência do preparador ou em oficina, desde que, em qualquer caso, seja preponderante o trabalho profissional;
- VI. a manipulação em farmácia, para venda direta a consumidor, de medicamentos officinais e magistrais (D.L. 1.199/71, art. 5º, alt. II);
- VII. a moagem de café torrado, realizada por comerciante varejista como atividade acessória de moagem, desde que respeitado o preço de venda no varejo, fixado pelo órgão competente (D.L. 400/68, art. 8º);
- VIII. a operação efetuada fora do estabelecimento industrial consistente na reunião de produtos, peças ou partes e de que resulte: a) edificação (casas, edifícios, pontes, angares, galpões e semelhantes, e suas coberturas); b) instalação de oleodutos, usinas hidroelétricas, torres de refrigeração, estações e centrais telefônicas ou outros sistemas de telecomunicações e telefonia, estações, usinas e redes de distribuição de energia elétrica e semelhantes; c) fixação de unidades ou complexos industriais ao solo;
- IX. a montagem de óculos, mediante receita médica (D.L. 1.199/71, art. 5º, alt. II);
- X. o acondicionamento de produtos classificados nos capítulos 16 a 22 da tabela, adquiridos de terceiros, em embalagens confeccionadas sob a forma de cesta de natal e semelhantes (D.L. 400/68, art. 9º);
- XI. o conserto, a restauração e recondicionamento de produtos usados, nos casos em que se destinem ao uso da própria empresa executora ou quando essas operações sejam executadas por encomenda de terceiros não estabelecidos com o comércio de tais produtos, bem como o preparo pelo consentador, restaurador ou recondicionador, de partes ou peças empregadas exclusiva e especificamente naquelas operações;
- XII. o reparo de produtos com defeito de fabricação, inclusive mediante substituição de partes e peças quando a operação for executada gratuitamente ainda que por concessionários ou representantes em virtude de garantia dada pelo fabricante;
- XIII. a restauração de sacos usados, executada por processo rudimentar, ainda que com emprego de máquinas de costura;
- XIV. a conversão, para acionamento a álcool de motor usado de veículo movido por outro combustível. Parágrafo único. O disposto no inc. VIII não exclui a incidência do imposto sobre os produtos partes ou peças utilizados nas operações nele referidas”;
- Art. 7º. Para os efeitos dos incisos IV e V do art. 4º:
- I. oficina é o estabelecimento que empregar, no máximo, cinco operários e, caso utilize força motriz, não dispuser de capacidade superior a 5 CV (cavalos vapor);
- II. trabalho preponderante é o que contribuir no preparo do produto, para formação de seu valor, a título de mão-de-obra, no mínimo com 60%”.

nominação “parecer normativo” continua a desafiar a inteligência dos intérpretes em busca de alguma lógica jurídica⁶.

Apesar de ser uma mera e inconstitucional opinião oficial, faz referência, contudo, a “pareceres normativos” anteriores, em clara busca de sustentação, no passado, para a ilegalidade presente⁷.

Sobre os três pontos, de densa violência ao Direito, passo a discorrer. Examinamos o primeiro.

A Constituição Federal cuida de um imposto sobre produtos industrializados. O imposto pode incidir, na enunciação constitucional, apenas sobre o produto industrializado, isto é, sobre um produto que seja fruto da industrialização. O imposto não pode incidir sobre um “não produto industrializado”, porque, senão, seria inconstitucional.

O artigo 46 do CTN disciplina a natureza jurídica do IPI, à luz de seu fato gerador.

O fato gerador poderá ser o desembaraço aduaneiro, a venda pelo estabelecimento ou a arrematação do produto industrializado. O artigo 46 do CTN tem a seguinte dicção:

“Art. 46 — O imposto, de competência da União, sobre produtos industrializados tem como fato gerador:

I — o seu desembaraço aduaneiro, quando de procedência estrangeira;

II — a sua saída dos estabelecimentos a que se refere o parágrafo único do art. 51;

⁶ Carlos Maximiliano ensina, a partir da lição de Heinrich Gerland da Universidade de Jena que: “Não basta conhecer as regras aplicáveis para determinar o sentido e o alcance dos textos. Parece necessários reuní-las e, num todo harmônico, oferecê-las ao estudo, em um encadeamento lógico. A memória retém com dificuldade o que é acidental; por outro lado, o intelecto desenvolve dia a dia o logicamente necessário, como consequência, evidente por si mesma, de um princípio superior. A abstração sistemática é a lógica da ciência do Direito. Ninguém pode tornar-se efetivo senhor de disposições particulares sem primeiro haver compreendido a milímoda variabilidade do assunto principal na singeleza de idéias e conceitos da maior amplitude; ou, por outras palavras, na simples unidade sistemática” (*Hermenêutica e Aplicação do Direito*, 9ª ed., Ed. Forense, 1979, p.5).

⁷ “*Em situações análogas*”, o Parecer Normativo CST/431/70 (sobre gravação de fita virgem e reprodução de fita gravada para o acetato-disco), e o Parecer CST/SIPE/2.315/85 (sobre preparo de matrizes ou submatrizes e reprodução de obra cinematográfica em videocassetes, destinados à comercialização) caracterizaram a operação de industrialização e a conseqüente incidência de IPI” (o grifo é meu).

O que mais impressiona é que tributa o parecer por integração analógica, apesar de vedada a utilização de tal instrumental exegético pelo § 1º do artigo 108 do CTN, assim redigido: “§ 1º O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei”.

III — a sua arrecadação, quando apreendido ou abandonado e levado a leilão.

Parágrafo único — Para os efeitos deste imposto, considera-se industrializado o produto que tenha sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoamento para o consumo”⁸.

Como se percebe, enunciou, o legislador complementar, três situações em que o produto industrializado, em sua circulação, cria hipótese capaz de atrair a incidência do IPI. As três hipóteses albergam incidências sobre produtos industriais produzidos no Brasil ou no exterior. E conformam o início de sua circulação no país, na forma que possua naquele momento.

Nenhuma das três hipóteses, todavia, disciplina a incidência sobre um produto não-industrial. Sobre um produto intelectual. Sobre um direito autoral licenciado ou sublicenciado⁹.

O próprio parágrafo único do artigo 46 reitera a linha de que as operações são sempre de industrialização, seja na montagem (as fábricas de carros são meras montadoras), seja no beneficiamento, seja no aperfeiçoamento do produto, mediante operação industrial.

⁸ José Carlos Graça Wagner, ao comentar o artigo 46 escreve: “As normas jurídicas não são cerebrinas, pura criação, fria e esquemática, de cérebros fechados aos fatos. As normas surgem em razão de fatos, de fatos vitais, concernentes às relações entre seres vivos. E visam a um fim: dar a esses fatos conteúdo jurídico, ou seja, sentido normativo para uma dada sociedade humana.

Assim, certos fatos levam a sociedade à edição de normas jurídicas que passam, por sua vez, a disciplinar, no campo do Direito, esses mesmos fatos, segundo a finalidade pretendida pela sociedade que as elaborou e sobre a qual devem ser aplicadas.

É sempre indispensável, a meu ver, na interpretação da norma e na elaboração dos conceitos jurídicos, ter em conta a causa e a finalidade da norma e não tomá-la como algo puramente ideal, desprovida de carne e osso, como se fosse, não fruto do próprio homem mas transcendente ao ser humano. Por isso a gramática ou as insuficiências expressionais não devem prevalecer sobre o que surge como finalidade essencial da própria norma ou instituto jurídico” (*Comentários ao Código Tributário Nacional*, vol. 5, Ed. IBET/Resenha Tributária, 1979, p. 185).

⁹ É ainda José Carlos Graça Wagner quem esclarece: “A saída, de per si, não indica a operação com substância econômica onerada pelo IPI, que é a produção industrial. A saída, embora nela se indique o valor do produto, não exprime a atividade de produção, realizada pelo contribuinte.

Não é qualquer saída de produto industrializado que é onerada. É a saída que decorre da operação tributada e esta é, em regra, a produção efetuada pelo estabelecimento industrial, ou que a ele seja equiparado, como o importador e o comerciante de insumos industrializados, sempre que os forneça a contribuintes do imposto.

É possível afirmar, conseqüentemente, que o fato gerador do IPI é a atividade de produção industrial ou atividade a ela equiparada, que, de um lado, se considere completada em uma de suas etapas, e de outro, se exteriorize, pela saída do estabelecimento” (*Comentários ao Código Tributário Nacional*, ob. cit., p.186/187).

Em outras palavras, o parágrafo único do artigo 46 reitera que, qualquer que seja a *operação de industrialização*, a sua ocorrência torna aquela operação, a partir do fato gerador, sujeita a incidência do IPI¹⁰.

O artigo 46 do CTN, portanto, oferta parâmetros inextensíveis do fato gerador e da natureza jurídica do IPI¹¹.

Ora, à evidência, o programa de *software* não é um produto industrial. A cabeça de quem o produz não é uma fábrica ou uma indústria. Não há como confundir um produto industrial, ou seja, um automóvel, uma televisão, um computador com um programa de computação. Não há como confundir o *hardware*, produto industrial sujeito ao IPI, com o *software*, que é o programa de computação a ser usado pelo computador, a partir da escolha de seu usuário.

A primeira densa inconstitucionalidade foi não ter o parecerista oficial, em sua opinião, percebido que os limites de atuação do legislador ordinário e dos executores fazendários quanto ao IPI reduzem-se aos limites do artigo 46 e exclusivamente aos *produtos industrializados* e não aos *produtos intelectuais*, tais como pareceres jurídicos, programas de computação, análises econômicas etc¹².

10 Aliomar Baleeiro ensina: "O conceito legal de produto industrializado nem sempre é o vulgar, nem mesmo o econômico. Este pressupõe um processo de transformação de matéria-prima em produtos finais ou semi-acabados ou destes naqueles. Por exemplo, o algodão em rama e a lã que se transformam em fios, ou estes que se trançam em tecidos.

Mas o legislador estendeu este conceito a qualquer operação física, química, mecânica ou enfim técnica que modifique a natureza das coisas, ou a sua finalidade, ou a aperfeiçoie para o consumo. Todavia, não são todas as operações, como, p.ex., a quebra ou fragmentação do minério bruto, ou a lavagem de lã suja e engordurada após a tonsura, mas aquela ação que "modifique a natureza da finalidade da coisa", isto é, a que lhe acrescente uma utilidade nova, ou a aperfeiçoie para o consumo, como a pintura, a estampagem, o envernizamento etc" (*Direito Tributário Brasileiro*, 10ª ed., Ed. Forense, 1981, p.202).

11 Sacha Calmon Navarro Coelho exemplifica: "O arcabouço jurídico do imposto continua. O conceito de produto industrializado mantém-se idêntico, isto é, abrangente, nos termos em que já sedimentado nas leis, regulamentos e jurisprudência do país. Constitui industrialização toda operação física, química, mecânica ou técnica, que modifique a natureza da "coisa" ou a sua finalidade ou a aperfeiçoie para o consumo. *O IPI continua a ser, financeiramente, imposto sobre o consumo de bens industrializados*, seletivo e não-cumulativo, tomando-se como aspecto temporal a saída do produto do estabelecimento fabricante" (grifos meus) (*Comentários à Constituição de 1988 — Sistema Tributário*, Ed. Forense, 1990, p.202).

12 Yoshiaki Ichihara ensina: "A materialidade do fato gerador deste imposto é a industrialização e, nos termos do artigo 46, parágrafo único do CTN, produto industrializado é aquele que tenha sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoie para consumo. Ainda, para explicitar melhor o conceito, nos termos do artigo 3º da Lei nº 4.502/64, a industrialização pode ser: "1. a que, exercida sobre matéria-prima ou produto intermediário, importe na obtenção de espécie nova (transformação); 2. a que importe em modificar, aperfeiçoar ou, de qualquer forma, alterar o funcionamento, a utilização, o acabamento ou a aparência do produto (beneficiamento);

E aqui já passo a enunciar a segunda inconstitucionalidade da opinião do Erário.

O produto industrial que deve ser tributado é o disquete virgem, este sim, produto industrial preparado para ser utilizado em programas de *software*. Quem adquire um programa de *software* paga pelo valor do programa, incomensuravelmente superior ao veículo necessário para sua captação, como quem recebe um parecer jurídico, paga incomensuravelmente mais do que a folha de papel em que o parecer é veiculado¹³.

Tanto no caso do parecer jurídico, quanto no do programa de computação, os veículos são produzidos industrialmente e recebem a incidência dos tributos circulatorios da produção e do comércio antes, se assim determinarem as leis ordinárias, mas, à evidência, nem o ICMS, nem o IPI podem incidir sobre o programa de computação, como não podem incidir sobre o parecer jurídico, mesmo que veiculado, como no exemplo anterior, em 150 vias¹⁴.

A equivocada postura da Receita Federal consistiu em não perceber que a produção intelectual do *software* não é uma produção industrial e que a sua necessária veiculação por um disquete não se assemelha sequer a uma

3. a que consista na reunião de produtos, peças ou partes de que resulte um novo produto ou unidade autônoma, ainda que sob a mesma classificação fiscal (montagem);

4. a que importe em alterar a apresentação do produto, pela colocação de embalagem, ainda que em substituição da original, salvo quando a embalagem colocada se destine apenas ao transporte da mercadoria (acondicionamento ou reacondicionamento);

5. a que, exercida sobre produto usado, ou parte remanescente de produto deteriorado ou inutilizado, renove ou restaure o produto para utilização (renovação ou recondicionamento).

Assim sendo, a materialidade do fato gerador é a industrialização e não o desembaraço, a arrematação e a saída como quer dizer o artigo 46 do CTN" (gritos meus) (*Direito Tributário na Nova Constituição*, Ed. Atlas, 1989, p. 125/126).

13 Leia-se na Ap. Cível 68.945-1-SP, TJSP, 1ª C., J. 27.5.86, relator Luiz de Macedo que: "Ora, já tem sido afirmado que, de todo o equipamento e acessórios de um computador, somente os programas é que contam com proteção jurídica, não o próprio *hardware*. Aqueles, ditos *softwares*, constituem obras de criação intelectual assimiláveis àquelas a que tradicionalmente se destinam as proteções de direito de autor (cf. Vireira Manso, *A Informática e os Direitos Intelectuais*, São Paulo, Ed. RT, 1985, n.º 36, pp. 207 e ss.; v. ainda seu ensaio "Proteção jurídica do programa de um computador", in *Revista Microhobby* n.º 5, pp. 43-45 e n.º 6, p.46). Mas o ROM, como elemento fixo, integrante do computador, inalterável porque é um "programa" que só pode ser lido mas no qual nada escreve o usuário, não se define como *software* e por isso não goza de tal proteção. Tal foi a colocação dos votos que antecederam ao meu e a cuja linha de raciocínio aderi por inteiro. Sem necessidade de maiores considerações, limito-me ao que me pareceu essencial e a endossar os votos anteriores, também negando provimento à apelação".

14 Paulo de Barros Carvalho assim conforma a circulação: "Circulação é a passagem das mercadorias de uma pessoa para outra, sob o manto de um título jurídico; equivale a declarar: à sombra de um ato ou de um contrato, nominado ou inominado. Movimentação, com mudança de patrimônio, que se promovesse à míngua de fundamento jurídico próprio adquiriria feições espúria e atópica, jamais se prestando como elemento para que o legislador esboçasse os contornos da figura que faz desabrochar a relação jurídica do ICM" (*Curso de Direito Tributário*, Saraiva, 1982, p.313).

operação de “montagem” ou “beneficiamento” do disquete, como a datilografia de um parecer jurídico em folhas de papel não se assemelha a uma operação de industrialização do papel, aperfeiçoando-o para o uso.

Desta forma, a segunda inconstitucionalidade residiu em querer considerar produto industrial um produto intelectual e admitir, como aperfeiçoamento do disquete, a captação do programa de computação, sem perceber que quem adquire um programa, pouco se importa com o disquete, apenas veículo necessário para sua exteriorização, como o papel é um veículo necessário para a exteriorização de um parecer jurídico¹⁵.

Enfim, operação industrial é a produção do disquete virgem e não a de veiculação do programa com computação¹⁶.

E, por último, cabe a consideração de que, sem os disquetes, não há como instrumentalizar, eficazmente, os programas de computação. Em outras palavras, a eficácia de um programa de computador depende do veículo, como um parecer jurídico depende, fundamentalmente, de sua veiculação em papel para ser utilizado em processos judiciais. Sem os disquetes ou sem o papel, nem o parecer, nem o programa de computação atingiriam suas finalidades.

Esta é a razão pela qual, houve por bem o constituinte, claramente, determinar que o imposto incida sobre produtos industrializados, a partir de sua operação de produção.

A diferença entre os fatos geradores simultâneos do ICMS e do IPI, ambos incidentes, na principal das operações, sobre a saída do produto, reside em que o IPI incide ao final da operação de industrialização e o ICMS no começo da operação de comercialização¹⁷.

15 Ao esclarecer que o IPI é um imposto sobre consumo, Tavares Paes explica, todavia, que o produto que sai de fábricas no exterior ou no Brasil, é um produto industrial, incidido pelo IPI: “O fato gerador — Contrariamente a que muita gente possa pensar, o fato gerador do IPI não é só a industrialização *tout court*, mas também o consumo, pois se o produto for produzido e se destruir, não saindo da fábrica, e.g., não há o fato gerador” (grifos meus) (*Comentários ao Código Tributário Nacional*, 3ª ed., Saraiva, 1986, p.48).

16 É ainda Tavares Paes quem escreve: “A industrialização — Para o legislador, industrialização é a operação, seja física, química ou físico-química, que modifica a natureza da coisa ou a sua finalidade, ou a aperfeiçoação para o consumo. Aí se tem a transformação, o beneficiamento, a montagem, o acondicionamento e o recondicionamento. A *industrialização* pressupõe uma modificação da matéria-prima (v.g., transformação da madeira em tacos) ou um *complemento do fabrico* (beneficiamento), uma reunião de partes ou peças de que resulte um produto novo, ainda que sob a mesma classificação fiscal” (grifos meus) (*Comentários ao Código Tributário Nacional*, ob. cit., p.49).

17 O artigo 155, § 2º, inciso XI da Constituição Federal tem a seguinte dicção: “XI. não compreenderá, em sua base de cálculo, o montante do imposto sobre produtos industrializados, quando a operação, realizada entre contribuintes e relativa a produto destinado à industrialização ou à comercialização, configure fato gerador dos dois impostos”, tendo sobre ele assim me referido: “Finalmente, mantém-se a norma do § 12 do artigo 23 da velha Constituição: “§ 12. O montante

Ora, não há como pretender considerar produto industrializado, o programa de computação, de veiculação eficaz apenas através de disquetes, que, enquanto produtos virgens, estão na esfera de incidência do IPI, ao final de sua produção industrial, quando saem dos estabelecimentos produtores.

Por todo o exposto, não vejo como possa o parecer oficial prevalecer, pelas notórias inconstitucionalidades e por confundir produtos industrializados, sujeitos ao IPI por determinação constitucional, com produto intelectual, com tratamento jurídico de direito autoral, exteriorizados pelo único instrumento de veiculação eficaz, que são os disquetes. E quem compra os programas, interessa-se pelos programas, pouca relevância ofertando aos disquetes que os veiculam¹⁸.

do imposto a que se refere o item V do artigo 21 integrará a base de cálculo do imposto mencionado no item II, exceto quando a operação configure hipótese de incidência de ambos os tributos". O dispositivo é claro. E abrange a maior parte das hipóteses de incidência do ICMS.

Como já comentei, o IPI e o ICMS o mais das vezes, têm fato gerador idêntico. A saída de mercadorias. Se, em tese, o IPI cuja natureza jurídica está ligada à industrialização, deve preceder em incidência o ICMS, que recai sobre a operação posterior de comercialização, a eleição por parte do legislador complementar de um momento para a incidência do mesmo, qual seja, o final do processo de industrialização e o começo do processo de comercialização, traz para um único instante a hipótese impositiva de ambos os impostos, ou seja, a saída.

Para evitar problemas, houve por bem o constituinte entender que — para tais hipóteses — o imposto sobre produtos industrializados não pode constituir base de cálculo do ICMS.

O constituinte foi além. Mesmo que o fato gerador ocorra em momento diferente, o fato de ser operação incidida por ambos os impostos implica exclusão do IPI da base de cálculo do ICMS. Entendo, pessoalmente, que, se no plano teórico, a determinação constitucional é correta, mesmo que não o fosse, a fórmula de cálculo adotada tornaria difícil a incidência, posto que o IPI é calculado sobre o valor da mercadoria — e por fora — enquanto que o ICMS compõe a base de cálculo e é "por dentro" calculado.

O que se poderia discutir — e creio que a discussão permanece em aberto — é se o IPI deveria ou não incidir sobre o ICMS que compõe a base de cálculo do produto. Creio que, apesar de silente o constituinte, também o ICMS não deveria ser base de cálculo para a incidência do IPI, em face de se configurar nitidamente incidência de imposto sobre imposto, sem que a doutrina o justifique ou a lei suprema o autorize.

Por fim, há a considerar as expressões utilizadas pelo constituinte. Conforma-se o imposto sobre operações de circulação de mercadorias e prestações de serviços como um imposto sobre a comercialização — é a expressão utilizada — sendo, por outro lado, o IPI um autêntico imposto sobre a industrialização, com o que as operações de mera circulação física não deveriam ser incididas pelo ICMS" (*Comentários à Constituição do Brasil*, 6º volume, tomo I, Saraiva, 1990, p. 481/482/483).

18 Ylves José de Miranda Guimarães escreve sobre o ICM, valendo sua fórmula para o IPI, que: "Por outro lado, tais operações jurídicas ficam circunscritas a serem realizadas por aquelas pessoas com mercadorias, exclusivamente. Operações outras jurídicas por elas praticadas em outros bens, títulos ou valores, embora acarretem a mudança de sua titularidade e posse, mas que não sejam mercadorias na acepção que lhe dá o direito comercial, não configuram o aspecto material da hipótese de incidência do ICM" *Caderno de Pesquisas Tributárias n.º 3*, Ed. CEEU/Resenha Tributária, 1978, p. 377).

No mais, reitero o que já disse no parecer publicado pela Revista do Centro de Estudos da Fiscalização do Imposto de Renda — CEFIR n° 270/90.

S.M.J.

São Paulo, 14 de março de 1991

CORREÇÃO MONETÁRIA DO BALANÇO — IPC O ÍNDICE JURIDICAMENTE ADEQUADO PARA MEDIR A INFLAÇÃO REAL REFLETIDA NOS BALANÇOS — O PERFIL DO FATO GERADOR DO IMPOSTO SOBRE A RENDA — PARECER

CONSULTA

A consulente, propõe-me as seguintes questões:

“1.^a) A Correção Monetária do Balanço (CMB) visa manter a integridade do Patrimônio Líquido da empresa e por consequência do investimento do acionista. A Receita Federal depreciando o índice de CM, logicamente, atinge o interesse da pessoa física. Pergunta-se: Qual o respaldo legal e instrumento que poderá ser utilizado pelo acionista para preservar o seu direito?

2.^a) A Lei n.º 6.404/76 cuidou, de forma exaustiva, da CM do balanço. Na legislação do Imposto de Renda, o Decreto-Lei 1.598/77 adaptou a sistemática. Haveria vinculação entre a lei comercial e a tributária ou submissão desta àquela?

3.^a) O BTN é índice financeiro e tributário?

4.^a) Tendo como origem a lei tributária, a sua composição como indicador referencial está sujeita aos princípios constitucionais-tributários?

5.^a) A MP-189 de 30.5.90, foi reeditada diversas vezes, pelas MPs-195, 200, 212, 237 de 1.º.10.90, esta última convertida na Lei n.º 8.088. Em que momento ocorreu sua vigência? A alterar o reajuste do BTN de IPC para IRVF feriu a quais princípios?

6.^a) O IBRACON aconselhou a CM do balanço de 1990 pelo BTNF por ser índice mais adequado, embora reconhecendo sua defasagem. Tal procedimento não seria instrumento de defesa da União?

7.^a) O Mandado de Segurança não seria uma via estreita para se discutir a substituição de índice de correção do balanço, tendo

em vista que a Receita Federal poderia argumentar que o Imposto de Renda do exercício financeiro de 1990 foi corrigido pelo BTN defasado? Pode haver recusa do Juiz quanto ao depósito do valor questionado? A medida cautelar não seria a melhor ação a ser proposta, seguida de declaratória?

8ª) Em caso de não se obter ganho de causa, além do valor contabilizado a maior como despesas de correção monetária em 1990, haveria reflexo futuro, na depreciação do ativo, custo de imóveis em estoque e da própria despesa de correção monetária a maior nos anos seguintes?

9ª) A empresa, depositando em Juízo o valor do IRPJ, ILL, AIRE, estaria eximida de qualquer cobrança futura em relação à diferença contabilizada a maior e reflexos?"

RESPOSTA

Antes de passar a responder às variadas questões propostas, mister se faz conhecer a natureza jurídica do imposto sobre a renda, a fim de que se estructure uma resposta harmônica para todas as questões suscitadas, cuja essência tem se fulcro no perfil do mais complexo tributo do sistema brasileiro¹.

Como é do conhecimento geral, os quatro fatos clássicos deflagradores da incidência dos impostos são a renda, a circulação de bens e serviços, o patrimônio e o comércio exterior, tendo o Estado brasileiro, para participar, pela imposição fiscal, da riqueza produzida pela sociedade, não quatro, mas quinze impostos delineados na Constituição².

1 "Like many other concepts of general familiarity, income is still a controversial subject and the fact that income must be defined for taxation purposes and actually has been so defined in many jurisdictions in a variety of ways does not help matters. For the kind of income that is to be taxed is largely determined by the economic organization of a country and the fiscal needs of its government" (Irving Fischer, verbete "Income", Encyclopedia of the Social Sciences, Macmillan, New York).

2 Os artigos 153, 155 e 156 *caput* da Constituição Federal têm a seguinte enunciação:

"Art. 153 — Compete à União instituir impostos sobre:

I — importação de produtos estrangeiros; II — exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados; III — renda e proventos de qualquer natureza; IV — produtos industrializados; V — operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários; VI — propriedade territorial rural; VII — grandes fortunas, nos termos da lei complementar";

"Art. 155 — Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir:

I — imposto sobre: a) transmissão *causa mortis* e doação, de quaisquer bens ou direitos; b) operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; c) propriedade de veículos automotores;

Sem discorrer sobre o ônus que representa sobre a sociedade o irracional sistema — e a perda de parcela substancial dos tributos, pelo custo administrativo que os 5.000 entes federativos necessitam dispendir para arrecadar esses tributos, que poderiam ser reduzidos a quatro impostos da Federação, com partição imediata, no ato do recolhimento, para todos, União, Estados, D.F. e Municípios — por não ser objeto deste parecer, o certo é que os quatro fatos econômicos são, repetidas vezes, incididos, no sistema brasileiro³.

A fim de evitar os conflitos inerentes a esta superposição de imposições, que vem do Direito pretérito, tendo apenas recebido, ao longo dos anos, densa “contribuição de pioria”, é que a lei complementar, como lei nacional balizadora das atividades impositivas do Estado e assecuratória dos direitos do pagador de impostos, foi idealizada, na década de 50, trabalhada por ilustres juristas como instrumento de sistematização fiscal, no início dos 60, e conformada pelas Constituições de 1967 e 1988, que hospedaram, inclusive, o texto codificado da lei 5.172/66, com tal eficácia⁴.

O constituinte de 1988, ofertou ainda maiores garantias ao contribuinte e ao sistema, ao exigir que o perfil de todos os impostos, inclusive com a definição do fato gerador, base de cálculo e contribuinte, estivesse na lei complementar, como dispõe o artigo 146, inciso III, letra a, da lei suprema, assim redigido:

II — adicional de até cinco por cento do que for pago à União por pessoas físicas ou jurídicas domiciliadas nos respectivos territórios, a título do imposto previsto no art. 153, III, incidente sobre lucros, ganhos e rendimentos de capital”;

“Art. 156 — Compete aos Municípios instituir impostos sobre: I — propriedade predial e territorial urbana; II — transmissão *inter vivos*, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição; III — vendas a varejo de combustíveis líquidos e gasosos, exceto óleo diesel; IV — serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, I, b, definidos em lei complementar”.

3 Marcos Cintra Cavalcanti de Albuquerque, em diversos artigos publicados na Folha de São Paulo, tem defendido a tese de um imposto único incidente sobre o sistema financeiro, com a cobrança de 1% do receptor em todas as operações bancárias.

4 Ruy Barbosa Nogueira esclarece: “além das disposições do capítulo denominado “Do Sistema Tributário” (arts. 18 a 26), de vários outros dispositivos expressos sobre tributação contidos na Constituição e de princípios constitucionais implícitos, a própria Constituição previu a sistematização por meio de legislação complementar da Constituição, que mais adiante veremos no Código Tributário Nacional e suas alterações. Portanto, em nosso país, temos um “sistema tributário” normativamente estruturado e em primeiro lugar deveremos procurar equacionar e resolver as questões dentro dessa estrutura sistematizada de Direito positivo” (*Direito Financeiro — Curso de Direito Tributário*, Buchatsky, 3ª edição, 1971, p.38/39).

“Art. 146. Cabe à lei complementar:

...

III. estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes”.

Como dispositivo semelhante já constava da lei maior anterior, a reiteiração feita pelo novo legislador supremo, apenas explicitou o que, a meu entender, por inteiro, já constava do artigo 18, § 1º, da E.C. nº 1/69, assim redigido:

“§ 1º. Lei complementar estabelecerá normas gerais de Direito Tributário, disporá sobre os conflitos de competência nessa matéria entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, e regulará as limitações constitucionais do poder de tributar”⁵.

Neste contexto, o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza é um dos tributos, cujo perfil deve constar da lei complementar, por força do anterior e do atual texto, por ser da espécie “imposto”. Tal escultura legal, em face da determinação constitucional anterior, já ocorrera quando da promulgação da Lei 5.172/66, recepcionada como lei com eficácia de lei complementar, pela Constituição de 67⁶.

5 Escrevi: “Em Direito Tributário, como de resto na grande maioria das hipóteses em que a lei complementar é exigida pela Constituição, tal veículo legislativo explicitador da Carta Magna. Não inova, porque senão seria inconstitucional, mas complementa, esclarecendo, tornando clara a intenção do constituinte, assim como o produto de seu trabalho que é o princípio plasmado no texto supremo. É, portanto, a lei complementar norma de integração entre os princípios gerais da Constituição e os comandos de aplicação da legislação ordinária, razão pela qual, na hierarquia das leis, posta-se acima destes e abaixo daqueles. Nada obstante alguns autores entendam que tenha campo próprio de atuação, no que têm razão, tal esfera própria de atuação não pode, à evidência, nivelar-se àquela outra pertinente à legislação ordinária. A lei complementar é superior à lei ordinária, servindo de teto naquilo que é de sua particular área mandamental” (*Sistema Tributário na Constituição de 1988*, 3ª ed., Saraiva, 1991, p.84/85).

6 Hamilton Dias de Souza ensina: “Por fim, vale referir que a lei integrativa do preceito constitucional examinado é o CTN — Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, que, embora votado como lei ordinária, passou a produzir efeitos de verdadeira lei complementar. Com efeito, dado que o Código não foi revogado pela Constituição Federal de 1967 que disciplinou a lei complementar como veículo legislativo sujeito a *quorum* especial de votação, as matérias nele previstas só podem ser revogadas por lei dessa hierarquia. Em consequência, pode-se concluir, com Luciano da Silva Amaro, que o CTN tem eficácia de lei complementar” (*Curso de Direito Tributário*, Saraiva, 1982, p.32).

Assim é que o artigo 43 do CTN tem a seguinte redação:

“Art. 43. 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”.

delineando o que é renda para efeitos de incidência do imposto de competência impositiva da União⁷.

A expressão “aquisição da disponibilidade jurídica ou econômica” tem merecido ampla reflexão dos doutrinadores, ao ponto de o XI Simpósio Nacional de Direito Tributário do Centro de Estudos de Extensão Universitária ter sido dedicado exclusivamente ao deslinde da questão, com mais de 200 tributaristas de todo o país se debruçando sobre a busca do conteúdo ôntico-jurídico da locução, após a conferência inaugural, que há 10 anos, o ministro José Carlos Moreira Alves profere, introduzindo os congressistas ao temas, naqueles Simpósios Nacionais.

A conclusão do plenário à pergunta:

“Que se entende por aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos de qualquer natureza?”

foi:

“Aquisição de disponibilidade jurídica de renda e proventos de qualquer natureza é a obtenção de direitos de crédito, não sujeitos à condição suspensiva.

⁷ José Luiz Bulhões Pedreira ao distinguir “fluxo” de “acrécimo” identifica o “acrécimo” como “acumulação” e não como “entrada”. Em verdade, a “acumulação” (visão estática) e a “entrada” (visão dinâmica) representam, sob o aspecto temporal, isto é, no momento de sua ocorrência, um *acrécimo*, vocábulo inclusive utilizado pelo legislador complementar para definir o suporte fático do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza. Assim se expressa o eminente jurista: “O sentido vulgar de renda é o produto do capital ou trabalho, e o termo usado como sinônimo de lucros, juros, alugueis, proventos ou receitas. A expressão “proventos” é empregada como sinônimo de pensão, crédito, proveito ou lucro. No seu sentido vulgar, tanto a expressão “renda” quanto a “proventos” implica a idéia de fluxo, de alguma coisa que entra, que é recebida. Essa conotação justificaria, por si só, a afirmação de que as concepções doutrinárias de renda pessoal que melhor se ajustam no nosso sistema constitucional são da renda como fluxo, e não de acréscimo (ou acumulação) de poder econômico ou de patrimônio líquido” (Imposto de Renda, Apec, pp. 2 a 21).

Aquisição de disponibilidade econômica de renda e proventos de qualquer natureza é a obtenção da faculdade de usar, gozar ou dispor de dinheiro ou de coisas nele conversíveis, entrados para o patrimônio do adquirente por ato ou fato jurídico (maioria).

Observação: minoria expressiva entende que a distinção entre disponibilidade jurídica e disponibilidade econômica é criticável e deve ser abolida pois uma e outra se confundem (*Caderno de Pesquisas Tributárias n.º 12*, Ed. Resenha Tributária/CEEU, 1987, p. 413/414)⁸.

Embora considere a expressão “disponibilidade econômica ou jurídica” infeliz — no que tenho o apoio do eminente ex-ministro do TFR, Sebastião dos Reis, visto que não há no mundo do Direito situação fática juridicizada, que não seja jurídica, com o que a disponibilidade econômica é necessariamente, jurídica — a resposta do encontro nacional de Ministros, Desembargadores, Juízes, membros do Ministério Público, agentes do governo, professores universitários e advogados, *para efeitos deste parecer*, sinaliza, claramente, que a disponibilidade econômica representa um “fluxo” de bens ou direitos para integrar o patrimônio do adquirente por ato ou fato jurídico de hipótese esculpida em lei⁹.

8 O Caderno de Pesquisas Tributárias n.º 11 (Ed. CEEU/Resenha Tributária, 1986), que hospedou os trabalhos dos juristas convidados para escrever sobre o tema, teve a colaboração de Antonio Carlos Garcia de Souza, Antonio Manoel Gonzalez, Carlos da Rocha Guimarães, Gilberto de Ulchôa Canto, Gustavo Miguez de Mello, Hugo de Brito Machado, Ian de Porto Alegre Muniz, Ives Gandra da Silva Martins, José Eduardo Soares de Melo, Luciano da Silva Amaro, Ricardo Mariz de Oliveira, Wagner Balera, Waldir Silveira de Mello e Ylves José de Miranda Guimarães.

9 Escrevi: “A dicção complementar conforma o que seja o fato gerador do tributo. A expressão fato gerador, apesar de criticada, não é acientífica, posto que alberga a formulação hipotética da norma e sua concreção fática, de tal maneira que, por mais ampla, foi da preferência legislativa sua adoção. O fato gerador é a *aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica*, que se realiza na ocorrência da elevação patrimonial de valores, bens ou direitos relativos.

Por essa razão, explícita o legislador complementar que a renda e os proventos implicam, necessariamente, uma *aquisição*. A aquisição corresponde a algo que se acrescenta, que aumenta a patrimonialidade anterior, embora outros fatores possam diminuí-la. Por isto, o aumento, com sinônimo de fluxo, lhe é pertinente.

Por outro lado, o legislador complementar aclara que tipo de aquisição seria fato imponível do tributo questionado, ou seja, aquele das disponibilidades econômicas e jurídicas. O discurso corresponde, por decorrência, a uma limitação. Não a qualquer tipo de aquisição, mas apenas àquele correspondente à obtenção de disponibilidade econômica ou jurídica refere-se o comando intermediário.

Os intérpretes têm, algumas vezes, tido dificuldades em esclarecer o que seria disponibilidade jurídica, mormente ao se levar em consideração que o simples fato de uma disponibilidade econômica ter tratamento legal, tal tratamento a transforma também em disponibilidade jurídica.

Temos nos insurgido contra a impropriedade redacional, a partir da concepção de que não há objeto ajurídico no Direito. E distinguir, no Direito, situações a partir da adjetivação “jurídica” é tornar o gênero, espécie” (*Caderno de Pesquisas Tributárias*, vol. 11, ob. cit., p.265/266/267).

O acréscimo patrimonial decorrente deste ingresso é que gera a renda imponible pelo tributo respectivo. Uma disponibilidade de direitos e bens antes não existente no patrimônio do contribuinte e que ele venha a adquirir por força do trabalho, do capital ou de acréscimo diverso, constitui o fato gerador do imposto sobre a renda, delineado pela lei complementar e que deve ser regulado por lei ordinária.

Por elementar um “não-acréscimo”, um “não-fluxo”, uma “não-renda”, uma “não-aquisição de disponibilidade nem econômica, nem jurídica” não podem constituir fato imponible do imposto sobre a renda. Como “ficção jurídica” não é fato gerador de qualquer tributo, como já proclamou o IX Simpósio Nacional de Direito Tributário, à evidência, a primeira conclusão que se pode tirar, para efeitos deste parecer, é a de que apenas uma *real* aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica é fato gerador do imposto sobre a renda, sendo de densa ilegalidade e, por conseqüência, inconstitucionalidade, qualquer lei que pretenda tributar fato ou ato jurídico, que não exteriorize “aquisição de disponibilidade jurídica ou econômica”¹⁰.

A partir dessa primeira premissa, um segundo elemento merece reflexão, a saber: se a aquisição de disponibilidade econômica se processa a cada ato e fato ou por períodos.

A Súmula 584 do S.T.F., cuja dicção voltada para o imposto de renda incidente sobre o lucro das pessoas jurídicas, estava 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 referida Súmula surgiu a partir da concepção de que o fato gerador do imposto sobre a renda era complexo, isto é, correspondente à formação de uma ou inúmeras aquisições de disponibilidade apuradas, em determinado período. Assim, os fatos geradores, no Direito Tributário, seriam complexivos ou instantâneos, aqueles primeiros correspondentes a uma conformação temporal alongada do fato imponible, como ocorreria com o imposto sobre a renda, no regime das pessoas jurídicas, e estes últimos aos

10 “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)” (*Caderno de Pesquisas Tributárias n.º 10*, Ed. CEEU/Resenha Tributária, 1985, p.354).

impostos com fatos geradores singelos, delimitados na lei, como os que desenhariam a incidência do IPI ou ICMS¹¹.

A não-pacífica aceitação da dicotomia pretendida, assim como o perfil mais elástico que a legislação ordinária foi ofertando ao imposto sobre a renda, levou o STF e o TFR e alterarem, em parte, a Súmula 584, a partir do D.L. 1.967/82, que pretendeu retroagir a incidência da nova lei tributária a empresas com períodos anuais encerrados, pelo deslocamento do fato gerador do tributo para o início do ano calendário subjacente¹².

O acórdão do TFR, que foi hospedado pelo STF, da lavra do eminente jurista Sebastião dos Reis assim se refere à Súmula 584 e a inconstitucionalidade do D.L. 1.967/81:

“Tributário. Imposto de Renda. Decretos Leis n.ºs. 1.704/79 e 1.967/82. Ciclo de Formação do Fato Gerador. Correção Monetária.

A partir do CTN, o fato gerador do imposto de renda passou a identificar-se com a aquisição da disponibilidade econômica ou

11 Antonio Roberto Sampaio Dória ensina: “Para uma boa colocação da matéria, cumpre distinguir inicialmente os fatos geradores de tributos, sob o ângulo de sua ocorrência temporal, em três categorias: fatos geradores instantâneos, continuados e complexivos. A diferenciação tradicional, na doutrina, se limita a fatos geradores instantâneos e complexivos, mas julgamos necessário acrescentar uma terceira espécie, a dos fatos geradores continuados (característica dos impostos sobre o patrimônio), intermediária entre aquelas, sem a qual não se poderia adequadamente sistematizar o regime intertemporal de determinadas leis tributárias. Assim conceituamos as espécies indicadas: a) fatos geradores instantâneos são os que se verificam e esgotam numa específica unidade de tempo e, a cada ocorrência, dão origem a uma obrigação tributária autônoma; b) fatos geradores continuados são aqueles constituídos por uma situação permanente cuja continuidade, dentro da unidade temporal definida em lei, não origina novas obrigações tributárias; c) fatos geradores complexivos são aqueles cujo processo de formação se completa após o transcurso de unidades sucessivas de tempo” (*Da lei tributária no tempo*, Ed. Obelisco, São Paulo, 1968, p.140/141).

12 Ricardo Mariz de Oliveira ensina: “Toda essa jurisprudência, contudo tem aplicação apenas sobre os períodos encerrados até 1985. Para os períodos-base encerrados a partir de 1986, como a Lei n.º 7.450 estabeleceu períodos de apuração anuais ou semestrais, e deu tratamento inteiramente novo à matéria, se determinar uma data específica como sendo de ocorrência do fato gerador (tal como lhe seria permitido pelo parágrafo 2.º do art. 144 do CTN), o fato gerador ocorre na data em que se encerra cada período-base. Com a revogação da tributação semestral e o enquadramento de todas as pessoas jurídicas no regime anual pelo Decreto-Lei n.º 2.354/87, o fato gerador continua a ocorrer na data de encerramento de cada período-base.

Em vista disso, o imposto devido sobre cada período-base passou a ser regulado pela Lei em vigor na data de seu encerramento, e desde que tenha sido publicada até 31 de dezembro do ano anterior, nos casos em que tenha onerado o valor do imposto.

Portanto, ao contrário do que ocorria até 1985, novas Leis mais onerosas, publicadas após o início do período-base, não atingem os resultados auferidos nesse período, e a empresa adquire o direito de pagar o imposto de acordo com a Lei em vigor na data do fechamento do período publicada até 31 de dezembro anterior, quando mais onerosa”. (*in* Guia IOB — Imposto de Renda Pessoa Jurídica, vol.I, procedimento I.8).

jurídica do rendimento, no seu fluxo continuando até o encerramento do seu ciclo (art. 116, I), o que veio a afastar a legislação anterior, orientada no sentido de que a renda auferida no ano base seria apenas (padrão de estimativa) da renda ganha no exercício financeiro, ou simples valor de referência, apresentando-se hoje tal aquisição no período-base como próprio fato gerador. Inaplicabilidade da Súmula 584 do Alto Pretório, pois a mesma foi constituída à luz da Legislação anterior referida, em conflito com a sistemática do C.T.N. posterior e calçada em regime peculiar à pessoa física.

Precedente deste Tribunal e do Alto Pretório'' (DJU 28.5.87, AMS 102.554-RJ, 5ª Turma do TFR).

Luciano da Silva Amaro, já à época, defendia a tese de que os fatos geradores do imposto sobre a renda seriam exteriorizados pelas aquisições de disponibilidade em cada operação que implicasse o fluxo atrás referido, independente da apuração final, única forma de não tornar, nas hipóteses de devolução, o pretendido tributo arrecadado anteriormente, não um imposto sobre a renda, mas autêntico empréstimo compulsório¹³.

Por outro lado, neste período de farta alteração no regime do imposto sobre a renda, foi introduzida, pelos D.Ls. 2.027 e 2.031, a sistemática das antecipações do tributo devido no exercício seguinte, com a doutrina discutindo sua constitucionalidade, a partir da ocorrência ou não do fato gerador.

Aqueles que defendiam sua constitucionalidade só tinham um argumento — embora frágil, não em sua essência, mas à falta de tipicidade formal —, qual seja de que o fato gerador do imposto sobre a renda ocorreria a cada

13 "Nas XI Jornadas Latino-Americanas de Direito Tributário, promovidas pela ILADT e pela IBDF no Rio de Janeiro, de 15 a 20 de maio de 1983, sustentamos, por ocasião dos debates do Tema I, ligado ao fato gerador do Imposto de Renda, proposição no sentido da inconstitucionalidade da aplicação de lei nova, editada no curso de determinado ano, para disciplinar a incidência do imposto sobre a renda das pessoas físicas ou o lucro das pessoas jurídicas que sejam apurados no mesmo ano. No caso de pessoas jurídicas, portanto, seria inconstitucional, em nossa opinião, não só a aplicação da lei nova a lucros já apurados em balanços levantados anteriormente à data da lei, mas também aos balanços posteriores, relativos a períodos de apuração (exercícios sociais) já iniciados antes da vigência da lei.

Fundamos a assertiva exatamente em que o princípio da irretroatividade veda a imputação de efeitos jurídicos novos a atos ou fatos já ocorridos. O complexo de efeitos jurídico-tributários, v.g., da venda mercantil realizada pelo comerciante (ICM, imposto de renda) ou da venda civil de uma casa por pessoa natural (imposto de transmissão e imposto de renda sobre o ganho de capital) não pode ser dado por lei posterior àqueles atos'' (Luciano da Silva Amaro, *Caderno de Pesquisas Tributárias*, vol. 11, ob. cit., p.358/359).

operação de aquisição de disponibilidade no próprio exercício, em que a antecipação se desse, razão pela qual seria legítima, tendo sido hoje estendida das instituições financeiras para grande parte das empresas.

Ora, a aceitação de tal inteligência sobre as antecipações, sobre fortalecer a tese de Luciano da Silva Amaro, representaria, de rigor, a implosão total da Súmula 584 do STF, que declara que a ocorrência do fato gerador se dará ao final do exercício. Desta forma, ou a antecipação seria constitucional e a Súmula 584 do STF fora definitivamente — e não apenas parcialmente, afastada — ou a antecipação seria inconstitucional e a Súmula 584 permaneceria em parte regulando, no seu poder exegético, os fatos geradores do imposto sobre a renda¹⁴.

Nesta última hipótese, isto é, da ocorrência do fato gerador apenas ao final do período, à evidência, as antecipações de renda dentro do exercício representariam incidência de imposto sobre a renda sem ocorrência o que violentaria o artigo 114 do CTN, assim redigido:

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

Em última análise, seria impossível antecipar um imposto incidente sobre a renda, sobre um “não fato gerador”, que ocorreria apenas ao fim do exercício¹⁵.

14 Escrevi: “Desta forma, o fato gerador da obrigação tributária não se completa no início do exercício financeiro, mas exclusivamente no momento de aquisição da disponibilidade, conforme preceitua — não a lei ordinária — mas a lei com eficácia de complementar, que é o CTN, em seu art. 43. Não fosse assim, as antecipações que a empresa recolheu seriam necessariamente “atributárias”, pois não teriam a forma nem de imposto, nem de taxa, nem de contribuição especial, nem de empréstimo compulsório, nem de contribuição de melhoria, pois nenhuma lei poderia obrigar ao recolhimento de um tributo antes de ocorrido seu fato gerador.

Ora, se ainda não ocorreu o fato gerador, na interpretação dos dignos ministros, antes de 1º de janeiro, como justificariam as antecipações de um tributo sem fato gerador? Que título se poderia dar às referidas importâncias recolhidas para o fisco? Seria um “tributo bastardo”, isto é, não “gerado oficialmente”? Criar-se-ia o princípio da ilegalidade tributária pelo qual o imposto de renda não gerado para efeitos da arrecadação já existiria? Uma espécie de imposto fantasma, que teria ocorrido sem ocorrer, nascido sem nascer, gerado sem ser gerado?” (*Direito Empresarial — Pareceres*, 2ª ed., Forense, 1986, p.152/153).

15 Aliomar Baleeiro ensina: “Os autores do Direito Tributário, inspirando-se talvez, na noção de tipicidade do Direito Penal, racionalizam o caráter desse fato jurídico, batizando-o com o mesmo nome desse ramo jurídico, ou com outros, conforme a língua (Tatbestand, dos alemães, e fattispecie, dos italianos; fait générateur, dos franceses; hecho imponible de espanhóis e hispano-americanos e também do prof. italiano D. Jarach, autor de valiosa monografia com esse título; pressuposto de fato, suporte fático; fato-condição, de Damerville.

No Brasil, coincidindo com a Constituição de 1946, talvez pela divulgação de estudo de G. Jèze sobre a matéria, consagrou-se a expressão francesa, às vezes criticada, “fato gerador” acolhida

A própria teoria do empréstimo compulsório — que desaparecia no momento em que o fato gerador ocorresse, com a imediata compensação do dinheiro a ser devolvido pelo Fisco com o imposto a ser recolhido pelo contribuinte — não se sustentaria, visto que os arts 18, § 3º e 21, § 2º, inciso II, da E.C. nº 1/69 apenas permitiam sua adoção em casos especiais e excepcionais, claramente justificados em lei, ao ponto de o D.L. 2.147/83, que instituiu o empréstimo compulsório sobre calamidade pública a partir do imposto sobre a renda das pessoas físicas de 82, ter sido considerado inconstitucional pelo S.T.F.¹⁶.

Acresce-se que a adoção do sistema de bases correntes para as pessoas físicas, assim como o aperfeiçoamento do regime das fontes, levou ao enfraquecimento absoluto da teoria do fato gerador complexo da Súmula 584 do STF, já em parte reconhecido pela própria Corte Suprema no caso retro-referido, sobre dar um novo perfil ao multifacetado tributo, com o que a teoria da sucessão de aquisições de disponibilidade passou a ganhar força, mormente após o advento da nova Constituição, que, expressamente no artigo 150, inciso III, letra a declarou:

“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”¹⁷.

pelos Tribunais, inclusive pelo S.T.F., e depois pelo próprio legislador em alguns diplomas, inclusive a Constituição.

Se o Direito Fiscal assenta no conceito de obrigação tributária, esta, por sua vez, assenta no conceito do fato gerador do tributo. O legislador brasileiro reconhece no § 5º do art. 18, da Constituição, quando autoriza à União instituir outros impostos “desde que não tenham base de cálculo e fato gerador idênticos aos dos impostos previstos...”

E o Cód. Trib. Nac. não só definiu o fato gerador de cada tributo previsto na Constituição, mas o art. 113 estatui que a obrigação tributária ou penalidade “surge com a ocorrência do fato gerador” (*Direito Tributário Brasileiro*, 10ª ed., Forense, 1981, p.454/455).

16 Os artigos 18 § 3º e 21, § 2º, inciso II da E.C. nº 1/69 tinham a seguinte dicção:

“Art. 18. § 3º: Somente a União, nos casos excepcionais definidos em lei complementar, poderá instituir empréstimo compulsório”;

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

II. empréstimos compulsórios, nos casos especiais definidos em lei complementar, aos quais se aplicarão as disposições constitucionais relativas aos tributos e às normas do Direito Tributário”.

17 Sacha Calmon Navarro Coelho ensina: “A irretroatividade das leis, salvo quando interpretativa ou para beneficiar, é princípio geral do Direito, e não seria necessário o constituinte mencioná-lo na parte das vedações ao poder de tributar.

Ocorre que em face de peculiaridades de nossa recente experiência jurídica fez-se necessária a sua menção expressa no capítulo do Sistema Tributário.

Ora, ao falar o constituinte em fato gerador ocorrido, eliminou a retroatividade permitida para os fatos geradores ocorridos e pendentes de uma apuração final, a meu ver, afastando, por inteiro, a aplicação da Súmula 584 do STF ao imposto sobre a renda, a partir de 1988.

Com efeito, rezava o artigo 105 do CTN 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 completa nos termos do art. 116”¹⁸.

Paradoxalmente, a jurisprudência brasileira vinha consagrando, em tema de imposto de renda, a retroatividade da lei fiscal.

A Súmula 584 do STF dispunha: “Ao imposto de renda calculado sobre os rendimentos do ano-base aplica-se a lei vigente no exercício financeiro em que deva ser apresentada a declaração”. Como se sabe, o imposto de renda no Brasil, das pessoas físicas e jurídicas, salvo determinadas exceções, como mudança para o estrangeiro, encerramento de atividades e outras, está estruturado pelo dualismo: ano-base/ano da declaração. No ano-base, 1º de janeiro a 31 de dezembro, ocorrem os fatos jurídicos. No ano da declaração, o contribuinte recata os fatos tributáveis, aproveita as deduções, compensa os créditos fiscais, dimenciona a base impositiva, aplica as alíquotas, obtém o *quantum* devido e recolhe o imposto, sob a condição suspensiva de, *a posteriori*, o Fisco concordar com o imposto declarado. Em caso de recolhimento a menor, ocorrerão lançamentos suplementares.

É intuitivo na espécie que o aspecto temporal da hipótese de incidência dá-se em 31 de dezembro, do ano-base, porque o “fato jurídico” do imposto de renda é continuado. Em 31 de dezembro cessa o movimento e tudo cristaliza-se. O filme em exibição desde o 1º de janeiro chega ao fim (no último átimo de tempo do dia 31 de dezembro de cada ano-base). Nesta data, temos o irreversível. No ano do exercício da declaração o que se tem é o relato descritivo e quantitativo dos fatos jurídicos (suporte da tributação).

Para satisfazer o princípio da anterioridade, é necessário que a lei de regência do imposto de renda seja a vigente em 31 de dezembro do ano anterior ao ano-base, pois teriam os contribuintes a prévia informação do quadro legal que regularia as suas atividades tributárias, antes de ocorrerem...

A súmula do STF, no entanto, entendia o contrário, impressionada por uma polêmica acadêmica (mas não só por isso) que discutia sobre o *dies ad quem* do período aquisitivo da renda, se em 31 de dezembro do ano-base ou em 1º de janeiro do exercício seguinte (exercício da declaração). Academicismo irritante, pois o importante é e sempre será, o contribuinte saber antes de realizar as suas atividades, o quadro jurídico de regência dessas mesmas atividades, o que leva à tese de que só o dia 31 de dezembro seria, ético e juridicamente o dia apropriado. Caso contrário, falar em princípio da anterioridade traduziria enorme toleima, a crer-se na seriedade e nas funções do princípio. Interessa aos jogadores de um time qualquer, de um esporte qualquer, jogar a partida sem saber das regras? E só tomar conhecimento delas após o jogo no vestiário? Privilegiado é o árbitro. Pode *valorar a posteriori* o vencedor e os vencidos.

Ora, tal era a situação do IR no Brasil antes da Constituição de 1988. Vale dizer, o IR não só não respeitava o princípio da anterioridade como tornava o imposto retroativo, contra um princípio geral do Direito universalmente aceito e praticado” (*Comentários à Constituição de 1988 — Sistema Tributário*, Forense, 1990, p.321/322/323).

18 Escrevi: “O inc. III, a, faz menção à irretroatividade impositiva. O Direito anterior não era tão claro. O nosso antigo anteprojeto (IASP-ABDF) era melhor e melhor protegia o contribuinte, como ocorria, também, com o da Subcomissão de Tributos.

De qualquer forma, o texto aprovado é superior, no que concerne à irretroatividade, se tomada por referência a Constituição anterior.

Por ele, se as pessoas tivessem realizado negócios jurídicos, perfeitos e acabados com terceiros do dia 1º de janeiro a 30 de dezembro, calculando uma determinada parcela do imposto sobre a renda a pagar pela disponibilidade adquirida à luz do Direito vigente, e viesse uma lei alterar o nível de incidência no dia 31 de dezembro para entrar em vigor no dia 1º de janeiro, deveriam suportar a nova imposição sem possibilidade de ressarcimento de terceiros, pois que a lei a observar não seria aquela vigente à época das operações, isto é, da ocorrência dos fatos geradores pendentes, mas sim aquela do fato gerador completado pelo encerramento do balanço, desde que a cobrança fosse feita no exercício subsequente.

O art. 150, inciso III, letra a, veio, todavia, como norma de limitação ao poder impositivo, declarar, pela primeira vez, em texto constitucional para o sistema tributário, que qualquer que seja o fato gerador ocorrido (completo ou pendente), a lei incidente não será a futura, mas a vigente quando de seu nascimento¹⁹.

Tais considerações possibilitam-me já chegar a duas outras conclusões, a saber:

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 — inclusive a legislação que criara os popularmente denominados “carnês-leão” e “tri-leão” — à evidência, todos 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 poderá ser atingido em relação a todas as entradas e saídas anteriores à lei que a houver instituído. 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. O art. 105 do CTN, que cuida dos fatos geradores pendentes, foi revogado pela nova ordem constitucional” (*Sistema Tributário na Constituição de 1988*, Ed. Saraiva, 1990, 2ª ed., p.137/138/139/140).

19 O XI Simpósio Nacional de Direito Tributário, por seu plenário concluiu: “Questão 2.1: À vista da irretroatividade das leis tributárias, a norma legal que crie ou aumente imposto de renda pode ser aplicada a fatos ou atos jurídicos anteriores, quando integram a materialidade do fato gerador em formação, ou afetem sua base de cálculo?”

Resposta: À vista da irretroatividade da lei impositiva, o preceito legal novo não pode ser aplicado a fatos ou atos anteriores à data da vigência da norma, ainda que eles se conjuguem com outros, posteriores à norma, para o aperfeiçoamento do fato gerador periódico do imposto de renda (unânime)” (*Caderno de Pesquisas Tributárias nº 12*, Ed. CEEU/Resenha Tributária, 1987, p.414).

- a) a aquisição de disponibilidade do imposto sobre a renda se faz pela sucessão de fatos ou atos capazes de permitir tal aquisição, sendo a apuração final singela forma de quantificação do nível real da imposição;
- b) a lei tributária aplicável é aquela vigente a cada ocorrência de uma aquisição de disponibilidade, sendo impossível a retroação *in pejus* de lei posterior que atinja fatos ou atos definitivos e geradores da referida aquisição²⁰.

Mister se faz, agora, um rápido parêntesis na análise que venho desenvolvendo sobre o perfil do imposto sobre a renda, para tecer algumas breves considerações a respeito da correção monetária.

De início, é importante acentuar que a expressão não é feliz, visto que moeda não se corrige. Seu valor nominal continua sempre o mesmo. A correção ocorre sobre seu valor real para efeitos referenciais, o que vale dizer, recompõe o valor referencial da moeda em outra expressão numérica, para que não haja perda de substância de seu indicador.

Corroendo a inflação o valor nominal da moeda — e perversamente se elevada —, o remédio da indexação permite que os patamares relacionais de bens, serviços, preços e dinheiro se equilibrem permanentemente, nada obstante o efeito realimentador da inflação que qualquer indexador oficial produz²¹.

20 Escrevi: "À irretroatividade se acrescenta o princípio da anterioridade, que proíbe que o imposto seja cobrado no mesmo exercício em que foi instituído. Sem a irretroatividade, a anterioridade seria inútil, posto que uma lei criada em 31/12, poderia ser aplicável em 1/1, isto é, 24 horas depois, sem falar na utilização de expediente, já com foros de tradição em nosso país, de se produzir uma lei em pleno mês de janeiro, publicando-a no dia 31 de dezembro, com o curioso recurso de se atrasar a veiculação do Diário Oficial.

Parece-me, pois, que o princípio da anterioridade, unido ao da irretroatividade, garante os contribuintes, em relação aos impostos sobre o patrimônio e renda, não os excepcionando. Tal garantia parece mais eficiente que a ofertada pelo texto constitucional anterior, veiculado no artigo 153 § 29 assim redigido: "Nenhum tributo será exigido ou aumentado sem que a lei o estabeleça, nem cobrado, em cada exercício, sem que a lei que o houver instituído ou aumentado esteja em vigor antes do início do exercício financeiro, ressalvadas a tarifa alfandegária e a do 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". Garantem, todavia, muito menos que o capítulo correspondente do anteprojeto da Subcomissão. A própria Súmula 584 perde sentido à luz do novo texto constitucional, pois sua utilização implica retroatividade da lei tributária para atingir fatos geradores passados" (*Sistema Tributário na Constituição de 1988*, Ed. Saraiva, 3ª ed., 1991, p.140/141).

21 Arnoldo Wald, nesta linha, ensina: "Não defendemos a correção monetária com uma solução definitiva para todos os problemas do país. A solução real é debelar a inflação e, neste caso, não mais necessitaremos da correção monetária, pois se terá restabelecido a dupla função da moeda, da medida de valor e de meio de pagamento, de ponte entre o passado, o presente e o futuro.

A atualização monetária, portanto, ou a “indexação monetária” — título que depois de longa discussão Gilberto de Ulhôa Canto e eu convencemos viesse a ser adotado por nossos editores holandeses em livro que nos tinham encomendado para examinar o fenômeno inflacionário e corretivo do Brasil para os 137 países filiados à Internacional Fiscal Association — corresponde, em verdade, à forma mais eficiente de eliminar os efeitos da inflação sobre as relações de densidade econômica de uma nação, seja no concernente aos contratos e pagamentos, seja no concernente à liquidação dos tributos²².

A atualização monetária, portanto, deve corresponder à inflação, da forma mais próxima possível, a fim de que distorções profundas e desequilibradoras de mercado não ocorram.

O constituinte pretérito, nas duas vezes que mencionou a expressão correção monetária, chegou, inclusive, a fazê-la acompanhar do adjetivo “exata”, a fim de que fosse afastada a “tentação manipuladora” por parte das autoridades. O atual, preferindo termos mais assecuratórios, fez menção a “preservação do valor real”²³.

Mas, enquanto houver inflação, a correção monetária se impõe para que o Direito não nos leve a cometer injustiças, em nome de um princípio no qual não acreditamos, que é a ilusão e a ficção da estabilidade do poder aquisitivo da moeda, que não está nem na Constituição, nem na lei. Ao contrário, a própria Constituição Federal reconhece a existência de alterações do poder aquisitivo da moeda.

Não sacrifiquemos a justiça a mitos, especialmente a mitos ultrapassados.

O Direito não é um mecanismo cego que possa ser utilizado para fins puramente econômicos. Ao contrário, ele é um instrumento inspirado numa finalidade ética e destinado a atendê-la. Ora, a correção corresponde, na realidade, a um imperativo ético baseado na boa-fé das partes e no respeito à vontade real delas” (*A Correção Monetária no Direito Brasileiro*, Saraiva, 1983, p.23).

- 22 O livro foi editado sob o título *Monetary Indexation in Brazil* (Ed. International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam, 1983), coordenando por Gilberto Ulhôa Canto, Ives Gandra da Silva Martins e J. van Hoorn e teve a colaboração de Roberto de Oliveira Campos, Gilberto de Ulhôa Canto, Raphael Bernardo D’Almeida Jr., Ives Gandra da Silva Martin, Henry Tilbery, Bernardo Ribeiro de Moraes, Geraldo de Camargo Vidigal, Cássio Mesquita de Barros Jr., Ada Pellegrini Grinover e Mauro Brandão Lopes.

- 23 Os artigos 153 § 22, 161 *caput* da E.C. nº 1/69 e o 184 *caput* da atual Constituição têm 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, facultando-se 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, resgatáveis 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”; “Art. 184. 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).

Desta forma, a indexação monetária, a correção monetária ou a atualização monetária deve sempre corresponder à perda de substância da moeda em face da inflação, sendo, portanto, à luz dos fatos e da lei maior e, na linha da linguagem preferida do ministro Magri, “imanipulável”.

E, neste contexto, já o legislador complementar antes mesmo da Constituição de 1967, declarava que a mera atualização monetária dos tributos não constitui elevação, estando o § 2.º do artigo 97, assim redigido:

“§ 2.º. Não constitui majoração de tributo, para os fins do disposto no inc. II deste artigo, a atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo”.

A jurisprudência, no mesmo toque, fortaleceu a exegese do dispositivo, declarando ser neutra a correção monetária dos tributos e impondo devolução, nas repetições de indébito das quantias recolhidas indevidamente, a tal título, com atualização monetária²⁴.

É que o tributo sendo uma dívida de valor, *desde que constante a previsão em lei*, deve acompanhar a perda de substância da moeda, na mesma proporção em que a atualização se faça dos ativos e fatos, cuja densidade econômica tenha idêntico tratamento.

Em outras palavras, a atualização monetária deve corresponder à perda de substância do valor da moeda, decorrente da erosão inflacionária.

Não cabe, no estreito limite deste trabalho, discutir aspectos laterais — embora relevantes — da correção monetária, tais como sua imposição antes do vencimento do pagamento do tributo sobre base de cálculo não corrigida, as limitações do Poder Tributante em ficar vinculado aos índices que elege,

24 “RE 84.350-SP. Relator Min. Leitão de Abreu. Recte. Fabril S.A. (Adv. Antonio Jacinto Calero Palma). Rec. do Estado de São Paulo (adv. Amaro Pedroza de Andrade Filho). Decisão: Conhecido em parte e nesta parte provido nos termos do voto do relator. Unânime — 2ª T.4 de junho de 1976.

EMENTA: Correção monetária na repetição de indébito fiscal. É devida, seja por via de interpretação extensiva, seja por aplicação analógica (CTN, art. 108, I) quando prevista em lei para o caso em que o contribuinte, ao invés de pagar para repetir, deposita para discutir.

Os juros moratórios na restituição do indébito fiscal contam-se a partir do trânsito em julgado da decisão definitiva que a determinar (CTN, art. 67, § único).

Honorários de advogados fixados de acordo com a lei processual (art. 22, § 3º, do C.P.C.). Recurso conhecido e provido, em parte” (A correção monetária de débitos fiscais perante o ordenamento jurídico brasileiro, Co-ed. Asociacion Argentina de Derecho Comparado, Asociacion Interamericana de la Tributacion e Ed. Resenha Tributária, 1976, p. 41).

sem que tal limitação se estenda à sociedade e outros aspectos, visto que, de rigor, fora do campo específico da questão formulada²⁵.

Para efeitos deste parecer, como quarta conclusão da análise que venho fazendo, mister se faz entender que a correção monetária deve corresponder à real inflação, com os índices que mais perto fiquem de uma aferição justa do incômodo fenômeno monetário.

É, pois, a correção monetária a singela medida da inflação.

Feito o parêntesis sobre correção monetária, volto a examinar um outro aspecto relacionado ao imposto sobre a renda que me parece essencial para o deslinde das questões apresentadas. É o que diz respeito ao balanço das empresas.

As demonstrações financeiras das empresas exteriorizam um retrato gráfico do período, em que exibem o que ganharam e o que perderam, a dimensão de seu patrimônio e seu nível de endividamento, assim como aquilo que pertence a seus acionistas e à própria empresa e aquilo que deverão recolher ou já recolheram aos diversos Erários²⁶.

25 Escrevi: "However, it could be asked whether it would be fair, at a time of adulteration of ORTN rates, to use lower calculations for tax debts and higher ones for recoupment of and undue debt? We think so, because the Tax Authority has the power of self-limitation since, in final analysis, it is the beneficiary of the imposition. The taxpayer, however, may not be jeopardized in his legitimate right to be compensated for what belongs to him by "precise monetary correction". The problem deserves analysis by the courts since it has not yet been examined by them, owing to the lack of precedents.

We raised the subject when invited to give a lecture on the matter in a Seminar held by the Federal University of Belo Horizonte, coordinated by prof. Washington Albino Peluso Albino de Souza. The audience included more than 500 students and had the participation of 15 lecturers of that University's Law School. At the end, everyone agreed that the most appropriate interpretation should be that explained above" (Monetary Indexation in Brazil, Inter. Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam, 1983, p. 45/46).

26 Em coletânea que coordenei com Geraldo de Camargo Vidigal, Roberto Pasqualin Filho assim interpreta o dispositivo: "A uniformidade no critério de avaliação dos fatos contábeis dessas contas do ativo e do passivo exigida pelo artigo 177, é que permite aos acionistas, administradores e terceiros interessados comparar, analisar e determinar, com alguma segurança, a situação patrimonial da sociedade na época de levantamento do balanço. Não seria possível essa análise se ficasse ao arbítrio de cada sociedade adotar critérios próprios, não uniformemente aceitos.

Os critérios de avaliação fixados pelos arts. 183 e 184 são de observância obrigatória por todas as sociedades por ações — e por todas as demais, que em razão de exigência da legislação do imposto sobre a renda são obrigadas a adotar os mesmos critérios. Além dos critérios legais desses dois artigos, a sociedade anônima também está obrigada à observância dos princípios de contabilidade geralmente aceitos, como indicado no art. 177. Não podendo adotar critérios contábeis outros que não os indicados nos arts. 183 e 184, para fins de sua escrituração mercantil, podem os acionistas ou terceiros interessados impugnar os resultados apresentados no balanço patrimonial, por contrários à lei, se a sociedade por ações deixar de aplicar as normas de avaliação indicadas nesses artigos. Nem mesmo a aprovação sem reservas das demonstrações financeiras e das contas dos administradores pela assembléia geral ordinária, como previsto no § 3º do art. 134, exonera a responsabilidade dos administradores e fiscais que firmaram o balanço patrimonial quando este utilizar critérios de avaliação dos elementos ativos ou passivos em desacordo com o disposto nos arts. 183 e 184.

Pelas normas contábeis, as empresas têm a sua radiografia comercial estampada nos balanços, servindo tais demonstrações financeiras, em grande parte, como radiografia fiscal, pois delas se extrai o conteúdo econômico dimensionável para incidência do imposto sobre a renda.

Pelo sistema brasileiro, o lucro real é definido após as exclusões e adições de valores sobre o lucro líquido, sendo elemento redutor de imposto a conta negativa de correção monetária, sempre que o patrimônio líquido seja superior ao ativo permanente, assim como elemento de acréscimo, a situação inversa, hipótese em que o imposto incide sobre um lucro inflacionário deferível, em grande parte²⁷.

Isto porque a responsabilidade civil dos administradores e fiscais pode sempre ser exigida quando procederem "com violação da lei" (art. 158, II), o que será o caso quando não aplicarem à escrituração mercantil os critérios de avaliação dos elementos ativos e passivos previstos nos arts. 183 e 184" (grifos meus) (*Comentários à lei das S.As.* vol. 4, Ed. Resenha Tributária, 192, p.169).

27 Como conferencista do XXXVIII Congresso da Internacional Fiscal Association, na ocasião disse, expondo trabalho preparado por mim e por Henry Tilbery, que: "The taxable basis of corporate income is corrected according to the method of integral adjustment within the following principles: The Price Level Accounting system in force in Brasil seeks to update the values of all the accounts appearing in the Balance Sheet to the price level in force at the date of the Balance Sheet. For this purpose, this method differentiates between monetary items and non-monetary items. Monetary assets and liabilities such as cash, bank deposits, customer's accounts, non-indexed bond, debts with suppliers do not need adjusting as their nominal values coincide with the real values. On the contrary, non-monetary items such as fixed assets, stock of products in process, and finished goods keep their intrinsic value and are "defended" against erosion of the value of the currency: however, they normally are recorded at historical cost, corresponding to the value of the currency at the time of acquisition. Therefore, these items should be adjusted to the value of the currency at the end of the financial year. In the same way, the net worth accounts should be adjusted, for the same reason. This is the meaning of Price Level Accounting which seeks to present all the items of the Balance Sheet Adjusted to the value of the currency at the date of the Balance Sheet.

These adjustments also serve the purpose of measuring the taxable result of the financial year not in currency of inconstant value, but rather in a currency unchanging purchasing power. The increase in value inflationary origin, that is, originating in the decrease in the value of the currency, is eliminated both from the year's operational results and from the capital gains of legal entities. The Brazilian system, in selecting the items to be indexed, not only distinguishes between monetary and non-monetary items, but furthermore attributes decisive significance to the criterion of the permanence of the various components of the patrimony — as distinct from rotating components. Within the Brazilian philosophy inventories of raw materials and finished goods, even though they are non-monetary assets, are not indexed due to their rotation. The current asset accounts may contain, apart from inventories, other non-monetary assets, but the law does not permit their indexation because they are not permanent. The underlying idea of the Brazilian system is that the undervaluation (due to inflation) which appears in the traditional, non-adjusted bookkeeping methods principally affects the non-monetary items which are permanent in the company. Therefore, the law requires the updating of their monetary expression by indexation: in principle, these are the Permanent Assets and the Net Worth Accounts.

On the other hand, there is no indexation of the Monetary Accounts because of the coincidence of their nominal value with the real value, nor of the non-permanent, Non-Monetary Accounts (Stocks of Goods in Trade, Temporary Investments etc), since the rhythm of their turnover generally avoids a discrepancy in their value of more serious proportions. In addition, this limitation in the list of items subject to monetary correction simplifies the practical workability of this method.

A existência de um patrimônio líquido superior ao ativo permanente re-trata um autofinanciamento da empresa, isto é, a utilização de recursos próprios para gerá-la, razão pela qual a diferença é contabilizada como prejuízo dos acionistas perante a inflação para manutenção operacional da sociedade. O ativo permanente superior ao patrimônio líquido veicula postura diferente, em que recursos de terceiros financiaram a sociedade, que passa a ter um lucro em face da inflação, o qual deve ser tributado.

Desta forma, a inflação descompassadora é corrigida pelos dois mecanismos de atualização monetária, gerando ou um “prejuízo inflacionário” ou um “lucro inflacionário”, a partir da radiografia que demonstra ter a empresa perdido recursos próprios para ser gerida, ou ganho sobre a inflação, com recursos de terceiros, pela elevação do nível de seu ativo permanente sobre o patrimônio líquido próprio²⁸.

Diante deste quadro, à evidência, a correção monetária que detecta o fenômeno inflacionário, deve ser, o mais possível, exata, deve ser real,

As previously explained, Current Asset Accounts are not included in the monetary correction of the Balance Sheet, even when dealing with non-monetary items. However, notwithstanding this peculiarity, the Brazilian system may be considered to be an Integral Adjustment method which falls within to his method's underlying philosophy.

This philosophy calls for the adjustment only to permanent non-monetary items, but deliberately refrains from adjusting items of more rapid turnover, as in the principal case of inventories of raw materials, products in progress, and finished products (Stock in trade)” (CEFIR — Revista do Imposto de Renda, nº 214, 1985, p.10/11).

28 Henry Tilbery ensina: “Na conta do Resultado entra não-somente o saldo da Conta de Correção Monetária do Balanço, isto é, a diferença líquida entre os débitos dos ajustes de Patrimônio Líquido e Créditos do Ativo Permanente, mas também as variações monetárias ativas e passivas de outras contas (Investimentos, Financiamentos etc.), sujeitas à variação cambial ou cláusulas de indexação. No procedimento técnico tais variações são mantidas nitidamente separadas da Correção Monetária do Balanço, não podendo ser confundidas com ela. Todavia é óbvio que seus efeitos também compõem o resultado tributável.

Como mencionado antes, o saldo devedor da conta de Correção Monetária do Balanço é dedutível para fins do IR, reduzindo o montante que seria resultado de *historical cost accounting* para um lucro real (ou, pelo menos — em tese — real) graças à aplicação do Price Level Accounting. Na realidade este saldo devedor corresponde à erosão do valor daquela parte dos recursos próprios, que são aplicados em recursos monetários no giro da empresa, indefesos contra a inflação. Por outro lado, também já frisado antes, o saldo credor da conta de Correção Monetária do Balanço, em princípio, é tratado como receita tributável. Este saldo credor provém do excedente das aplicações permanentes sobre os recursos próprios, ou seja, das imobilizações custeadas com Recursos de Terceiros.

No regime inflacionário a empresa devedora com estas aplicações lucra à custa do credor — mas lucra somente na medida em que as dívidas não forem ajustáveis por variação cambial ou cláusula de indexação. Se houver encargos financeiros desta natureza, o respectivo débito da variação monetária dos financiamentos neutraliza o crédito da correção monetária do balanço, pelo menos em parte. É por este motivo que a lei considera como “Lucro Inflacionário” o saldo credor da conta de correção monetária — não na sua íntegra — mas somente após deduzido o montante pelo qual as variações monetárias passivas excedem as variações monetárias ativas” (*A Correção Monetária no Direito Brasileiro*, ob.cit., p. 87/88).

adotando-se aquele índice que melhor espelhe a perda de substância da moeda. Não há possibilidade de, sobre o lucro ou o prejuízo inflacionário, adotar-se índices manipulados, que não reflitam a inflação, risco de se tributar como lucro um “não-lucro” que, de rigor, seria “prejuízo inflacionário”.

Em face da primeira conclusão deste parecer, a quarta conclusão a ela se vincula, de tal forma que os índices exteriorizadores da *inflação real* são os únicos de possível adoção para a correção monetária do balanço, risco de se ter uma “não-aquisição de disponibilidade”, como fato gerador do imposto sobre a renda²⁹.

Um último aspecto deve ser abordado antes que passe a responder as questões formuladas pela consulente e este, agora, referente ao princípio da tipicidade tributária. Pode-se-ia alegar que a manipulação dos índices, se de rigor, representasse uma correção indevida dos balanços, na prática exteriorizaria apenas um aumento da carga tributária, e se o poder tributante, respeitado o devido processo legal, pudesse aumentar o tributo, não poderia estar impedido de aumentá-lo de forma indireta, rebatizando os institutos privados. Em outras palavras, quem pode elevar as alíquotas, poderia, para obter o mesmo resultado, elevar a carga de forma indireta, fazendo com que os índices fossem manipulados para obter receita maior. O aumento tributário decorreria não da elevação da alíquota, mas da redução do nível de atualização monetária, com o que a mesma alíquota incidiria em parte sobre aquisições de disponibilidades e em parte sobre a inflação não-neutralizada nos balanços. Se, por lei fosse feito o aumento, seria constitucional, mesmo à custa de uma nova rotulação dos institutos de Direito Privado.

Se fosse flexível o tipo tributário, relativa a reserva da lei e extensível sua legalidade, à evidência, o argumento poderia prosperar³⁰.

29 Geraldo Vidigal ensina: “O princípio a orientar a matéria é claríssimo: o poder de compra de moeda dos pagamentos, em cada um dos momentos em que se cumprem sucessivas prestações obrigacionais, deve corresponder, tão precisamente quanto possível, ao poder de compra da prestação original correspondente, no momento em que se formou o contrato — e as flutuações no poder de compra externo das moedas são função das que observam em seu poder de compra interno e das variações no poder de compra da moeda externa adotada como padrão, ressalvados os aspectos não-monetários das variações nas relações de intercâmbio e as flutuações especulativas na procura e oferta das diferentes divisas, nos mercados internacionais.

Dispõem as autoridades monetárias de todos os elementos suficientes para decisões técnicas adequadas no plano das correções monetárias internas ou das correções cambiais; o acompanhamento dos níveis gerais de preços, no Brasil, como no exterior, faz-se com aproximação e rapidez suficientes para permitir implantação e execução de política de permanente adequação da nômima da moeda à correta execução das obrigações” (*A Correção Monetária no Direito*, ob. cit., p.294/295).

30 Escrevi: “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 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.

Em Direito Tributário, todavia, tal maleabilidade não é admissível, visto que o tipo é fechado, a legalidade é estrita e a reserva da lei absoluta. Se não bastasse este argumento, não cabe à lei tributária alterar o conteúdo, os princípios, as normas, os institutos de Direito Privado, mas apenas ofertar-lhes efeitos tributários. Os artigos 109 e 110 do CTN estão assim redigidos:

“Art. 109. Os princípios gerais de Direito Privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários”;

“Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de Direito Privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias”.

Deve-se esclarecer que, ao falar em princípios plasmados na Constituição, o que pretende o legislador complementar dizer é que *todos* os institutos de Direito Privado devem ser respeitados, visto que não há instituto,

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.

À 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, coordenada 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).

princípio ou norma de Direito Privado que não receba suas forças do Direito Constitucional³¹.

Ora, se a lei comercial determina que as demonstrações financeiras devem retratar, por inteiro, a correta situação da empresa, à evidência, tal retrato é o único que pode servir de base para os efeitos tributários, cuja lei, todavia, não pode exigir que tais demonstrações sejam falsas, não retratem a verdadeira situação da empresa, se exprimam em valores manipulados.

O artigo 183 da lei das sociedades por ações, por exemplo, é claro ao dizer:

“No balanço, os elementos do ativo serão avaliados segundo os seguintes critérios:

I. os direitos e títulos de crédito, e quaisquer valores mobiliários não classificados como investimentos, pelo custo de aquisição ou pelo valor do mercado, se este for menor; serão excluídos os já prescritos e feitas as provisões adequadas para ajustá-lo ao valor provável de realização, e será admitido o aumento do custo de aquisição, até o limite do valor do mercado, para registro de correção monetária, variação cambial ou juros acrescidos;

II. os direitos que tiverem por objeto mercadorias e produtos do comércio da companhia, assim como matérias-primas, produtos em fabricação e bens em almoxarifado, pelo custo de aquisição ou produção, deduzido de provisão para ajustá-lo ao valor de mercado, quando este for inferior;

III. os investimentos em participação no capital social de outras sociedades, ressalvado o disposto nos arts. 248 a 250, pelo custo de aquisição, deduzido de provisão para perdas prováveis na reali-

31 Paulo de Barros Carvalho explica: “Demais a liberdade de que desfruta o legislador tributário para disciplinar os efeitos jurídicos inerentes aos tributos, encontra um obstáculo poderoso e definitivo. É-lhe vedada a possibilidade de alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de Direito Privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias. Assim predica o art. 110 da lei 5.172/66. O imperativo não vem, diretamente, do preceito exarado no art. 110. É uma imposição lógica da hierarquia de nosso sistema jurídico. O empenho do constituinte cairia em solo estéril se a lei infra-constitucional pudesse ampliar, modificar ou restringir os conceitos utilizados naqueles diplomas para desenhar as faixas de competências oferecidas às pessoas políticas. A rígida discriminação de campos materiais para o exercício da atividade legislativa dos entes tributantes, tendo estatura constitucional, por si só já determina essa inalterabilidade. Em todo caso, não deixa de ser oportuna a lembrança que o art. 110 aviva” (*Curso de Direito Tributário*, Ed. Saraiva, 1985, p.62).

zação do seu valor, quando essa perda estiver comprovada como permanente, e que não será modificado em razão do recebimento, sem custo para a companhia, de ações ou quotas bonificadas;

IV. os demais investimentos, pelo custo de aquisição, deduzido de provisão para atender às perdas prováveis na realização do seu valor, ou para redução do custo de aquisição ao valor de mercado, quando este for inferior;

V. os direitos classificados no imobilizado, pelo custo de aquisição, deduzido do saldo da respectiva conta de depreciação, amortização ou exaustão;

VI. o ativo diferido, pelo valor do capital aplicado, deduzido do saldo das contas que registrem a sua amortização.

§ 1º. Para efeitos do disposto neste artigo, considera-se valor de mercado:

a) das matérias-primas e dos bens em almoxarifado, o preço pelo qual possam ser repostos, mediante compra no mercado;

b) dos bens ou direitos destinados à venda, o preço líquido de realização mediante venda no mercado, deduzidos os impostos e demais despesas necessárias para a venda, e a margem de lucro;

c) dos investimentos, o valor líquido pelo qual possam ser alienados a terceiros.

§ 2º. A diminuição de valor dos elementos do ativo imobilizado será registrada periodicamente nas contas de:

a) depreciação, quando corresponder à perda do valor dos direitos que têm por objeto bens físicos sujeitos a desgaste ou perda de utilidade por uso, ação de natureza ou obsolescência;

b) amortização, quando corresponder à perda do valor do capital aplicado na aquisição de direitos da propriedade industrial ou comercial e quaisquer outros com existência ou exercício de duração limitada, ou cujo objeto sejam bens de utilização por prazo legal ou contratualmente limitado;

c) exaustão, quando corresponder à perda do valor, decorrente da sua exploração, de direitos cujo objeto sejam recursos minerais ou florestais, ou bens aplicados nessa exploração.

§ 3º. Os recursos aplicados no ativo diferido serão amortizados periodicamente, em prazo não superior a dez anos, a partir do início da operação normal ou do exercício em que passem a ser usufruí-

dos os benefícios deles decorrentes, devendo ser registrada a perda do capital aplicado quando abandonados os empreendimentos ou atividades a que se destinavam, ou comprovado que essas atividades não poderão produzir resultados suficientes para amortizá-los.

§ 4.º. Os estoques de mercadorias fungíveis destinadas à venda poderão ser avaliados pelo valor de mercado, quando esse for o costume mercantil aceito pela técnica contábil”.

cabendo à lei tributária declarar de que forma incidirá o tributo, mas não de que forma tal retrato deverá ser apresentado, risco de provocar profundas distorções nas relações próprias do Direito Privado³².

O Direito Privado é inatingível por normas de Direito Tributário, que lhes pretendam dar novo perfil, por carecerem tais normas de força legal para tanto.

32 Nilton Latorraca ensina: “*Princípio do conservadorismo*: Qualquer procedimento que conduza ao registro de receita ou de rendimento inexistente, contrariará frontalmente o princípio consagrado pelo art. 201 da Lei 6.404/76, nos seguintes termos: ‘A companhia somente pode pagar dividendos à conta de lucro líquido do exercício, de lucros acumulados e de reserva de lucros; e à conta de reserva de capital, no caso das ações preferenciais de que trata o § 5.º do art. 17.

§ 1.º. A distribuição de dividendos com inobservância do disposto neste artigo implica responsabilidade solidária dos administradores e fiscais, que deverão repor à caixa social a importância distribuída, sem prejuízo da ação penal que no caso couber.

§ 2.º. Os acionistas não são obrigados a restituir os dividendos que em boa-fé tenham recebido. Presume-se a má-fé quando os dividendos forem distribuídos sem o levantamento do balanço ou em desacordo com os resultados deste.

Esse princípio conhecido como “conservadorismo” (do inglês, *conservatism*) é empregado na linguagem contábil para indicar uma posição cautelosa, ou prudente.

Segundo Paul Grady, do ponto de vista de princípios de contabilidade geralmente aceitos, o conceito de conservadorismo compreende duas idéias: — *receitas não devem ser antecipadas*; — *todos os passivos, ou perdas, devem ser contabilizados, mesmo que o valor da obrigação ou da perda ainda não seja líquido, isto é, mesmo que o valor ainda não seja determinado*.

A lei 6.404/76, adota o ‘conservadorismo’ como conceito fundamental, e vários princípios de contabilidade são estabelecidos em razão deste conceito.

Alguns exemplos desses princípios são: — é vedada a distribuição de lucro inexistente (art. 201); — as receitas só devem ser contabilizadas quando auferidas (§ 1.º do art. 187); — os direitos e títulos de crédito, e quaisquer valores mobiliários não classificados como investimentos, serão avaliados pelo custo de aquisição ou pelo valor de mercado, *se este for menor*. Será admitido o aumento do custo de aquisição, *até o limite do valor de mercado, para registro de correção monetária, variação cambial ou juros acrescidos* (art. 183, II); — os estoques de mercadorias devem ser contabilizados pelo valor de custo ou mercado, *qual o menor* (art. 183, II); — os encargos incorridos, já conhecidos, devem ser provisionados (art. 184); — os lucros, mesmo realizados, devem integrar a reserva de lucros a realizar, quando o respectivo crédito for realizável a longo prazo, ou quando não corresponderem a uma disponibilidade efetiva (art. 197)” (Direito Tributário — Imposto de Renda das Empresas, Ed. Atlas, 1988, p.128/129).

Assim, a pretendida objeção é inaceitável, visto que o aumento indireto da carga tributária pela manipulação de índices e da própria expressão das demonstrações financeiras, esbarra, de um lado, no tipo fechado e inextensível da lei tributária e, de outro, na impossibilidade de serem alterados os institutos próprios do Direito Privado por lei fiscal³³.

A elevação da carga tributária apenas é admissível pela elevação das alíquotas ou de base de cálculo anteriormente reduzida, desde que respeitados todos os princípios do artigo 150 da Constituição Federal, inclusive no que diz respeito ao princípio da anterioridade para o imposto sobre a renda, respeitada a nova inteligência da Súmula 584 do STF retroexaminada, ou seja, a concepção, à luz da irretroatividade da lei tributária, de que os fatos geradores pendentes ocorridos regem-se pela lei do momento de sua ocorrência e não daquele em que forem completados para meros efeitos de quantificação do tributo.

Como sexta conclusão, portanto, entendo que não há possibilidade de aumento da carga tributária, por via indireta, à custa da flexibilização do tipo tributário e da alteração de institutos próprios do Direito fiscal³⁴.

Isto posto, passo a examinar as questões formuladas, à luz das considerações retro-apresentadas.

Até a Medida Provisória nº 168/90, a inflação oficial brasileira era medida pelo IPC (Índice de Preços ao Consumidor), que, sem ser absoluto, era o que melhor retratava a perda de substância da moeda³⁵.

33 R. Tavares Paes ensina: "Princípios gerais de Direito Privado — Este dispositivo é complementado pelo art. 110. Procura o art. 109 estabelecer os lindes entre o Direito Tributário e o Privado e, como afirma o prof. Ruy Barbosa Nogueira, "teve dupla finalidade: afastou estes como meio supletivo da integração da lei fiscal e deixou esclarecido o aspecto das relações que o Direito Tributário mantém com o Direito Privado, ou seja, quando as categorias de Direito Privado estejam apenas referidas na lei tributária, o intérprete há de ingressar neste para bem compreendê-las, porque neste caso elas continuam sendo institutos, conceitos e formas de puro Direito Privado, porque não foram alteradas pelo Direito Tributário, mas incorporadas e, portanto, vinculantes deste" (Curso, cit., p.94). O preceito do art. 109 é corolário da adoção da interpretação econômica das normas tributárias" (*Comentários ao Código Tributário Nacional*, 3ª ed., Saraiva, 1986, p.121/122).

34 Yonne Dolácio de Oliveira ensina: "A reserva absoluta não é a que prepondera na maior parte do Direito porque a sua rigidez não satisfaz à dinamicidade da natureza humana e do próprio Direito, este reclamando mais flexibilidade de modo a atender às novas relações sociais que vão surgindo. Todavia, em áreas de Direito em que há maior pressão dos valores certeza e segurança, persiste a reserva absoluta. Este é o caso do Direito Tributário pois, como demonstra Pinheiro Xavier, o princípio da legalidade converteu-se em reserva absoluta de lei, no significado de que "mesmo em sentido material, deve conter não só o fundamento da conduta da Administração, mas também o próprio critério da decisão no caso concreto" (*Caderno de Pesquisas Tributárias*, vol. 6, Ed. Resenha Tributária, 1981, p.491).

35 O artigo 22 da Medida Provisória 168/90, da Lei nº 8.024/90, tem a seguinte dicção: "Art. 22. O valor nominal do Bônus do Tesouro Nacional — BTN — será atualizado cada mês por índice calculado com a mesma metodologia utilizada para o índice referido no artigo 2º, § 5º, da Medida Pro-

Com o advento da referida medida, o BTN, que estava vinculado ao IPC, dele se desatrelou, com o que, sobre ter-se apropriado compulsoriamente dos ativos financeiros da sociedade, o governo federal pela manipulação dos índices, reduziu, sensivelmente, o estoque de sua dívida, sem necessidade de pagá-la.

Ao ofertar para o mês de março o índice de 41 % para o BTN desatrelado, contra os 82 % do IPC, reduziu pela metade a correção de sua dívida, assim como os rendimentos do dinheiro apropriado indebitamente da sociedade, sobre ter, em medidas provisórias posteriores, exigido que a correção monetária dos balanços fosse feita pelo IRVF, que não media a inflação real, e não pelo IPC, que a media³⁶.

As sucessivas reedições da medida provisória apenas demonstraram, pelo seu não exame, que até a edição da Lei n.º 8.088/90 a pretendida obrigação inexistia, pois a reedição de uma medida provisória não recompõe o prazo da medida provisória expirada, visto que sua eficácia é perdida *ex tunc*, ou seja, desde a edição. Em outras palavras, a reedição de uma medida provisória apenas enseja a contagem de prazo a partir da reedição, não revitalizando as forças da medida anterior, que, ao ser extinta, deixa de existir no universo jurídico, inclusive quanto a seus efeitos³⁷.

Desta forma, as medidas provisórias retrocitadas, ao desaparecerem do mundo jurídico, à falta de regulação da matéria pelo Congresso Nacional, de rigor, perderam a eficácia desde sempre, o que vale dizer, nunca tiveram eficácia³⁸.

visória 154, desta data, refletindo a variação de preço entre o dia 15 daquele mês e o dia 15 do mês anterior.

Parágrafo único — Excepcionalmente, o valor nominal do BTN no mês de abril de 1990 será igual ao valor do BTN fiscal no dia 10 de abril de 1990”.

36 As Medidas Provisórias n.º 189, 195, 200, 212 e 237, esta última de 1.10.90, trataram da matéria e perderam eficácia, exceção feita à última, que se converteu na lei n.º 8.088/91.

37 O *caput* do artigo 62 da Constituição Federal tem a seguinte dicção: “Em casos de relevância e urgência, o presidente da República poderá adotar medidas provisórias, com força de lei, devendo submetê-las de imediato ao Congresso Nacional, que, estando de recesso, será convocado extraordinariamente para se reunir no prazo de cinco dias”.

38 Escrevi: “Desta forma, permitiu, o constituinte, que o Executivo, em casos excepcionais, possa legislar provisória e precariamente, subordinado ao Congresso, que não só tem poderes para transformar o ato presidencial em lei, como alterá-lo, rejeitá-lo e, por consequência, regular os efeitos já produzidos. De lembrar-se que a provisoriedade do frágil veículo legislativo outorgado é tão grande, que a rejeição implica a desconstituição das relações jurídicas pelas medidas tratadas e a regulação das consequências provocadas pelo desfazimento daqueles comandos normativos.

O constituinte, portanto, manteve o pleno poder legislativo no Congresso e, na linha das Constituições mais modernas, ofertou, para casos delimitados, um frágil poder de legislar ao Executivo. Assim é que, na revogação de normas emanadas do próprio Poder Legislativo, seus efeitos são *ex nunc* e na de normas do Poder Executivo, os efeitos são *ex tunc* (*O Plano Brasil Novo e a Constituição*, Ed. Forense, Univ., 1990, p.91).

Apenas a partir de 1.10.90, isto é, da M.P. nº 237/90, convertida em lei, a exigência, se constitucional fosse, poderia valer. E isto se não se considerasse o prazo da lei 8.088/90, que entrou em vigor em 31.10.90.

De lembrar-se que o artigo 1º da lei nº 7799/89 declarava que a correção monetária do balanço deveria ser feita pelo BTNF e seus §§ 1º e 2º, vinculavam o BTNF à variação do IPC³⁹.

A alteração dos critérios para a correção monetária do balanço a partir de primeiro ou 31 de outubro, se constitucional fosse, à evidência, não poderia ser aplicada ao período de março a abril, posto que, à época, o índice aplicável continuava a ser o do IPC, por força do princípio da irretroatividade da lei, a critérios de correção já assegurados a todas as empresas por força do artigo 5º, inciso XXXVI e 150, inciso III, letra a da Constituição Federal⁴⁰.

Em outras palavras, a lei nº 8.088/90 não poderia alterar critério de correção, pois o de março e abril já representavam um direito adquirido para todos os contribuintes.

Como o § único do artigo 62 da Constituição Federal assim redigido declara:

“As medidas provisórias perderão eficácia, desde a edição, se não forem convertidas em lei no prazo de 30 dias, a partir de sua publicação, devendo o Congresso Nacional disciplinar as relações jurídicas delas decorrentes”

à evidência, retirou a eficácia das MPs. 189, 195, 200, 212/90, de tal forma que os critérios de outubro não poderiam alterar aqueles de março e abril, já assegurados para todas as empresas de todo o país⁴¹.

39 O artigo 1º e §§ 1º e 2º estão assim redigidos: “Fica instituído o BTN Fiscal, como referencial de indexação de tributos e contribuições de competência da União.

§ 1º. O valor diário do BTN Fiscal será divulgado pela Secretaria da Receita Federal, projetando a evolução da taxa mensal de inflação e refletirá a variação do valor do Bônus do Tesouro Nacional-BTN, em cada mês.

§ 2º. O valor do BTN Fiscal, no 1º dia útil de cada mês, corresponderá ao valor do BTN, atualizado monetariamente para este mês, de conformidade com o § 2º, do art. 5º, da Lei 7.777, de 19.6.1989”.

40 O inciso XXXVI, artigo 5º, da Constituição Federal tem a seguinte dicção: “XXXVI — A lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada”.

41 É a opinião de Aleksas Juocys e Luciana Rosanova Galhardo, ao escreverem: “O IRVF, com índice de correção do BTN, tem sido divulgado com base no artigo 1º da Medida Provisória nº 189, de 30.5.1990. Esta MP não foi convertida em lei, tendo a questão do IRVF sido objeto de sucessivas reedições, através das Medidas Provisórias nºs 195, de 30.6.1990 (DOU 2.7.1990; 200, de 27.7.1990); e 237, de 28.9.1990 (DOU 1.11.1990).

Ocorre, todavia, que a alteração dos critérios de indexação implica uma correção do balanço inferior ao real, de tal forma que o “prejuízo inflacionário” transformar-se-ia em “lucro real”, pela contração do redutor de correção monetária, que ensejaria compensação menor do que a devida.

Ora, a transformação de um “prejuízo inflacionário” em lucro real por força da manipulação de índices provoca a incidência do imposto sobre a renda sobre uma “não aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica”, o que vale dizer, cria a incidência do imposto sobre a renda sobre uma “não renda”, o que o CTN, explicitador da Constituição Federal, não permite.

Por esta razão, é de notória, densa, inadmissível inconstitucionalidade, à luz das premissas atrás expostas, a manipulação dos índices, visto que, sobre ofender o princípio da irretroatividade da lei, da tipicidade fechada, da atualização monetária real, institui a incidência do imposto sobre a renda sobre uma “não aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica”⁴².

A criação do IRVF só veio a ter disciplina legal específica, através da Lei 8.088, de 31.10.1990 (DOU 1.11.1990). Esta Lei não é resultado da conversão expressa da MP nº 237, mas da tramitação desta última como projeto de lei.

Com isso, pode-se afirmar que o IRVF é índice ilegal, ao menos até a vigência da MP nº 237, ou até a vigência da Lei 8.088/90. Daí decorre que a variação do BTN, antes de outubro de 1990, deveria ser feita com base no IPC, e não com base no IRVF. Aliados a esses argumentos, podemos invocar, ainda, os princípios constitucionais da proteção ao direito adquirido, na legalidade tributária, da irretroatividade da lei fiscal e da anterioridade dessa lei ao fato gerador e ao exercício financeiro. Tais princípios estariam feridos ante a exigência de que a correção monetária do balanço seja feita de acordo com índices retroativos, inferiores aos expressamente previstos em lei, os quais não refletem a inflação e que, por isso, implicam majoração indevida da base de cálculo do imposto de renda” (Atualidades Jurídicas nº XXXIII, 02/91, Câmara de Comércio e Indústria Franco-Brasileira).

42 Sobre a irretroatividade das Medidas Provisórias do Plano Brasil Novo leia-se o seguinte acórdão do S.T.J.: “Mandado de Segurança Nº 517/DF (90.0007115-1).

Relator: Min. Garcia Vieira. Impetrantes: José Rafael da Silva Filho e outros. Impetrado: Min. Pres. do STJ. Adv. dr. Inocêncio Oliveira Cordeiro.

EMENTA: Constitucional. Mandado de Segurança. Reposição salarial de março/90 — Lei nº 7.730/89. Firmada a competência desta alta Corte de Justiça, repelidas as preliminares suscitadas pela Autoridade Coatora. A Medida Provisória nº 154, de 15 de março de 1990, convertida na Lei nº 8.030, de 12 de abril de 1990, só entrou em vigor a partir de sua publicação (16.3.90), não poderia retroagir para alcançar o direito já adquirido dos Impetrantes à reposição referente ao período de 16 de fevereiro a 15 de março de 1990, vigente a Lei nº 7.730/89, que determina o reajuste de acordo com a variação do IPC.

A MP 154/90, a Lei 8.030/90 e a Portaria 191-A da senhora ministra da Economia, Fazenda e Planejamento não proibem reposições de vencimentos, até em obediência ao princípio constitucional da irredutibilidade (art. 37, XI da C.F.).

Segurança concedida, por maioria.

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

Decide a Corte Especial do Superior Tribunal de Justiça, por maioria, repelir as preliminares suscitadas pela autoridade impetrada. No mérito, ainda, por maioria, conceder a segurança, na forma do relatório e notas taquigráficas constantes dos autos, que ficam fazendo parte integrante do presente julgado.

Custas, como a lei.

Brasília, 25 de outubro de 1990 (data de julgamento)” (DJ 28.11.90).

A “ficção” passa a ser o fato gerador do imposto de renda, no diferencial entre a correção real e aquela manipulada pela lei nº 8.088/90.

Entendo, pois, em face do que expus no início do parecer e da análise, embora perfunctória, da lei nº 8.088/90, que o índice devido para a correção monetária do balanço é o IPC e não o IRVF, sendo, pois, a referida lei, inconstitucional em sua manipulação do indexador⁴³.

Isto posto, de forma sintética, respondo, uma a uma, as questões formuladas pela consulente.

1.ª) O respaldo legal para a preservação do real patrimônio líquido e evitar a tributação sobre uma “não-aquisição” de disponibilidade econômica e jurídica está nos diversos dispositivos mencionados no corpo do parecer. O caminho judicial será a impetração de um mandado de segurança se se pretender apenas discutir o direito líquido e certo de se adotar o IPC como índice corretivo do balanço ou uma ação cautelar inominada seguida de ação ordinária de preceito declaratório da inexistência de relação impositiva pelo índice IRVF.

2.ª) A vinculação é evidente, não podendo a lei tributária alterar o desenho dos institutos do Direito Privado, apenas podendo ofertar-lhe efeitos tributários. Desta forma, no que diz respeito à veracidade das demonstrações financeiras não-manipuláveis, a lei tributária subordina-se ao perfil do Direito Privado, por força dos artigos 109 a 110 do CTN.

3.ª) O BTN é índice financeiro e tributário, que quando manipulado obriga apenas o Poder Tributante, mas não o contribuinte a ser a ele submetido.

4.ª) Sim.

5.ª) A vigência ocorreu em cada publicação, por trinta dias, perdendo, todavia, sua eficácia *ex tunc* a cada esgotamento do prazo. A eficácia da medida, se constitucional fosse, que não é, seria a partir de 31.10.90. Poder-se-ia também entender que a lei nº 8.088/90 seria de conversão da M.P. 237/90, com o que o prazo retroagiria para 1.10.90. Os diversos princípios violados já foram enunciados no corpo do parecer.

43 Está o artigo 1º da Lei 8.088/90 assim redigido: “O valor nominal das Obrigações do Tesouro Nacional (OTN), emitidas anteriormente a 15 de janeiro de 1989 (art. 6º do D.L. 2.284, de 10.3.86) e do Bônus do Tesouro Nacional (BTN) será atualizado, no primeiro dia de cada mês, pelo índice de Reajuste de Valores Fiscais (IRVF), divulgado pela Fundação Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), de acordo com a metodologia estabelecida em portaria do ministro da Economia, Fazenda e Planejamento. § único. O valor do BTN Fiscal do primeiro dia útil de cada mês corresponderá ao valor do BTN fixado para o mesmo mês”.

6ª) O IBRACON não tomou uma posição definitiva, embora admitisse o uso do BTNF como índice corretor. Sugere, todavia, que todas as empresas consultem seus consultores legais para definir o índice corretivo da inflação. A falta de uma conclusão inquestionável do IBRACON, cujo relatório afirma a perplexidade sobre a inteligência legal da alteração e não enfrenta os problemas legais, que transfere para os advogados da empresa, dificilmente seu posicionamento servirá de defesa para a Fazenda, pois não há posicionamento definitivo.

7ª) Depende do teor da proposição. Se a discussão ficar circunscrita à adoção de um índice reconhecidamente defasado, à luz de publicações respeitáveis, que provoque o aumento da tributação, por força da incidência sobre uma “não-renda” e uma “não-aquisição de disponibilidade”, à evidência, o Mandado de Segurança poderá ser utilizado, como veículo processual. Se a empresa, todavia, desejar provar o nível desta incidência indevida, o caminho, em face da necessidade de uma fase probatória, será a ação ordinária, precedida de cautelar inominada.

8ª) Em caso de insucesso, à evidência, todos os resultados teriam que ser revistos, visto que os índices de correção monetária do balanço seriam os do IRVF e não do IPC. E, à evidência, haveria reflexo futuro sobre todas as contas, inclusive sobre aquela das depreciações.

9ª) Pela jurisprudência dominante, sim. No passado houve variadas decisões nos dois sentidos. O depósito em juízo e em entidades financeiras da União (Caixa Econômica Federal), a meu ver, exime o contribuinte de qualquer acréscimo, lembrando-se que o próprio depósito administrativo da importância, também tem o condão de eliminar multas, correção e juros.

S.M.J.

São Paulo, 4 de abril de 1991



Trav. Rui Barbosa, 726 - Fone: (091) 225-0355
Belém - Pará

O oitavo volume de *A Constituição Aplicada*, preparada por um dos mais importantes juristas brasileiros, o advogado Ives Gandra da Silva Martins, reúne estudos sobre casos concretos e controvertidos levados à reflexão do autor.

Os pareceres deste livro versam sobre:

O princípio da autonomia de vontade

(art. 170, § único, da Constituição Federal)

Imunidades das Instituições de Assistência Social

(art. 150, inc. VI, letra c)

Os princípios da moralidade pública e da impessoalidade

(art. 37)

O fato gerador do ICMS

(art. 155, inc. I, letra b)

O princípio da livre iniciativa

(art. 170)

O princípio da patrimonialidade e o planejamento macroeconômico

(art. 174)

O fato gerador do IPI

(art. 153, inc. IV)

O fato gerador do Imposto de Renda

(art. 153, inc. III)