

Ives Gandra da Silva Martins

A  
CONSTITUIÇÃO  
APLICADA

3

EDIÇÕES CEJUP



A CONSTITUIÇÃO APLICADA  
VOLUME 3

**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  
**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 de Economia ☆  
Caderno de Direito Econômico

M386c

Martins, Ives Gandra da Silva.  
A Constituição Aplicada. -- Belém :  
CEJUP, 1991  
176p.

1. DIREITO CONSTITUCIONAL. I. Título.



CDU:342

**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

**A CONSTITUIÇÃO APLICADA**  
**VOLUME 3**



Série

*A Constituição Aplicada*

Volume 1 - 1989

Volume 2 - 1990

Volume 3 - 1991

---

Editores: Gengis Freire

e Ana Rosa Cal Freire

Capa: Genildo Mota

Direitos Reservados

1ª Edição - 1991



Composto e 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)

Telex (91) 2996 - FAX: (091) 241-3184 - Belém-Pará - CEP. 66.030

## SUMÁRIO

---

Contribuições Sociais	9
– artigos 146, 149, 150, 154 e 195 da C.F.	
Adicional do Imposto de Renda Estadual	
– artigo 155 da C.F.	31
Tratamento Preferencial para empresa brasileira de capital nacional	
– art. 171 § 2º da C.F.	50
Empresas brasileiras de capital estrangeiro e a mineração	
– artigo 176 da C.F.	68
Os limites dos Convênios Estaduais para ICMS – artigo 34 § 8º das Disposições Transitórias	89
Licenciamento de programas de Software em face do ICMS, IPI e II	
– artigos 152 e 155 da C.F.	111
Monopólio da União	
– artigos 173 e 177 da C.F.	134
Responsabilidade dos servidores públicos	
– artigo 37 § 6º da C.F.	158

## APRESENTAÇÃO

---

*O terceiro volume de A Constituição Aplicada vem confirmar a permanência de enorme gama de problemas que a Constituição de 1988 levantou neste período de sedimentação.*

*Como muitos outros juristas, tenho sido procurado para me manifestar a respeito das dúvidas e perplexidades que o novo texto desencadeou, sendo os pareceres, que venho publicando nesta coletânea, aqueles em que a responsabilidade de resposta é exclusivamente minha.*

*Os pareceres em que trabalhei com outros eminentes juristas, tais como Aires Fernandino Barreto, Fátima Fernandes de Souza Garcia, Henry Tilbery, Marilene Talarico Martins Rodrigues e Toshio Mukai pretendo publicá-los em livro separado da coletânea, posto que neles a responsabilidade da exegese ofertada é compartilhada.*

*Espero que o terceiro volume da série A Constituição Aplicada tenha a mesma aceitação dos anteriores.*

*IVES GANDRA DA SILVA MARTINS*

**AS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS INSTITUÍDAS  
PELA LEI 7.689/88 À LUZ DA CONSTITUIÇÃO  
FEDERAL – VIOLAÇÃO DO PRINCÍPIO DA  
IRRETROATIVIDADE (ARTIGO 150 INCISO III  
LETRA “A”) E DOS ARTIGOS 146, 149,  
154 E 195 § 4º DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL  
– DIREITO À PROVISÃO DO IMPOSTO SOBRE  
A RENDA POR FORÇA DE PENDÊNCIA  
JUDICIAL – PARECER**

---

**CONSULTA**

A consulente, por intermédio de seu eminente advogado, Dr. Luís Caselli Guimarães, propõe-me as seguintes questões:

1ª) A contribuição social (8%), criada pela Medida Provisória nº 22/88 e revitalizada pela Lei 7.689/88, incidente sobre o lucro das empresas, é constitucional ou não para a aplicação no corrente exercício?

2ª) Se inconstitucional, deve-se deixar de efetuar a provisão daqueles 8% ainda assim aplicar o artigo 10 da mesma lei, que determina a alíquota de 30% sobre o lucro real ou arbitrado, ou se deve aplicar a alíquota anterior (35%)?

3ª) Qual o caminho que deve ser adotado para a provisão do valor da contribuição, caso não seja concedida liminar em mandado de segurança sem depósito?

**RESPOSTA**

Quando de minha exposição para os senhores constituintes perante a Subcomissão de Tributos, que durou 3 horas entre palestra e debates, procurei realçar que o mais relevante instrumento de estabilização do sistema tributário é a lei complementar <sup>(1)</sup>.

---

(1) “O texto atual, ainda na versão da Subcomissão de Tributos, pretendeu ser pormenorizado e exaustivo quanto às hipóteses de normas gerais. Em entrevistas com o deputado Federal Dornelles e seus assessores procurei mostrar que, a retirada da esfera de lei

De rigor, com o espectro abrangente de lei integrativa, a lei complementar foi introduzida pela Emenda Constitucional nº 18/65, de forma tímida, ganhando densidade maior com a Constituição de 1967, que esclareceu as três funções que passaria a ter como elemento de sistematização do Direito Tributário Brasileiro.

Na ocasião, a preocupação maior residia à luz da contribuição dos 6 juristas que elaboraram o sistema anterior, a saber: Rubens Gomes de Sousa, Gilberto de Ulhôa Canto, Carlos da Rocha Guimarães, Tito Rezende, Gerson da Silva (médico) e Aliomar Baleeiro, sem prescindir da lembrança do saudoso Amílcar Falcão, que o influenciou, em dotar o país de um instrumental capaz de dar forma à amorfa legislação tributária existente, visto que os princípios constitucionais da Carta de 1946, com as modificações posteriores, era insuficiente<sup>(2)</sup>.

A tríplice função consagrada na interpretação pretoriana e a partir do discurso constante do artigo 18 § 1º, assim expresso:

“ § 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 ao poder de tributar”, tinha,

---

complementar, de algumas normas que seriam estruturalmente de lei complementar, representaria a eliminação de direitos e garantias individuais do contribuinte, pela transferência de tal competência normativa do legislador complementar para o legislador ordinário.

O ideal teria sido adotar a superior redação do texto anterior, mas, como fora aprovado na Subcomissão, entenderam os constituintes manter a redação inicial.

Nada obstante, sensibilizados, acabaram por alterar o espírito do artigo, acrescentando o advérbio “especialmente”, com o que a lista deixou de ser exaustiva, tornando-se apenas relação exemplificativa.

Um aspecto, todavia, foi positivo. Nos debates com constituintes e nos contatos não só com os membros da Comissão, mas também com o denominado grupo “Centrão”, que pediu a Hamilton Dias de Souza e a mim a preparação de um anteprojeto articulado (transcrito no Apêndice), concordaram e colocaram no texto o princípio de que nenhum tributo, qualquer que fosse a sua espécie, poderia ingressar no cenário jurídico sem que houvesse, antes, sua definição em lei complementar” (“O Sistema Tributário na Constituição de 1988”, Ed. Saraiva, 1989, pp. 90/1).

(2) O artigo 15 da E.C. nº 18/65 tinha a seguinte dicção: “ 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”.

nitidamente, a preocupação de ordenar o direito impositivo fiscal, pelo prisma das competências concorrentes e interpenetradas, que provocavam mais conflitos que soluções<sup>(3)</sup>.

Em minha exposição, procurei demonstrar que a lei complementar deveria ser simultaneamente uma garantia para a preservação do sistema e – mais do que isto – uma segurança para o contribuinte, cujo dever de pagar tributos necessita de parâmetros claros e bem definidos.

Os debates e as reuniões posteriores, com os deputados Fran-

---

(3) Escrevi no livro *Direito Empresarial* (Ed. Forense, 1986, 2ª ed., pp. 53/54/55) que:

“Tem-se discutido fartamente haver princípios constitucionais que superiores são a outros, de tal maneira que a República e a Federação, por serem inalteráveis por emendas, teriam seus suportes sobrevoando em importância aos demais comandos maiores, sujeitos à revogação, pelos mecanismos impostos pela própria lei magna.

A compreensão, todavia, dos dois pressupostos nem sempre tem sido feita à luz do espírito científico necessário – mesmo que aqueles que o façam se intitulem os únicos autorizados a definir o que seja ou não científico – com o que sua exegese costuma gerar mais confusões que soluções, sobre desestabilizar a coerente e sistemática contextura da ordem jurídico-tributária nacional.

Por essa linha de raciocínio e na busca de adeptos à sua particular visão do federalismo, aqueles que subordinam a totalidade dos dispositivos constitucionais aos dois princípios fundamentais, aceitam alguns e excluem outros, sob a alegação de que os expressos princípios constitucionais devem ser excluídos ou reinterpretados sempre que se choquem com os implícitos princípios decorrentes da Federação e da República por eles descobertos.

Adotam, não obstante o brilho intelectual de seus detentores, a máxima exegetica mais condenada por Ferrara ao dizer que o intérprete não pode alterar a lei para nela colocar o que lhe seja conveniente ou nela ler o que nela escrito não está, por questão de mera preferência doutrinária.

Um dos postulados dessa corrente tributária visa atingir os fundamentos da lei complementar, pretendendo nela ver apenas duas funções e sem perceber que representa a triplice destinação o mais fundamental aspecto do sistema tributário pátrio.

Negam seus propugnadores que possa a lei complementar estabelecer normas gerais, sob a alegação de que tal função desnaturaria a Federação, pois impedindo a vivência sem limites e barreiras dos entes federados em seu direito à irrestrita autonomia financeira, administrativa e política, e subordinando tal vivência à lei hierarquicamente inferior.

Não percebem, todavia, que todo o sistema constitucional tributário foi organizado em função da lei complementar, que, sobre impedir distorções, fortalece a Federação e a República.

Já longamente discorremos sobre a matéria, em parecer preparado para a prefeitura de São Paulo, onde, à luz de interpretação literal, histórica, lógica e sistemática, demonstramos ser a lei complementar a espinha dorsal do sistema brasileiro, em sua triplice função, na qual pontifica a de estabelecer normas gerais.

cisco Dornelles, José Serra, Benito Gama e Fernando Coelho e seus assessores, entre os quais Cezar Saldanha e Accioly Patury, permitiram que o perfil da lei complementar plasmado na Constituição, atendesse aos dois objetivos tanto mais que o risco, que alertei após a veiculação do anteprojeto da Subcomissão que poderia transformar a lista do inciso III do artigo 146 em *numerus clausus* e não em lista exemplificativa, foi afastado com a colocação do advérbio sugerido “especialmente”, com o que além daquelas normas gerais elencadas, outras que tenham o perfil de norma geral, por sua natureza, deverão receber tal tratamento legislativo<sup>(4)</sup>.

O que de mais relevante, todavia, há a acrescentar é que os constituintes sentiram-se sensibilizados pela tese de que se todos os tributos – sem exceção de nenhum – não tivessem sua definição plasmada em lei complementar, à evidência seria inútil tal lei, visto que, por leis ordinárias se poderia desestruturar todo o sistema, a partir dos variados enfoques que os poderes impositivos, ou seja, quase 5.000 Municípios, 26 Estados e Distrito Federal e a União, viessem a adotar no exercício de sua competência constitucional<sup>(5)</sup>.

---

Sendo a lei complementar, lei nacional produzida pelo Parlamento, com representação de todos os Estados e de substancial parcela de Municípios, por seus deputados e senadores, as Casas Legislativas, que o compõem, ao realizarem-na se despem das funções de Poder Federal para adquirir aquelas de Poder de toda a Nação”.

(4) A proposta, que escrevi com Hamilton Dias de Souza a pedido do denominado Grupo “Centrão”, tinha, no seu artigo “C”, a seguinte dicção:

“Art. C. 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 de direito tributário”.

(5) “Dois deputados federais da Oposição já haviam solicitado de Rubens Gomes de Sousa (1913-73) o preparo do anteprojeto de Código Tributário Nacional, que pretendiam oferecer à discussão do Congresso, quando o então ministro da Fazenda, Oswaldo Aranha, em 1953, disso teve conhecimento e interessou-se vivamente pelo plano, adotando-o e assegurando-lhe o prestígio do governo.

Requisitou da Universidade de São Paulo a presença daquele ilustre professor no Rio, onde, em poucos meses, redigiu o anteprojeto. O jurista escolhido reunia todos os títulos para ousada missão. Assinado prazo para críticas e sugestões ao texto publicado no Diário Oficial e em avulso, muitas centenas delas foram recebidas e apreciadas por uma Comissão composta de juristas e funcionários técnicos do Ministério da Fazenda (vide Parecer da Câmara, a seguir), sob a presidência do próprio ministro Aranha, que assim quis significar seu apoio à obra.

Com o relatório geral do prof. Rubens Gomes de Sousa, o projeto foi encaminhado pelo

A preocupação procedia em face da nitida autonomia administrativa, financeira e política que a Federação passava a receber dos senhores Constituintes, em oposição ao modelo concentrado da Carta Anterior.

A expressão que utilizei, embora forte, objetivava alertar os senhores constituintes – inclusive aqueles do Grupo denominado “Centro” – para o risco de um desenho frágil da lei complementar no texto supremo, salientando que, sem lei complementar defendendo as espécies tributárias, o sistema se diluiria. Seria esfrangalhado pela pressão de Estados e Municípios no alargar a competência que não têm ou pela tentativa da União em compensar as receitas perdidas sem perder atribuições<sup>(6)</sup>.

---

Governo à Câmara dos Deputados. Constitui com os trabalhos da Comissão um volume de 540 páginas, em formato grande do Departamento de Imprensa Nacional.

Depois de vários trâmites regimentais, recebeu parecer da Comissão de Justiça e Constituição, adiante reproduzido, abrindo-se o prazo para as emendas do Plenário.

Posto em pauta para deliberação, os sucessores de Oswaldo Aranha no Ministério da Fazenda manifestavam ao líder do governo o desejo de adiamento, porque pretendiam introduzir modificações. Estas nunca chegaram ao Congresso, prejudicando a votação do projeto nº 4.834, de 1954.

O Presidente H. Castelo Branco interessou-se por esse projeto e associou-o a seu plano de reestruturação do sistema tributário nacional, segundo diretrizes sugeridas pelos profs. Otávio Gouveia de Bulhões e Roberto Campos, ministros, respectivamente, da Fazenda e do Planejamento.

Foram divulgados dois anteprojetos de Emendas Constitucionais para esse fim e, provocadas as críticas e sugestões, afinal se fundiram num só, do que resultou a Emenda Constitucional nº 18, de 1965.

Rubens Gomes de Sousa, juntamente com Gilberto de Ulhôa Canto, assessorou o governo no preparo daquela Emenda, do ponto de vista jurídico-financeiro, e ambos foram encarregados de rever o projeto de Código Tributário, a fim de adaptá-lo ao novo sistema de receitas de 1965.

O novo projeto reuniu as disposições relativas a esse sistema às do projeto R.G. Sousa-Aranha na parte não atingida pela Emenda nº 18. Converteu-se afinal na lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.

O Ato Complementar nº 36, publicado no D.O. de 14/3/67, no art. 7º, deu-lhe a denominação de “Código Tributário Nacional” (“Direito Tributário Brasileiro”, 10ª ed., pp. 12/13/14).

(6) Vittorio Cassone ensina (“Sistema Tributário Nacional na nova Constituição”, Ed. Atlas, 1989, pg. 30): “De nossa parte, não temos dúvida em afirmar que a hierarquia é determinada pela competência material, isto é, competência para legislar sobre determinada matéria atribuída pela Constituição. Por isso mesmo, se a Constituição prevê, para certa matéria, a existência de lei complementar, e num segundo passo, em função dela, a necessidade de lei ordinária, a hierarquia será a seguinte: Constituição Federal – Lei Complementar – Lei Ordinária – (depois seguem as normas legais de caráter executório).

Contrariamente, se a Constituição remeter diretamente à lei ordinária, obviamente a hie-

O inciso III letra “a” é fruto destas muitas conversas, depoimentos e estudos, tendo, em minha opinião, se transformado no mais relevante princípio constitucional em matéria tributária, assegurador, de um lado, de sistema único, assim como, de outro, do direito dos contribuintes terem conhecimento pleno, em qualquer parte do país, das regras impostas pelos poderes tributantes a ela, entretanto, submetidos.

Tem o artigo 146 inciso III letra “a” a seguinte dicção:

“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;

.....”

Por ele, todos os tributos devem ter sua definição prévia estipulada por lei complementar. Não há lei ordinária instituidora de um novo tributo, qualquer que seja a espécie, que não deva ter sua prévia escultura legislativa traçada em lei complementar (7).

---

rarquia, na hipótese, será a que se segue:

Constituição Federal – Lei Ordinária.

Outras vezes, a Constituição prevê a Resolução do Senado Federal, antes de sobreviver da Lei Ordinária, hipótese em que haverá a seguinte hierarquia das leis: Constituição Federal – Resolução – Lei Ordinária”.

(7) O problema já vinha sendo sentido na velha ordem, como se pode ler da exposição de motivos do ministro Octávio Gouveia de Bulhões para introduzir o Sistema Tributário Brasileiro em 1966: “Os que acompanham os problemas financeiros estão acordes na urgência de um reexame dos impostos da Federação, com o fim de instituir-se um sistema compatível com os requisitos do progresso econômico do país. A multiplicação e a acumulação de incidências tributárias, a despeito da separação formal dos impostos, dificultam e oneram a produção. Os impecilhos ao progresso estão se tornando alarmantes. A Comissão de juristas e de técnicos, que preparou o projeto de sistematização tributária da Federação, diz com muita propriedade em seu relatório: “Desde 1891 vem sendo seguido o critério de partilhar tributos designados por suas denominações jurídicas usuais, posto que nem sempre pacíficas para os próprios juristas. Esse sistema tem provocado ou facilitado distorções econômicas que o crescimento das necessidades financeiras do poder público, e a conseqüente complexidade de onerosidade dos tributos federais, estaduais e municipais somente tendem a agravar. Exemplo dessa

afirmativa é a proliferação de figuras tributárias, concebidas em termos jurídico-formais com que os três governos têm procurado alargar o campo de suas competências e fortalecer o montante de suas arrecadações”; “Isto sem falarmos nas sobreposições de tributos, do

O constituinte foi claro ao dizer que a definição é *necessária* para todas as espécies, sem qualquer exceção.

Quanto aos impostos, todavia, exigiu o constituinte mais, na medida em que, além da definição, impôs à lei complementar a definição também da base de cálculo, do fato gerador e do contribuinte.

Não há imposto no sistema tributário a que não se imponha a obrigatoriedade de lei complementar anterior<sup>(8)</sup>.

O interessante, todavia, é que as mesmas exigências são colocadas para a conformação das contribuições sociais, como se pode ler no artigo 149:

“Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos artigos 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no artigo 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo”.

Verifica-se, de início, que o artigo encerra a polêmica acerca de terem ou não, as contribuições sociais, natureza tributária, polêmica essa suscitada pela E.C. nº 8/77. Agora, definitivamente consagrou-se sua natureza tributária. Mais do que isto, consagrou, o constituinte, serem as contribuições sociais espécies tributárias<sup>(9)</sup>.

---

mesmo ou de outro poder, economicamente idênticos, e disfarçados apenas pelas roupagens jurídicas de que o legislador os reveste. Pode-se mesmo dizer, sem exagero que existem hoje, no Brasil, mais tributos formalmente distintos que fatores econômicos aptos a servir de base à tributação” (“Direito Tributário Brasileiro”, Aliomar Baleeiro, 4ª ed., pp. 43/44).

(8) “A letra “a”, portanto, diz que a lei complementar cuidará: da definição dos tributos e suas espécies, mas em relação aos impostos, além da definição, faz menção à necessidade de previsão dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes. À evidência, devese falar em “tributo” e não, “tributos”, posto que o tributo é gênero do qual pendem as 5 espécies tributárias hospedadas pelo sistema.

Por entender que tal definição é estruturalmente uma norma geral, considero que também a definição dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes das demais espécies tributárias deve ser veiculada por lei complementar. O advérbio “especialmente” não exclui, antes inclui, por sua natureza e não por sua indicação, tais aspectos como reguláveis apenas por lei complementar também em relação às demais espécies” (“O Sistema Tributário na Constituição de 1988”, ob. cit. pp. 91/2).

(9) É longa a lista dos tratadistas que têm as contribuições especiais como tributos. Enumero alguns: Milton Campos (“Parecer”, RT 145/69); Aliomar Baleeiro (“Introdução à Ciência das

Fala o constituinte que compete à União *instituir contribuições sociais*, de resto terminologia adotada na lei 7.689, que declara em seu enunciado:

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

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

O constituinte, porém, exige que na instituição de contribuição social seja observado o disposto no artigo 146 inciso III da Constituição Federal, enquanto a lei 7.689 determinou que não se observasse o disposto no artigo 146 da lei suprema. O constituinte pretendeu que o sistema e o contribuinte fossem garantidos por uma escultura legislativa anterior estabelecida em lei complementar. O legislador ordinário determinou que a lei inferior se sobrepusesse à lei maior<sup>(10)</sup>.

Leu, o legislador ordinário, o artigo 149 da seguinte forma:

“Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais,

---

Finanças”, v. II/453, Rio, 1958, e “Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar”, 2ª ed., Rio, 1960, p. 264); Sylvio Santos Faria (“Aspectos da Parafiscalidade”, Salvador, 1965); A.B. Buys de Barros (“Ensino sobre a Parafiscalidade”, S. Paulo, 1965); Gilberto de Ulhôa Canto (“Alguns aspectos jurídico-constitucionais da Parafiscalidade no Brasil”, *Archivio Finanziario*, v. 5/36, Pádua, 1956); Alfredo Augusto Becker (“Teoria Geral do Direito Tributário”, S. Paulo, Saraiva, 1963, p. 349); Walter Barbosa Corrêa (“Contribuição ao Estudo da Extrafiscalidade”, S. Paulo, 1964); Geraldo Ataliba (artigo na RDA 86/16); Rubens Gomes de Sousa (“O imposto territorial urbano, a tributação extrafiscal e o artigo da Constituição de 1946”, RT 386/36); Antonio Roberto Sampaio Dória (“Discriminação de Rendas Tributárias”, S. Paulo, J.B., 1972, p. 194); Pontes de Miranda (“Comentários à Constituição de 1946”, 3ª ed., v. II/269, Rio, 1960, nº 3); Amílcar de Araújo Falcão (“Direito Tributário Brasileiro”, v. I/57, Ed. RT). Parece assim, não haver entre nós, qualquer estudioso que tenha chegado a conclusão diversa. Outra não é a situação na doutrina estrangeira (v. Inerosso I Premi di Assicurazione contro gli Infortuni del Lavoro e la Loro Natura Tributaria, 1954); Giannini (I Concetti Fondamentali del Diritto Tributario, Turim, 1956, p. 66); B. Concivera (Natura Tributaria di Alcuni Proventi degli Enti Minori, Milão, 1961, p. 255); Micheli (“Profili critici in tema di podestà d'imposizione”, *Revista di Diritto Finanziario de Scienza delle Finanze*, v. 23, t. I, 1954, p. 92); A. Berliri (Principi di Diritto Tributario, v. I/209-214, Milão, 1952); Giuliani Fonrouge (Derecho Financiero, v. II/816, Buenos Aires, 1962), a cuja relação devo acrescentar o sempre atual “Direito Tributário”, Ed. Saraiva, 1986 de Ruy Barbosa Nogueira.

(10) Miguel Reale escreve em parecer que me foi exibido (pg. 8), mas não publicado ainda: “Como é sabido, a figura da Lei Complementar somente surgiu com a Constituição de 24 de janeiro de 1967 (arts. 44 e segs.) quando o direito constitucional pátrio tomou consciência da amplitude que o *processo legislativo* alcançara nas constituições europeias do após guerra, reservando às chamadas Leis Orgânicas ou Complementares a função de disciplinar relações de caráter estrutural do Estado ou o campo das normas de validade geral”.

de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, *não se observando o disposto no artigo 146, III, ...*" (grifos meus).

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

Nada obstante o esforço pretendido, de revogação do discurso constitucional, a tentativa ordinária carece de forças, razão pela qual, suscitado o problema em nível judiciário, deverá ser fulminado<sup>(11)</sup>.

Por esta razão, o presidente da Comissão de Tributos, Orçamento e Finanças Públicas, deputado Francisco Dornelles, em sucessivas entrevistas à imprensa e em um programa de televisão, do qual participamos, entrevistados os dois pelo jornalista Ferreira Neto, declarou ser inconstitucional a lei 7.689/88, tendo ambos relem-

---

(11) Hamilton Dias de Souza sobre a lei complementar já escreveu: "Em principio todas as leis integrativas da Constituição são complementares, porque se destinam a complementar princípios fundamentais nela enunciados. Mesmo aquelas que completam a eficácia de normas auto-aplicáveis, contendo-as, podem compreender-se entre as leis complementares, em sentido amplo. Porém, a referência a elas feita na Constituição diz respeito àquelas expressamente nela previstas, sujeitas a quorum especial de votação e hierarquicamente superiores às demais leis. Tais destinam-se a atuar apenas as normas constitucionais que as prevêm expressamente, ou melhor, as leis complementares são apenas aquelas requeridas expressamente pela Constituição.

Paulo Sarazate define "como leis complementares aquelas que, aprovadas no mínimo pela maioria absoluta dos membros das duas casas do Congresso Nacional e observados, na sua elaboração, os demais termos de votação das leis ordinárias, têm por objeto regular os preceitos constitucionais cuja aplicação delas depende expressamente" ("A Constituição do Brasil ao alcance de todos", Freitas Bastos, 1967, pg. 233). Assinale-se, contudo, que tais leis integrativas da Constituição não podem, em nenhuma hipótese, a pretexto de completá-la, alterar, restringir ou ampliar o texto constitucional.

Para que uma lei seja considerada hierarquicamente superior às ordinárias não basta a forma de complementar. Necessário é que se alie a forma ao conteúdo. Aliás, Manoel Gonçalves Ferreira Filho bem explica tal problemática, citando Vedel, que, a propósito das leis orgânicas da Constituição francesa (semelhantes a nossas leis complementares) ensina que "são leis orgânicas as leis às quais a Constituição confere essa qualidade". Continua o ilustre constitucionalista prelecionando que "a Constituição enumera claramente em muitos de seus dispositivos a edição de lei que irá complementar suas normas relativamente a esta ou àquela matéria. Fê-lo por considerar a especial importância dessas matérias, frisando a necessidade de receberem um tratamento especial. Só nessas matérias, só em decorrência dessas indicações expressas, é que cabe a lei complementar" ("Curso de Direito Tributário", p. 29, coordenação geral minha, Ed. Saraiva, 1982).

brado as origens do dispositivo.

Por outro lado, o deputado José Lins, que foi relator do projeto do “Centrão” – que terminou prevalecendo sobre o da Comissão de Sistematização no encaminhamento ao Plenário da Constituinte (282 senadores) – em patético apelo, no dia posterior à aprovação da medida, pelo jornal “O Estado de São Paulo”, declarou ser inconstitucional a lei, mas que esperava que o patriotismo dos empresários os levasse a recolhê-la e não discuti-la em juízo<sup>(12)</sup>.

Sobre ser incoerente a postura do eminente parlamentar, não é certo que a melhor forma de auxiliar o país a sair da crise seja enfraquecer ainda mais o desestimulado setor privado, que em 1988 evoluiu negativamente em termos de crescimento do PIB, retirando-lhe receitas que os próprios parlamentares reconhecem indevidas.

As observações aqui apresentadas apenas visam demonstrar a convicção de parlamentares, envolvidos diretamente com a aprovação do texto constitucional vinculado ao sistema tributário, que consideraram a lei 7.689 inconstitucional.

A inconstitucionalidade, todavia, não é apenas esta.

Uma segunda inconstitucionalidade reside no fato de não se ter desrespeitado o disposto no § 4º do artigo 195 que diz:

“ § 4º A lei poderá instituir outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, obedecido o disposto no art. 154, I”<sup>(13)</sup>.

---

(12) “Um dos vice-líderes do PFL, deputado José Lins (CE), admitiu ontem ser inconstitucional a medida provisória, aprovada pelo Congresso, que institui a “contribuição social” sobre o lucro das pessoas jurídicas. Isso porque ela incide sobre “fato gerador” já ocorrido, isto é, sobre os lucros já obtidos pelas empresas, o que é vedado pela Constituição. Mas ele disse que votou a favor por considerar que, acima das considerações de constitucionalidade, “está o fato dramático da necessidade de se dotar a Previdência Social dos recursos de que precisa para fazer face aos seus novos encargos”. O deputado disse esperar que os empresários tenham também essa compreensão” (“O Estado de S. Paulo, 15/12/88, p. 37).

(13) Angela Maria da Motta Pacheco, ao considerar a lei 7689/88 inconstitucional, elenca os seguintes argumentos: “Diante do exposto passamos às conclusões:

1. A Constituição de 1988 ao criar o Sistema Tributário Nacional no Capítulo I do título VI – Da tributação e do orçamento – Arts. 145 a 162 – estabeleceu as suas regras básicas com harmonia e coerência, determinando a totalidade do campo potencial de cada tributo, limitando o poder de tributar, e distribuindo as rendas entre a União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

2. Os tributos são impostos, taxas, contribuições e empréstimos compulsórios tais como

O deputado Francisco Dornelles, um dos autores do dispositivo, entende que a nova contribuição social constitui típica receita para a qual se destinou o comando supremo atrás transcrito.

Ora, o artigo 154 tem a seguinte redação:

“Art. 145. A União poderá instituir:

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

---

melhor relatados em nº 3.1.

3. Compete exclusivamente à União o campo de incidência das contribuições – art. 149.

4. Como tributo as contribuições submetem-se às limitações constitucionais ao poder de tributar tais como irretroatividade, anterioridade específica de 90 dias e como tributo vinculado são instituídas pela União como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas.

5. O artigo 195 da Constituição refere-se ao financiamento da Seguridade Social. Se como vimos esta está integrada em termos de ação, de prestação de benefícios aos seus beneficiários, não foi integrada em termos de fontes de receita sendo possível até a criação de impostos pela União, na esfera de sua competência residual para atender ao custeio dessa seguridade.

6. A base de cálculo e o fato gerador são indissociavelmente vinculados à legalidade. A “contribuição social” do empregador sobre o lucro não corresponde à natureza jurídica da contribuição como tributo vinculado. Pelo contrário, sua base de cálculo, o lucro, é resultado da atividade empresarial específica do contribuinte.

7. Assim a “contribuição social” referida no art. 195, devida pelo empregador sobre o lucro, não tem o significado jurídico que o sistema tributário como um todo lhe confere, diferenciando-a de imposto e taxa. Refere-se na verdade a impostos, que uma vez criados podem ou não, conforme o caso, encontrar seu fundamento de validade na Constituição.

8. Não tendo a chamada “contribuição social” criada pela lei 7.689/88, seu fundamento de validade como “contribuição social” face à Constituição, indagou-se se o teria como imposto residual da União. A resposta também foi negativa pois o lucro líquido das empresas apurado durante 12 meses, que seria a base de cálculo dessa contribuição já o é do imposto de renda, especificamente do imposto de renda pessoa jurídica, atribuído na discriminação de renda à União. Meras diferenças de adições e subtrações não são elementos essencialmente diferenciadores para legitimar a sua criação.

Assim a contribuição social não encontra seu fundamento de validade, nem no art. 195, nem no art. 154-I.

9. Necessária é também a vinculação da “contribuição social” ao Sistema de Previdência. De acordo com os arts. 6º e 7º competirá a sua administração e fiscalização a Secretaria da Receita Federal, ferindo mais uma vez a Constituição.

10. A lei fere ainda, os princípios constitucionais da irretroatividade e anterioridade específica” (“Jornal Tributário”, nº 20, p. 11, dez/jan. 89).

O dispositivo, portanto, exige que os pressupostos para o exercício da competência residual da União, em matéria de impostos, sejam estendidos à instituição de novas contribuições sociais, além daquelas existentes no momento, algumas já incidentes sobre o lucro (PIS), faturamento (PIS) ou mão-de-obra (contribuições previdenciárias)<sup>(14)</sup>.

Lei complementar, portanto, se já não fosse obrigatória por força do artigo 149, sê-lo-ia por força do artigo 154 vinculado ao 195 § 4º, visto que se constitui em nova fonte de receita da Previdência.

Trata-se, pois, da segunda inconstitucionalidade.

Admitindo-se, todavia – para efeitos de mera argumentação – que a lei 7.689 fosse lei complementar, nem por isto deixaria de ser inconstitucional.

Com efeito, a terceira inconstitucionalidade reside em ser cumulativa a exigência com aquela do imposto sobre a renda. Incide a contribuição sobre o lucro das empresas também incidido pelo imposto sobre a renda<sup>(15)</sup>.

---

(14) O 2º encontro Regional Latino-Americano de Direito Tributário, realizado em Porto Alegre em 1976, cuidou das contribuições sociais, tendo o plenário concluído que: "I. Las contribuciones especiales son tributos con características propias que las distinguen de los impuestos y de las tasas.

II. Es necesario definir las contribuciones especiales en terminos juridicos, sin negar el valor de las ciencias prejuristicas, reconociendo al derecho su autonomia.

III. Es contribucion especial, el tributo vinculado cuya hipotesis de incidencias consiste en una actividad estatal dirigida al intereses general, pero que produce beneficio individual al sujeto pasivo.

IV. Es irrelevante para el reconocimiento juridico de las especies tributarias el destino que se de al producto de la recaudacion, pero la ley de creacion de la contribucion especial no debe asignarle un destino ajeno al financiamiento de la actividad estatal, que constituye el presupuesto de la obligacion.

V. Es tambien irrelevante la designacion que el legislador eventualmente atribuya al tributo que crea, para identificar una especie tributaria el interprete debe solamente considerar las características jurídicas propias de las especies.

VI. La ley puede designar sujeto activo a una persona distinta del estado conferiendole la capacidad para determinar y recaudar contribuciones en beneficio de las finalidades propias de dicha persona, observando el regimen tributario de cada estado" (pg. 28, *Manual de Contribuições Especiais*, Ed. Revista dos Tribunais).

(15) O artigo 2º da Lei 7.689/88 tem a seguinte dicção:

“Art. 2º. A base de cálculo da contribuição é o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda.

§ 1º. Para efeito do disposto neste artigo:

a) será considerado o resultado do período-base encerrado em 31 de dezembro de cada ano;

O artigo 154 não cuida, em verdade, do princípio da não cumulatividade com perfil assemelhado ao da teoria do valor agregado. Embora alguns intérpretes entendam que a referência é à técnica não cumulativa, parece-me mais lógica seja ela a tributos, mesmo de natureza diversa, que incidam cumulativamente sobre a mesma matéria tributável.

A cumulatividade, ou seja, a superposição de incidências constitui a terceira inconstitucionalidade<sup>(16)</sup>.

A quarta reside no ter o mesmo fato gerador do imposto sobre a renda, ou seja, a apuração do lucro de período, o que vale dizer que mesmo que a lei 7.689/88 fosse complementar, seria inconstitucional, à falta de fato gerador distinto de todos os outros impostos<sup>(17)</sup>.

---

b) no caso de incorporação, fusão, cisão ou encerramento de atividades, a base de cálculo é o resultado apurado no respectivo balanço;

c) o resultado do período-base, apurado com observância da legislação comercial, será ajustado pela:

1. exclusão do resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido;

2. exclusão dos lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita;

3. exclusão do lucro decorrente de exportações incentivadas, de que trata o art. 1º, § 1º, do D.L. 2413, de 10 de fevereiro de 1988, apurado segundo o disposto no art. 19 do DL 1598 de 26 de dezembro de 1977, e alterações posteriores;

4. adição do resultado negativo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido”.

- (16) Paulo de Barros Carvalho ensina: “Em compêndio, algo aparece com a força incontida dos enunciados verdadeiros: à fecunda e abundante sorte de implicações econômicas, contrasta a escassez da temática exclusivamente jurídica, ao menos no que fere o tópico da não cumulatividade, ou, de forma mais próxima, o tema do valor agregado. Neste ponto, a sabendas ou inconscientemente, o jurista se apegua à dialética de ciências alheias, esquecendo-se de deixar a bom recado a pureza metodológica de seu labor jurídico. Edifica sobre o nada e constrói no vazio, quando seria preferível reconhecer a figura constrita e de pequena relevância que o preceito da não cumulatividade determina, enquanto fator de composição do arquetipo da regra de incidência.

O papel da não cumulatividade, no arcabouço normativo do ICM, está jungido tão somente ao método de consideração do valor periódico de cada recolhimento. Nada tem que ver com a base de cálculo, que se congrega à alíquota para determinar o signo patrimonial correlativo à incidência tributária, em cada operação. E, refletindo no perfeito enquadramento que deve existir, entre base impositiva e critério material da hipótese, inevitável se torna a conclusão de que o ICM nenhuma semelhança guarda com categoria dos impostos, sobre o valor acrescentado, quando submetido a análise de teor eminentemente jurídico” (“Caderno nº 3 de Pesquisas Tributárias”, p. 355, coordenação geral minha, Ed. Resenha Tributária/CEEU, 1978).

- (17) Sérgio A. Frazão do Couto ensina: “A lei competente poderá criar outras fontes de recei-

A quinta inconstitucionalidade diz respeito à base de cálculo. Entendo que a única diferença entre a base de cálculo do imposto sobre a renda e a da contribuição social reside no fato de que a base de cálculo do imposto sobre a renda não o exclui como provisão dedutível, enquanto a da contribuição social o exclui, nos termos do artigo 2º da Lei 7.689.

Há um núcleo, todavia, comum de base de cálculo de ambos os tributos, que torna também inconstitucional a nova exigência<sup>(18)</sup>.

---

tas destinadas à expansão da seguridade social, desde que isso não implique em cumulação ou fato gerador já previsto na Constituição” (“A atual Constituição explicada”, Ed. CEJUP, 1988, p.193

- (18) Sobre a contribuição social, escrevi nos jornais “O Estado de São Paulo” e depois um outro artigo em “O Globo” sobre sua inconstitucionalidade dizendo no núcleo de ambos que: “A nova contribuição social é repetidas vezes inconstitucional. De início, reza o art. 149 da Constituição que nenhuma contribuição social pode ser instituída sem respeitar o disposto no art. 146, inc. III, do mesmo texto, estando assim redigido: “Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção do domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 196, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo” (o grifo é meu). Ora, o art. 146, inc. III, exige lei complementar para definir todos os tributos e todas as espécies tributárias tendo a seguinte dicção.
- “Compete 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; b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência de tributos; c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas” (o grifo é meu).
- A contribuição foi, todavia, instituída por medida provisória, que não substitui a lei complementar. É essa, pois, a primeira inconstitucionalidade.
- Por outro lado, o art. 195, § 4º, determina que a contribuição social nova, para ser criada, siga o rito do art. 154, inc. I, possuindo, ambos os dispositivos, o discurso que se segue:
- “A lei poderá instituir outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, obedecendo o disposto no art. 154, I.
- A União poderá instituir. . .
- “Mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição”.
- Ora, pela segunda vez, impôs a Constituição lei complementar para criação de uma nova contribuição social. Como esta criação se fez por medida provisória, temos aqui a segunda inconstitucionalidade”.

Uma sexta inconstitucionalidade diz respeito à retroatividade.

Os fatos geradores do imposto sobre a renda são penderes e, desde a nova Constituição, não mais atingíveis por lei posterior a seu nascimento e anterior à sua complementação. A Súmula 584 do STF assim redigida deixou de existir:

**“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”.**

Com efeito, reza o artigo 150 inciso III letra “a” que:

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

.....

III. cobrar tributos:

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

Todos os fatos geradores sem exceção são hoje inatingíveis pela retroatividade da lei. O artigo 105 do CTN, assim expresso:

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

Não mais vigora, à luz do dispositivo constitucional que consagrou a irretroatividade da lei<sup>(19)</sup>.

---

(19) Aliomar Baleeiro ensina: “Fato gerador pendente é aquele que se iniciou, mas ainda não se completou pela inexistência de todas circunstâncias materiais necessárias e indispensáveis à produção de seus efeitos ou desde que se não tenha constituído a situação jurídica em que ele assenta (art. 116 do CTN). Em tais termos, a lei nova, desde que vigente, alcança o fato gerador pendente. Mas não o alcançará se não realizadas ainda aquelas circunstâncias materiais necessárias e indispensáveis à produção dos efeitos naturais do tal fato ou se ainda se não constituiu a situação jurídica, que o legislador elegeu. O fato gerador pode ser complexo ou composto porque formado de vários elementos simultâneos ou sucessivos. Integra-se destes e, por isso, só está realizado quando os essenciais se realizam” (“Direito Tributário Brasileiro”, Ed. Forense, 10ª ed., p. 425).

Ora, todos os fatos geradores correspondentes à aquisição de disponibilidade jurídica que se completaram sem que a apuração do lucro do exercício tivesse ocorrido, desde o dia 1/1/88 não poderiam ser atingidos pela lei 7.689/88, se constitucional fosse.

Ocorre que a maior parte dos fatos geradores pendentes nasceram antes da vigência da nova Carta, isto é até 4/10/88, no que, se se configurasse a pretendida retroatividade, à evidência o artigo 150 inciso III letra "a" estaria ferido<sup>(20)</sup>.

Poder-se-ia examinar a extensão do § 6º do artigo 195, como sétima inconstitucionalidade, que projeta os 90 dias para a exigência do tributo após a promulgação da lei, objetivando preparar o contribuinte para compor nas suas relações econômicas os preços incapazes de suportar as novas contribuições.

Por esta linha de raciocínio, o *exigir* não representa apenas *cobrar*, mas adequar a empresa às suas novas obrigações.

Ora, no concernente aos fatos econômicos consumados e não modificáveis, os 90 dias seriam inúteis, visto que incapazes de alterar relações atingidas e sobre as quais não houvera a previsão da nova exigência. Há de se ler, portanto, no disposto no artigo 195 § 6º na palavra "exigidas" a seqüência, por força do artigo 150 inciso III letra "a", sobre os fatos geradores a ocorrerem a partir dos 90 dias,

---

(20) Gaetano Paciello, à luz do direito italiano, assim explica a retroatividade tributária: "Mas o princípio da irretroatividade tributária: "Mas o princípio da irretroatividade não é absoluto. Existem fatos ou situações que, embora ocorridos no passado, refletem suas conseqüências no presente. Vanoni cita os impostos sobre os lucros de guerra. Esses lucros foram considerados índice de capacidade contributiva permanente, ou seja, "atual", no momento da edição da lei, entre os que se enriqueceram durante a guerra e os que, ao contrário, foram privados até do próprio sustento físico. Mais característico ainda, segundo Vanoni, é o caso da tributação dos estoques de mercadorias existentes antes do aumento de preço. É que, em matéria tributária, impõe-se a distinção dos casos de retroatividade propriamente dita daqueles que o são apenas na aparência. Fala-se, então, de "pseudo-retroatividade" (Berliri A., Principi cit. p. 164) ou de "retroatividade imprópria" (Micheli G. A., Corso cit. p. 63). Segundo Berliri, ocorre verdadeira retroatividade quando o legislador regula, com decorrência anterior à entrada em vigor da lei, os efeitos de um fato já ocorrido; ao contrário, ocorre pseudo-retroatividade quando o legislador regula, com decorrência posterior à entrada em vigor da lei, as conseqüências de um fato já consumado" ("Comentários ao CTN", 5º vol., Ed. Resenha Tributária/IBET, 1979, pg. 120, coordenação de Hamilton Dias de Souza, Henry Tilbery e Ives G. da Silva Martins) (grifos meus).

com o que o prazo se justificaria e as empresas poderiam se adaptar à nova realidade<sup>(21)</sup>.

Por fim, tais novas contribuições deveriam corresponder a um orçamento da Seguridade, nos termos da Constituição, *após a implantação do Sistema*, como determina o § 2º do artigo 195:

“ § 2º. A proposta de orçamento da seguridade social será elaborada de forma integrada pelos órgãos responsáveis pela saúde, previdência social e assistência social, tendo em vista as metas e prioridades estabelecidas na lei de diretrizes orçamentárias, assegurada a cada área a gestão de seus recursos”.

A sua inexistência nestes termos, visto que a lei 7.689 foi veiculada à luz dos fatos e do direito pretérito, não lhe oferta condição de validade à nova exigência, transformando-se na oitava inconstitucionalidade, posto que o novo sistema ainda não foi normado<sup>(22)</sup>.

---

(21) O artigo 195 § 6º esclarece, pois, que todas as limitações constitucionais ao poder de tributar são aplicáveis às contribuições sociais do artigo 195, exceção feita à da anterioridade. Lembre-se, todavia, a lição de Luciano da Silva Amaro sobre o princípio da irretroatividade que alarga o espectro do princípio da anterioridade atual, ao dizer:

“Sempre nos causou enorme perplexidade a despreocupação com que, aliada à jurisprudência, a *communis opinio doctorum* afrontou o princípio da irretroatividade das leis, fazendo, ainda, tábula rasa de outros pressupostos do Estado de Direito, ao procurar equacionar o problema da aplicação, no tempo, das normas do imposto de renda que o aumentam ou criam novas formas de incidência.

Tem-se sustentado, contra a justa, jurídica e indignada revolta de vozes isoladas, que o imposto de renda devido sobre a renda apurada em cada ano é disciplinado pela lei vigente ao final do mesmo.

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

Trata-se, realmente, de velhíssima e empedernida inconstitucionalidade, que mercê de estranha síndrome de inércia da doutrina, contaminou os espíritos, instalou-se nas mentes, e cristalizou-se a tal ponto que mereceu consagração em súmula de nossa mais alta Corte de Justiça: “Ao imposto de renda calculado sobre os rendimentos do ano-base, aplica-se a lei vigente no exercício financeiro em que deve ser apresentada a declaração” (Súmula nº 584 do STF)” (“Caderno nº 11 de Pesquisas Tributárias”, pp. 345/46).

(22) Juan José Soler escreve sobre o princípio da irretroatividade: “I. El principio de la irretroactividad. La irretroactividad de la ley es una medida técnica escogitada para dar seguridad al ordenamiento jurídico. Su zona ontológica no está, pues, en la filosofía jurídica sino en la jurisprudencia o ciencia del Derecho.

Las disquisiciones de los canonistas, que consideraban la irretroactividad como de Dere-

À evidência, o elenco de inconstitucionalidades apenas enumerado após a notória violação do artigo 149 da Constituição Federal, objetiva exclusivamente demonstrar que sob qualquer ângulo que se examine é inquestionável a falta de sustentação jurídica à imposição criada.

Respondo, pois, à primeira questão, entendendo ser inconstitucional a lei 7.689/88 na parte em que criou contribuição social sem lei complementar prévia, violando variada gama de dispositivos da lei suprema do país.

A segunda questão permite uma resposta singela.

A redução de alíquota do imposto sobre a renda de 35% para 30% é constitucional. A lei 7.689/88 cuidou de duas hipóteses impositivas, a saber: a instituição de uma contribuição social, que a Constituição apenas permitiria se lei complementar anterior houvesse, e a redução da alíquota do imposto sobre a renda, tributo já com perfil definido em lei com eficácia de complementar (arts. 43 a 45 do CTN) <sup>(23)</sup>.

---

cho divino y a la retroactividad de Derecho humano, así como las de los jusnaturalistas, que entendían que la irretroactividad es de Derecho natural y la retroactividad de Derecho positivo, están hoy superadas. Se acepta, unánimemente, que la irretroactividad no es uno de los llamados principios generales del Derecho, un prius del ordenamiento jurídico, sino un posterius encaminado a evitar los trastornos económicos y sociales emergentes de toda regresión al pasado.

La irretroactividad es dentro de la técnica jurídica, un principio de aplicación más que de interpretación de la ley, por lo mismo que no busca desentrañar el sentido de la ley sino medir sus efectos en el tiempo. Pero no hay aplicación sin interpretación previa. La interpretación y la aplicación son operaciones de tracto sucesivo.

Se discute si en la vida jurídica apareció en primer término la retroactividad y luego la irretroactividad o vice-versa. Sin embargo; se acepta como demostrado lo primero, a juzgar por los textos que conocemos de los Códigos antiguos.

La verdad es que la irretroactividad nace concretamente en el Derecho romano, extendiéndose más tarde a la legislación de casi todos los países de Europa y América. Mas esta difusión del principio no fué óbice para que surgieran también algunas retroacciones que bien pueden llamarse históricas, tales como la de la Francia revolucionaria, la mexicana, la Venezuela y la paraguayana.

Un error corriente que conviene disipar, es el de considerar a la irretroactividad como un principio que solo sirve al interés privado. Esto explica su inclusión en casi todas las Constituciones entre las garantías y derechos individuales. Pero sin negar su importancia en el Derecho público. Sirve al individuo pero también a la colectividad, acaso en mayor grado, porque tiende a dar firmeza al ordenamiento jurídico, que es de carácter social" (Enciclopédia OMEBA, Vol. XVI, p. 881).

(23) O artigo 43 do Código Tributário Nacional tem a seguinte dicção:

“Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer

Desta forma, a redução é constitucional e aplicável *ex tunc*. A alíquota para o exercício de 1989 é a de 30% para as pessoas jurídicas, já que a anterior de 35% foi revogada.

Não há, pois, qualquer vinculação, na lei, entre a instituição de um tributo que violou a lei suprema e a redução de outro, nos exatos termos permitidos pela Carta Magna<sup>(24)</sup>.

Por essa razão, respondo à segunda questão no sentido de que a consulente pode contestar a constitucionalidade da contribuição social, criada sem lei complementar, e recolher o imposto sobre a renda nas novas bases, ou seja 30%, em face da constitucionalidade da redução.

A terceira questão merece um rápido comentário, embora seja um pouco mais complexa.

Dois artigos do R.I.R. adotam critérios que implicam conflito exegético.

---

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”.

(24) O artigo 97 inciso II do CTN tem a seguinte dicção: “Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

.....  
II. a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos arts. 21, 26, 39, 57 e 65;

.....”, podendo a redução, portanto, ser feita por lei ordinária. Álvaro Mello Filho ao comentar o referido artigo lembra-se dos autores que cuidaram da matéria: “V. Yonne Dolácio de Oliveira, *Legislação Tributária – Tipo legal tributário*, in Comentários ao CTN, vol. 2, Bushatsky, pp. 136/158; Aliomar Baleeiro, *Direito Tributário Brasileiro*, Forense, pp. 365/371; Orlando Carlos Gandolfo, *Atualização do valor monetário da base de cálculo do imposto predial e territorial urbano*, in RDP 31/234; Rubens Gomes de Sousa, *Inconstitucionalidade da correção monetária nos débitos fiscais*, in RDA 113/07; Hugo Machado, *Curso de Direito Tributário*, Forense, 1981, pp. 25/26; Alberto Xavier, *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*, Ed. RT, S. Paulo, 1978, pp. 5/55, Ruy Barbosa Nogueira, *A base de cálculo*, in RT 548/35; Caderno de Pesquisa Tributária nº 6, *Princípios da Legalidade* – Ed. Res. Tributária, S. Paulo, 1981; Caderno de Pesquisas Tributárias, vol. 7, *Base de Cálculo*, Ed. Res. Trib., S. Paulo, 1982; Alberto Xavier, *A determinação da base de cálculo do IPTU*, in *Direito Tributário e Empresarial*, Forense, Rio, 1982, pp. 233/260; Carlos Ayres de Brito, *Inidoneidade do D.L. para instituir tributo*, in RDP 66, p. 45; Célio de Freitas Batalha, *Base de Cálculo do IPTU*, in RDT, vols. 17-18/155 (“Código Tributário Nacional”, Ed. Forense, Rio, 1986, p. 66).

O artigo 171 permite a dedução de despesas em exercícios posteriores, proibindo apenas sua antecipação. Por outro lado, o artigo 225 a veda<sup>(25)</sup>.

Em outras palavras, o não provisionamento neste exercício em matéria ainda submetida à interpretação judicial e sem uma resposta definitiva por parte da Corte Suprema, poderá implicar, argumentando-se pelo absurdo, se não vier a pretensão a ser aceita pelo Poder Judiciário, uma obrigação de pagar a contribuição social e a impossibilidade de deduzir o pagamento no exercício posterior, por força do artigo 225 do R.I.R.

Teriam, pois, nesta hipótese as empresas vinculadas à consulente,

---

(25) Os artigos 171 e 225 do R.I.R. têm a seguinte redação: " Art. 171. A inexatidão quanto ao período-base de escrituração de receita, rendimento, custo ou dedução, ou do reconhecimento de lucro, somente constitui fundamento para lançamento de imposto, diferença de imposto, correção monetária ou multa, se dela resultar (D.L. 1598/77, art. 6º, § 5º): I. a postergação do pagamento do imposto para exercício posterior ao em que seria devido; ou II. a redução indevida do lucro real em que qualquer período-base.

§ 1º. O lançamento de diferença de imposto com fundamento em inexatidão quanto ao período-base de competência de receitas, rendimentos ou deduções será feito pelo valor líquido, depois de compensada a diminuição do imposto lançado em outro período-base a que o contribuinte tiver direito em decorrência da aplicação do disposto no § único do art. 154 (D.L. 1598/77, art. 6º, § 6º).

§ 2º. O disposto no § único do art. 154 e no § 1º deste artigo não exclui a cobrança de correção monetária e juros de mora pelo prazo em que tiver ocorrido postergação de pagamento do imposto em virtude de inexatidão quanto ao período de competência (DL. 1598/77, art. 6º, § 7º)";

" Art. 225. Os tributos são dedutíveis, como custo ou despesa operacional, no período-base de incidência em que ocorrer o fato gerador da obrigação tributária (DL 1598/77, art. 16).

§ 1º. Na determinação do lucro real, a pessoa jurídica não pode deduzir, como custo ou despesa, o imposto de renda de que for sujeito passivo como contribuinte ou como responsável em substituição ao contribuinte (DL 1598/77, art. 16, § 1º).

§ 2º. A dedutibilidade, como custo ou despesa, de rendimentos pagos ou diretos a terceiros abrange o imposto sobre os rendimentos que o contribuinte, como fonte pagadora, tiver o dever legal de reter e recolher, ainda que o contribuinte assumo o ônus do imposto (DL. 1598/77, art. 16, § 2º).

§ 3º. Os impostos pagos pela pessoa jurídica na aquisição de bens do ativo permanente poderão, a seu critério, ser registrados como custo de aquisição ou deduzidos como despesa operacional salvo os pagos na importação de bens, que se acrescerão ao custo de aquisição (DL 1598/77, art. 16 § 3º).

§ 4º. Não são dedutíveis, como custo ou despesa operacional, as multas por infrações fiscais, salvo as de natureza compensatória e as impostas por infrações de que não resultem falta ou insuficiência de pagamento de tributo (DL 1598, art. 16, § 4º)".

prejuízo irreparável, se o comando do artigo 225 for considerado superior ao do 171<sup>(26)</sup>.

Na hipótese contrária, todavia, a Fazenda não é prejudicada, visto que se favorável a questão, como se espera, ofertando o Poder Judiciário sua proteção jurisdicional nos termos requeridos, no exercício correspondente ao trânsito em julgado, deverá ser aquela dedução oferecida à tributação com a *devida correção monetária*<sup>(27)</sup>.

Na hipótese inversa, portanto, o insucesso judicial poderia acarretar duplo prejuízo ao contribuinte, enquanto que o sucesso, no concernente ao imposto sobre a renda, não acarretará qualquer prejuízo ao Erário que receberia, nesta hipótese, o imposto sobre a dedução, corrigido a partir da OTN de dezembro de 1988.

Em face de tais considerações, entendo possível a discussão da constitucionalidade da exigência com aproveitamento, provisório de sua dedução por força de provisão admitida, devendo, todavia, a empresa que adotar o duplo critério, fazer em seus livros a anotação de que a provisão, a título precário, embora dedutível no exercício, será oferecido à tributação com a devida correção monetária, tão logo haja resultado definitivo e favorável do processo judicial.

---

(26) Hiromi Higuchi parece admitir que o artigo 171 deve prevalecer sobre aquele do artigo 225, mas seu discurso não chega a deslindar o conflito e nem a ofertar solução explícita sobre a questão ora apresentada, ao dizer:

“Até o advento do DL. 1598/77 as pessoas jurídicas tributadas com base no lucro apurado pela escrituração contábil estavam sujeitas a estrita observância quanto à independência dos exercícios financeiros. A receita auferida ou a despesa incorrida em determinado período-base não podiam ser computadas em período-base diferente.

Assim, por exemplo, a comissão sobre vendas de mercadorias do período-base de 1975, se foi computada na apuração do lucro contábil do período-base de 1974 ou 1976, em ambos os casos, deveria ser adicionada ao lucro tributável. Ainda que a despesa tivesse sido postergada para exercício futuro, a infração ao dispositivo legal persistia” (“Imposto de renda das empresas”, 12ª ed., 1987, p. 52).

(27) É ainda Hiromi Higuchi quem ensina (ob. cit. pp. 54/55): “Após a vigência do DL 1598/77, a inobservância do regime de competência na escrituração de receitas, custos, deduções ou reconhecimento de lucro só tem relevância, para fins do imposto de renda, quando dela resulte prejuízo para o Fisco, traduzido em redução ou postergação de pagamento do imposto (P.N. nº 57/79)”.

**Respondo, pois, à terceira questão e parte da segunda no concernente à provisão, considerando-a possível, desde que a título precário.**

**S.M.J.**

**São Paulo, 22 de março de 1989**

**O ADICIONAL DO IMPOSTO DE RENDA ESTADUAL  
TEM COMO SUJEITO PASSIVO O CONTRIBUINTE  
E NÃO O RESPONSÁVEL – DEPENDE, POR OUTRO  
LADO, DE LEI COMPLEMENTAR – PARECER**

---

**CONSULTA**

A consulente por intermédio de seus eminentes advogados, Waldyr de Campos Andrade Filho e João Batista D. de Souza, propõe-me a seguinte questão:

“Nos termos do artigo 155 II, da Constituição Federal, o IR Estadual só pode ser cobrado das pessoas físicas e jurídicas domiciliadas nos territórios dos Estados tributantes respectivos.

Nas aplicações ao portador, a tributação por um ou outro Estado significa a imposição de ficção jurídica que, além de não estar contida em norma regulamentadora aplicável, diverge de disposição constitucional embasadora da existência do tributo.

No caso de Fundos de Curto Prazo e demais aplicações ao portador, solicitamos a melhor orientação jurídica de Vv. Ss., sendo objetivo desta empresa suspender o recolhimento do IR Estadual (com provisão de contingência).

**RESPOSTA**

Parece-me correta a interpretação apresentada pela consulente.

A Constituição de 1988, dentre as inovações para aumento da carga tributária – que já era elevada nos comandos esculpidos na anterior –, introduziu aquela de outorgar aos Estados a competência para instituição de um adicional do imposto sobre a renda, tomando por base de cálculo o imposto devido por pessoas físicas e jurídicas

sobre lucros, ganhos e rendimentos de capital, nos termos do seu artigo 155 inciso II<sup>(1)</sup>.

A criação desse novo imposto – não sugerido por nenhum dos dois anteprojatos levados à discussão na Subcomissão de Tributos da Constituinte, ou seja, pelos anteprojatos do IPEA e do IASP-ABDF, nem apresentados pelos constituintes mais especializados que fizeram parte daquele primeiro microplenário – decorreu de sucessivas negociações entre os governos dos Estados e outros constituintes interessados no aumento da receita tributária e sem maiores preocupações com a redução das despesas da União, Estados e Municípios, vício maior do modelo federativo brasileiro<sup>(2)</sup>.

Destas negociações, os Estados do Norte ofertaram, em troca de maior participação no bolo tributário e de maiores vantagens, aos Estados do Sul o referido adicional, sob alegação de que este adicional lhes seria de pouca utilidade, na medida em que o imposto de renda não é cobrado, no Norte e no Nordeste, das empresas da SUDENE e SUDAM, não havendo, pois, base de cálculo para sua incidência, o que não ocorre no Sul e na região Centro-Oeste, e que tal adicional incidiria, por outro lado, sobre lucros, ganhos e rendimentos de capital<sup>(3)</sup>.

---

(1) Os constituintes procuraram copiar o modelo americano, que não cuida da matéria no texto constitucional, sem perceberem que o nível da carga tributária americana, se comparada com o produto *privado* bruto daquele país, é incomensuravelmente menor que o da carga tributária brasileira

(2) Gilberto de Ulhôa Canto relembra que: “Para evitar repetir o que já foi dito, seria o caso de conversarmos um pouco sobre as características básicas globais do Sistema Tributário Nacional que a Assembléia Nacional Constituinte delineou, segundo os textos que já são conhecidos e que ao que se sabe estão sendo objeto de revisão meramente redacional. Costumo dizer que o Brasil é uma Federação feita em laboratório. É, aliás, oportuno repetir as palavras de Ruy Barbosa, que dizia que os constituintes de 1891 quiseram dar ao Brasil uma estrutura federativa que fosse *prima inter paris*, diferente de tudo que havia, uma Federação que fosse pura como um sonho de poeta e exata como uma demonstração matemática” (“A Constituição Brasileira – 1988 – interpretações”, Ed. Forense Universitária/Academia Internacional de Direito e Economia/Fundação Dom Cabral/Federação do Comércio do Estado de Minas Gerais, 1988, p. 305).

(3) O artigo 159 inciso I da C.F. tem a seguinte redação:

“Art. 159. A União entregará:

I. do produto da arrecadação dos impostos sobre renda e proventos de qualquer natureza e sobre produtos industrializados, 47% na seguinte forma:

a) 21,5% ao Fundo de participação dos Estados e do Distrito Federal;

b) 22,5% ao Fundo de Participação dos Municípios;

Como o imposto sobre a renda não é pago por cada estabelecimento, mas pela pessoa jurídica, cujo domicílio é o de sua sede social, à evidência, com a oferta de uma nova fonte tributária aos Estados do Sul, obtiveram os Estados do Norte vantagens adicionais, sempre à custa do cidadão, que é o único pagador de tributos. É o cidadão, que o paga para a União, os Estados e os Municípios, apesar de ser um só<sup>(4)</sup>.

Foi, portanto, o adicional criado para fortalecer as já fortalecidas receitas estaduais em decorrência de outras transferências e do alargamento de sua competência impositiva direta.

De qualquer forma, tal adicional apenas poderia vir à luz na medida em que se respeitasse o disposto também no capítulo do Sistema Tributário, no artigo 146 inciso III letra “a”.

Com efeito, está o respectivo dispositivo assim redigido:

“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 se percebe, determinou o constituinte que nenhum novo tributo, qualquer que fosse sua espécie, poderia ingressar no universo jurídico pátrio sem que lei complementar o definisse e, em relação aos

---

c) 3%, para aplicação em programas de financiamento ao setor produtivo das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, através de suas instituições financeiras de caráter regional, de acordo com os planos regionais de desenvolvimento, ficando assegurada ao semi-árido do Nordeste a metade dos recursos destinados à Região, na forma que a lei estabelecer;

....”.

(4) É ainda Gilberto de Ulhôa Canto que ensina:

“Para o contribuinte as coisas pioraram, porque não existe um contribuinte federal, um contribuinte de taxas. O contribuinte é sempre o mesmo, sejam as exações federais, estaduais ou municipais, sejam elas impostos, taxas ou contribuições. Eu volto a dizer, não sou contra a descentralização, mas acho que se partiu de um pressuposto não necessariamente correto, o pressuposto de que a União é o único ente público desperdiçador. Não é assim: todos são desperdiçadores no Brasil” (ob. cit., p. 307).

impostos, além da definição, com indicação em lei complementar de seus fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes<sup>(5)</sup>.

A exigência imposta pelo constituinte para todas as espécies tributárias, no atual sistema definitivamente consagradas como impostos, taxas, contribuição de melhoria, contribuições especiais e empréstimos compulsórios, objetivava, de um lado, não permitir que o sistema tributário fosse atingido por variada, amorfa, desarmonica legislação de cada poder tributante, dessistematizando o arcabouço fiscal brasileiro, e, de outro lado, garantir ao contribuinte – diretamente atingido pela imposição que não pode pessoalmente discutir, mas é obrigado a pagar – o direito de saber, com segurança, as regras fundamentais que regem a exação fiscal e os tributos que deve suportar<sup>(6)</sup>.

Desta forma, embora tenha havido sensível aumento da carga tributária para todos os brasileiros, houve paralelamente elevação do nível de garantia para que os quase 5.000 municípios, 26 Estados, o Distrito Federal e a União não viessem, sem qualquer regra superior, impor os tributos para os quais têm competência, de forma desconexa e desarmonica.

---

(5) “O texto atual, ainda na versão da Subcomissão de Tributos, pretendeu ser pormenorizado e exaustivo quanto às hipóteses de normas gerais. Em entrevistas com o deputado federal Dornelles e seus assessores, procurei mostrar que a retirada da esfera de lei complementar de algumas normas, que seriam estruturalmente de lei complementar, representaria a eliminação de direitos e garantias individuais do contribuinte, pela transferência de tal competência normativa do legislador complementar para o legislador ordinário.

.....  
O ideal teria sido adotar a superior redação do texto anterior, mas, como fora aprovado na Subcomissão, entenderam os constituintes manter a redação inicial.

Nada obstante, sensibilizados, acabaram por alterar o espírito do artigo, acrescentando o advérbio “especialmente”, com o que a lista deixou de ser exaustiva, tornando-se apenas relação exemplificativa.

Um aspecto, todavia, foi positivo. Nos debates com constituintes e nos contactos não só com os membros da Comissão, mas também com o denominado grupo “Centrão”, que pediu a Hamilton Dias de Souza e a mim a preparação de um anteprojeto articulado (transcrito no Apêndice), concordaram e colocaram no texto o princípio de que nenhum tributo, qualquer que fosse a sua espécie, poderia ingressar no cenário jurídico sem que houvesse, antes, sua definição em lei complementar” (“O Sistema Tributário na Constituição de 1988”, Ed. Saraiva, 1989, pp. 90/1).

(6) Defendi tal conformação das espécies tributárias no estudo “As contribuições especiais numa divisão quinqüipartida dos tributos” em *Direito Tributário 5* (Ed. Bushatsky, pp. 251/270).

Tal é o sentido maior dessa lei, que é uma lei não da União, mas da Federação<sup>(7)</sup>.

Com efeito, a lei complementar é uma lei nacional. Não é lei federal. É lei da Federação e não da União. Por isto se exige maioria absoluta para sua aprovação, visto que as duas Casas Legislativas, aquela que representa a Federação (Senado) e aquela que representa o povo (Câmara dos Deputados), têm que aprová-la com 50% de sua composição e mais um voto<sup>(8)</sup>.

---

(7) Hamilton Dias de Souza ensina: “Alguns autores, como Geraldo Ataliba (Normas gerais de direito financeiro, RDP, 10:63) entendem que a lei complementar referida só pode dispor sobre conflitos de competência e regulação das limitações constitucionais ao poder de tributar, lastreando sua convicção no fato de não existirem normas gerais que não tratem das duas matérias indicadas. Temos para nós, entretanto, que a norma geral tem campo próprio de atuação consistente em completar a eficácia de preceitos expressos e desenvolver princípios decorrentes do sistema. Isto porque a realidade brasileira exige uma formulação jurídica nacional que garanta a unidade e racionalidade do sistema, principalmente tendo-se em vista a estrutura federativa do regime e a conseqüente multiplicidade de Estados-membros e municípios. Exatamente por isso foi possível a elaboração do CTN, que encerra a cristalização de enorme gama de conhecimentos científicos, transformados em direito positivo, a despeito da crítica que se faz à inclusão de conceitos doutrinários em texto de lei.

Caso determinados conceitos não constassem de lei nacional como o de tributo, contido no art. 3º do Código, ou a formulação de certos princípios, como os relacionados no art. 100 – que vedam possam contribuintes de boa-fê ser penalizados, caso estejam enquadrados nas hipóteses lá previstas –, ou ainda a proteção aos que se acham amparados por consulta ou a aplicação de princípios de Direito Penal aplicáveis ao tributário e vários outros, perderia o sistema sua unidade, ficando ao sabor da oportunidade das legislações locais e da jurisprudência muitas vezes vacilante de nossos tribunais.

Por tais razões, e outras já desenvolvidas em trabalho anterior (Normas gerais de direito tributário, in “Direito tributário”, Bushatsky, 1973, v. 2), é nossa opinião que as normas gerais têm campo próprio de atuação que não se confunde com a regulação de conflitos e limitações ao poder de tributar, o que significa ser triplíce a função da lei complementar prevista no art. 18, § 1º, da E.C. nº 1/69” (“Curso de direito tributário”, Ed. Saraiva, pp. 30/31).

(8) Escrevi no livro *Direito Empresarial* (Ed. Forense, 1986, 2ª ed., pp. 53 - 55) que:

“Tem-se discutido fartamente haver princípios constitucionais que superiores são a outros, de tal maneira que a República e a Federação, por serem inalteráveis por emendas, teriam seus suportes sobrevoando em importância aos demais comandos maiores, sujeitos à revogação, pelos mecanismos impostos pela própria lei magna.

A compreensão, todavia, dos dois pressupostos nem sempre tem sido feita à luz do espírito científico necessário – mesmo que aqueles que o façam se intitulem os únicos autorizados a definir o que seja ou não científico – com o que sua exegese costuma gerar mais confusões que soluções, sobre desestabilizar a coerente e sistemática contextura da ordem jurídico-tributária nacional.

Por essa linha de raciocínio e na busca de adeptos à sua particular visão do

Em outras palavras, quando a União empresta seu aparelho legislativo para a Federação esta tem assegurado que a lei que será por ela aprovada, representa a maioria da opinião dos parlamentares, que exercem mandato em nome da Federação (Senado) e do povo (Câmara). Tal lei, portanto, não invade competências próprias de cada ente federativo, mas antes, por concordância da maioria absoluta de seus representantes, regula tais exercícios de competência, nos exatos termos permitidos pela Constituição.

E, no caso do Sistema Tributário, com maior razão, na medida em que a segurança, a estabilidade, a harmonia do complexo de normas, que o rege, são que terminam por conferir-lhe o perfil do sistema, incapaz de ser deteriorado, corroído por legislações conflitantes das esferas parciais de poder em que a Federação se transformou<sup>(9)</sup>.

---

federalismo, aqueles que subordinam a totalidade dos dispositivos constitucionais aos dois princípios fundamentais, aceitam alguns e excluem outros, sob a alegação de que os expressos princípios constitucionais devem ser excluídos ou reinterpretados sempre que se choquem com os implícitos princípios decorrentes da Federação e da República por eles descobertos.

Adotam, não obstante o brilho intelectual de seus detentores, a máxima exegetica mais condenada por Ferrara ao dizer que o intérprete não pode alterar a lei para nela colocar o que lhe seja conveniente ou nela ler o que nela escrito não está, por questão de mera preferência doutrinária.

Um dos postulados dessa corrente tributária visa atingir os fundamentos da lei complementar, pretendendo nela ver apenas duas funções e sem perceber que representa a triplice destinação o mais fundamental aspecto do sistema tributário pátrio.

Negam seus propugnadores que possa a lei complementar estabelecer normas gerais, sob a alegação de que tal função desnaturaria a Federação, pois impedindo a vivência sem limites e barreiras dos entes federados em seu direito à irrestrita autonomia financeira, administrativa e política, e subordinando tal vivência à lei hierarquicamente inferior.

Não percebem, todavia, que todo o sistema constitucional tributário foi organizado em função da lei complementar, que, sobre impedir distorções, fortalece a Federação e a República.

Já longamente discorremos sobre a matéria, em parecer preparado para a Prefeitura de São Paulo, onde, à luz de interpretação literal, histórica, lógica e sistemática, demonstramos ser a lei complementar a espinha dorsal do sistema brasileiro, em sua triplice função, na qual pontifica a de estabelecer normas gerais.

Sendo a lei complementar lei nacional, produzida pelo Parlamento, com representação de todos os Estados e de substancial parcela de Municípios, por seus deputados e senadores, as Casas Legislativas, que o compõem, ao realizarem-na se despem das funções de Poder Federal para adquirir aquelas de Poder de toda a Nação”.

- (9) Ao falar sobre o CTN, que tem eficácia de lei complementar, Aliomar Baleeiro ensina: “Embora o CNT houvesse incorporado em suas linhas gerais o sistema tributário nacional introduzido pela Emenda Constitucional nº 18/65, a Emenda nº 1, de 1969, o alterou em parte, não só nos arts. 18 a 26, mas também noutros dispositivos, quer modificando princípios

Lei complementar, portanto, não é lei federal, mas nacional.

Lei federal é lei da União. Ordinária. Por ela produzida, nos termos permitidos pela Constituição.

Tem a União, muitas vezes, competência constitucional para estabelecer por lei federal, isto é, por lei ordinária, normas gerais para Estados e Municípios, como acontece no estatuído no artigo 22 inciso XXVII e XXI, assim redigidos:

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

.....

XXI. normas gerais de organização, efetivos, material bélico, garantias, convocação e mobilização das polícias militares e corpos de bombeiros militares;

.....

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;

.....”.

Como tais leis federais poderão não ser produzidas, o constituinte sabiamente, em matéria de legislação ordinária, permitiu que os Estados supram a omissão da União produzindo suas próprias normas, como determina o artigo 24 § 3º assim redigido:

“Art. 24. ...

§ 3º. Inexistindo lei federal sobre normas gerais, os Estados exercerão a competência legislativa plena, para atender a suas peculiaridades”<sup>(10)</sup>.

---

(art. 153, § 29, p. ex.), quer acrescentando novas normas (p. ex.: arts. 163, § único; 165, XVI; art. 166, 2º. Ver art. 218 do CTN, segundo a redação do D.L. nº 27, de 14 de novembro de 1966). Para os antecedentes remotos e próximos da reforma do sistema tributário em 1965, ver J. Souto Maior Borges, *Reforma do Sistema Tributário Nacional* (1967), e Dagoberto Cantizano, *Novo Sistema Tribut.* (1969).

*O CTN é nacional e não federal*: aplica-se à União (inclusive Territórios, que a integram sem autonomia), aos Estados, aos D.F. e aos Municípios” (“Direito Tributário Brasileiro”, Ed. Forense, 10ª ed., p. 54) (grifos meus).

(10) Falando sempre em lei federal e não em lei complementar, a equipe da Price Waterhouse, assim comenta o dispositivo: “Este dispositivo põe fim à controvérsia que havia – durante a vigência do ordenamento constitucional anterior – sobre a possibilidade de os Estados exercerem sua competência supletiva ou complementar, para legislar sobre determinada matéria, na ausência de lei federal sobre o mesmo assunto.

Grande parte da doutrina – com exceção de Pontes de Miranda e Manoel Gonçalves

Em outras palavras, sempre que a União possa estabelecer normas gerais por lei ordinária, isto é, por lei federal, e não as produza, os Estados têm competência supletiva para produzi-las.

O § 3º do artigo 24, todavia, não lhes oferta competência supletiva em matéria de legislação complementar. Nesta matéria, apenas a lei nacional pode tratar de normas gerais, falecendo forças supletivas ordinárias ao legislador estadual, federal ou municipal para produzir normas de exclusiva competência do “Congresso Federativo”, por maioria absoluta<sup>(11)</sup>.

Uma única exceção foi aberta aos Estados para no vácuo legislativo legislarem sobre o ICMS, por força do artigo 34 § 8º das Disposições Transitórias, assim redigido:

---

Ferreira Filho – entendia que a pré-existência de lei federal era essencial. O novo texto constitucional conferiu maior autonomia aos Estados na medida em que estes não dependem mais do interesse de deputados e senadores em aprovar projetos-de-lei, que tratem das matérias previstas no art. 24 da Carta Magna, para que possam legislar concorrentemente sobre as mesmas matérias. Vide comentários ao art. 24” (“A Constituição do Brasil 1988” – comparada com a Constituição de 1967 e comentada, Ed. Price Waterhouse, 1989, pp. 287/288).

- (11) Hamilton Dias de Souza ensina: “Houve profunda alteração na lei complementar em matéria tributária. Eu cito aqui o ilustre prof. Paulo de Barros Carvalho, que já de há muito tempo entendia que a lei complementar, em matéria tributária, não tinha uma triplice função, mas apenas uma dupla função, que seria regular as limitações ao poder de tributar e dispor sobre os conflitos de competência nessa matéria tributária. Parece que talvez com essa preocupação o texto foi alterado. Hoje nós temos as 3 funções da lei complementar especificadas na Constituição, mas quando se fala que “compete à lei complementar estabelecer normas gerais de direito tributário”, nós temos especialmente sobre; e nesse especialmente sobre, demos no item “a” a definição de tributos e suas espécies; no item “b”, obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência; e o item “e” seria o adequado tratamento tributário do ato cooperativo. Mas o que importa é que se nós temos em matéria de normas gerais de direito tributário – estou falando do CTN – se nós temos que o Código fica restrito apenas a essas matérias, eu diria que os tribunais teriam que reinterpretar todo o Código Tributário para saber o que subsiste e o que não subsiste. E se sair um novo Código Tributário para ficar adaptado ao texto constitucional, ele deveria passar também por um teste, para sabermos o que dele é norma geral, se a enumeração for taxativa, e o que não é. Ou então entender-se que o texto quando diz “normas gerais em matéria de legislação tributária”, especialmente sobre as matérias que especifica, que essa enumeração é exemplificada. Penso eu que para salvar o Código e fazer com que determinadas matérias que lá estão, que são extremamente importantes, continuem num diploma de nível de lei complementar, a melhor interpretação será no sentido de que a enumeração é exemplificativa e não taxativa. Coloco entretanto isto aqui, como alias tudo que estou colocando, à meditação dos senhores e para um eventual debate” (“A Constituição Brasileira 1988 Interpretações”, ob. cit. p. 313).

“Se, no prazo de 60 dias contados da promulgação da Constituição, não for editada a lei complementar necessária à instituição do imposto de que trata o art. 155, I, b, os Estados e o Distrito Federal, mediante convênio celebrado nos termos da lei complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975, fixarão normas para regular provisoriamente a matéria” (12).

Tal artigo não permitiu aos Estados mudar nem a legislação complementar recepcionada pela nova ordem no concernente ao ICM, nem tratamento legislativo ofertado pela Constituição e apenas alterável por lei complementar, a ser produzida pelo Congresso. Permitiu que, *na inexistência* de lei complementar exclusivamente para o ICMS, pudessem os Estados produzir lei complementar de preenchimento do vazio legislativo. E nada mais<sup>(13)</sup>.

E, ao abrir o constituinte a referida exceção, obviamente, por interpretação *a contrariu sensu*, declarou que nenhum outro tributo poderá vir à luz sem estar previamente definido em lei complementar, afastando o exercício supletivo de competência. A exceção aberta, pois, ao ICMS confirma a obrigatoriedade, em relação a todos os demais tributos, de ingressar no universo jurídico exclusivamente pelo veículo da lei complementar.

---

(12) Miguel Reale, Hamilton Dias de Souza, Geraldo Ataliba, Alcides Jorge Costa e Gilberto de Ulhôa Canto ofertaram à entidade, que congrega os exportadores brasileiros, pareceres declarando que o referido parágrafo apenas pode ofertar competência supletiva aos Estados, ou seja, apenas podem legislar no vácuo legislativo.

(13) José Serra, relator da Comissão de Tributos escreve sobre a matéria que: “Causou alvoroço, embora tardio, o anúncio de que o Confaz – organismo que reúne os secretários da Fazenda estaduais – estava e está prestes a fixar possibilidade de tributar as exportações de um amplo conjunto de produtos semimanufaturados, hoje isentos de impostos à circulação de mercadorias. A intenção dos secretários seria estabelecer esse princípio e aplicar, caso a caso, uma determinada alíquota (taxa) do ICMS (Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços).

Essa idéia, a meu ver, é equivocada, porque é inconstitucional e porque prejudicaria seriamente o volume de exportações do Brasil, o nível de produção e de emprego.

É preciso esclarecer que a iniciativa dos secretários, ao contrário do que sugeriram alguns empresários (não todos, por sorte) mais afobados, não se deve às características do ICMS, que é um imposto novo, mas parecido com o atual ICM. De fato, equivale a um ICM “engordado” pelos impostos únicos (minerais, eletricidade e combustíveis) mais os impostos sobre comunicações e transportes (daí a introdução do termo “serviços”). Além disso, a alíquota interna superior do ICMS é mais ou menos livre para cada Estado, ao contrário da alíquota do ICM, que é fixa.

Por que a posição dos secretários é inconstitucional? A nova Constituição, nas suas disposições transitórias ( § 8º do art. 34) diz que se em 60 dias não foi editada a lei comple-

E tal raciocínio inviabiliza outro argumento frágil apresentado, qual seja, o de que o § 3º do artigo 34 das Disposições Transitórias permitiria que, sem lei complementar, União, Estados e Municípios regulassem a matéria de seu interesse por leis ordinárias<sup>(14)</sup>.

A pergunta que se coloca, à luz de tal raciocínio, é a seguinte: Se o § 3º já ofertava aos Estados o direito de produzir sua legislação sobre o ICMS por lei ordinária, por que razão precisou o legislador repetir tal direito no § 8º? Mais do que isto, por que razão fez expressa menção à lei complementar não produzida e declarou que a regulação sobre o vácuo legislativo apenas vigoraria provisoriamente?

É que, em verdade, o artigo 34 § 3º apenas cuida das leis ordinárias referentes ao sistema recepcionado e aquela parte do sistema que não depende das três hipóteses de regulação por lei complementar ou seja:

“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

---

mentar necessária à instituição do ICMS, o Confaz fixará norma para regular provisoriamente a matéria. Isso foi necessário, e eu fui um dos responsáveis pelo § indicado, para que o novo sistema pudesse entrar logo em vigor, mas a lei complementar em questão é a mencionada no inciso 12 do art. 155 das Disposições Permanentes e não a que é citada na letra “a” do inciso 10 do mesmo artigo, que trata das operações de exportação. Não há espaço aqui para demonstrar essa tese, mas os interessados poderão confirmá-la com facilidade mediante uma breve análise dos dispositivos citados” (jornal “Folha de S. Paulo”, 13/12/88).

(14) Escrevi no livro “O Sistema Tributário na Constituição de 1988” (ob. cit. pp. 252/3) que:

“Destá forma, nada obstante o constituinte ter dito no § 3º do artigo 34 que:

“§ 3º. Promulgada a Constituição, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão editar as leis necessárias à aplicação do sistema tributário nacional nela previsto”, tal faculdade não pode prescindir da lei complementar, até porque de outra forma, poder-se-ia atirar ao lixo todos os capítulos dos princípios gerais e garantias do contribuinte.

Todo o sistema seria veiculado por lei ordinária e, uma vez implantado, dificilmente seria modificável por lei complementar, o que é evidente absurdo.

A faculdade, portanto, é a de adaptar a legislação existente aos tributos recepcionados pela Constituição atual, mas nunca a de criar novos tributos não definidos em lei complementar.

- impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, base de cálculo e contribuintes;
- b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;
- c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas”<sup>(15)</sup>.

Tudo o que não for matéria de lei complementar, obviamente poderá ter tratamento legislativo ordinário, de imediato, pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios, desde a aprovação da Constituição.

Em matéria tributária, todavia, nenhum novo tributo poderá vir à luz sem previamente estar definido por lei complementar.

E neste ponto reside a inconstitucionalidade maior de todas as leis estaduais que, ordinariamente, instituíram, sem lei complementar, o adicional de imposto sobre a renda<sup>(16)</sup>.

---

As leis necessárias para aplicação são, portanto, as dos tributos já com perfil esculpido em lei complementar. Tanto é assim que o § 8º oferta aos Estados a possibilidade de suprir a omissão do Congresso e baixar lei complementar, nos termos daquela de nº 24, mas apenas na lacuna legislativa.

Se União, Estados e Municípios pudessem sobrepor-se à obrigação do Congresso de editar lei complementar, há de se convir que o § 8º seria absolutamente inútil, despidendo. Estaria outorgando direito que os Estados já teriam por força do § 3º”.

- (15) Celso Bastos ensina: “Entretanto, ao mesmo tempo, elas recebem novo suporte, novo apoio, expresso ou tácito, da Constituição nova. Este é o fenômeno da recepção, similar à recepção do direito romano na Europa. Trata-se de um processo abreviado de criação de normas jurídicas, pelo qual a nova Constituição adota as leis já existentes, com ela compatíveis, dando-lhes validade, e assim evita o trabalho quase impossível de elaborar uma nova legislação de um dia para o outro. Portanto, a nova lei não é idêntica à lei anterior; ambas têm o mesmo conteúdo, mas a nova lei tem seu fundamento na nova Constituição, a razão de sua validade é, então, diferente.

Do exposto se constata que há uma grande diferença entre a lei constitucional anterior e a lei ordinária também anterior. Com a entrada em vigor da Constituição, cessa a eficácia da norma constitucional, o mesmo não se dando com a legislação, ordinária anterior, a qual não cessa de vigor, embora o novo fundamento de validade venha informado pelos princípios materiais da nova Constituição. O único obstáculo a transpor é não ser contrária à nova Constituição. Dá-se, portanto, uma novação, o que significa que as normas ordinárias são recepcionadas pela nova ordem constitucional e submetidas a um novo fundamento de validade” (“Comentários à Constituição do Brasil”, Ed. Saraiva, vol. 1, p. 367).

- (16) A lei ordinária fica, pois, subordinada à lei complementar, bastando para o caso a lição de Wilhelmsen, sobre a qual escrevi: “Frederik D. Winhelmsen, em recente livro, ao reexaminar as teorias do “ser”, do “ente”, assim como de sua “essência” e “existência”, chega a conclusões surpreendentes, na medida em que reinterpreta as teorias do “ser” e do “não

São, portanto, todas elas inconstitucionais, não se resumindo, todavia, sua inconstitucionalidade apenas a tal violação da Carta Suprema.

Entre outras inconstitucionalidades palpáveis encontra-se aquela, objeto da presente consulta, que passo a responder a partir deste momento, dispensando-me da análise de outras insuficiências legislativas, por já delas ter tratado no livro *O Sistema Tributário na Constituição de 1988* (17).

O adicional do imposto sobre a renda é um tributo indissolúvelmente ligado ao imposto sobre a renda.

Esta vinculação tem uma tríplice faceta. A primeira delas é que o artigo 155 inciso II, com a seguinte redação:

---

ser”, reexaminando as formulações de Aquino e Hegel, superando mesmo aquelas de Joseph Owens para quem a “essência” do “ente” que não se identifique com o “ser” em si mesmo transforma-o em “ser causado”.

Enfrentando o problema das teorias da “causalidade” e da “dependência”, assim como objetivando encontrar um elo ontológico no “ser absoluto” para o qual o “não ser” pode ou não encampar a “essência” do “ser”, na medida em que o “ser” seja ou não causado, não se confundindo, portanto, sua “existência” com a “essência”.

O “ser”, portanto, não poderia existir sem sua exteriorização (o ente), mas sua “essência” inconfundível estaria, não na exteriorização, mas na força que lhe permitiria apresentar o “ente”, de tal maneira que todo o “ser causado” só desvendaria sua “essência” a partir do que lhe gerara, o que vale dizer, o ser “ser causado”, enquanto em busca de sua origem, dependeria da “essência” que só seria possível encontrar no “ser em si mesmo”. Por essa razão, toda a ontologia moderna deveria voltar-se para a procura da “essência” do “ser causador”, por onde dirigir-se-iam as pesquisas que permitiriam a descoberta dos componentes indissolúveis do “ser causado”.

Inúmeras outras considerações tece o filósofo alemão sobre a matéria, sem, entretanto, maior relevância para efeitos do presente parecer.

O que nos parece fundamental na teoria do pensador germânico é o de que o “ser causado” tem sua “essência” não nele mesmo, mas no “ser” que lhe dá origem. A existência é do “ser causado”, que se exterioriza no “ente” e que, sem ele, não descortinaria a percepção do “ser dependente”. A “essência”, todavia, vem do “ser causador”, do que emprestou ao “ser causado” sua estruturalidade, da qual não se pode libertar. Os filhos têm existência própria, mas sua essência (gens de formação) encontra-se nos pais que lhes deram a vida, não as tendo próprias, pois sua composição genética pertence aos genitores. Nenhum filho poderá ter composição genética diferente daquelas possíveis variáveis que as composições paternas lhe possam ofertar.

Esta rápida introdução sobre filosofia, que repercute no campo do direito, objetiva permitir a adoção de critérios metodológicos para o estudo da estrutura das figuras, em suas diversas províncias, as quais se interrelacionam, a fim de se compreender quais são as causadas diretamente por outras e aquelas cuja essência se identifica consigo mesma” (“Direito Público e Empresarial”, Ed. CEJUP, 1988, pp. 10/11/12).

(17) Ed. Saraiva, 1989.

“Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir:

.....  
II. adicional de até 5% 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”.

Informa que a base de cálculo é o imposto de renda pago à União<sup>(18)</sup>.

A segunda faceta é a de que não é toda a pessoa física ou jurídica, contribuinte do imposto de renda federal, que passa a ser contribuinte do imposto estadual, mas apenas aquelas que têm lucro, rendimentos ou ganhos de capital.

Há necessidade evidente de lei complementar para esclarecer se o lucro das pessoas jurídicas a que se refere diz apenas respeito aos ganhos e rendimentos de capital da pessoa jurídica ou ganhos de sua atividade operacional, visto que nas sociedades de prestação de serviços, os lucros correspondem à prestação de serviços e têm tratamento de remuneração de trabalho com uma incidência única na distribuição e recolhida pela pessoa física<sup>(19)</sup>.

---

(18) Por outro lado, o perfil do imposto sobre a renda está plasmado no artigo 43 do CTN, assim redigido:

“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”.

(19) O artigo 2º do D.L. 2397/87 tem a seguinte redação: “Art. 2º. O lucro apurado (art. 1º) será considerado automaticamente distribuído aos sócios, na data de encerramento do período-base, de acordo com a participação de cada um nos resultados da sociedade.

§ 1º. O lucro de que trata este artigo ficará sujeito à incidência do imposto sobre a renda na fonte, como antecipação do devido na declaração da pessoa física, aplicando-se a tabela de desconto do imposto sobre a renda na fonte sobre rendimentos do trabalho assalariado, exceto quando já tiver sofrido a incidência durante o período-base, na forma dos §§ 2º e 3º.

§ 2º. Os lucros, rendimentos ou quaisquer valores pagos, creditados ou entregues aos sócios, mesmo a título de empréstimo, antes do encerramento do período-base equiparam-se a rendimentos distribuídos e ficam sujeitos à incidência do imposto sobre a renda na fonte, na data do pagamento ou crédito, como antecipação do devido na declaração da pessoa física, calculado de conformidade com o disposto no § anterior.

§ 3º. O imposto sobre a renda retido na fonte sobre receitas da sociedade de que trata o artigo 1º poderá ser compensado com o que a sociedade tiver retido, de seus sócios, no pagamento de rendimentos ou lucros”.

Desta forma, deve-se entender que tais pessoas jurídicas não geram rendimentos ou ganhos de capital, mas apenas remuneração de trabalho pessoal e tais lucros, à evidência, estão excluídos da incidência estadual.

Entendo, também, que por ser o discurso vinculado, os lucros a que faz menção o artigo dizem apenas respeito aos resultados obtidos por rendimentos e ganhos de capital da pessoa física ou jurídica, mas nunca a sua atividade operacional.

Em outras palavras, o lucro da pessoa jurídica enquanto obtido apenas de suas atividades operacionais, não está sujeito ao adicional do Estado, mas somente àquele lucro obtido de rendimentos e ganhos de capital<sup>(20)</sup>.

À evidência, tal lucro operacional e não operacional, quando distribuído, já, depois das adições e exclusões, transformar-se-á em rendimento de capital para o acionista, neste momento podendo ser tributado, se incidência houver de imposto sobre a renda<sup>(21)</sup>.

---

(20) Em meu livro *Sistema Tributário na Constituição de 1988* (ob. cit. pp. 206/7) escrevi: "O imposto estadual sobre a renda incide sobre o imposto federal incidente nos rendimentos de capital (obtenção de resultados de um capital que não se transfere), ganho de capital (alienação do capital com lucro) ou lucro do capital, quer esses resultados sejam auferidos por pessoas físicas, quer por jurídicas.

Não é fácil determinar o lucro das pessoas jurídicas obtido exclusivamente sobre rendimentos em ganhos de capital, visto que o lucro das empresas podem ser operacionais, de capital ou de outra natureza, mas são amalgamados ao final em sua base de cálculo única, base de cálculo esta incidida pelo imposto federal, que servirá de base ao imposto sobre a renda estadual até 5% (cinco por cento).

Quando dos debates constituintes, sempre se referiram os senhores parlamentares ao lucro do capital e não ao da operacionalidade das sociedades, razão pela qual, em uma interpretação teleológica, a limitação haveria de ficar reduzida apenas àquela parcela do lucro que derivasse de resultados não operacionais vinculados a ganhos ou rendimentos de capital.

A singela leitura do dispositivo pode, todavia, ensejar interpretação diversa, no sentido de que, além dos rendimentos e ganhos de capital das pessoas físicas, sejam também tributados pelos Estados e Distrito Federal o lucro real das pessoas jurídicas.

Não creio, todavia, que esta interpretação permaneça, devendo a lei complementar estabelecer o critério para retirar do lucro das pessoas jurídicas, aquela parcela vinculada aos resultados do capital e tributadas pelo I.R. estadual, a partir da base de cálculo do correspondente imposto federal".

(21) Henry Tilbery e eu, no estudo "Tributação de acréscimos de patrimônio, ganhos de capital, doações, heranças e legados" (Ed. IOB-Mapa Fiscal, 1979, pp. 6/7), escrevemos: "Tomando por base vários critérios encontrados em legislações estrangeiras, tentaremos a seguir arrolar os traços principais de um modelo ideal de tributação de ganhos de capital,

E aqui surge a terceira faceta, objeto deste parecer.

O constituinte utilizou-se da expressão “pessoas físicas ou jurídicas” domiciliadas nos respectivos territórios.

O contribuinte, portanto, é a pessoa física ou jurídica que deve pagar. Não cuidou o constituinte da figura do substituto tributário, visto que o adicional incide sobre as pessoas que auferem o rendimento ou ganho de capital ou lucro de suas atividades não operacionais<sup>(22)</sup>.

Por outro lado, como o elemento domicílio da pessoa jurídica auferidora ou da pessoa física é aquele que determina a competência estadual para cobrar, à evidência, a figura do substituto desaparece, posto que este pode, inclusive, estar em domicílio distinto do da pessoa física ou jurídica contribuinte<sup>(23)</sup>.

---

adaptando as experiências de outros países, nesta matéria, à realidade brasileira;

5.1. Alcance da Tributação: Devem ser atingidos por este imposto todos os acréscimos patrimoniais, sem distinção da fonte, abrangendo aqueles provenientes de eventos fortuitos e os recebidos a título gratuito, pois todos implicam em adição à riqueza e, portanto, são constituídos em aumento da capacidade contributiva.

5.2. Demarcação entre “ganhos de capital” e “Renda” na concepção clássica: como substitutivo de uma definição nítida serve a “Doutrina dos frutos e da árvore” (FRUIT AND TREE DOCTRINE), que faz comparação com o aspecto naturalístico pela diferença entre o aumento da quantidade de frutos (renda), de um lado, e aumento do valor da árvore (mais-valia do bem de capital), por outro lado.

A tentativa de arrolar elementos de distinção entre bens de capital e os demais, como aparece no direito tributário britânico (BADGES OF TRADE, isto é, insígnia da atividade comercial ou industrial), é dispensável no direito tributário positivo pátrio. No caso de pessoas jurídicas, a própria lei ordinária fornece a definição de “lucro operacional” e de “ganhos de capital”. No caso de pessoas físicas, a lei ordinária não se pronuncia sobre a conceituação de rendimentos normais e ganhos de capital, mas substitui a definição por enumeração taxativa; estabelecendo, todavia, para a tributação de várias espécies de ganhos de capital normas específicas.

Em verdade, a utilidade da distinção entre rendimento normal e ganhos de capital, é, exatamente, a de fixar um tratamento diferente para essas duas categorias”.

(22) O artigo 121 do CTN tem a seguinte dicção:

“Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

§ único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se: I. contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador; II. responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei”.

(23) O artigo 127 do CTN tem o seguinte discurso:

“Art. 127. Na falta de eleição, pelo contribuinte ou responsável, de domicílio tributário, na forma da legislação aplicável, considera-se como tal:

I. quanto às pessoas naturais, a sua residência habitual, ou, sendo esta incerta ou desco-

Entendo que o adicional, portanto, só pode ser cobrado do contribuinte – e nunca do responsável – em face de o rendimento e o ganho de capital vincularem-se à pessoa física domiciliada em um determinado território ou à pessoa jurídica cuja sede lá esteja, que tenha auferido lucro, ganhos e rendimentos de capital.

Perguntar-se-á a razão desta limitação.

É que, ao contrário do imposto sobre a renda, que é federal e, portanto, incidente a favor de um único ente da Federação em todo o território nacional, o imposto sobre a renda estadual beneficia exclusivamente aquele Estado onde o contribuinte estiver sediado<sup>(24)</sup>.

Ora, se o contribuinte que domiciliado estiver em São Paulo aplicar seu dinheiro em estabelecimento situado no Rio e tiver descontado na fonte imposto sobre a renda, que pode compensar em sua declaração, à evidência, se se admitisse que o responsável tributário

---

nhecida, o centro habitual de sua atividade; II. quanto às pessoas jurídicas de direito privado ou às firmas individuais, o lugar de sua sede, ou em relação aos atos ou fatos que derem origem à obrigação, o de cada estabelecimento; III. quanto às pessoas jurídicas de direito público, qualquer de suas repartições no território da entidade tributante.

§ 1º. Quando não couber a aplicação das regras fixadas em qualquer dos incisos deste artigo, considerar-se-á como domicílio tributário do contribuinte ou responsável o lugar da situação dos bens ou da ocorrência dos atos ou fatos que deram origem à obrigação.

§ 2º. A autoridade administrativa pode recusar o domicílio eleito, quando impossibilite ou dificulte a arrecadação ou a fiscalização do tributo, aplicando-se então a regra do § anterior”.

- (24) Aliomar Baleeiro ao comentar o artigo 127 do CTN declara: “O Direito Civil e o Processual ditam as normas sobre o domicílio que, em relação à pessoa natural, é o lugar onde ela estabelece a sua residência, com ânimo definitivo, ressalvado que, quem tiver diversas residências ou vários centros de ocupação, poderá ser havido como domiciliado em qualquer desses locais (Cod. Civil, arts. 31 e 32, Lei de Intr. ao C.C., art. 7º, § 8º). Já a pessoa jurídica com diversos estabelecimentos, isto é, unidades da mesma empresa, poderá ser reputada domiciliada na sede de qualquer deles para os atos aí praticados (C.C. art. 35 § 3º). Mas a lei civil admite que se contrate determinado domicílio para certos direitos e obrigações (C.C. art. 42). O CPC de 1973 difere um pouco nessa matéria (arts. 96 e segs.).

O decreto federal 24.239, arts. 171 a 174, dispunha sobre o domicílio fiscal antes do CTN.

O CTN, em princípio, admite que o contribuinte ou responsável possa escolher domicílio fiscal, para nele responder pelas obrigações de ordem tributária. Mas se não o elege, aquele diploma estabelece as regras aplicáveis para sanar-se a omissão ou reticência. Será a residência habitual da pessoa natural e, no caso da incerteza ou desconhecimento desta, o centro habitual de sua atividade. Será o lugar da sede para as pessoas jurídicas ou, em relação aos atos ou fatos geradores da obrigação, o de cada estabelecimento da empresa” (“Direito Tributário Brasileiro”, ob. cit. pp. 477/8)

(entidade financeira) recolhesse o adicional para o Estado do Rio de um imposto devido ao Estado de São Paulo, porque o contribuinte aqui está domiciliado e em sua declaração compensará aquele tributo, pagando pela diferença o imposto à União, à evidência, São Paulo estaria recebendo menos imposto, quando teria direito à totalidade e o Rio recebendo imposto de contribuinte lá não domiciliado, por ter lá obtido ganho de capital a que, à evidência, não teria direito.

O constituinte, para evitar tal espécie de conflitos, faz menção a pessoas físicas e jurídicas domiciliadas em cada território, o que vale dizer, às pessoas físicas e jurídicas contribuintes e, em nenhum momento, aos responsáveis tributários, a que se refere o CTN em seu art. 128<sup>(25)</sup>.

A complexidade da matéria está, pois, a demonstrar porque, sabiamente, o constituinte exigiu que, no concernente aos impostos, devesse a lei complementar não só definir, como determinar sua base de cálculo, fato gerador e contribuinte.

Todas as leis estaduais, portanto, que surgiram sem lei complementar e que definiram responsáveis, como se contribuintes fossem – em descompasso com o texto do inciso II do artigo 155, o qual veda outorga de competência impositiva aos Estados para arrecadar adicional de pessoas físicas e jurídicas *não domiciliadas* em seus territórios –, são de notória inconstitucionalidade<sup>(26)</sup>.

Deve-se lembrar que o constituinte nem faz menção a “recolher”, mas a “pagar”, que é mais do que recolher. Quem recolhe tributo fá-lo num ato provisório, que, em face dos mecanismos fiscais, pode ser compensado em operações posteriores e até devolvido. No

---

(25) O artigo 128 do CTN tem a seguinte dicção:

“Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário à terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação”.

(26) O 5º Simpósio Nacional de Direito Tributário foi dedicado ao tema “Responsabilidade Tributária” com estudos de Bernardo Ribeiro de Moraes, Carlos da Rocha Guimarães, Dejalma de Campos, Eubis do Amaral, Francisco de Assis Praxedes, Hugo de Brito Machado, Ives Gandra da Silva Martins, Ylves José de Miranda Guimarães, Yoshiaki Ichihara, Sacha Calmon Navarro Coelho e Zelmo Denari, todos distinguindo com clareza e pertinência os dois tipos de sujeitos passivos de direito, conformados pela lei complementar.

I. Renda antecipado pelas entidades financeiras ou por qualquer pessoa física, seu recolhimento provisório pode resultar em devolução futura, pela dinâmica da operação final.

O imposto pago é diverso. O pagamento acarreta, nos termos do art. 156 do CTN, a extinção definitiva da obrigação tributária, o que vale dizer, implica resultado final de apuração da obrigação tributária devida pelo contribuinte e não pelo responsável, já que aquele é o real contribuinte do imposto<sup>(27)</sup>.

Por esta razão é que o TN, no artigo 128, quando faz menção à responsabilidade exclusiva do responsável, declara que compete a este a responsabilidade pelo “crédito tributário”, mas declara que a obrigação que lhe dá origem, surge apenas por força de ato praticado pelo contribuinte.

Como se percebe, apenas de contribuinte de domicílio declarado cuidou o constituinte e não do responsável. E mais, de imposto pago e não apenas recolhido. Por esta linha de raciocínio, torna-se nítido que além das limitações impostas às leis ordinárias pelo artigo 128 do CTN, há as limitações constitucionais, impostas para efeitos de excluir o responsável como sujeito passivo da obrigação<sup>(28)</sup>.

Ora, na hipótese da consulta formulada pela consulente, ou seja, nas aplicações ao portador, não há nem contribuinte pessoa física ou jurídica visível, nem, por decorrência, domicílio táctavel,

---

(27) Tem o artigo 156 a seguinte redação: “Art. 156: Extinguem o crédito tributário: I. o pagamento; II. a compensação; III. a transação; IV. a remissão; V. a prescrição e a decadência; VI. a conversão de depósito em renda; VII. o pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no art. 150 e seus § § 1º e 4º; VIII. a consignação em pagamento, nos termos do disposto no § 2º do art. 164; IX. a decisão administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória; X. a decisão judicial passada em julgado. § único. A lei disporá quanto aos efeitos da extinção total ou parcial do crédito sobre a ulterior verificação da irregularidade da sua constituição, observado o disposto nos arts. 144 e 149”

(28) Leon F. Szklarowsky ensina: “Sujeito passivo da obrigação tributária é a pessoa obrigada ao cumprimento da obrigação tributária, isto é, aquele que realizou o fato gerador – o contribuinte”. E mais adiante esclarece sobre a figura do responsável, que só pode resultar da lei, arrimado no princípio da legalidade tributária e que, segundo BERNARDO RIBEIRO DE MORAES, é uma norma constitucional, “que vem defender o patrimônio privado contra prováveis atos da Administração, desde a Constituição imperial de 1824” (“Responsabilidade Tributária”, Ed. Res. Trib., 1978, p. 15).

razão pela qual não pode, para tais operações, incidir o imposto estadual, à falta dos dois parâmetros capazes de indicar o Estado competente para a cobrança, não sendo possível a tentativa de integração analógica por força de lei inferior (ordinária estadual) de hipótese impositiva não prevista no texto superior (Constituição)<sup>(29)</sup>.

S.M.J.

São Paulo, 2 de maio de 1989

---

(29) O artigo 108 § 1º do CTN não permite a integração analógica como técnica exegetica, tendo a seguinte dicção: "Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada: I. a analogia; . . .  
§ 1º. *O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei*" (grifos meus).

**A NOVA ORDEM ECONÔMICA CONSTITUCIONAL  
- PERFIL DO MODELO ADOTADO PELA  
LEI SUPREMA - PARECER.**

---

**CONSULTA**

A consulente, por intermédio de seu preclaro diretor, dr. Roberto Machado Veloso, e de seu eminente advogado, dr. Nivaldo Ary Nogueira, formula-me as seguintes questões:

“1) Em que sentido deve ser entendido o vocábulo “serviços”, para o efeito de se definir o tratamento preferencial nas hipóteses em que os serviços contratados se relacionem, direta ou indiretamente, com o fornecimento de uma máquina ou equipamento (montagem, conservação, manutenção etc.) pelo próprio prestador do serviço (artigo 171 § 2º da C.F.)?”

2) Com que abrangência deve ser entendida e expressão “Poder Público”?

3) Qual o significado jurídico da expressão “tratamento preferencial”? Em que condições se irá definir a preferência da empresa brasileira de capital nacional?

4) Que limitações resultam, para a aplicação da referida norma constitucional, da expressão por ela utilizada “nos termos da lei”?

**RESPOSTA**

O Direito Econômico, ramo cuja autonomia hoje deixou de ser contestada, na definição sintética que adoto para compreensão de meus alunos, é a disciplina jurídica da macroeconomia<sup>(1)</sup>.

---

(1) Affonso Insuela Pereira, em seu “O Direito Econômico na Ordem Jurídica”, após estudar as variadas concepções do Direito Econômico segundo o princípio da guerra e paz, da especialidade jurídica, do sujeito de direito, do sentido das normas, do sentido específico,

Muito embora duas correntes se posicionem sobre a matéria, uma delas menos abrangente, que transforma este ramo em direito de interrelação entre as variadas áreas regradas pelos demais ramos, e outra mais abrangente, pois estuda a juridicização do fenômeno econômico, o certo é que as duas correntes têm como núcleo de sua atividade especulativa a ordem econômica<sup>(2)</sup>.

Geraldo de Camargo Vidigal chega, inclusive, a dar tal relevância ao direito econômico que o divide em público, privado e econômico, a partir de relações que denomina de subordinação, coordenação e dominação, estas últimas um misto de subordinação e coordenação, em face da interpenetração das normas impostas pelo Estado e aquelas livremente seguidas pelo indivíduo<sup>(3)</sup>.

Os 4 Simpósios Nacionais de Direito Econômico que o Centro de Estudos de Extensão Universitária organizou sobre quatro temas

---

assim o define: "complexo de normas que regulam a ação do Estado sobre as estruturas do sistema econômico e as relações entre os agentes da economia" (pp. 66/7, 2ª ed., Ed. Bushatsky).

- (2) José Nabantino Ramos ensina que: "O Direito Econômico é o conjunto sistemático de princípios e normas que disciplinam: a) a produção de bens e serviços; b) a partilha dos benefícios desse trabalho; c) o consumo das utilidades produzidas; d) os meios necessários à consecução desses objetivos – para realizar; e) determinada política econômica" ("Sistema Brasileiro de Direito Econômico", Ed. Res. Trib./IBDT, p. 92, D. 02.01, Discriminações).
- (3) Explicita seu pensamento o eminente mestre, lembrando a origem do campo de indagação do direito econômico: "Em 1937, sob o título "Un ordre juridique nouveau", Josserand anotava que: "a ordem pública econômica comandou a transformação da ordem jurídica contratual ..., publicizou-a, cortando largamente nos princípios da liberdade e da autonomia das vontades, que constituíam, outrora, a atmosfera e a aura mesma dos contratos". Savatier distingue a Ordem Pública Contratual, inspirada, a partir da Revolução Francesa, na mística da liberdade, da Ordem Pública Social, baseada em motivações diretas de humanidade, e da Ordem Pública Social, baseada em motivações diretas de humanidade, e da Ordem Pública Econômica, flexível e plástica, resultante de exigência da política econômica do Estado e visando à direção da economia. Sob esse estilo, por *Ordem Econômica Constitucional* se deve entender, em essência, o conjunto dos princípios consagrados de forma dogmática par a disciplina da iniciativa econômica, ou, de conseqüência, da atividade produtiva, por *Ordem Social Constitucional*, o conjunto daqueles princípios que presidem à disciplina das relações econômicas entre as diferentes categorias sociais, ou, de outro ângulo, a disciplina da repartição. Em que pese, todavia, minha crítica da inadequada distinção entre o econômico e o social nas sucessivas Constituições Brasileiras, desde 1934, meu exame da matéria constitucional há de por força balizar-se na terminologia da própria Constituição de 34 – mantida ainda nos textos atuais, de 1967/69" ("Caderno nº 1 de Direito Econômico", ed. Res. Trib./CEEU – Centro de Estudos de Extensão Universitária, 1983, pp. 76/7).

essenciais do novo ramo (Disciplina Jurídica da Iniciativa Econômica, da Moeda e do Crédito, da Concorrência e do Capital e Trabalho), permitiram indiscutível aprofundamento da temática, com realce à autonomia do novo ramo e à sua função de ofertar o regime adequado à normatização da Economia, integrando-se o papel do Estado regulador e o do indivíduo empreendedor, característica hoje mais sensíveis nos países do Ocidente e que começam a ser percebidas nos países do Oriente<sup>(4)</sup>.

Com efeito, a década de 80 ofereceu admirável exemplo da recuperação plena, no mundo ocidental, da denominada “economia de mercado”, com redução da influência do dirigismo econômico, reduzido à sua expressão mínima de Estado disciplinador de regras, na medida em que se retira do papel de empresário e se volta àquele de sua vocação natural, que é ofertar segurança pública, administração de justiça, sistemas de educação, saúde, assistência e previdência social e transportes, além de criar mecanismos capazes de reprimir o abuso do poder econômico, consistente na dominação de mercados, eliminação de concorrência e aumento arbitrário de lucros<sup>(5)</sup>.

Tal retorno à plena economia de mercado, sentido após o primeiro choque do petróleo e revigorado após o segundo, reduziu, por seu lado, a influência da teoria intervencionista de Keynes em todo o mundo, passando as livres regras do mercado, novamente, a ditar a evolução da economia mundial. O Estado empresário diminuiu, portanto, de tamanho, assim como diminuiu o custo da máquina

---

(4) Os autores dos 4 cadernos foram: Áttila de Souza Leão Andrade Jr., Edvaldo Brito, Eros Roberto Grau, Fábio Nusdeo, Geraldo de Camargo Vidigal, Ives Gandra da Silva Martins, Jamil Zantut, José Carlos Graça Wagner, José Tadeu de Chiara, Luiz Felizardo Barroso, Raimundo Bezerra Falcão, Roberto Rosas, Washington Peluso Albino de Souza, Agostinho Toffoli Tavolaro, Carlos Renato de Azevedo Ferreira, Dejalma de Campos, Eurico Korff, Luiz Olavo Baptista, Wagner Pires de Oliveira, Alberto Venâncio Filho, Almir de Lima Pereira, Carlo Barbieri Filho, Carlos Francisco Magalhães, Marcos Paulo de Almeida Salles, Sérgio Marques da Cruz, Sival Antunes de Souza, Amauri Mascaro Nascimento, Cleone Heringer, E. Jaulent Pauli, Felix Ruiz Alonso e Octávio Bueno Magano.

(5) A Academia Internacional de Direito e Economia preparou o nº 333 da Revista Digesto Econômico da Associação Comercial do Estado de São Paulo, dedicando-o à análise de um projeto para o Brasil. Todos os autores, a saber: Carlos Alberto Longo, Cássio Mesquita Barros Jr., Gilberto de Ulhôa Canto, Ives Gandra da Silva Martins, Theophilo de Azeredo Santos, Benedicto Ferri de Barros, Alberto Xavier e Diogo Leite de Campos hospedaram o perfil de um Estado menor para propiciar um desenvolvimento maior.

administrativa, de tal forma que a maior disponibilidade de recursos mantidos em mãos dos cidadãos, em face de terem que sustentar estruturas mais modestas, terminou por gerar mais investimento, poupança, emprego e desenvolvimento, propiciando o fortalecimento dos grandes blocos nacionais no ocidente<sup>(6)</sup>.

A Comunidade Econômica Européia, o Leste Asiático, os Estados Unidos, o Canadá, rapidamente obtiveram elevado grau de desenvolvimento, apontando o caminho da desestatização e da desregulamentação, como elementos imprescindíveis à evolução econômica, sinal de alerta captado pelos países do Leste Europeu e da Ásia Central, que principiaram processo de atração de capitais e tecnologia ocidentais e de abertura de sua economia, sem abrir mão do regime político adotado, processo, à evidência, mais demorado, difícil e de resultados ainda incipientes em face da dificuldade de convivência de liberdade econômica com a falta de liberdade política<sup>(7)</sup>.

Peter Berger em seu livro *The Capitalist Revolution* afirma: “All democracies are capitalist; no democracy is socialist; many capitalist societies are not democracies” (p. 76, Ed. Basic Books, New York, 1986), indicando a dificuldade maior de evolução com idêntica rapidez, dos países socialistas em relação aos países ocidentais.

---

(6) A publicação da Editora Marchmont Taxation Group Limited de Londres intitulada *International Tax Planning Conference – Conference Notes* com estudos de Miguel Colasuonno, Lindsay Duncan, John I. Forry, Ian Frizzell, Michael Z. Hepker, Horacio Hirsch, Marshall Langer, Ives Gandra da Silva Martins, Byron B. Nelson, Amnon Rafael, John A. Seed, Bruce Verchere e Alberto Xavier já vislumbrava em 1979, data de sua edição, tal contração do tamanho das máquinas estatais, à luz de uma nova visão de desenvolvimento maior.

(7) Na palestra de abertura do II Fórum Jurídico Nacional da Fundação Dom Cabral, Academia Internacional de Direito e Economia e Federação do Comércio do Estado de Minas Gerais, em Belo Horizonte, assim me referi ao momento atual: “A Comunidade Econômica Européia, que já tem um Parlamento Europeu, estuda agora, por seus juristas, de que forma poderá ter um presidente europeu. E as decisões dos tribunais europeus, nas matérias que dizem respeito à Europa, já prevalecem sobre as decisões dos tribunais nacionais. O cidadão europeu, o cidadão desse espaço, desta comunidade se fortalece. E aqueles que entendiam, depois da II Guerra Mundial, que a Europa se enfraqueceria, pois que a Europa era um continente esclerosado, sentem um renascimento criativo, em que o próprio conceito de soberania é revisto, principiando a admitir um presidente que se sobreponha, no que concerne ao espaço comunitário, às nacionalidades, aos governos locais. E a Europa ganha essa força, começa a servir de parâmetro para outros países de outros continentes. Na Ásia, 4 pequenos países asiáticos, chamados, na linguagem de Peter Berger, de “os 4

Tais considerações preambulares eu as faço para demonstrar que, nada obstante a tendência de se aumentarem os poderes do Estado na nova Constituição, fato que tive a oportunidade de denunciar em diversas oportunidades, por artigos, conferências, pareceres e livros, no capítulo “Da Ordem Econômica”, surpreendentemente, a Constituição Brasileira passou a ser mais liberal que a Constituição anterior<sup>(8)</sup>.

---

pequenos dragões”, Coreia do Sul, Singapura, Taiwan e Hong Kong, constroem também um espaço comum para a expansão econômica, reformulando os conceitos jurídicos tradicionais de independência e de soberania: O Japão, que é a grande potência econômica asiática, une-se, por mecanismos próprios de integração econômica, enviando produtos para a Coreia e dela os recebendo, lançando sementes para um espaço comum asiático. A China comunista, percebendo que sua falta de abertura estava atrasando tecnologicamente o desenvolvimento do país, assinou, até o fim do ano passado, mais de 5 mil *joint-ventures* com companhias multinacionais. Enquanto no Brasil os intelectuais ainda se utilizam de teorias discutidas após a II Guerra Mundial – aquelas com as quais Manuel Gonçalves Ferreira Fº e eu convivemos quando estudávamos na França, como, por exemplo, a do planejamento estatal, do predomínio dos interesses do Estado, como grande organizador da economia – a China afasta tais preconceitos e se une a empresas multinacionais para propiciar seu próprio desenvolvimento. Os países socialistas da Europa, através de suas mais belas expressões em matéria econômica, começam a estudar o papel das *joint-ventures* com empresas do Ocidente. Ingressaram no Fundo Monetário Internacional, como a Hungria, e pretendem a abertura de capitais, como a Rússia. Permitem liberdade em alguns setores, principalmente o agropecuário. O Comecon, que é a entidade correspondente, nos países socialistas, à Comunidade Econômica Européia, já percebeu que só se obterá desenvolvimento na medida em que se tenha democracia na economia. Os Estados Unidos, esta potência, com 4 trilhões e 300 bilhões de dólares de PIB, percebendo a concorrência mundial que se avizinha cada vez mais, une-se ao Canadá, a sétima economia do mundo, para fortalecer o espaço norte-americano.

Quis fazer essas reflexões nesta análise inicial sobre o que está acontecendo no mundo, para que verifiquemos até que ponto nossa Constituição acompanha a evolução da História. Até que ponto nossos constituintes sabem o que está acontecendo no mundo. Até que ponto o Brasil – a 8ª economia em nível de mercado no mundo ocidental – está-se preparando para entrar no século seguinte, o século XXI. De que forma está se capacitando para concorrer e aceitar os desafios da comunidade internacional” (“A Constituição Brasileira – 1988 – Interpretações”, Ed. Fundação D. Cabral/Academia Internacional de Direito e Economia/Fed. do Com. do Estado de Minas Gerais, 1988, pp. 2/3).

- (8) Washington Peluso Albino de Souza, ao justificar um certo caráter intervencionista da Constituição pretérita. “Por todos esses argumentos, julgamos impropriedade continuar-se no emprego restritivo do termo “intervenção”, carregando-o de preconceito ideológico liberal, ao examinar o “instituto” na dimensão que ele efetivamente nos oferece. Preferíamos, para maior clareza, quer do “discurso constitucional”, quer da legislação ordinária, que se empregasse o vocábulo “ação”, certamente circunscrito à área de que se cogita, passando a expressão a se designar por “ação econômi-

De início, separou a ordem econômica da social, demonstrando, agora, em nível de lei maior, que o Direito Econômico e o Direito do Trabalho são dois ramos autônomos.

Ao fazer menção, todavia, à ordem econômica e financeira, deixou claro, nos artigos que trata da matéria, que o “financeiro”, a que se refere, é aquele regrado pelo direito econômico, ou seja, o campo específico do sistema financeiro. Aliás, a todo o sistema dedicou um único artigo (192)<sup>(9)</sup>.

Ficou clara, portanto, a distinção, em nível superior, das Finanças Públicas, que dizem respeito ao direito financeiro e postadas ao lado do Orçamento e da tributação, e do sistema financeiro, que diz respeito à ordem econômica e integrada ao direito econômico<sup>(10)</sup>.

Por outro lado, adotou princípios superiores ao da Constituição anterior.

Entre eles, destaca-se o da livre concorrência, superior ao da livre iniciativa da antiga ordem, embora também o constituinte fale em livre iniciativa na atual (art. 170 e inciso IV).

A livre concorrência é o assegurar a economia de mercado sobre a economia dirigida, tabelada, congelada, razão pela qual todo o “plano verão”, à luz da nova ordem, é flagrantemente inconstitucional. A livre concorrência pressupõe a liberdade de preços só passível, o segmento privado, de intervenção estatal pelos organismos de repressão ao poder econômico de que fala a lei maior ( § 4º artigo 173), ou seja, pelo CADE<sup>(11)</sup>.

---

ca”, que tanto se referiria à atuação do Estado no domínio reservado ao poder econômico privado, como também à atuação deste poder econômico privado no domínio tradicionalmente reservado ao poder público-econômico, direta ou indiretamente como tal identificável” (“Caderno nº 1 de Direito Econômico”, ob. cit. pp. 139/140).

(9) A Academia Internacional de Direito e Economia realizou em 11 de novembro de 1988 seminário intitulado “Juros na Constituição”, todos os conferencistas tendo anotado a importância da nova divisão constitucional *ratione materiae* da Constituição.

(10) Cuidando o direito financeiro da disciplina jurídica das receitas, despesas, crédito público e orçamento, mereceu conformação essencial de Aliomar Baleeiro a partir das despesas públicas, ao dizer: “O complexo da distribuição e emprego das receitas para custeio dos diferentes setores da administração” (“Uma introdução à Ciência das Finanças”, Ed. Forense, p. 82).

(11) O § 4º do artigo 173 tem a seguinte dicção:  
“ § 4º. A lei reprimirá o abuso do poder econômico que vise à deminação dos mercados, à eliminação da concorrência e ao aumento arbitrário dos lucros”.

Assegura, nesta linha, o livre exercício de qualquer atividade econômica, sem intervenção governamental (§ único do art. 170)<sup>(12)</sup>, sobre limitar a atuação do Estado-empresário a determinadas condições que terão que ser expressas em lei, MAS SUBORDINADAS AOS PRINCÍPIOS EXPRESSOS NA CONSTITUIÇÃO, ou seja, à política de predomínio, nesta atividade, da iniciativa privada sobre a pública<sup>(13)</sup>.

Por outro lado, não permite planejamento econômico obrigatório para o setor privado (mais uma inconstitucionalidade do plano verão), embora torne tal planejamento obrigatório para o setor público, com o que, na minha opinião, SUNAB e CIP deixaram de ser órgãos controladores de preço desde 5/10/88<sup>(14)</sup>.

A própria reserva de mercados para a empresa brasileira de capital nacional, é condicionada a três pressupostos, a saber: de que o

---

(12) O § único do artigo 170 tem a seguinte dicção: "É assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei".

(13) Geraldo de Camargo Vidigal ensina: "Novamente proíbe-se ao Estado, por esse dispositivo, exercer atividade econômica direta, salvo nas duas hipóteses previstas e segundo norma legal. Mais uma vez previu-se exceção à regra geral, como forma de se poderem corrigir excessos que venham a ser encontrados. Mas a regra geral é clara e determinante.

A combinação dos artigos 179 e 180 mostra a extensão da idéia de que empresa, por força da livre iniciativa, aliada ao trabalho que é preciso valorizar, é a responsável pela edificação econômica do país. Na norma do art. 179, leia-se o § 1º, que assinala: A empresa pública, a sociedade de economia mista e outras entidades que explorem a atividade econômica sujeitam-se ao regime jurídico próprio das empresas privadas, inclusive quanto as obrigações trabalhistas e tributárias. Todos conhecemos entidades públicas que competem com estas privadas, e sabemos que competem ao regime de privilégio e de desigualdade manifesta, contra textos expressos da Constituição de 67/69.

Vamos ter a esperança de que o novo texto Constitucional prevalecerá, de que será cumprido. E de que os privilégios de sociedades de economia mista, de autarquias, de empresas públicas competindo com estas privadas desaparecerão realmente" ("A Constituição Brasileira - 1988 - Interpretações", ob. cit. p. 384).

(14) É ainda Geraldo de Camargo Vidigal quem esclarece: "Ao Estado, como agente normativo e regulador da atividade econômica, apenas caberá, na forma do art. 174 da Constituição, exercer, na forma da lei, as funções de fiscalização, incentivo e planejamento, este determinante para o setor público e somente indicativo para o setor privado.

No conjunto das posições que regulam o poder de intervenção do Estado, evidencia-se a repulsa à posição estadista da Constituição de 1967/69, delimitando-se nitidamente, e de maneira muito mais severa, a presença do Estado na economia.

Só quando necessário aos imperativos da segurança nacional ou a relevantes interesses coletivos, definidos em lei, admite-se, no novo texto constitucional, exploração direta de atividade econômica pelo Estado" ("A Constituição Brasileira - 1988 - Interpretações", p. 383).

capital estrangeiro seja nocivo às atividades estratégicas, ao desenvolvimento tecnológico nacional e ao próprio desenvolvimento (art. 171 § 1º)<sup>(15)</sup>.

À evidência, se a empresa brasileira de capital estrangeiro não for nociva a tais objetivos, antes auxiliando-os, não pode haver reserva de mercado, posto que a Constituição a veda.

No concernente à área alargada de monopólio, garante o direito adquirido das empresas estrangeiras aqui situadas, visto que lhes permite adaptarem-se à nova ordem num prazo de 4 anos, o que vale dizer, como “adaptação” não representa “extinção”, o que seria um contrasenso, o direito adquirido fica assegurado pelo artigo 44 das Disposições Transitórias<sup>(16)</sup>.

Estes e outros dispositivos têm levado a sentir, na nova

---

(15) Já escrevi sobre a matéria em parecer publicado no livro *A Constituição Aplicada* (Ed. CEJUP, vol. 1, 1989, pp. 71/72) que: “Assim é que o § 1º do art. 171, ainda sujeito a regulamentação, ao dizer que: “§ 1º. A lei poderá, em relação à empresa brasileira de capital nacional: I. conceder proteção e benefícios especiais temporários para desenvolver atividades consideradas estratégicas para a defesa nacional ou imprescindíveis ao desenvolvimento do país; II. estabelecer, sempre que considerar um setor imprescindível ao desenvolvimento tecnológico nacional, entre outras condições e requisitos: a) exigência de que o controle referido no inc. II do *caput* se estenda às atividades tecnológicas da empresa, assim entendido o exercício, de fato e de direito, do poder decisório para desenvolver ou absorver tecnologia; b) percentuais de participação, no capital, de pessoas físicas domiciliadas e residentes no país ou entidades de direito público interno”, declara que há princípios fundamentais que devem ser preservados, no mesmo nível dos demais, quais sejam: a) atividades estratégicas para a defesa nacional; b) atividades imprescindíveis ao desenvolvimento do país; c) atividades imprescindíveis ao desenvolvimento tecnológico nacional.

Ora, à evidência, tal tratamento diferencial que permite disciplina privilegiada a favor da empresa nacional, só é admissível se a empresa nacional de capital estrangeiro colocar em risco: a) as atividades estratégicas elencadas; b) o desenvolvimento econômico; c) o desenvolvimento tecnológico do país.

Em outras palavras, às empresas nacionais de capital estrangeiro que auxiliarem – e muitas o fazem até mais do que as empresas nacionais de capital nacional – as atividades estratégicas; b) o desenvolvimento do país; c) o desenvolvimento tecnológico nacional, a lei ordinária não poderá impedir que assim continuem agindo, pois não se poderá sobrepor aos princípios maiores da Constituição, tais como o da liberdade de concorrência, da isonomia jurídica, do direito adquirido, da oportunidade de trabalho, etc”.

(16) O artigo 44 das Ds. Ts. tem a seguinte dicção:

“Art. 44. As atuais empresas brasileiras titulares de autorização de pesquisa, concessão de lavra de recursos minerais e de aproveitamento dos potenciais de energia hidráulica em vigor terão 4 anos, a partir da promulgação da Constituição, para cumprir os requisitos do art. 176 § 1º”.

ordem econômica, maior integração constitucional do país às linhas da economia de mercado que no texto anterior, posto que seus princípios são mais claros e mais favoráveis ao setor privado e mais rígidos e de controle mais severo para o setor público<sup>(17)</sup>.

Todas essas considerações são importantes para que eu chegue a 3 conclusões, que facilitarão a resposta às quatro questões colocadas, a saber:

1) O Direito Econômico está, na nova Constituição, definitivamente consagrado como ramo autônomo;

2) O Direito Econômico, na disciplina da iniciativa econômica, hospeda modelo de economia de mercado preferencial ao setor privado;

3) As normas e princípios, que regem a atual ordem econômica e financeira nacional, são mais liberais que a anterior, na linha da revolução capitalista, que começa a tomar conta do mundo ocidental e oriental<sup>(18)</sup>.

À luz de tais considerações, passo a cuidar especificamente das questões propostas, que devem ser sempre interpretadas pelo prisma de que os princípios restritivos à iniciativa econômica têm que merecer também interpretação restritiva e não extensiva, posto que o modelo adotado é de liberdade de iniciativa e de livre concorrência<sup>(19)</sup>.

---

(17) Miguel Reale, em palestra pronunciada na Federação das Indústrias de São Paulo no dia 13/12/89 hospedou idêntica interpretação.

(18) Raul Machado Horta, embora reconheça tal caráter liberal, demonstra certo temor, entendendo que tais princípios possam ser sufocados pelo governo. Escreve: "O Estado é considerado agente normativo e regulador da atividade econômica e nessa dupla titularidade – agente e regulador – exercerá a função de planejamento, que será determinante para o setor público e indicativo para o setor privado (art. 174). Executando esse mandamento, lei federal estabelecerá as diretrizes e bases do planejamento do desenvolvimento nacional equilibrado, incorporando e compatibilizando planos nacionais e regionais do desenvolvimento (art. 174, § 1º). A linguagem elástica e ambígua – "planejamento do desenvolvimento nacional equilibrado" –, sujeita à interpretação dilatadora da iniciativa presidencial e de maiorias no Congresso Nacional, poderá converter-se em "cláusula transformadora" da Constituição, para instaurar o planejamento central da economia, sufocando a economia de mercado, a livre iniciativa e a livre concorrência" ("A Constituição Brasileira, 1988 – Interpretações", ob. cit. p. 391).

(19) No livro "A Constituição Aplicada" (ob. cit. pp. 33/34) escrevi: "O princípio da recepção, todavia, não pode ser aplicado para a convivência entre a ordem anterior e a nova, sempre que o aparente "não conflito" implique restrições de direito. Este aspecto é daqueles que merecem reflexão mais profunda. Uma Constituição é, fundamentalmente, um texto de comandos superiores que confor-

Isto posto, mister se faz examinar o que dispõe o artigo 171 § 2º, que passo a analisar, em suas diversas facetas e cujo discurso é o seguinte:

“§ 2º. Na aquisição de bens e serviços, o Poder Público dará tratamento preferencial, nos termos da lei, à empresa brasileira de capital nacional”.

Os vocábulos “bens” e “serviços” colocados no texto, em minha opinião, não diferem daqueles plasmados em outros trechos da Constituição, como por exemplo, no que diz respeito aos serviços e bens incididos pelo ICMS<sup>(20)</sup>.

Em parecer requerido pelo Governo do Estado de São Paulo e publicado em meu livro *Direito Tributário Interpretado* (Ed. CEJUP, 1985, p. 134) procurei demonstrar que não há bem, em que serviço para produzi-lo não tenha sido prestado, ou serviço que não se exteriorize por um bem material. Uma poesia ou uma petição, que são exteriorização de serviços, para se tornarem públicas são veiculadas por papel. As conferências produzem sons, que podem ser captados por aparelhos e reproduzidos, o mesmo se dizendo da expressão corporal em vídeo ou filmes.

Nesta linha, mostrava que a distinção entre bens e serviços se faz à luz da teoria da preponderância, o que vale dizer, onde há maior

---

mam a ordem jurídica de uma nação com duas únicas vertentes de princípios consagrados no constitucionalismo internacional. A primeira das vertentes é a de que uma Constituição deve assegurar os direitos essenciais do cidadão, sendo que seu primeiro e principal destinatário é o povo. A primeira vertente de princípios constitucionais deve, pois e necessariamente, estar voltada para garantir os direitos fundamentais individuais, sociais, familiares, políticos, à educação, cultura e profissão, visto que a sociedade, organizada sob a forma de Estado, é composta daqueles que vivem em determinado espaço, sob uma determinada ordem jurídica respeitada pelas comunidades de outras ordens. O triplice aspecto de povo, território e poder para conformar o Estado, releva a maior importância do povo, visto que já se fala em Estado sem território e o próprio poder emanador da ordem só existe em face do povo, muitos doutrinadores idealizando uma sociedade futura e perfeita sem poder”.

(20) O artigo 155 inciso I letra “b” e artigo 156 inciso IV da Constituição Federal têm a seguinte dicção: “Art. 155. 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;

...”;

“Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre: . . . IV. serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, I, b, definidos em lei complementar”.

densidade econômica do bem ou do serviço, para efeitos jurídicos, tal densidade transforma aquele elemento de expressão econômica, em bem ou serviço<sup>(21)</sup>.

E neste particular “mercadoria” seria, à luz do direito comercial, aquele “bem” destinado, em ciclo de produção, do produtor ao consumo, tendo, portanto, um componente dinâmico em relação ao “bem”, que o possui apenas de forma estática, visto que todas as mercadorias são bens, mas nem todos os bens são mercadorias, como são aqueles em mãos do consumidor final<sup>(22)</sup>.

Ora, as expressões “bens” e “serviços”, a que faz menção o dispositivo, dizem respeito àquela aquisição de “bens-mercadorias” e de “bens de ativo fixo”, ou contratação de serviços, na concepção atrás apresentada, em que a mão-de-obra *latu sensu*, prevalece sobre a densidade material dos bens. É pois, razoável considerar como prestação de serviços aquela que, para efeitos tributários, tenha essa conotação. O que vale dizer, sempre que, em direito tributário,

---

(21) “Assim sendo, na quádrupla divisão, manteve os chamados *impostos ordinários* de produção e circulação na categoria do mesmo nome e os *impostos reguladores* de produção e circulação em duas outras categorias (comércio exterior e especiais). De qualquer forma, tais impostos são, fundamentalmente, impostos de *produção e circulação*.

Os impostos referidos pressupõem a existência de produção de bens (materiais e imateriais), assim como sua circulação. Tal realidade fenomênica, por outro lado, implica *serviços* para sua produção e *circulação*, que poderá ser meramente física ou da própria titularidade.

Não houve por bem o constituinte de 1965 criar categoria de prestação de serviços distinta da produção de bens pelo simples fato de que não há produção de bens, que não esteja suportada em prestação de serviços, nem há prestação de serviços que não implique produção de bens.

Qualquer produto industrial, por mais sofisticado, necessariamente se alicerça em prestação de serviços. A indústria automobilística, por exemplo, é simples montadora de bens produzidos por centenas de outras indústrias, sendo as grandes fábricas denominadas de “montadoras de veículos”. Nelas prevalece muito mais a prestação de serviços de montagem que a produção de bens, quase todos adquiridos de variadas empresas fabricantes de autopeças. Nem por isto os serviços que prestam à sociedade são considerados serviços, pois a referida montagem representa verdadeira produção industrial” (ob. cit. p. 134).

(22) O III Simpósio Nacional de Direito Tributário do Centro de Estudos de Extensão Universitária – CEEU e o 1º Congresso Brasileiro de Direito Tributário assim conformaram a hipótese de incidência do ICM: “A hipótese de incidência do ICM tem como aspecto material fato decorrente de iniciativa do contribuinte, que implique a movimentação física ou econômica, de bens identificados como mercadorias, da fonte de produção até o consumo” (“Resumo e conclusões das teses apresentadas ao I Congresso Brasileiro de Direito Tributário”, Ed. Revista dos Tribunais/IBET/IDEPE, 1981, p. 11).

entender-se que determinada atividade resulte em prestação de serviços e não em fornecimento de bens, tal atividade será de prestação de serviços também para o direito econômico, pois desta forma será tratada pela imposição fiscal correspondente<sup>(23)</sup>.

Ora, parece-me que “os serviços”, a que fez menção o constituinte, diz respeito ao que for prestado diretamente pelo fornecedor ao Poder Público, ou seja, aquele serviço em que, na relação contratual, o fornecedor esteja num pólo e o Poder Público no outro.

Não me parece que “serviços” ou “bens” adquiridos de terceiros para compor máquinas ou equipamentos que serão fornecidos ao Poder Público, entrem na linha de proibição à preferência, razão pela qual, o tratamento preferencial diz respeito ao bem ou serviço final produzido ou prestado, sendo irrelevante se, na sua formação, houver ou não prestação de serviços ou compra de bens de empresas nacionais de capital estrangeiro.

Por outro lado, as operações como montagem, acondicionamento, que a legislação tributária tem considerado como operações industriais e não como prestação de serviços para efeitos de IPI e do antigo ICM, são operações de fornecimento de bens e não de prestação de serviços<sup>(24)</sup>.

(23) Com tal colocação não se está afetando o perfil privativista, visto que a conformação “tributos” a hospeda, por força dos artigos 109 e 110 do CTN, 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”.

(24) O artigo 3º do Decreto 87.981 de 23/12/82 tem o seguinte discurso: “Art. 3º. Caracteriza industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoar para consumo, tal como: I. a que, exercida sobre matéria-prima ou produto intermediário, importe na obtenção de espécie nova (transformação); II. a que importe em modificar, aperfeiçoar ou, de qualquer forma, alterar o funcionamento, a utilização, o acabamento ou a aparência do produto (beneficiamento); III. a que consista na reunião de produtos, peças ou partes e de que resulte um novo produto ou unidade autônoma, ainda que sob a mesma classificação fiscal (montagem); IV. 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); V. a que, exercida sobre produto deteriorado ou inutilizado, renove ou restaure o produto para utilização (renovação ou recondicionamento)”.

Já a conservação, a manutenção, etc. de bens do Poder Público ou de suas atividades, são daquelas espécies de execução de tarefas que se enquadrariam na prestação de serviços e, quando direcionadas ao Poder Público, gozam, as empresas brasileiras de capital nacional, de preferência. O relevante é que, nos dois pólos negociais estejam, de um lado, o fornecedor e/ou o prestador e, de outro, o Poder Público.

Respondo à primeira questão, pois, nos termos atrás expostos, considerando que o tratamento preferencial diz respeito às relações negociais diretas entre o Poder Público e o prestador ou financiador de bem, considerando-se “serviço” aquilo que a legislação tributária considere como tal para efeitos de imposição fiscal<sup>(25)</sup>.

A segunda questão diz respeito à expressão “Poder Público”.

Entendo que seja Poder Público exclusivamente a administração direta ou a autárquica, excluídas as sociedades de economia mista, as empresas públicas e diversas entidades que explorem atividades econômicas, nos termos do art. 173 da C.F.<sup>(26)</sup>.

O Poder Público, a que se refere o constituinte, diz respeito à Administração, que como deseja Cretella, não precisa sequer de adjetivo “pública”, em suas relações de subordinação, de imposição, de império sobre a sociedade<sup>(27)</sup>.

---

(25) Bernardo Ribeiro de Moraes esclarece:

“Conforme se verifica, adotou-se o conceito econômico de serviço, assim entendido o bem econômico (meio idôneo para satisfazer uma necessidade) que não seja bem material, isto é, que não seja de extensão corpórea ou de permanência no espaço. Serviço, no sentido econômico, é sinônimo de bem material, fruto do esforço humano aplicado à produção. No dizer de Albert L. Mayers, serviço “é qualquer bem não material”, servindo de exemplos, como diz, “as atividades do barbeiro que nos corta o cabelo, do menino que apara a grama do nosso jardim, da orquestra que toca para o nosso prazer, da estrada de ferro que leva a outro Estado” (“Doutrina e prática do imposto sobre serviços”, Ed. Rev. dos Tribunais, 1975, pp. 41/2).

(26) O artigo 173 da Constituição Federal está assim redigido:

“Art. 173. Ressalvados os casos previstos nesta Constituição, a exploração direta de atividade econômica pelo Estado só será permitida quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo, conforme definidos em lei.

§ 1º. A empresa pública, a sociedade de economia mista ou outras entidades que explorem atividade econômica sujeitam-se ao regime jurídico próprio das empresas privadas, inclusive quanto às obrigações trabalhistas e tributárias.

...”.

(27) “A redação do art. 38 *Caput*, está, assim, incorreta. O que o legislador constituinte pretendeu dizer, mas equivocou-se ao escrever, foi o seguinte: “A Administração Pública

O Poder Público, por representar a sociedade, na sua dupla faceta de *Estado* e de *Governo*, enquanto impondo as regras que julga serem desejadas pela sociedade e, portanto, de obrigatório cumprimento pelo povo, tem responsabilidades e deveres, à luz do modelo econômico adotado, razão pela qual a este poder público representativo da sociedade, a esta administração direta ou autárquica, endereçou o constituinte o comando do § 2º.

As empresas públicas, sociedades de economia mista e demais entidades pertencentes à intervenção concorrencial não estão sujeitas à regra do § 2º do artigo 173, enquanto no pólo adquirente, visto que, em face do determinado pelo § 1º do artigo 173, devem-se comportar de acordo com o regime jurídico próprio das empresas privadas<sup>(28)</sup>.

Está o § 1º assim redigido:

“§ 1º. A empresa pública, a sociedade de economia mista e

---

Direta e Indireta da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios ...”. Devem ser riscados do texto as palavras “de qualquer dos Poderes da”.

Outro lapso: na expressão “Administração Indireta” está incluída a “fundação”, o que não faz sentido, porque, como se sabe, a fundação (pública) é uma das espécies do gênero autarquia e esta, por sua vez, é Administração Indireta, por excelência. Como colocar, lado a lado, no mesmo nível, o gênero e a espécie?

Faltou ao legislador constituinte – e aos assessores do legislador constituinte conhecimento da matéria Direito Administrativo. Bastaria, nesse caso, que se transferisse, para o art. 38 da atual Constituição, o que se encontra no D.L. nº 200, dando-se ao texto a seguinte redação técnica: “A Administração (suprimir-se-ia também o atributo Pública que é desnecessário) Direta e Indireta da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios”.

O legislador constituinte também se equivocou, repetimos, ao falar de autarquia e de fundação pública, desconhecendo que fundação pública é precisamente espécie do gênero autarquia” (“A Constituição Brasileira – 1988 – Interpretações”, ob. cit. pp. 141/2).

(28) Toshio Mukai escreve: “O § 1º dispõe que a empresa pública, a sociedade de economia mista e outras entidades que explorem atividade econômica sujeitam-se ao regime jurídico próprio das empresas privadas, inclusive quanto às obrigações trabalhistas e tributárias.

A norma corresponde ao disposto no § 2º do artigo 170 da Constituição anterior, valendo aqui sublinhar duas diferenças: em primeiro lugar, fala em “outras entidades que explorem atividade econômica”. A ausência de uma expressão semelhante levou a doutrina a entender que no Brasil não poderia existir autarquias econômicas; em segundo lugar, fica claro que as sociedades de economia mista e as empresas públicas podem explorar atividades econômicas ou serviços públicos” (“Administração Pública na Constituição de 1988”, Ed. Saraiva, 1989, p. 131).

outras entidades que explorem atividade econômica sujeitam-se ao regime jurídico próprio das empresas privadas, inclusive quanto às obrigações trabalhistas e tributárias”.

Ora, se o regime jurídico próprio das empresas privadas não as obriga a adquirir de empresas brasileiras de capital nacional seus bens ou contratos de prestação de serviços, não se pode exigir que aquelas pertencentes ao Estado sujeitam-se à regra diversa.

Como a livre concorrência impõe liberdade de ação e igualdade de condições, direitos e obrigações à iniciativa econômica pública ou privada, à evidência, tais empresas encontram-se fora do pólo adquirente, podendo livremente escolher seus fornecedores e prestador de serviços pelo atual texto, lembrando-se que o § 2º reproduz a regra do pretérito artigo 170 da E.C. nº 1/69<sup>(29)</sup>.

Entendo, inclusive, que se exclui da restrição, a aquisição de bens e serviços pela Administração Indireta vinculada à intervenção monopolística, pois atuando na exploração de atividades econômicas.

Respondo, pois, à segunda questão declarando que por Poder Público deve-se entender apenas a Administração Direta ou a Autárquica, excluída a Administração Indireta em geral, seja aquela de intervenção econômica monopolística, seja aquela de intervenção concorrencial<sup>(30)</sup>.

O tratamento preferencial há de se compreender como aquele tratamento que se pode ofertar, em havendo rigoroso “empate técnico”.

José Serra, ao combater, em vão, o dispositivo, alegava que se uma empresa nacional concorresse com uma empresa de capital estrangeiro, esta com elevado índice de nacionalização em seu produto e aquela ainda dependente de importação, a preferência à empresa nacional seria lesiva à economia nacional<sup>(31)</sup>.

---

(29) O § 2º do artigo 173 tem a seguinte dicção:

“ § 2º. As empresas públicas e as sociedades de economia mista não poderão gozar de privilégios fiscais não extensivos às do setor privado”.

(30) A Subcomissão de Estudos Constitucionais e Assessoramento Municipal da Prefeitura de São Paulo, que presidi e composta dos juristas Cássio Mesquita Barros Jr., Celso Seixas Ribeiro Bastos, Cláudio Antonio Mesquita Pereira, Hamilton Dias de Souza e Hely Lopes Meirelles, preparou anteprojeto para a Ordem Econômica, apresentado à Constituinte e publicado no livro *Roteiro para uma Constituição* (Ed. Forense, pp. 110/125). Nele distinguiu as três formas de intervenção (regulatória, concorrencial e monopolística).

(31) Em palestras, conferências e artigos o lúcido parlamentar apresentou tal concepção.

Embora concorde com o eminente deputado não vejo, todavia, como impedir que isto aconteça, visto que a nacionalização que a Constituição impõe é de capital e não do produto, razão pela qual se isto ocorrer a empresa nacional terá preferência.

A preferência, todavia, apenas pode ocorrer, na eventualidade de os preços serem rigorosamente idênticos, com o que a Constituição, em função da nacionalização do capital não do produto, oferta tratamento preferencial à empresa nacional de capital nacional e não à de capital estrangeiro.

Na eventualidade, todavia, de o preço e as condições ofertadas, em concorrência, pela empresa de capital estrangeiro serem melhores que as da empresa nacional, afasta-se o tratamento preferencial, visto que, nesta hipótese, ofertar tratamento preferencial é prejudicar o Poder Público, enquanto Administração Direta ou Autárquica, obrigando-o a dispendar mais, com recursos de toda a comunidade, para beneficiar uma determinada sociedade<sup>(32)</sup>.

Em ocorrendo disparidade de preços impõe-se ao Poder Público a aquisição do bem ou a recepção dos serviços daquela empresa que apresentar melhores condições, posto que não lhe é lícito gastar mais dinheiro da comunidade, quando tem condições materiais de gastar menos.

Nesta hipótese, entendo mesmo que se o Poder Público adquirir bem ou receber prestação de serviço a custo superior, que o ofertado por empresa nacional de capital estrangeiro, estarão sujeitos, os funcionários diretamente vinculados à operação, a serem civil e penalmente responsabilizados<sup>(33)</sup>.

---

(32) A matéria foi amplamente debatida no II Seminário da Ordem Econômica e Sistema Tributário da Academia Internacional de Direito e Economia (dia 20/10/88 - Hotel Mofarrej-SP), tendo sido Hamilton Dias de Souza defensor da posição esposada neste parecer.

(33) O artigo 37 inc. XXI e seu § 4º da C.F. têm a seguinte redação: "XXI. 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 a garantia do cumprimento das obrigações.

.....

§ 4º. Os atos de improbidade administrativa importarão a suspensão dos direitos políticos, a perda da função pública, a indisponibilidade dos bens e o ressarcimento ao erário, na forma e gradação previstas em lei, sem prejuízo da ação penal cabível".

Respondo, pois, à terceira questão, declarando que apenas na hipótese de “igualdade de propostas” é possível ofertar tratamento preferencial à empresa nacional de capital nacional.

Passo, pois, à última questão.

A lei ordinária não pode alterar o que escrito está na Constituição. A lei pode, no máximo, regulamentar o dispositivo, respeitado o princípio constitucional.

À evidência, a lei não poderá obrigar o Poder Público a adquirir um bem de empresa nacional de capital nacional que, em concorrência técnica, ofereça-o em condições mais onerosas para o governo<sup>(34)</sup>.

O espectro ofertado ao legislador ordinário é extremamente reduzido, posto que o espírito do constituinte está claro e bem expresso, e este não pode ser modificado.

A lei, portanto, – e deveria ser lei complementar porque obriga União, Estados, Municípios e Distrito Federal – não tem grande campo de atuação, devendo esclarecer quais órgãos da Administração Direta e Autárquica estarão sujeitos à aquisição preferencial, nem podendo alargar o princípio constitucional, nem reduzi-lo, mas

---

(34) Toshio Mukai assim comenta o inciso XXI do artigo 37: “Em princípio, essa norma vem encampar, a nível constitucional, o que já é tradicional no direito brasileiro, em termos de legislação (D.L. 200/67, arts. 126 a 144, ora revogados pelo D.L. 2300/86, e normas legislativas de nível estadual e/ou municipal), de doutrina e de jurisprudência. A ressalva diz respeito aos casos de dispensa, de inexigibilidade e vedação de licitações, previstos nos arts. 22 e 23 do D.L. 2300/86; 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.

Por outro lado, o texto dispõe que o edital somente poderá admitir exigências de qualificação técnica e econômica indispensáveis à garantia do cumprimento das obrigações. Portanto, não mais serão admitidas condições estritamente necessárias para garantia financeira do cumprimento das obrigações a assumir.

Essa disposição deverá ser visualizada pelo intérprete em consonância com a nova competência da União, agora expressamente prevista no texto, constitucional, que lhe permite baixar normas gerais sobre licitações e contratos administrativos, extensíveis às entidades paraestatais, como novidade absoluta” (ob. cit. p. 57)

apenas explicitá-lo. Nem poderá alargar ou reduzir a lista de bens e serviços sujeitos ao referido tratamento.

Deverá, por outro lado, definir a forma de apuração da igualdade técnica de propostas para que se deflagre a utilização do tratamento preferencial.

Por fim, deverá definir a responsabilidade pelo descumprimento possível ao dispositivo, inclusive as sanções pertinentes<sup>(35)</sup>.

E mais não poderá fazer, visto que o princípio é de restrição de direitos às empresas nacionais de capital estrangeiro e, portanto, não poderá a lei ser produzida de forma a alargar o comando constitucional. E haverá, por outro lado, de ser interpretada sempre restritivamente contra quem sofre a restrição.

Entendo, pois, ao responder a quarta questão, que o campo de regulação normativa ofertado à lei ordinária é limitado, não podendo sair das fronteiras expostas no presente parecer.

S.M.J.

São Paulo, 5 de maio de 1989.

---

(35) É ainda Toshio Mukai quem escreve sobre o § 4º do artigo 37 da C.F.:

“A norma é oportuna e se constitui em disposição constitucional básica de combate à corrupção, mal hoje congênito na administração pública brasileira” (ob. cit. pp. 58/9).

A norma é oportuna e se constitui em disposição constitucional básica de combate à corrupção, mal hoje congênito na administração pública brasileira” (ob. cit. pp. 58/9).

AS EMPRESAS NACIONAIS DE CAPITAL  
ESTRANGEIRO E O SETOR DE MINERAÇÃO  
– DIREITO ADQUIRIDO À EXPLORAÇÃO  
PELA CONSTITUIÇÃO PRETÉRITA E ASSEGURADO  
EXPRESSAMENTE PELA NOVA – INTELIGÊNCIA  
DOS ARTIGOS 176 DO TEXTO SUPREMO E 44 DAS  
DISPOSIÇÕES TRANSITÓRIAS – PARECER.

---

CONSULTA

A consulente, por intermédio de seu eminente advogado, dr. Antonio Francisco da Silva Tavares, propõe-me as seguintes questões:

– 1ª) Será correta nossa interpretação de que o § 1º do artigo 176 da atual Constituição ao privilegiar a “empresa de capital nacional” na promoção da pesquisa e da lavra mineral, fê-lo de forma a respeitar o direito adquirido?

**Justificativa:** Consoante se vê do próprio texto do dispositivo abordado, o emprego da norma nele contida se fará, *ipsis litteris*, “na forma da lei”. Este principio, ao que parece, estender-se-á a todo conteúdo da norma de que se constitui o referido dispositivo, isto é, ao seu comando e à respectiva sanção. Ora, se assim o for, por consequência imediata, tem-se que a “lei” ali invocada haverá de ser sempre hierarquicamente, inferior à própria Constituição. E como tal, outra alternativa não lhe restará que não a de obedecer os pressupostos ditados pelo artigo 5º – XXXVI da mesma Constituição.

– 2ª) Permitindo-nos tomar a liberdade de ter por arrimo argumentos já expedidos por V. Sa., em proveitosa palestra no IBRAM, o que, certamente, aqui não reproduzimos com a proficiência ali verificada, indagamos: – em abono à tese do direito adquirido, será correto ter-se como perfeitamente compatibilizado o § 1º do art. 176 com o *caput* do art. 44 das Disposições Transitórias, em razão de que os únicos “requisitos” a serem cumpridos naquele texto constitucional se referem às atividades minerais em faixa de fronteira ou terras indígenas?

– 3ª) Se mantidas as atuais regras do Código de Mineração ainda em vigor e se resguardado o direito adquirido das mineradoras como antes falado, dito direito se entenderá à faculdade de continuarem requerendo pesquisas ou obtendo lavras minerais como resultantes de suas pesquisas (originárias) ou através de compras a terceiros (derivados)?

– 4ª) Pelo § único do artigo 44 das disposições transitórias, as “empresas brasileiras ficarão dispensadas do cumprimento do disposto no art. 176, § 1º, desde que, no prazo de até 4 anos da data de promulgação da Constituição tenham o produto de sua lavra e beneficiamento destinado à industrialização no território nacional etc., etc., etc., . . .”. Por outro turno, a mesma Constituição dispõe que o imposto relativo à circulação de mercadorias, serviços, transportes e comunicação (ICMS) não incidirá “sobre as operações que destinarem ao exterior *produtos industrializados*, excluídos os *semi-elaborados* definidos em lei complementar” art. 155, X, “a” – grifos nossos.

À vista desta conceituação é certo que todos os semi-elaborados, a serem ali definidos, constituir-se-ão espécie de produto industrializado, fazendo com que a circunstância de uma “empresa brasileira” de mineração que vier a produzi-los se configurará causa bastante para tê-la como afeiçoada às normas do § 1º do artigo 44, ou para a verificação desta hipótese haverá necessidade de regulamentação específica sobre a matéria?

– 5ª) Ainda sobre o tema da pergunta anterior, a industrialização requerida pelo dispositivo, ali citado, deverá ser entendida como do total do produto da lavra e beneficiamento (verticalização)?”

## RESPOSTA

Alguns poucos e elementares princípios de direito constitucional devem ser examinados antes da resposta a ser apresentada aos quesitos formulados.

Um deles é o de que toda a norma de restrição social não pode ser interpretada de forma extensiva. Sua percepção, todavia, depende da adequada captação das linhas norteadoras do texto supremo<sup>(1)</sup>.

---

(1) Tem-se como matéria cediça que todas as normas que impliquem restrições de direito são interpretadas a favor de quem sofre tais restrições, como é exemplo gráfico o artigo 112 do CTN, assim redigido: “Art. 112. A lei tributária que define infração, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto: I. a

A ordem constitucional, quando alterada – e de forma substancial no direito brasileiro atual – convive com três princípios fundamentais para que possa gerar segurança e eliminar eventuais vácuos no ordenamento.

O primeiro deles é que tudo o que na velha ordem não conflite com a nova, deve ser pela nova recepcionado. Em outras palavras, o direito anterior em consonância com a nova ordem passa a integrá-la, como se seus comandos normativos tivessem sido por ela produzidos<sup>(2)</sup>.

Na impossibilidade de o aparelho legislativo infraconstitucional (complementar e ordinário) produzir, novamente, todo o ordenamento anterior não conflitante, desenvolveu-se no Direito Constitucional, a teoria perfilada no princípio da recepção. À evidência, é este o melhor caminho para que o caos jurídico não se implante e o colapso legislativo não tome conta das Casas produtoras de leis.

Hoje, já não se discute mais a relevância de tal indicador

---

capitulação legal do fato; II. à natureza ou as circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos; III. à autoria, imputabilidade, ou punibilidade; IV. à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação”.

- (2) Manoel Ferreira Gonçalves Fº ensina: “Ocorre, portanto, segundo Kelsen, uma recepção do direito anterior não incompatível com a nova Constituição. A legislação anterior permanece em vigor, mas com um novo fundamento, que é a nova Constituição. Como diz Mortari, “ocorre uma novação de fontes”. Isso, aliás, não é uma tese nova. Já está numa das obras clássicas da doutrina política, que é o *Leviathan*, de Hobbes (parte 2, Cap. XXVI), texto, aliás, citado por Cattaneo (op.cit., p. 119). Hobbes diz, nesse capítulo do seu livro, que “o legislador não é apenas aquele por cuja autoridade as leis foram por primeiro feitas, mas também aquele por cuja autoridade essas leis posteriormente continuam como leis”. A lei, então, persistiria, apesar da substituição do legislador, apesar da substituição, portanto, de sua fonte. Elas seriam imputadas não apenas aqueles que historicamente as editam, mas também aqueles que posteriormente as aceitam como leis. Mas a recepção do direito anterior só é possível nos claros da Constituição. Porque, logicamente, onde a nova Constituição dispõe, explícita ou implicitamente, de modo diverso, é impossível essa mesma recepção. Em consequência, o direito anterior incompatível com a nova Constituição perde a sua validade com a perda de eficácia da Constituição anterior, e não recobra validade com a eficácia da nova Constituição. Ao contrário, o direito anterior compatível com a nova Constituição perde a sua eficácia, mas a recobra instantaneamente com a nova Constituição. É o que está exatamente no texto de Kelsen. A nova Constituição importa na perda de eficácia de todo o direito anterior. Mas o direito anterior que é compatível com essa nova Constituição é por ela recebido e, portanto, recobra eficácia instantaneamente. Recobra eficácia tão instantaneamente que até se costuma dizer que as normas anteriores compatíveis com a Constituição continuam a ser válidas. Diz-se até que “continuam a ser válidas”, o que é uma maneira de dizer inexata. Porque, exatamente, as normas anteriores não continuam a ser válidas, mas elas são renovadas pela recepção na nova Constituição” (“Enciclopédia Saraiva do Direito”, vol. 63, pp. 335, Ed. Saraiva).

superior, posto que doutrinadores e jurisprudência acordaram na aceitação de sua validade e continuidade, na antiga e na nova ordem, pela inexistência de conflito<sup>(3)</sup>.

O segundo princípio, decorrente do primeiro, é o de que tudo o que for conflitante com a nova ordem, está automaticamente revogado, desde que não haja expressa referência à sua permanência, em face da integração de situações tratadas diversamente na velha e na nova ordem, mas por esta admitidas em regime de conciliação legislativa<sup>(4)</sup>.

O terceiro princípio, é de que na formulação, pela nova ordem, de normas que impliquem restrição de direitos, tais normas devem ser interpretadas de forma restritiva, sendo normas de espectro reduzido apenas aplicáveis para situações claramente definidas em lei, com tipo fechado e submetidas à estrita legalidade e à reserva absoluta da lei formal.

Os princípios que impliquem normas restritivas de direito individual não podem nunca ser interpretados extensivamente. A norma deve ser enquadrada em uma interpretação teleológica, sistemática, gramatical, histórica, vedada a adoção da técnica extensiva ou da integração analógica<sup>(5)</sup>.

---

(3) José Celso de Mello Filho ensina: "O fenômeno da recepção assegura a preservação do ordenamento jurídico anterior e inferior à nova Constituição, que com ela seja materialmente compatível. Uma vez recebida pela nova Constituição, toda a legislação anterior, inferior e compatível passa a ter, nela, o seu fundamento de validade e de eficácia. De outro lado, tem-se por revogado o ordenamento normativo anterior e inferior à nova Constituição, que com ela se mostre incompatível materialmente. A constitucionalidade das normas inferiores deve ser aferida no momento em que estas surgem à luz da Constituição então vigente. Nesse sentido: VICENTE RAO, O direito, cit., vol. 1, p. 387/8, n. 252-3. Idem: RTJ, 95:980, 95:993; RF, 221-167; RT, 231:665, 208:197, 197:406, 179:922" ("Constituição Federal Anotada", Ed. Saraiva, 1984, p. 445).

(4) O artigo 2º da lei de introdução ao Código Civil, assim redigido: "Art. 2º. Não se destinando à vigência temporária, a lei terá vigor até que outra a modifique ou revogue. § 1º. A lei posterior revoga a anterior quando expressamente o declare, quando seja com ela incompatível ou quando regule inteiramente a matéria de que tratava a lei anterior. § 2º. A lei nova, que estabeleça disposições gerais ou especiais a par das já existentes, não revoga nem modifica a lei anterior. § 3º. Salvo disposição em contrário, a lei revogada não se restaura por ter a lei revogadora perdido a vigência", oferta o perfil do princípio e, embora técnica exegetica positivada de natureza infraconstitucional, serve de sinaleiro para a compreensão dos princípios superiores.

(5) Karl Larenz esclarece: "É frequente dizer-se que uma disposição deve ser interpretada "restritivamente" ("em sentido restrito") ou "extensivamente" ("em sentido lato"). Nem

Por fim, em uma ordem nova os princípios conflitantes devem ser superados, ou pelo afastamento da norma menor como sugere o direito alemão, ou pelo caminho adotado pelo direito português, segundo o qual o conflito deve ser interpretado pela busca de uma solução conciliatória, capaz de fazer prevalecer o espírito do constituinte sobre a aparente divergência<sup>(6)</sup>.

Embora nunca aplicada, no direito brasileiro, a solução germânica, não se afasta a possibilidade de vir a ser adotada em casos

---

sempre e claro o que por tal se entende. Engisch assinalou nada menos de 4 significados diversos deste par de conceitos. A questão é saber em relação a que se denomina restrito ou lato o significado considerado correto. A maior parte das vezes supõe-se ser em relação ao sentido literal. Entende-se, portanto, por interpretação extensiva aquela que vai além do sentido literal, e por restritiva a que fica aquém dele. Mas, assim, está-se a ignorar que o sentido literal não é uma grandeza fixa, mas sim quase sempre variável. Em nossa opinião, deveria chamar-se restritiva a uma interpretação que limite rigorosamente o significado dum expressão ao núcleo da representação – que, por exemplo, entenda por “filhos” apenas os filhos naturais –, e “extensiva” a uma interpretação que, para além disso, se estenda até o limite do sentido literal possível, até ao “domínio marginal” – que, por exemplo, inclua também os filhos adotivos, os pupilos, os enteados e talvez até (assim se alcançaria, decerto, o limite) os cônjuges dos filhos. Ir além do domínio marginal mais latamente concebido só é, então, possível por via da analogia” (“Metodologia da Ciência do Direito”, Ed. Fundação Calouste Gulbenkian, Lisboa, 1969, p. 399).

- (6) José Joaquim Gomes Canotilho, *Direito Constitucional* 4, ed. Coimbra, Almedina, p. 118: “Já houve oportunidade de se afirmar que o sentido útil assinalado ao princípio da unidade da Constituição é o de unidade hierárquico-normativa. Afasta-se qualquer ideia de plenitude lógica do ordenamento constitucional e qualquer ideia valorativo-integracionista, conducente à ideia de constituição como ordem de valores.

O princípio da unidade hierárquico-normativa significa que todas as normas contidas numa constituição formal têm igual dignidade (não há normas só formais nem hierarquia de supra-ordenação dentro da lei constitucional). De acordo com esta premissa, só o legislador constituinte tem competência para estabelecer exceções à unidade, hierárquico-normativa dos preceitos constitucionais (ex. normas de revisão concebidas como normas superconstitucionais).

Como se irá ver em sede de interpretação, o princípio da unidade normativa conduz à rejeição de duas teses, ainda hoje muito correntes na doutrina do direito constitucional: a tese das antinomias alternativas; a tese das normas constitucionais inconstitucionais.

Argumentar-se-á que, reduzido o princípio da unidade da constituição a uma simples exigência de unidade normativa, todos os problemas pretendidamente solucionados com o recurso a tal princípio podem ser resolvidos a partir da própria especificidade da positividade normativo-constitucional.

Mas não é assim. Sendo a constituição uma estrutura de tensão e não se podendo transformar uma lei constitucional em “código” exaustivo da vida política, o princípio da unidade da constituição é igualmente um princípio de interpretação conforme a constituição das leis que aplicam ou concretizam as normas constitucionais (cfr., no plano jurisprudencial, a invocação deste princípio no Ac. TC nº 31/84, DR, I, 17-4-84)”.

específicos, quando o conflito for evidente e inconciliável, como se pode ler no disposto no artigo 155 § 3º e no artigo 34 § 12 das Disposições Transitórias<sup>(7)</sup>.

Os elementos atrás colocados auxiliar-me-ão a responder as questões formuladas.

De início, mister se faz a reprodução do artigo 176 § 1º, cuja dicção é a seguinte:

“Art. 176. As jazidas, em lavra ou não, e demais recursos minerais e os potenciais de energia hidráulica constituem propriedade distinta da do solo, para efeito de exploração ou aproveitamento, e pertencem à União, garantida ao concessionário a propriedade do produto da lavra.

§ 1º. A pesquisa e a lavra de recursos minerais e o aproveitamento dos potenciais a que se refere o *caput* deste artigo somente poderão ser efetuados mediante autorização ou concessão da União, no interesse nacional, por brasileiros ou empresas brasileira de capital nacional, na forma da lei, que estabelecerá as condições específicas quando essas atividades se desenvolverem em faixa de fronteira ou terras indígenas”.

A primeira observação diz respeito à aplicação do verbo regente do comando constitucional. Está no futuro do indicativo<sup>(8)</sup>.

---

(7) Estão o § 3º do art. 155 e § 12 do art. 34:

“ § 3º. À exceção dos impostos de que tratam o inciso I, b, do *caput* deste artigo e os arts. 153, I e II, e 156, III, *nenhum outro tributo* incidirá sobre operações relativas a energia elétrica, combustíveis líquidos e gasosos, lubrificantes e minerais do país”;

“ § 12. A urgência prevista no art. 148, II, não prejudica a *cobrança do empréstimo compulsório* instituído em benefício das Centrais Elétricas Brasileiras S/A (Eletro-brás), pela lei nº 4156, de 28 de novembro de 1962, com as alterações posteriores” (grifos meus).

(8) Carlos Maximiliano ensina: “Por ser a Constituição também uma lei, que tem apenas mais força do que as outras às quais sobreleva em caso de conflito, contribuiu para a inteligência da mesma os processos e regras de Hermenêutica expostos comumente para o Direito Privado: o elemento filológico, o histórico, o teleológico, os fatores sociais, etc. Entretanto, por causa do objetivo colimado e do fato de abranger matéria vastíssima em um complexo restrito, nem sempre se resolvem as dúvidas ou se atinge o alcance preciso das disposições escritas, com aplicar os preceitos da vulgar exegese jurídica, adequados a leis minuciosas, relativamente mais perfeitas e destinadas a fins particulares mais ou menos efêmeros. Dentre as próprias regras clássicas, algumas se empregam especialmente e de modo peculiar, à interpretação constitucional” (“Hermenêutica e aplicação do Direito”, Ed. Forense, 1979, p. 306).

Nem sempre o constituinte adota o futuro do indicativo, como se pode ler no § 1º do artigo 143<sup>(9)</sup>.

No caso concreto, o constituinte ao utilizar-se do presente do indicativo, à evidência optou por regular situação continuada, recepcionando a não conflitante e regulando a ordem passada de forma expressa no presente.

Assim, quando o legislador constituinte utiliza-se do presente do indicativo, no enunciar do seu pensamento, pretende adentrar as relações passadas e ofertar tratamento novo àquelas relações no que, por ser o legislador supremo, pode fazê-lo<sup>(10)</sup>.

Pela teoria da conciliação de princípios conflitantes – e não pela teoria da exclusão do direito alemão – em tais circunstâncias, há de se entender que o direito adquirido privado não é recepcionado pela nova ordem, visto que o constituinte se refere a situação passada ou fatos passados, à luz do novo direito, com o que tal regramento passa a atingi-los.

Quando o legislador constituinte regula situações, fatos, relações e direitos de pessoas, utilizando-se do futuro do indicativo, o mais das vezes, salvo disposição em contrário expressa, a indicação refere-se às relações futuras, sem que as passadas sejam atingidas, visto que o princípio do direito adquirido é preservado<sup>(11)</sup>.

---

(9) O § 1º do artigo 143 tem a seguinte dicção:

“ § 1º. Às forças armadas compete, na forma da lei, atribuir serviço alternativo aos que, em tempo de paz, após alistados, alegarem imperativo de consciência, entendendo-se como tal o decorrente de crença religiosa e de convicção filosófica ou política, para se eximirem de atividades de caráter essencialmente militar”.

(10) Carlos Maximiliano preleciona: “ Embora as expressões nas leis supremas sejam, mais do que nas ordinárias, vazadas em linguagem técnica, nem por isso entenderão aquelas como escritas em estilo arresvado e difícil, inacessível à maioria, e, sim, em termos claros, precisos. *Não se resolve contra a letra expressa da Constituição*, baseado no elemento histórico ou no chamado Direito natural. Cumpre-se o que ressalta dos termos da norma suprema, salvo o caso de forte presunção, em contrário: às vezes o próprio contexto oferece fundamento para o restringir, distender ou, simplesmente, determinar. Não podem os tribunais declarar inexistente um decreto legislativo ou executivo, apenas por ser contrário aos princípios da justiça, às noções fundamentais do Direito: é de rigor que viole a Constituição, implícita ou explicitamente” (ob. cit. pp. 309/310).

(11) Karl Loewenstein, a partir do respeito a direitos fundamentais, como o de direito adquirido, em sua classificação ontológica das Constituições lembra para aquelas que denomina de normativas que: “ Para que una constitución sea viva, debe ser, por lo tanto, efectivamente “vívida” por destinatários y detentadores del poder, necesitando un ambiente nacional

Tal princípio está expresso no artigo 5º inciso XXXVI, tendo o mesmo discurso do direito pretérito:

“XXXVI. A lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada”.

Ressalte-se que tal princípio está esculpido no mais relevante de todos os artigos da Constituição, que é o de nº 5. Como uma Constituição é destinada ao povo e não aos governos, à evidência, nenhum princípio constitucional ganha maior relevância que aqueles esculpidos no Capítulos dos direitos e garantias individuais, visto que todos os demais objetivam regular a ação do governo, como representante da vontade popular, para servir a sociedade e não dela se servir<sup>(12)</sup>.

---

favorable para su realización. La tradición autocrática en el proceso gubernamental tendrá que haberse perdido lo suficiente entre los gobernantes y los gobernados, para que el Estado constitucional tenga una faire chance de éxito. Para que una constitución sea viva, no es suficiente que sea válida en sentido jurídico. para ser real y efectiva, constitución tendrá que ser observada lealmente por todos los interesados y tendrá que estar integrada en la sociedad estatal, y ésta en ella. La constitución y la comunidad habrán tenido que pasar por una simbiosis. Solamente en este caso cabe hablar de una constitución normativa: sus normas dominan el proceso político o, a la inversa, el proceso del poder se adapta a las normas de la constitución y se somete a ellas. Para usar una expresión de la vida diaria: la constitución es como un traje que sienta bien y que se lleva realmente” (“Teoría de la Constitución”, Ariel Derecho, Barcelona, 1986, p. 217).

(12) Celso Bastos ensina: “É cediça também na nossa doutrina e jurisprudência a afirmação de que não pode haver direito adquirido contra a Constituição.

De fato, se não pode haver nem mesmo, como se viu no item anterior, direito adquirido contra a lei, não pode haver, obviamente, direito adquirido em afronta à Constituição. O ato assim praticado é inconstitucional e consequentemente passível de anulação. Mas o que tanto a doutrina como a jurisprudência parecem ter em mira são os atos praticados sob a égide de uma Constituição anterior. Então se pergunta: alguém que gozasse do benefício de uma vantagem auferida debaixo da Lei Maior precedente poderia continuar a percebê-la debaixo da nova, ainda que esta já não consagre a permissibilidade para a criação de novas vantagens do tipo?

Embora não desprezemos esta aparente antinomia, não podemos ignorar por igual forma que a própria Constituição assegura o direito adquirido. Para que cessem, portanto, de vigor os direitos adquiridos sob o manto da Constituição anterior, é necessário ou que a própria Lei Fundamental expressamente os faça cessar, ou então que suprima todo o instituto no seio do qual o direito adquirido se embutia. Por exemplo: qualquer direito adquirido resultante de um contrato de locação desapareceria diante de uma Constituição que suprimisse o próprio direito de propriedade.

Há que se considerar ainda o caso da Emenda Constitucional. A esta, sem dúvida, pela força de que está revestida de norma constitucional, cabe o cassar direitos adquiridos. Mas aplique-se, aqui, o que foi dito com relação à própria Constituição. Não basta por

Ora, sempre que o constituinte se utilizar do futuro do indicativo, salvo as exceções expressamente elencadas, há de se entender que os direitos e garantias assegurados pela velha ordem pela nova foram preservados, não podendo as pessoas que os usufruam ser atingidas por interpretações convenientes ou coniventes de posturas ideológicas circunstanciais<sup>(13)</sup>.

Estando o texto supremo acima da vontade ideológica momentânea deste ou daquele grupo, por regular a ordem jurídica nacional de forma estável – e se possível permanente – não deve e nem pode ser interpretado de forma ideológica, mas exclusivamente jurídica e na busca de um ideal de justiça, razão pela qual, mesmo em direito constitucional, a interpretação teleológica exclusiva não é aceita, embora seja um dos instrumentos a ser utilizado pelo exegeta do texto constitucional.

Para o caso concreto, portanto, há de se destacar este primeiro aspecto de que o verbo se encontra no futuro do indicativo, numa demonstração de que pretendeu o constituinte preservar o direito adquirido<sup>(14)</sup>.

Mas não apenas por isto.

Sinaliza o parágrafo 1º que o interesse nacional é a razão de ser, nas relações futuras, das empresas que venham a se instalar no

---

exemplo uma emenda que se limite a suprimir o dispositivo constitucional sobre o qual se calcava o portador do direito adquirido.

É da própria essência deste o continuar a produzir efeitos, mesmo depois da revogação da norma sob a qual foi praticado” (“Comentários à Constituição do Brasil”, vol. 2, Ed. Saraiva, 1989, p. 191).

(13) Gabba ensina que direito adquirido:

“É todo aquele que: a) é consequência de um fato idôneo a produzi-lo em virtude da lei do tempo em que este fato foi realizado, embora a ocasião de o fazer valer não se tivesse apresentado antes da existência de uma lei nova sobre o mesmo objeto; e b) que nos termos da lei sob o império da qual se deu o fato de que se originou, entrou a fazer parte do patrimônio de quem o adquiriu” (“Della retroattività delle leggi”, 3ª ed., p. 24).

(14) Deve-se lembrar que o artigo 5º inciso XXXVI da atual Constituição e o artigo 153 § 3º da pretérita têm a mesma redação, o que faz lembrar a lição de Carlos Maximiliano: “Quando a nova Constituição mantém, em alguns dos seus artigos, a mesma linguagem da antiga, presume-se que se pretendeu não mudar a lei nesse particular, e a outra continua em vigor, isto é, aplica-se a atual a interpretação aceita para a anterior. O texto do Código fundamental do Império e os respectivos comentários facilitam a exegese do estatuto republicano, assim como o Direito inglês é invocado pelos publicistas dos Estados Unidos. Ainda mais: os direitos assegurados pela Constituição antiga prevalecem, na vigência da nova, nos pontos em que esta não revogou aquela” (ob. cit. p. 311)

país para explorar o monopólio alargado da União.

O interesse nacional diz respeito não à exploração direta pela União, mas por concessionárias ou empresas autorizadas, compreendendo-se que tal interesse seja a possibilidade de se ofertar melhor produtividade e eficiência ao setor monopolizado<sup>(15)</sup>.

É evidente que o interesse nacional em relação aos minérios estratégicos ou à qualidade, quantidade e suficiência dos mesmos, não foi cogitado no § 1º, por já ter sido cogitado no *caput* do artigo.

Que o interesse nacional maior foi a razão pela qual os constituintes monopolizaram o setor, alargando o monopólio anterior, não há dúvida, razão pela qual tal indicação não entrou na denominada intervenção concorrencial<sup>(16)</sup>.

---

(15) É interessante que a expressão monopolio nos países latino-americanos é vinculada a dominação dos mercados e exclusão da concorrência, sendo que o monopólio estatal recebe rotulação diversa, como, por exemplo, na Argentina a lei do monopólio da navegação denominada de Ley del pabellón. Sobre tais atividades condenáveis lê-se: "La represión de maniobras monopolistas no constituye una novedad legislativa moderna. Ya sea por la presión de situaciones económicas apremiantes o por razones políticas, muchas veces se ha echado mano de sanciones penales con el fin de reprimir ciertas formas de especulación fundadas en un tipo de maniobras que son fuentes de provechos económicos cuantios porque sus efectos recaen sobre amplios sectores de población creando una gran cantidad de pequeñas víctimas.

Antiguos antecedentes de ese tipo de legislación se encuentran en la época de Julio Cesar y Diocleciano, durante las cuales, ciertas dificultades económicas determinaron particulares medidas para impedir el acaparamiento de las cosechas anuales, procedimiento mediante el cual se provocaba falsas carestias de un producto, para lucrar así con la redoblada necesidad de los consumidores de aquél.

Monopolista significa etomologicamente único vendedor, de manera que dentro del concepto general de agio o de maniobras agiotistas, solamente algunas pueden ser comprendidas bajo aquella designación. Además, la expresión "agio" y "leyes contra el agio" ha sido empleada entre nosotros, especialmente en estos últimos tiempos de economía insegura, para designar leyes reguladoras de precios y ganancias, acompañadas generalmente de varias sanciones penales contra operaciones especulativas, leyes generalmente excepcionales o temporarias, a diferencia de la ley 12.906, que es permanente y que regula de modo especial los hechos de monopolio y trustificación" ("Enciclopedia Jurídica OMEBA", tomo XIX, Ed. Driskill, Buenos Aires, 1976, p. 886).

(16) No anteprojeto que, em nome da CECAM – Comissão de Estudos Constitucionais e Assessoramento Municipal da Prefeitura de São Paulo, apresentei a Constituinte, projeto redigido por Cássio de Mesquita Barros Jr., Celso Bastos, Cláudio Antonio Mesquita Pereira, Hamilton Dias de Souza, Hely Lopes Meirelles e por mim, distinguindo as três formas de intervenção estatal, escrevemos na exposição de motivos: "É, todavia, no concernente à dualidade de iniciativa econômica que o anteprojeto avança para definir a triplíce forma de intervenção estatal (concorrencial, monopolística e regulamentar).

Ora, se o interesse nacional maior já preservado está no monopólio outorgado à União, o interesse nacional de que cuida o § 1º é aquele referente à “performance”, produtividade, desenvoltura da exploração, razão pela qual admite que o setor privado integre seu processo de extração e comercialização.

Por esta linha de raciocínio, à evidência, as empresas estrangeiras que no passado auxiliaram a melhorar tal desempenho de exploração, como é o caso da consulente, apenas trabalharam no interesse nacional durante os anos que aqui estiveram (de outra forma não teriam recebido autorização), razão pela qual o texto supremo preservou sua continuidade, pela nova ordem, apesar do alargamento da área sob intervenção. E no caso da consulente ainda mais, ao ter-se tornado a terceira maior empresa do ramo.

É esta a razão pela qual o artigo 44 das Ds. Ts. em nenhum momento faz menção a empresas brasileiras de capital estrangeiro e de capital nacional, mas apenas às empresas brasileiras, inclusive no concernente à dispensa de cumprimento dos requisitos do § 1º do artigo 176<sup>(17)</sup>.

É que as empresas brasileiras de capital estrangeiro que atuavam antes da nova Constituição, não estavam em choque com o interesse nacional, antes, auxiliavam o país em sua política de desenvolvimento.

---

limitando-a às distorções do mercado, sem permitir que a presença desmesurada do Estado-Empresário termine por afetar a totalidade da vida política, social, econômica e jurídica da nação, com problemas que o passado recente tem demonstrado não serem de fácil solução” (“Roteiro para uma Constituição”, Ed. Forense, 1987, p. 111).

(17) O artigo 44 tem a seguinte redação: “Art. 44. As atuais empresas brasileiras titulares de autorização de pesquisa, concessão de lavra de recursos minerais e de aproveitamento dos potenciais de energia hidráulica em vigor terão 4 anos, a partir da promulgação da Constituição, para cumprir os requisitos do art. 176, § 1º.

§ 1º. Ressalvadas as disposições de interesse nacional previstas no texto constitucional, as empresas brasileiras ficarão dispensadas do cumprimento do disposto no art. 176 § 1º, desde que, no prazo de até 4 anos da data da promulgação da Constituição, tenham o produto de sua lavra e beneficiamento destinado à industrialização no território nacional, em seus próprios estabelecimentos ou em empresa industrial controladora ou controlada.

§ 2º. Ficarão também dispensadas do cumprimento do disposto no art. 176, § 1º, as empresas brasileiras titulares de concessão de energia hidráulica para uso em seu processo de industrialização.

§ 3º. As empresas brasileiras referidas no § 1º somente poderão ter autorizações de pesquisa e concessões de lavra ou potenciais de energia hidráulica, desde que a energia e o produto da lavra sejam utilizados nos respectivos processos industriais”.

Para as novas empresas, todavia, o constituinte, preservando o parque existente, abriu perspectivas apenas para as sociedades brasileiras de capital nacional que vierem a ser fundadas, em correta percepção sobre o que de positivo o sistema anterior possuía, abrindo espaço para empresas nacionais de capital brasileiro se desenvolverem a partir de sua criação<sup>(18)</sup>.

A integração entre o direito anterior e o atual se faz, portanto, com preservação dos direitos adquiridos, do interesse nacional e do desenvolvimento do país no setor, conciliação que não obriga o intérprete à utilização de normas do direito alemão ou da teoria da conciliação das divergências<sup>(19)</sup>.

O terceiro elemento a ser analisado é o que diz respeito à lei.

O discurso constitucional fala “na forma da lei”.

Cheguei, no passado e em conferência pronunciada na Associação dos Mineradores, a defender que a lei poderia, no concernente às atividades de mineração, criar impedimentos para o capital estrangeiro na faixa de fronteira ou terras indígenas<sup>(20)</sup>.

---

(18) É interessante notar que a Constituição Portuguesa que serviu de modelo para muitos dispositivos da brasileira, em matéria de direito econômico é pobre, o que leva Jorge Miranda à constatação de que: “Ausência, conforme já se notou, na Constituição Portuguesa (como na generalidade ou, mesmo, na totalidade das Constituições) de um regime sistemático explícito dos direitos econômicos, sociais e culturais homólogo dos direitos, liberdades e garantias, tanto no plano substantivo como nos demais planos. Razões: a maior atenção prestada aos direitos, liberdades e garantias; a heterogeneidade e a novidade de muitos dos direitos econômicos, sociais e culturais; a muito menor experiência jurisprudencial e a muito menos desenvolvida elaboração dogmática” (“Manual de Direito Constitucional”, Ed. Coimbra Ltda, 1988, p. 337).

(19) Paolo Biscaretti di Ruffia ensina: “Non ci si sofferma, in questa sede, sui numerosi problemi sorti in proposito: sia in ordine al criterio più esatto per tracciare la distinzione accennata (puramente formale, cioè derivante dalle formule legislative impiegate, ovvero derivante dalla natura degli interessi tutelati); sia in rapporto al fatto se le leggi regionali risultino comprese, o no, nella “riserva” stessa; sia avendo riguardo alla verità dell’asserzione che la riserva assoluta (come quella dell’art 25 in materia penale) dell’asserzione che la riserva assoluta (come quella dell’art 25 in materia penale non consente davvero alcuna deroga o attenuazione. Cfr., in merito, ad esempio: PALADIN, La potestà legislativa regionale, Padova, 1958; FOIS, La riserva di legge: lineamenti storici e problemi attuali, Milano, 1963; Dr. Giovine, Introduzione allo studio della riserva di legge nell’ord. costituzionale italiano, Torino, 1969; GRASSO, Il principio “nullum crimen sine lege” nella Costituzione italiana, Milano, 1972” (“Introduzione al Diritto Costituzionale Comparato”, Ed. Giuffrè, Milano, 1988, p. 649).

(20) “Por outro lado, o art. 176 faz menção, no seu discurso, a duas operações e quero lê-lo para os srs., para que nós compreendamos o raciocínio:

§ 1º. A pesquisa e a lavra de recursos minerais e o aproveitamento dos potenciais a que

Hoje, nem isto admito.

A lei a que se refere o constituinte é a lei ordinária. Nem complementar. E sua função, portanto, não é complementação da Constituição, mas apenas cumprimento do diploma superior. Em outras palavras, a lei mencionada pelo constituinte não pode impor condições que conflitem com outros dispositivos constitucionais, porque estes sempre prevalecerão sobre aquela<sup>(21)</sup>.

As condições, portanto, dizem apenas respeito àquelas necessárias à proteção da faixa de fronteira ou terras indígenas. Condições, todavia, que não podem violentar nenhuma das garantias ou nenhum dos direitos assegurados pela Constituição. E condições que são aplicadas indistintamente às empresas nacionais de capital estrangeiro, criadas antes da Constituição, e a todas as empresas nacionais de capital nacional autorizadas à exploração de minérios<sup>(22)</sup>.

---

se refere o *caput* deste artigo somente poderão ser efetuados mediante autorização ou concessão, da União, no interesse nacional, por brasileiros ou empresa brasileira de capital nacional, na forma da lei, que estabelecerá as condições específicas quando essas atividades se desenvolverem em faixa de fronteira ou terras indígenas”.

A lei estabelecerá determinadas condições, no momento em que estas condições forem necessárias, ou seja, quando se trabalhar em faixas de fronteira ou em terras indígenas. É nesse momento que o § 1º faz menção a uma adaptação em função da lei, e o art. 44 das disposições transitórias faz menção ao § 1º. Só pode fazer menção àquelas específicas condições, porque, caso contrário, ele não teria que dizer que a empresa tem que se adaptar, mas que fechar. Se ela tem que se adaptar, admite-se que ela vai continuar. E se ela vai continuar é evidente que como há 2 espécies de empresas – uma brasileira de capital nacional e outra brasileira de capital estrangeiro –, a brasileira de capital estrangeiro, por força do direito adquirido reconhecido no dispositivo” (Revista Minérios – extração e processamento, ano 12, dez/88, nº 143, p. 32).

(21) Escrevi no livro *O sistema tributário na Constituição de 1988* (Ed. Saraiva, 1989, pg. 85/6) o seguinte: “Em direito tributário, como de resto na grande maioria das hipóteses em que a lei complementar é exigida pela Constituição, tal veículo legislativo é 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”.

(22) Carlos Maximiliano esclarece: “Quando o texto menciona o gênero, presumem-se incluídas as espécies respectivas; se faz referência ao masculino, abrange o feminino; quando regula

Tal postura leva-me ao dilema: Como entender o discurso do *caput* do artigo 44 e de seu § 1º das Ds. Ts., assim redigidos:

“Art. 44. As atuais empresas brasileiras titulares de autorização de pesquisa, concessão de lavra de recursos minerais e de aproveitamento dos potenciais de energia hidráulica em vigor terão 4 anos, a partir da promulgação da Constituição, para cumprir os requisitos do art. 176, § 1º.

§ 1º. Ressalvadas as disposições de interesse nacional previstas no texto constitucional, as empresas brasileiras ficarão dispensadas do cumprimento do disposto no art. 176, § 1º, desde que, no prazo de até 4 anos da data da promulgação da Constituição, tenham o produto de sua lavra e beneficiamento destinado à industrialização no território nacional, em seus próprios estabelecimentos ou em empresa industrial controladora ou controlada”.

De início, o *caput* do artigo faz menção a que todas as empresas brasileiras, de capital estrangeiro ou nacional, deverão cumprir os requisitos do art. 176 § 1º. Não distingue nenhuma delas. Todas estão sujeitas às mesmas obrigações e devem ter o mesmo tratamento.

Faz, em seguida, o dispositivo menção a que tais empresas *deverão* cumprir os requisitos impostos pelo artigo 176 § 1º num prazo máximo de 4 anos. Quem cumpre o requisito é porque permanece. Pretendendo o constituinte que tais empresas de capital estrangeiro e nacional continuem nas atividades, posto que não as distingue, põe uma única exigência, ou seja, a de que em 4 anos estejam adaptadas. *Todas elas, sem exceção*<sup>(23)</sup>.

---

o todo, compreendem-se também as partes. Aplica-se a regra geral aos casos especiais, se a lei não determina evidentemente o contrário.

“Ubi lex non distinguit nec nos distinguere debemus”: “Onde a lei não distingue, não pode o intérprete distinguir” (“Hermenêutica e aplicação do direito”, ob. cit. p. 246).

- (23) Na referida palestra publicada pela Revista *Minérios* declarei: “Em relação às empresas estrangeiras o preconceito é evidente. Tenho, todavia, interpretação conservadora no que diz respeito ao setor de mineração. É uma interpretação adequada, sistemática, lógica. Eu entendo que as empresas de mineração estrangeiras que estão no país não precisam deixá-lo e nem se afastarem. Vejam o exegese – e esse é uma tese que terá que ser levada aos Tribunais. Diz o artigo 44 das disposições transitórias: ... É evidente que para fins do art. 176, § 1º, que é o artigo que fala sobre futuras concessões exclusivas às empresas brasileiras de capital nacional, as empresas estrangeiras terão que se adaptar. À nitidez, a adaptação se fará sem necessidade de se transformarem em empresas brasileiras, senão haveria um outro tipo de empresas que não aquelas, o que implicaria não adaptação, mas extinção das empresas estrangeiras” (p. 32).

Se o *caput* cuidasse apenas de um prazo de 4 anos para a extinção das empresas de capital estrangeiro, a redação teria que ser necessariamente outra. Diria:

“As atuais empresas brasileiras de capital nacional, titulares de autorização de pesquisa, concessão de lavra de recursos minerais e de aproveitamento dos potenciais de energia hidráulica em vigor terão 4 anos, a partir da promulgação da Constituição, para cumprir os requisitos do art. 176, § 1º; e as empresas brasileiras de capital estrangeiro terão que ser extintas”<sup>(24)</sup>.

À evidência, o dispositivo não cuidou de transformação de empresa estrangeira em nacional, posto que nesta hipótese a empresa estrangeira deixaria de existir, desaparecia. E o artigo não cuidou do desaparecimento da empresa, isto é, do desaparecimento de seu controlador, do grupo que detém a maioria de suas ações.

A adaptação, portanto, refere-se exclusivamente às condições regulamentares e a nenhuma outra<sup>(25)</sup>.

Pensar, de forma diversa, é ofertar interpretação extensiva às normas de restrição de direito, que à evidência, a teoria do direito constitucional não permite<sup>(26)</sup>.

---

(24) Francesco Ferrara condena a tendência dos intérpretes de colocarem na boca do legislador as idéias de sua preferência ou na pena do julgador o afastamento dos comandos que não lhes agradem (“Interpretação e aplicação das Leis”, 2ª ed. Coimbra, 1963, p. 129).

(25) Eduardo Couture preleciona, com certo ceticismo, que: “Os conceitos precedentes constituem um bom método para superar a exegese. Toda interpretação da lei, porém, e, em primeiro lugar, uma operação de exegese. O chamado método gramatical nada mais é do que o reconhecimento de que a lei é expressa em palavras e que sempre é necessário começar pelo conhecimento delas.

O mais grave, entretanto, é que as palavras têm significações imprecisas e ondulantes. As palavras da lei nascem, vivem, se transformam e morrem. O famoso “Dicionário de Escriche” se inicia com o vocábulo “abacérias”, cujo significado ninguém, hoje, conhece: isto e, inicia-se com um cadáver de palavra. Os dicionários jurídicos de nossa época estão povoados de expressões ininteligíveis para os juristas do século anterior.

E não ocorre apenas o fato de que as palavras têm significações variáveis e ondulantes, naturalmente imprecisas, que tornam virtualmente impossível uma obra exata de interpretação: ocorre, além disso, que a lei se exprime não só em palavras como também em conceitos. Neles, combinações quase misteriosas de vocábulos, os possíveis significados são ilimitados. À incerteza natural de cada termo se junta a incerteza natural de suas combinações recíprocas” (“Interpretação das leis processuais”, Max Limonad, 1956, pp. 16/7).

(26) “Odiosa restringenda, favorabilia amplianda” e brocardo de necessária aplicação à questão formulada.

Em outras palavras, o texto constitucional não cuida do desaparecimento das empresas nacionais de capital estrangeiro, mas apenas de sua adaptação – **NOS MESMOS TERMOS DOS APLICÁVEIS ÀS SOCIEDADES NACIONAIS DE CAPITAL NACIONAL** – inclusive no que diz respeito às terras indígenas e às faixas de fronteira, respeitados outros dispositivos da Constituição.

E a prova maior do que estou afirmando está no § 1º do artigo 44 que repito:

“ § 1º. Ressalvadas *as disposições de interesse nacional* previstas no texto constitucional, as empresas brasileiras ficarão dispensadas do cumprimento do disposto no artigo 176, § 1º, desde que, no prazo de até 4 anos da data da promulgação da Constituição, tenham o produto de sua lavra e beneficiamento destinado à industrialização no território nacional, em seus próprios estabelecimentos ou em empresa industrial controladora ou controlada” (grifos meus).

Se há ressalva ao interesse nacional, o interesse nacional a que se refere é exatamente aquele que atrás mencionei, isto é, o interesse nacional vinculado à melhoria de “performance” empresarial, visto que **APESAR DA RESSALVA**, a dispensa do cumprimento de *todo* o parágrafo é estendida a *todas* as empresas brasileiras, sejam de capital nacional, sejam de capital estrangeiro, com o que se recepcionou, por inteiro, a ordem constitucional anterior nesta matéria, por expressa e excepcional disposição do referido parágrafo<sup>(27)</sup>.

Pela minha interpretação, a hipótese do § 1º do artigo 44 permite inclusive que novas empresas brasileiras de capital estrangeiro, inexistentes no passado, venham a explorar atividade de mineração.

É que o dispositivo constitucional não faz, na exceção mencionada, a menor ressalva entre as empresas anteriores à Constituição e as criadas posteriormente, mas apenas impõe um prazo fatal para que, se constituída, antes ou depois, tenha sua lavra e beneficiamento des-

---

(27) É ainda Eduardo Couture quem ensina: “Já se tem dito que os capítulos de direitos e garantias com que se encabeçam, habitualmente, as Constituições modernas constituem declarações e não verdadeiras normas jurídicas. Nem sempre, porém, isto é exato. Por trás de cada um desses postulados constitucionais, encontra-se um preceito, cuja estrutura é, como acabamos de dizer, “consideradas (a vida, a honra, a liberdade, a arte, a riqueza histórica, a família, a infância, a Pátria, etc) devem ser elas protegidas”. O complemento dessa circunstância de fato e sua consequência seria: “nos termos estabelecidos pela lei” (ob. cit. pp. 26/7).

tinados à industrialização no território nacional, em seus próprios estabelecimentos ou em empresa industrial controladora ou controlada.

O parágrafo, portanto, esclarece, de vez, o espírito do artigo 176 § 1º, que: a) não pretendeu atingir o direito adquirido passado, b) não considerou a concessão ou a autorização matéria de interesse nacional em si – matéria de interesse nacional em si foi o monopólio – mas apenas de interesse nacional para melhorar a “performance” empresarial e c) não outorgou à lei ordinária forças complementares e explicitadoras da Constituição, com direito a prevalecer sobre princípios superiores, mas apenas de mero regulamento capaz de propiciar efetivo controle da União para tais operações<sup>(28)</sup>.

E o esclarecimento reside no fato de que, para tais operações de lavra e beneficiamento, destinadas à industrialização no próprio território nacional, a intervenção monopolista, direta ou indireta, nasce e morre no próprio território nacional. Não há para o caso a hipótese de ser o país eventualmente lesado por superveniência de conflito no mercado externo entre os capitais estrangeiros e os interesses nacionais.

Dai decorre a clareza do princípio constitucional, que não exclui inclusive seja empresa brasileira de capital estrangeiro, criada após a promulgação da Constituição, desde que tenha esta toda sua

---

(28) Pontes de Miranda ensina: “Os monopólios nem sempre se instauram de um golpe, como eficácia imediata da lei que os institui. Há degraus que se hão de subir, extensões que se hão de vencer, para que a entidade monopolizante possa ter em mãos todo o poder. Por vezes, começa-se pela técnica da subsidiarização de empresas, a fim de que se dê, depois, a incorporação jurídica. Outras vezes, os passos para se atingir a finalidade monopolizante são passos de atividade desapropriadora, que resultam de regras jurídicas inseridas na lei do monopólio. Quanto às desapropriações que se façam necessárias à instauração de monopólio, basta a lei sobre o monopólio para que se façam as sucessivas desapropriações. Se a lei de intervenção na economia se satisfaz, em alguma espécie, com o estabelecimento de subsidiariedade de empresas (o que é menos do que desapropriar o todo e monopolizar), para esse menos não se exige outra lei, porque não teria sido exigível para o mais.

Tem-se, porém, de indagar se ela é feita no interesse público, ou se, em vez disso, o interesse público estaria em que se continuasse com a livre concorrência, entregue a empresas privadas ou a empresas privadas e a institutos. A verificação do interesse público consiste em pesquisas e cálculos que mostrem haver, ou não haver, conveniência na estatalização ou na para-estatalização da exploração. Seja como for, o interesse público, se há, não justifica qualquer ofensa aos direitos fundamentais” (“Comentários à Constituição de 1967”, Ed. Forense, tomo VI, pp. 86/7).

atividade de exploração, nascendo e morrendo no território nacional<sup>(29)</sup>.

Na mesma linha, há de se compreender os §§ 2º e 3º do artigo 44 das Disposições Transitórias, assim redigidos:

“§ 2º. Ficarão também dispensadas do cumprimento do disposto no art. 176, § 1º, as empresas brasileiras titulares de concessão de energia hidráulica para uso em seu processo de industrialização.

§ 3º. As empresas brasileiras referidas no § 1º somente poderão ter autorizações de pesquisa e concessões de lavra ou potenciais de energia hidráulica, desde que a energia e o produto da lavra sejam utilizados nos respectivos processos industriais”, que não distinguem as empresas brasileiras de capital nacional.

Deve-se lembrar que o artigo 171, incisos I e II, também não exclui o cidadão estrangeiro, domiciliado no país, de controlar uma empresa brasileira de capital nacional, como se pode ler nos referidos dispositivos:

“Art. 171. São considerados:

I. empresa brasileira a constituída sob as leis brasileiras e que tenha sua sede e administração no país;

II. empresa brasileira de capital nacional aquela cujo controle efetivo esteja em caráter permanente sob a titularidade direta ou indireta de pessoas físicas domiciliadas e residentes no país ou de entidades de direito público interno, entendendo-se por controle efetivo da empresa a titularidade da maioria de seu capital votante e o exercício, de fato e de direito, do poder decisório para gerir suas atividades”.

O certo é que nada, na Constituição, autoriza interpretação extensiva de restrição de direitos, à luz do que escrito está em seu texto<sup>(30)</sup>.

---

(29) O “Caderno nº 1 de Direito Econômico” (Ed. CEEU – Centro de Estudos de Extensão Universitária e Res. Trib.) foi dedicado ao tema “disciplina jurídica da iniciativa econômica” com estudos de Áttila de Souza Leão Andrade Jr., Edvaldo Brito, Eros Roberto Grau, Fábio Nusdeo, Geraldo de Camargo Vidigal, Ives Gandra da Silva Martins, Jamil Zantut, José Carlos Graça Wagner, José Tadeu de Chiara, Luiz Felizardo Barroso, Raimundo Bezerra Falcão, Roberto Rosas e Washington Peluso Albino de Souza. É interessante notar como, no plano jurídico, a distinção constitucional dos dois tipos de “empresas nacionais” não foi sequer imaginada à época da discussão daquela temática.

(30) Miguel Reale tem inclusive realçado a nota dominante liberal do atual texto constitucional, como se lê no trecho seguinte: “Logo após a promulgação da Carta Magna de 5 de outubro de 1988, escrevi dois artigos na Folha de S. Paulo, dando as razões pelas quais entendia

De início, foi recepcionado pela nova ordem todo o ordenamento não conflitante com ela, como aquele da legislação de mineração que rege a matéria.

Em seguida, na aparente divergência, o próprio texto maior ofertou a solução, ao conciliar o direito anterior com o direito atual, de forma expressa e inquestionável, ressaltando a impossibilidade de interpretação extensiva a qualquer norma de restrição de direitos.

A seguir, garantiu o direito adquirido, que por estar esculpido como um dos mais fundamentais princípios constitucionais, integrado no mais relevante capítulo da Constituição, não poderia excluir qualquer empresa brasileira de capital estrangeiro – criada, no interesse nacional *lato sensu*, antes mesmo da atual Constituição – de continuar a explorar as atividades que já vinha explorando anteriormente, com tais elevados objetivos.

Por esta razão, expressou-se o constituinte no futuro do indicativo para regular as futuras relações e não, como muitas vezes o fez, no presente do indicativo para adaptar, no texto, o direito anterior ao direito atual.

Neste sentido, esclareceu que o interesse nacional, *lato sensu* plasmado no *caput* do artigo 176 (monopólio), admitiria melhor “performance” na atuação privada do que na exploração direta pela União.

Por esta razão, a lei a que faz menção, sobre ser ordinária, apenas estabelecerá requisitos regulamentos que sirvam tanto para as empresas brasileiras de capital nacional, quanto para as estrangeiras.

Nesta linha de raciocínio, há de se compreender que o artigo 44, em nenhum momento, cuidou da distinção entre as duas empresas, sobre permitir até que empresas brasileiras de capital estrangeiro se instalem no país, depois de promulgada a Constituição, desde que a lavra e o beneficiamento sejam utilizados exclusivamente para a industrialização dentro do território nacional, no próprio estabelecimento ou em controlada ou coligada, nos termos do § 1º do referido dispositivo:

---

que, havendo sido expressamente consagrada a livre iniciativa como fundamento de nosso Estado Democrático de Direito, e a livre concorrência como um dos princípios da ordem econômica, não haveria mais possibilidade de uma política de congelamento geral de preços” (Folha de S. Paulo, 3/5/89, p. A-3).

Isto posto, passo a responder as questões formuladas pela consulente:

1º) A interpretação da consulente é absolutamente correta, visto que o princípio maior do direito adquirido não foi atingido, mantendo a empresa o direito de continuar suas atividades na área, de acordo com as autorizações concedidas, sendo a lei ordinária, a que se refere o constituinte, lei que não pode impor restrições mas apenas estabelecer requisitos por igual às empresas brasileiras.

2º) Em palestra proferida no IBRAM, minha interpretação foi mais restritiva do que aquela que exponho no presente parecer. Os requisitos, que a lei ordinária pode exigir, aplicam-se, por igual, a todas as empresas brasileiras, não se referindo, na faixa de fronteira ou terras indígenas, a eventual exclusão de sua exploração por empresas brasileiras de capital estrangeiro. As de capital estrangeiro, anteriores à nova carta, poderão explorar tais áreas, tanto quanto as de capital nacional, previstos requisitos idênticos para as duas. Às empresas brasileiras de capital nacional constituídas e dispensadas dos requisitos do art. 176 § 1º, por terem a sua produção consumida no país, também não está vedada a exploração em área de fronteiras ou em terras indígenas.

3º) Como não há restrição possível a ser imposta por lei ordinária, incapaz por suas limitadas forças de explicitar a Lei Maior, poder reservado apenas às leis que complementam a Constituição (complementares), à evidência, todos os direitos, que as empresas brasileiras de capital nacional possuem, são também possuídos pelas empresas brasileiras de capital estrangeiro existentes antes da promulgação da nova Constituição, em face do que dispõe o artigo 44 das Disposições Transitórias e, numa interpretação integrativa, o artigo 176 § 1º da C.F.

4º) À luz da interpretação que faço do texto mencionado, considero que a regulamentação específica do artigo 44 § 1º não pode excluir a participação de sociedade brasileira de capital estrangeiro fundada antes da atual Constituição, nem pode impedir que empresas atuais sejam criadas desde que no prazo de 4 anos produzam estas apenas para o mercado interno. Eventual interpretação mais restritiva para esta 2ª categoria de empresas poderia ser saneada pela sua criação, desde que com a obrigação de atuar apenas no mercado interno.

5º) Entendo que a referência ao ICMS pode ser afastada, já sobre a matéria tendo cuidado no livro *Sistema Tributário na Constituição de 1988* (Ed. Saraiva, 1989) e em pareceres publicados, em que excludo o poder dos Estados de definir a lista dos semi-elaborados.

A resposta pode ser dada à luz exclusiva do texto da ordem econômica, entendo eu que a lei permite – por não impor qualquer restrição ao capital estrangeiro – que seja o produto da lavra, do beneficiamento ou de ambos, industrializado no país, com o que, uma empresa que apenas beneficie, ou outra que apenas explore a lavra, repassando o produto para beneficiamento, podem ter capital estrangeiro, desde que, ao final, a industrialização que perfazem se complete no país.

S.M.J.

São Paulo, 5 de maio de 1989

**O ESPECTRO LIMITADO DE ATUAÇÃO DO ARTIGO  
34 § 8º DAS DISPOSIÇÕES TRANSITÓRIAS  
DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL – INAPLICABILIDADE  
À LEI COMPLEMENTAR RECEPCIONADA –  
PREVALÊNCIA DO D.L. 406/68 SOBRE OS  
CONVÊNIOS 66/88 E 22/89 A RESPEITO  
DE CAFÉ SOLÚVEL – INCONSTITUCIONALIDADE  
DE TAIS COMANDOS – PARECER.**

---

**CONSULTA**

A consultante, por seu eminente presidente, dr. Sérgio Coimbra, propõe-me a seguinte questão:

“No âmbito do sistema tributário anterior, vigente até 28 de fevereiro de 1989, as empresas fabricantes e exportadoras de café solúvel procediam ao estorno do crédito de ICM nos casos em que o custo da matéria-prima (de origem vegetal) ultrapassava a 50% do valor do produto exportado, de acordo com o comando constante da parte final do § 3º do D.L. nº 406/68.

Com a vigência do sistema tributário da Constituição de 1988, atribuiu-se competência aos Estados e ao Distrito Federal para, mediante convênio, fixarem normas para regular provisoriamente a matéria (art. 34, § 8º das Disposições Constitucionais Transitórias).

Nesse sentido, foi editado o Convênio ICM nº 66/88 e, mais especificamente, o Convênio nº 22/89, que introduz o critério de estorno integral do ICMS que incida na aquisição da matéria-prima utilizada na fabricação do café solúvel exportado.

É de se ressaltar que o critério pretendido pelo mencionado convênio representa considerável acréscimo da carga tributária para as empresas produtoras e exportadoras de café solúvel.

Em face do acima exposto, indagamos a V. Sa. se:

1) a imunidade do produto industrializado exportado autoriza a manutenção integral dos créditos de ICMS;

2) prevalecem os ditames de estorno do crédito de ICMS estipulados pela lei complementar (D.L. nº 406/68);

3) a norma estabelecida pelo convênio nº 22/89, está em consonância com as disposições constitucionais vigentes?

No caso de a questão estar regida pela citada lei complementar, gostaríamos de conhecer também o entendimento de V. Sa. sobre o significado da expressão “valor do produto resultante de sua industrialização”, empregada no final do § 3º do artigo 3º do D.L. nº 406/68.

## RESPOSTA

O Sistema Tributário, plasmado na atual Constituição, foi esculpido a partir de duas preocupações fundamentais, ambas vinculadas ao perfil do modelo federativo adotado no país<sup>(1)</sup>.

A primeira delas levava em consideração a tese de que a Federação deveria ser fortalecida, não pela redução, mas pelo aumento do tamanho do Estado, pulverizado nas 3 esferas de poder autônomo, com o que a receita tributária necessitaria ser consideravelmente

---

(1) A Comissão de Estudos Constitucionais e Assessoramento Municipal da Prefeitura de São Paulo composta pelos juristas Cássio de Mesquita Barros Jr., Celso Seixas Ribeiro Bastos, Cláudio Antonio Mesquita Pereira, Hamilton Dias de Souza, Hely Lopes Meirelles e Ives Gandra da Silva Martins, apresentou à Constituinte anteprojeto de lei articulado sobre o sistema tributário, lendo-se na exposição de motivos o seguinte: “O capítulo poderá intitular-se “Sistema Tributário na Organização Federativa”, visto que a Federação é forma política de organização do Estado, cujas receitas derivadas principais são desenhadas pela imposição fiscal, nos países modernos e civilizados, em um autêntico sistema. Não é sem razão que a Constituição vigente dedica capítulo do Título correspondente à Organização Nacional ao “Sistema Tributário”, sobre povoar seu texto por inúmeras outras formulações de natureza impositiva.

É bem verdade que o Brasil adotou, no conserto das Federações civilizadas, solução tributária consideravelmente mais ousada, o que nem por isto representou solução mais eficaz, ao outorgar, na lei maior, no concernente à triplice autonomia dos entes federados (política administrativa e financeira), funções impositivas aos Municípios, o que, de rigor, nenhum país desenvolvido oferece.

Com efeito, os países mais evoluídos têm preferido destinar aos Municípios, quando adotando a forma federativa de Estado, receitas retiradas da imposição dos entes maiores da Federação, que lhes outorga direito à receita própria, imposta e exigida em sua peculiar esfera de ação.

O interessante, entretanto, é que os Municípios das democracias federativas recebem destinações de imposição fiscal – sem possuir autonomia decisória a respeito – consideravelmente superiores ao complexo de incidências tributárias recebido pelos municípios brasileiros” (“Roteiro para uma Constituição”, Ed. Forense/Academia Internacional de Direito e Economia, 1987, pp. 89/90).

ampliada. A segunda, reconhecia o fato, de que os contribuintes, que deveriam suportar tal elevação da carga fiscal, precisariam obter maiores garantias que aquelas que possuíam na legislação passada<sup>(2)</sup>.

Em face desse quadro, houve por bem o constituinte consagrar princípios fundamentais, já albergados pelo texto pretérito, assim como alargar sua área de influência, de tal forma que, apesar do aumento da pressão fiscal, os contribuintes passaram a ter melhores condições de adaptação à nova realidade<sup>(3)</sup>.

---

(2) Eugênio Haddock Lobo e Julio César do Prado Leite ensinam: "Sobre o tema, a par de outras importantes considerações, assevera PONTES DE MIRANDA: "A verdade histórica e doutrinária, a respeito do Brasil, é a última; e qualquer interpretação da Federação brasileira como nascida da vontade dos Estados-membros erra; a Federação foi obra de revolução superficial, de caráter, em grande porção, militar, que concedeu as antigas Províncias mais poderes do que tinham, poderes dos quais alguns foram riscados da competência dos Estados-membros, em 1934, em 1937 e em 1946 (menos) e voltaram a União". E, ao focalizar o poder estatal, PONTES DE MIRANDA sublinha que: "é o poder de construir-se, de edificar-se, que tem o povo - poder de onde emanam todas as decisões que caracterizam preceitos constitucionais e de onde tiram autoridade todos os poderes de legislação, de execução e de judicatura - vem ele antes, lógica e cronologicamente, do próprio poder constituinte". EMANUEL MATTA, ao cuidar da questão da "Descentralização do Poder", aborda também a da "Legitimidade da Fórmula encontrada para o equilíbrio da Organização Federal do Estado", bem como o subsequente "Problema da Garantia e do Controle da Constituição ou Pacto Fundamental" que programe tal esquema federativo de repartição e coordenação das competências, poderes e recursos entre as referidas entidades do sistema nacional adotado" (União, Estados-membros, Municípios, Territórios e Distrito Federal). Por seu turno, Ives Gandra, ao focar o tema da Federação e o equilíbrio tributário, tornou expresso que: "... a boa regra do planejamento exige, nas Federações, que as unidades federativas tenham condições de viver autonomamente, no plano financeiro, por força dos ingressos próprios derivados da imposição tributária". Dos referidos juristas não se apartou MAURO MARANHÃO que, enfaticamente, sustentou a imperiosa necessidade de recriar-se a Federação ao expressar: "Recriar, pois, a Federação, é começar de novo, maduramente, seriamente, com os pés no chão, evitando-se, dada a larga experiência adquirida, os erros do passado" ("Comentários à Constituição Federal", Ed. Trabalhistas, 1989, 1ª vol., pp. 9/10).

(3) Gilberto de Ulhôa Canto, embora reconheça um maior complexo de garantias dos contribuintes, constata também a exacerbação impositiva, ao dizer: "Para o contribuinte as coisas pioraram, porque não existe um contribuinte federal, contribuintes de taxas, o contribuinte é sempre o mesmo, sejam as exações federais, estaduais ou municipais, sejam elas impostos, taxas ou contribuições. Eu volto a dizer, não sou contra a descentralização, mas acho que se partiu de um pressuposto não necessariamente correto, o pressuposto de que a União é o único ente público desperdiçador. Não é assim; todos são desperdiçadores no Brasil. E, depois, partiu-se de um segundo pressuposto que é rigorosamente político, o de que os Estados e Municípios dependem muito do Governo Central para a realização da sua receita. Já foi pior, e não é tanto assim, porque existem mecanismos de automatização da entrega aos Estados e Muni-

A opção por uma Federação maior – em nível de máquina administrativa e de expansão dos integrantes dos diversos poderes das diversas esferas federativas – decorreu do aumento do número de Estados, do aumento, na União, do Poder Legislativo (maior número de senadores e deputados), do aumento do Poder Judiciário (maior número de Tribunais e de juizes), do Poder Executivo (maior poder de intervenção, maior previdência social, maiores responsabilidades), com redução de seu arsenal impositivo (maior transferência e menor elenco de impostos), assim como da inclusão dos municípios, com autonomia distendida, no corpo da Federação. Acresce-se que o direito de greve ilimitado para funcionários públicos e da administração indireta, a isonomia remuneratória entre todos os poderes e a efetivação de funcionários não concursados tornaram irreduzível a máquina, agora com funções e encargos aumentados<sup>(4)</sup>.

À evidência, em face deste quadro, a equipe de parlamentares, encarregada de preparar o capítulo do Sistema Tributário, não pretendeu desguarnecer as modestas garantias obtidas pelos contribuintes, antes preferindo vitalizá-las, a ponto de transformar a lei complementar em verdadeiro escudo protetor contra a “dessaistema-

---

prios dos recursos federais que a eles se destinam. Haverá abusos, eu acredito tranquilamente que haja. Mas a solução é punir os responsáveis” (“A Constituição Brasileira 1988 – Interpretações”, Ed. Forense Universitária/Fundação D. Cabral/Academia Internacional de Direito e Economia e Federação do Comércio do Estado de Minas Gerais, 1988, p. 307).

(4) Os artigos 9º, 39 § 1º da Constituição Federal e 19 das Disposições Transitórias contêm a seguinte dição:

“Art. 9º. É assegurado o direito de greve, competindo aos trabalhadores decidir sobre a oportunidade de exercê-lo e sobre os interesses que devam por meio dele defender.

§ 1º. A lei definirá os serviços ou atividades essenciais e disporá sobre o atendimento das necessidades inadiáveis da comunidade.

§ 2º. Os abusos cometidos sujeitam os responsáveis às penas da lei”;

“Art. 39 . . .

§ 1º. A lei assegurará, aos servidores da administração direta, isonomia de vencimentos para cargos de atribuições iguais ou semelhantes do mesmo Poder ou entre servidores dos Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário, ressalvadas as vantagens de caráter individual e as relativas à natureza ou ao local de trabalho”;

“Art. 19. Os servidores públicos civis da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, da administração direta, autárquica e das fundações públicas, em exercício na data da promulgação da Constituição, há pelo menos cinco anos continuados, e que não tenham sido admitidos na forma regulada no art. 37, da Constituição, são considerados estáveis no serviço público”.

tização” do sistema e contra a tentação impositiva flexível ou maleável dos entes federados, que deverão conviver com “déficits” maiores por aumento de suas estruturas, embora tenham, concomitantemente, aumento de receitas<sup>(5)</sup>.

Por este caminho, há de se compreender que a lei complementar, que exige maioria absoluta do Congresso Nacional – o que vale dizer, maioria da Federação, pelo Senado Federal, e maioria do povo, por seus representantes oficiais na Câmara – passou a representar o instrumento válido para alargar o campo impositivo, a fim de que os contribuintes possam pressionar seus representantes a definir o nível da carga tributária, que considerem ideal para que a sociedade suporte a máquina governamental<sup>(6)</sup>.

A exigência de lei complementar, embora útil para preservação do sistema, objetivou principalmente dar à sociedade a certeza de que seus representantes não cederiam, em nível de maioria absoluta, às crônicas pressões dos governantes, sempre às voltas com “déficits” públicos capazes de reduzir as garantias constitucionais dos contribuintes.

É a lei complementar, portanto, o veículo de maior relevância para proteção dos contribuintes, visto que nenhuma nova exação, não perfilhada previamente por lei complementar ou ordinária, poderá

---

(5) Escrevi sobre o assunto: “Em Direito Tributário, como de resto na grande maioria das hipóteses em que a lei complementar é exigida pela Constituição, tal veículo legislativo é 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 interação 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” (“O Sistema Tributário na Constituição de 1988”, Ed. Saraiva, 1989, pp. 85/86).

(6) Vittório Cassone ensina: “Conseqüentemente, existe uma hierarquia genérica ou formal, em que a Constituição vem em primeiro lugar, seguida da Lei Complementar, e depois pela Lei Ordinária, Lei Delegada, Decreto Legislativo e Resolução; estas últimas quatro o mesmo degrau hierárquico. E existe uma hierarquia das leis específica, para cada caso concreto, determinada em função da matéria; por isso que se diz da hierarquia das leis em função da competência material” (“Sistema Tributário Nacional” na nova Constituição, Ed. Atlas, 1989, p. 30).

entrar no universo jurídico, sem ter sua definição anterior desenhada em tal diploma legislativo superior<sup>(7)</sup>.

Compreende-se, pois, que, sobre ter esclarecido ser tríplice a função da lei complementar, exigiu o constituinte, no capítulo de normas gerais, que a definição de *todas* as espécies tributárias, assim como a indicação de *todos* os fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes de *todos* os impostos, dependam de lei complementar.

No direito pretérito, muito embora falasse a Constituição em normas gerais como matéria pertinente e própria das leis complementares, não havia o limite claro para se saber o que seria ou não matéria pertinente à norma<sup>(8)</sup>.

---

(7) Yonne Dolácio de Oliveira leciona: "As leis complementares desempenham o papel de normas sobre a produção de normas pelos entes de governo, estruturando-as para cumprimento dos princípios e normas constitucionais. Devem exercer a função já assinalada por Hart de propiciar a execução do que agasalhou a Constituição, servindo inclusive para defendê-la contra os atos da legislatura das unidades de governo. Sendo normas de organização, seu conteúdo é o de conferir poderes e atribuições às referidas unidades para que criem novas normas, agora de conduta, determinando-lhes, ainda, a estrutura básica a ser seguida na instauração das mesmas, de modo a não comprometer o modelo nacional acolhido pela Constituição.

No Direito Tributário, como veremos mais adiante, as leis complementares consubstanciadas no Código Tributário Nacional e outras posteriores, partindo da Constituição Federal, completam a configuração, de modo peculiar e rico na abrangência, do sistema constitucional tributário. Como normas relativas a normas, para coordenar a produção normativa, compreendendo as três modalidades de Hart, oferecem os modelos para a tipicidade estrutural. Elas não criam os tributos pois não são normas de conduta, mas fornecem, em grau de abstração maior, as diretivas subordinantes para a qualificação tipológica das normas disciplinadoras dos comportamentos na criação dos tributos das três unidades federadas; e, ainda, inclusive especificamente por meio de normas de julgamento, as diretivas para o aplicador do direito" ("A tipicidade no Direito Tributário Brasileiro", Ed. Saraiva, 1980, pg. 111/112).

(8) Hamilton Dias de Souza ensina: "Alguns autores, como Geraldo Ataliba (Normas gerais de direito financeiro, RDP, 10:63) entendem que a lei complementar referida só pode dispor sobre conflitos de competência e regulação das limitações constitucionais ao poder de tributar, lastreando sua convicção no fato de não existirem normas gerais que não tratem das duas matérias indicadas. Temos para nós, entretanto, que a norma geral tem campo próprio de atuação consistente em completar a eficácia de preceitos expressos e desenvolver princípios decorrentes do sistema. Isto porque a realidade brasileira exige uma formulação jurídica nacional que garanta a unidade e racionalidade do sistema, principalmente tendo-se em vista a estrutura federativa do regime e a conseqüente multiplicidade de Estados-membros e municípios. Exatamente por isso foi possível a elaboração do CTN, que encerra a cristalização de enorme gama de conhecimentos científicos, transformados em direito positivo, a despeito da crítica que se faz à inclusão de conceitos doutrinários em texto de lei.

Neste sentido, lembre-se à polêmica questão, quando do surgimento da Lei 6830/80, se teria, o tratamento ofertado à prescrição das contribuições previdenciárias, que a alargava para 30 anos, caráter de lei complementar. Muitos juristas e eminentes magistrados entenderam que prescrição seria instituto de direito processual e, portanto, nada obstante sua inserção no artigo 174 do CTN, não teria natureza intrínseca de norma geral, apesar de o S.T.F. ter decidido por força da E.C. nº 8/77, que as contribuições sociais não constituíam espécie tributária<sup>(9)</sup>.

Desta forma, abrangeria o CTN matéria própria à lei complementar, no entender de tais juristas, assim como outras, modificáveis por lei ordinária, por não se revestirem do perfil de normas gerais.

O problema pretérito equacionou-se mais em face da postura dos grandes processualistas, como Manuel Lobo da Costa, Alfredo Buzaid, Luís Carlos de Azevedo, para os quais a prescrição é instituto de direito material e não de direito processual, e não por força de se saber se o CTN, como um todo, conteria um complexo de normas gerais<sup>(10)</sup>.

---

Caso determinados conceitos não constassem de lei nacional como o de tributo, contido no art. 3º do Código, ou a formulação de certos princípios, como os relacionados no art. 100 – que vedam possam contribuintes de boa-fé ser penalizados, caso estejam enquadrados nas hipóteses lá previstas –, ou ainda a proteção aos que se acham amparados por consulta ou a aplicação de princípios de Direito Penal aplicáveis ao tributário e vários outros, perderia o sistema sua unidade, ficando ao sabor da oportunidade das legislações locais e da jurisprudência muitas vezes vacilante de nossos tribunais.

Por tais razões, e outras já desenvolvidas em trabalho anterior (Normas gerais de direito tributário, in “Direito tributário”, Bushatsky, 1973, v. 2), é nossa opinião que as normas gerais têm campo próprio de atuação que não se confunde com a regulação de conflitos e limitações ao poder de tributar, o que significa ser triplíce a função da lei complementar prevista no art. 18, § 1º, da E.C. nº 1/69” (“Curso de direito tributário”, Ed. Saraiva, pg. 30/31).

(9) “Prescrição. Contribuições Previdenciárias. Período anterior a E.C. nº 8/77.

Firmou-se a jurisprudência no sentido de que as contribuições previdenciárias concernentes a período anterior à vigência da E.C. nº 8/1977, possuem caráter tributário e, em consequência, a prescrição sobre elas incidente é a quinquenal.

Decisão: Não conhecido. Unânime. 2ª turma. 14/10/86” (RE 111.130-5-SP – DJU 14/10/86).

(10) José Carlos Faleiro, lembrando lição da doutrina italiana, justifica a força extintiva do direito substantivo que o legislador outorgou à prescrição tributária, afirmando (Da prescrição, L.J.F., 20:6, nota 10): “Em consequência ainda de se tratar de fato extintivo do crédito tributário, impõe-se que, consumada a prescrição, seja cancelada a inscrição do

No passado, cheguei inclusive a preferir a redação do artigo 18 § 1º da E.C. nº 1/69 à do artigo 146 atual, principalmente em sua redação inicial, da qual não constava o advérbio “especialmente”, por mim sugerido e por Dornelles e Patury lá colocado. Entendia eu que um discurso geral permitiria melhor enquadrar, como norma geral, tudo o que tivesse tal natureza, do que um discurso pormenorizado<sup>(11)</sup>.

Não creio ter defendido, na altura, a melhor postura. Se era correta tal postura antes da indicação do advérbio “especialmente”, visto que o elenco indicado no artigo 146 seria taxativo, não me parece que com sua inclusão a dicção atual continue inferiorizada. Diria mesmo que é superior à anterior. Isto porque além de deixar claro que determinadas matérias indicadas em texto constitucional apenas podem vir à luz por força de lei complementar, manteve o mesmo espectro de abrangência da Constituição anterior, em face da solução constitucional ser apenas indicativa e não excluir outras normas gerais veiculáveis por lei complementar.

---

débito prescrito em Dívida Ativa e fornecida a certidão negativa ao sujeito passivo, dentro do prazo legal (CTN, art. 105, § único).

É certo que, de acordo com a concepção tradicional, a prescrição – extinguindo apenas a ação sem afetar o direito – só podia ser oposta em defesa pelo prescribente. Entretanto, se a prescrição extingue o direito, conforme a doutrina moderna, resulta daí necessariamente que ela pode ser alegada por via de ação, como é pacífico no Direito Italiano, conforme assinala Alberto Auricchio: “Come l’azione, così l’eccezione costituisce il modo di esprimere in sede processuale una ragione di diritto sostanziale. L’unificazione dell’ordinamento giuridico nell’ambito dello Stato no permette di supporre in diverso motivo per l’attribuzione di una azione o di una eccezione. Pertanto si deve ammettere che il debitore, o per meglio dire il titolare di una situazione giuridica passiva possa far valere la ragione della propria situazione di diritto sostanziale anche in via di azione oltreche di eccezione”.

- (11) “O texto atual, ainda na versão da subcomissão de tributos, pretendeu ser pormenorizado e exaustivo quanto às hipóteses de normas gerais. Em entrevistas com o deputado federal Dornelles e seus assessores, procurei mostrar que a retirada da esfera de lei complementar de algumas normas que seriam estruturalmente de lei complementar, representaria a eliminação de direitos e garantias individuais do contribuinte, pela transferência de tal competência normativa do legislador complementar para o legislador ordinário. O ideal teria sido adotar a superior redação do texto anterior, mas, como fora aprovado na subcomissão, entenderam os constituintes manter a redação inicial. Nada obstante, sensibilizados, acabaram por alterar o espírito do artigo, acrescentando o advérbio “especialmente”, com o que a lista deixou de ser exaustiva, tornando-se apenas relação exemplificativa” (“O Sistema Tributário na Constituição de 1988”, ob. cit., p. 90).

Desta forma, o artigo 146, sobre ter hospedado definitivamente a tríplice função da lei complementar, declarou quais as matérias que *apenas* podem ser veiculadas por lei complementar, sem prejuízo de outras que poderão vir à luz por lei complementar, por intrinsecamente serem objeto de tal forma de instrumentalização legislativa<sup>(12)</sup>.

Tais considerações preambulares objetivam esclarecer a preocupação que o constituinte demonstrou ao conformar o perfil da lei complementar, no atual sistema constitucional tributário.

Mais do que isto. Em apenas dois momentos admitiu prescindir, o legislador, nitidamente, de lei complementar para veicular matéria que lhe era pertinente. O primeiro, quando admitiu que a alíquota do IVV fosse estabelecida, independente de lei complementar, em até 3% por lei ordinária, no pressuposto de que a lei complementar, que cuidasse dessa matéria, dela não tivesse cuidado. E a observação é interessante porque, embora relevante, nem sempre a alíquota é matéria obrigatória de lei complementar, podendo ser constitucional (IOF 1% sobre o ouro) ou definida por Resolução Senatorial (ICMS) ou, ainda, por lei ordinária, quanto aos demais tributos<sup>(13)</sup>.

---

(12) Hamilton Dias de Souza defende a mesma tese, ao dizer: "Penso eu que para salvar o Código e para fazer com que determinadas matérias que lá estão, que são extremamente importantes, continuem num diploma de nível de lei complementar, a melhor interpretação será no sentido de que a enumeração é exemplificativa e não taxativa. Coloco entretanto isto aqui, como aliás tudo que estou colocando, a meditação dos senhores e para um eventual debate" ("A Constituição Brasileira - 1988 - Interpretações", ob. cit., p. 313).

(13) Os artigos 34 § 7º das Ds. Ts., 153 § 5º e 155 § 2º incisos IV, V e VI da C.F. têm a seguinte dicção: "§ 7º: Até que sejam fixadas em lei complementar, as alíquotas máximas do imposto municipal sobre vendas a varejo de combustíveis líquidos e gasosos não excederão a 3%";

"§ 5º. O ouro, quando definido em lei como ativo financeiro ou instrumento cambial, sujeita-se exclusivamente à incidência do imposto de que trata o inciso V do *caput* deste artigo, devido na operação de origem; a alíquota mínima será de um por cento, assegurada a transferência do montante da arrecadação nos seguintes termos: I. 30% para o Estado, o Distrito Federal ou o Território, conforme a origem; II. 70% para o município de origem"; ...

"§ 2º. O imposto previsto no inciso I, b, atenderá ao seguinte: ... IV. resolução do Senado Federal, de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos senadores, aprovada pela maioria absoluta de seus membros, estabelecerá as alíquotas aplicáveis às operações e prestações, interestaduais e de exportação; V. é facultado ao Senado Federal: a) estabelecer alíquotas mínimas nas operações internas, mediante resolução de iniciativa de um terço e aprovada pela maioria absoluta de seus membros; b) fixar alíquotas máximas nas

Alguns vêem em tal estabelecimento de teto impositivo a desnecessidade de lei complementar para o IVV. Mesmo admitindo tal postura, a *contrario sensu* o argumento apresentado para tornar desnecessária a lei complementar, para veiculação desse tributo, dignifica o argumento oposto de que, fora desta hipótese, para todas as demais o constituinte não teria excepcionado. Vale dizer, seja ou não obrigatória a definição do IVV por lei complementar, conforme a linha doutrinária hospedada pelas diversas correntes à exceção do IVV, o argumento consagra a necessidade de lei complementar para todos os outros tributos<sup>(14)</sup>.

A outra exceção nasceu com o § 8º do artigo 34 das Ds. Ts., que já me permite entrar direto no tema.

O § 8º do artigo 34 admitiu que poderia o Poder Legislativo Federal não produzir lei complementar a tempo de veicular o mais importante – não o mais complexo – tributo do sistema brasileiro, qual seja, o ICMS. Por esta razão, ao impor um prazo para o constituinte produzi-la, declarou que, se não o fizesse, caberia aos secretários estaduais da Fazenda, mediante Convênios veiculados nos

---

mesmas operações para resolver conflito específico que envolva interesse de Estados, mediante resolução de iniciativa da maioria absoluta e aprovada por dois terços de seus membros; VI. salvo deliberação em contrário dos Estados e do Distrito Federal, nos termos do disposto no inciso XII, g, as alíquotas internas, nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, não poderão ser inferiores às previstas para as operações interestaduais: ...”.

- (14) Escrevi: “O que se deve ler, pois, no artigo 34, § 1º, é que, se houver lei complementar, os impostos lá mencionados poderão ter lei ordinária com vigência e eficácia imediata; quanto aos demais, se houver lei complementar, poderão ter lei ordinária com vigência e eficácia apenas após 1º de março, visto que o legislador fala que entrará “em vigor” e não apenas que ganhará eficácia. À evidência, o sistema anterior continua em vigor quando não incompatível com o atual.

Nesta linha de raciocínio, em nenhum momento o constituinte autorizou que o IVCLG fosse veiculado sem lei complementar, por leis ordinárias, que seriam necessariamente conflitantes em cada Município. Não haveria um imposto constitucional, mas uma infinidade de impostos municipais.

Ter-se-ia a dessistematização do sistema.

Desta forma, lei complementar será necessária para definição do imposto, sua base de cálculo, seu fato gerador, seu contribuinte e suas alíquotas máximas, estabelecido um teto de 3% até que haja tal lei complementar” (“O sistema tributário na Constituição de 1988”, ob. cit. pp. 255/6).

termos da L.C. 24, conformarem o veículo necessário à implantação do novo sistema<sup>(15)</sup>.

Mais adiante analisarei a extensão permitida aos secretários da Fazenda. Antes, todavia, desejo mostrar que tal exceção confirma a regra de que não há novo tributo que possa vir à luz sem lei complementar.

Têm, os que propugnam por postura hermenêutica distinta, declarado que o § 3º do artigo 34 das Ds. Ts. e o § 3º do artigo 24 da C.F. outorga a possibilidade de os Estados, a União e os Municípios gerarem leis ordinárias, se lei complementar não houver<sup>(16)</sup>.

---

(15) Hamilton Dias de Souza escreve sobre a L.c. nº 24/75 que: "A L. C. nº 24, de 1975, regula, a par das isenções, categorias afins, como a redução da base de cálculo, a devolução do tributo pago, a concessão de créditos presumidos, os incentivos fiscais ou financeiro-fiscais concedidos com base no ICM e as prorrogações das isenções então existentes.

Não compartilhamos das opiniões extremadas daqueles que entendem que a lei complementar só pode dispor sobre isenções, conforme o conceito estrito do instituto, nem dos que, adotando posição radicalmente diversa, sustentam que todas as técnicas desgravatórias que produzem efeitos econômicos equivalentes ao da isenção devem ser tratadas como estas.

Na verdade, entendemos, com Fernando Albino de Oliveira, que devem ser tratadas como isenção todas as figuras que produzem efeitos desoneratórios equivalentes e que se inserem no âmbito da relação jurídica obrigacional entre fisco e contribuinte nascida em razão do exercício de uma competência tributária. Tal ampliação, no entanto, não pode abranger outras vantagens que se verificam posteriormente à extinção da obrigação tributária ou no exercício de outras competências, mesmo porque pertencentes a outros campos do Direito, de regra o financeiro.

Assim, e em conclusão, podemos afirmar que as figuras que a lei complementar pode equiparar à isenção são as que consistem em benefícios tributários concedidos no âmbito da competência e da relação jurídica tributária. Em consequência, os que se verificam com outro fundamento ou após sua extinção são de natureza diversa, não podendo ser disciplinados pela lei complementar a que se refere o artigo 23, § 6º, da Constituição Federal" ("Curso de direito tributário", Ed. Saraiva, 1982, pp. 36/7).

(16) Sobre lei complementar, Alcides Jorge Costa escreve: "Existe, ainda, um segundo ponto, que é, por incrível que pareça, numa época em que se pregou tanto a autonomia dos Estados, uma redução da sua autonomia legislativa. De tal forma foram atribuídas funções a Lei Complementar que a competência legislativa estadual vai ficar bastante restrita. Cito, por exemplo, o artigo 146, inciso III, alínea "a" da Constituição, que diz: cabe a lei complementar expedir normas gerais de Direito Financeiro, essencialmente sobre definição de tributos e suas espécies, bem como em relação aos impostos discriminados nesta Constituição dos respectivos fatos geradores da base de cálculo e contribuintes, obrigação e lançamento de crédito e prescrição e decadência tributárias. Essa segunda parte é o atual livro segundo do Código Tributário Nacional, e não traz alterações de competência. Mas a primeira parte vem consagrar o fato de a lei complementar fixar os fatos geradores.

Estão os dois dispositivos assim redigidos:

“ § 3º do art. 34 das Ds. Ts.: Promulgada a Constituição, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão editar as leis necessárias à aplicação do sistema tributário nacional nela previsto”;

“ § 3º do art. 24 da C.F.: Inexistindo lei federal sobre normas gerais, os Estados exercerão a competência legislativa plena, para atender a suas peculiaridades”.

Ora, se o argumento procedesse, pergunto: Qual a razão do artigo 34 § 8º? Se o § 3º já oferta aos legisladores ordinários, inclusive nos Estados, o direito de se transformarem em legisladores complementares, por que repetir de forma tão incisiva, no § 8º, um direito já amplamente consagrado no 3º de ambos os artigos?

É que, na verdade, o artigo 24 § 3º cuida daquelas normas gerais federais – *não complementares* – que podem ser veiculadas por leis ordinárias, como a de material bélico ou de licitação (artigo 22 incisos XXI e XXVII) e o § 3º do artigo 34, de leis ordinárias necessárias à adaptação da legislação recepcionada, como por exemplo, a eliminação das mordomias oficiais anteriormente plasmadas como imunidade constitucional do imposto de renda, cujos fatos geradores, base de cálculo, institutos e definição já estavam esculpados no CTN, em seus artigos 43 a 45 (17).

---

base de cálculo e os contribuintes dos impostos estaduais e municipais. Mas não para aí. Em matéria de ICM, a L.C. ficou com uma competência ampla. Cabe à L.C. definir os contribuintes, dispor sobre a substituição tributária, disciplinar o regime de compensação do imposto, fixar para efeito de sua cobrança e definição do estabelecimento responsável o local das operações relativas à circulação de mercadorias e prestações de serviços e assim por diante. É deixada pouca margem de ação ao legislador estadual. E é interessante que isso apenas acentua uma tendência que já vem vindo de trás. A partir da Constituição de 1946, em relação às anteriores, a amplitude legislativa dos Estados no campo tributário foi sendo reduzida e agora, quando eles têm mais meios à disposição para gastar, há uma redução da capacidade legislativa, porque o que a L.C. faz naturalmente depois não pode ser alterado pelo legislador estadual” (“A Constituição Brasileira – 1988 – Interpretações”, ob. cit. p. 323).

- (17) Os incisos XXI e XXVII do artigo 22 têm a seguinte dicção: “ Art. 22. Compete privativamente à União legislar sobre: ... XXI. normas gerais de organização, efetivos, material bélico, garantias, convocação e mobilização das polícias militares e corpos de bombeiros militares; ... 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

Em última análise, tais dispositivos cuidam do poder legislativo ordinário, mas não do poder complementar, posto que, sempre que tal faculdade foi outorgada, o foi *expressamente*<sup>(18)</sup>.

E, só neste contexto, se compreende o § 8º do artigo 34, que passo agora a examinar.

O dispositivo tem a seguinte dicção:

“ § 8º. Se, no prazo de sessenta dias contados da promulgação da Constituição, não for editada a lei complementar necessária à instituição do imposto de que trata o art. 155, I, b, os Estados e o Distrito Federal, mediante convênio celebrado nos termos da lei complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975, fixarão normas para regular provisoriamente a matéria”.

O discurso constitucional pode ser dividido em 4 orações.

A primeira delas indica a imposição de um prazo limite, de 60 dias a partir da promulgação da Constituição para que se fizesse lei complementar, permitindo a implantação da parte alargada do ICM<sup>(19)</sup>.

Não entro no mérito se tal prazo seria ou não razoável, em face de os secretários da Fazenda já terem começado a elaborar seu convênio, após o dia 5/10/89, na clara demonstração que tinham por inviável a aprovação de lei complementar nesse lapso temporal.

O certo é que a primeira oração é um comando destinado ao

---

diversas esferas de governo, e empresas sob seu controle; ...”. O artigo 21 inciso IV da E.C. nº 1/69 tinha o seguinte discurso alterado pelo constante do artigo 153 inciso III com a dicção abaixo:

“ Art. 21. Compete à União instituir imposto sobre: ... IV. renda e proventos de qualquer natureza, salvo ajuda de custo e diárias pagas pelos cofres publicos na forma da lei; ...”;

“ Art. 153. Compete a União instituir impostos sobre:  
... III. renda e proventos de qualquer natureza;  
...”.

(18) O próprio § 3º do art. 24 da Constituição assim redigido: “Inexistindo lei federal sobre normas gerais, os Estados exercerão a competência legislativa plena, para atender a suas peculiaridades”, não se aplica a hipótese por duas razões, a saber: 1ª) diz respeito à competência dos Estados e não dos Municípios; 2ª) diz respeito a edição de leis ordinárias federais sobre normas gerais, mas não de leis complementares, que são leis nacionais.

(19) José Serra adjetiva de outra forma o novo ICM, ao dizer: “De fato, equivale a um ICM “engordado” pelos impostos únicos (minerais, eletricidade e combustíveis) mais os impostos sobre comunicações e transportes (daí a introdução do termo “serviços)”” (Folha de S. Paulo, 13/12/1988).

Parlamento, que, se não obedecido, ensejaria a aplicação do 2º comando.

A 2ª oração, portanto, outorga aos Estados e ao Distrito Federal, o direito de fixar normas provisórias para regular a matéria.

A 3ª é a de que tais normas serão fixadas por convênio; a 4ª, que tal convênio será regulado nos termos da lei complementar nº 24.

As 4 orações, entretanto, esclarecem, por expressões inequívocas, que as normas provisórias somente poderão ser produzidas para regular matéria sem tratamento legislativo<sup>(20)</sup>.

A primeira locução, que deixa claro o desiderato constitucional, está no seguinte discurso:

“Não for editada lei complementar necessária à instituição do imposto”.

À evidência, a lei complementar a que se refere o § 8º não é aquela para cuidar do núcleo central do ICM, constante da velha ordem e pela nova ordem recepcionada.

Tudo o que da antiga ordem foi mantido, pelo perfil desenhado no artigo 155, ensejou a recepção da legislação complementar anterior, pela nova ordem constitucional. Desde 5 de outubro de 1988 todo o campo do ICM não alterado pela nova Constituição restou íntegro,

---

(20) José Serra, autor do § 8º do artigo 34, ao considerá-lo de espectro limitado, sobre assunto correlato, escreve: “Abstraindo esse argumento, ou seja, *mesmo que a posição dos secretários não fosse inconstitucional*, seria inconveniente a tributação dos semimanufaturados de exportação pelo ICMS. Os Estados precisam de mais receita? É óbvio que sim, mas “não vale tudo” para atingir esse objetivo, especialmente quando a medida representaria ao fim e ao cabo, um tiro no próprio pé dos Estados, face ao prejuízo à produção e ao emprego, sem falar do balanço de pagamentos.

Alguns argumentam que seria bom tributar a fim de, em certas circunstâncias, reter um determinado produto para o mercado interno. Esquecem, no entanto, que para isso existe o imposto às exportações, bastante flexível, que cumpre exatamente a função conjuntural pretendida.

Outros, por certo, vislumbram no Confaz uma oportunidade para coibir um suposto “modelo exportador”, que desgraçaria nossa economia. Nada mais errôneo. O coeficiente de exportações do Brasil (exportações como proporção do PIB) é baixíssimo: 9% em 1987/88. De fato, nossa economia exporta pouco e é das mais fechadas do mundo. O problema é que também importa pouco (5% do PIB) e, por isso, estamos gerando superávits comerciais indesejavelmente gigantescos (17 bilhões de dólares em 1988). A solução não é exportar menos, mas importar algo mais, de forma ordenada e criteriosa. Esse é o caminho melhor, mais eficiente e seguro, para favorecer o desenvolvimento e tornar nossa economia menos vulnerável e dependente, exatamente o contrário do que pensam os crentes no modelo exportador” (grifos meus) (Folha de S. Paulo, 13/12/1988).

regido pela legislação complementar – no caso, com eficácia de lei complementar, que era o D.L. 406/68 –, posto que a velha e a nova ordens não se conflitavam<sup>(21)</sup>.

Ora, o que já estava implantado na velha ordem – e foi recepcionado pela nova não necessitava de instituição, razão pela qual, da legislação complementar recepcionada, não cuidou o § 8º do artigo 34.

Cuidou, isto sim, de matéria criada pela nova Constituição e que necessitaria de lei complementar para ser instituída, a fim de parametrar a legislação impositiva direta<sup>(22)</sup>.

---

(21) Marco Aurelio Greco em artigo enviado para a IOB, com pertinência, escreve: “Sendo esta a natureza do convênio em questão, duas conseqüências da maior relevância dela decorrem.

A primeira é a de que o convênio só pode dispor nos campos onde inexistir lei complementar. Vale dizer, só pode dispor nos casos de lacuna da legislação. Destarte, em todas as matérias em que existir lei complementar não há fundamento de validade à edição de qualquer regra mediante o citado convênio.

A segunda é a de que, atuando o convênio apenas na falta de lei complementar, suas disposições não podem implicar em modificação, total ou parcial, das disposições que tenham sido veiculadas por lei dessa natureza. Ou seja, o convênio pode suprir a lacuna, mas não modificar a lei complementar que existir.

Dir-se-á que estas considerações são totalmente fora de propósito uma vez que não existe lei complementar dispendo sobre matéria necessária à instituição do ICMS e que, por conseqüência, o convênio pode dispor amplamente sobre todo o perfil do imposto estadual.

Com a devida vênia, não me parece que assim seja. Com efeito, é fenômeno mais do que conhecido pelos constitucionalistas o de que entre a legislação anterior e a nova Constituição opera-se a recepção de todas as normas que não sejam incompatíveis com os dispositivos promulgados. É a figura da recepção.

Ora, na vigência da Constituição anterior existiam diversas disposições veiculadas por lei complementar (ou por ato com essa natureza, como ocorre com o D.L. 406/68) que dispunham sobre matéria necessária à instituição do ICMS e que têm plena e total compatibilidade com os novos dispositivos constitucionais.

Sendo assim, em relação a todas as disposições anteriores que fossem válidas à luz da Constituição sob cuja vigência foram editadas, e que sejam compatíveis com a nova Constituição promulgada em 5 de outubro, operou-se o fenômeno da recepção.

Ocorrida a recepção disto decorre que em todas estas matérias há lei complementar e, por conseqüência, inexistente lacuna a ser preenchida pelo convênio”.

(22) Luciano da Silva Amaro escreve: “Por esse princípio, quando se cria novo ordenamento jurídico-político fundamental (nova Constituição), a ordem jurídica pré-existente, no que não conflite, materialmente, com aquele, permanece vigorando, é aceita pela nova ordem constitucional, qualquer que tenha sido o processo de sua elaboração (desde que conforme ao previsto na época dessa elaboração, pois, não o sendo, a invalidade teria atingido a legislação já desde o seu nascimento)” (Direito Tributário 5, Ed. Bushatsky, p. 288).

Por isto, fica claro que o constituinte, ao dizer: “se não for editada lei complementar *necessária* à implantação”, excluiu do comando toda a legislação recepcionada pela nova ordem.

A outra parte do discurso reitera o mesmo princípio. O constituinte ao dizer: “Fixará normas para regular provisoriamente a matéria”, tratou daquela matéria não cuidada pela Constituição anterior, nem pela lei complementar que conformou o ICM no texto pretérito<sup>(23)</sup>.

Para matéria não cuidada pela velha ordem e sem tratamento legislativo complementar da nova, houve por bem o constituinte outorgar faculdade, precária e provisória aos Estados e Distrito Federal, de prepararem normas, que teriam eficácia de curta duração e de lei complementar.

Em outras palavras, o que o constituinte autorizou foi que Estados e Distrito Federal legislassem no “vácuo legislativo” e produzissem normas apenas para matéria nova e sem regulação anterior, instituída pela Constituição, e *não para matéria recepcionada*, por

---

(23) Celso Bastos ensina: “Costuma-se dizer que as leis anteriores continuam válidas ou em vigor. Muitas vezes isto é previsto na Constituição nova, mas, ainda que o texto seja omissivo, ninguém contesta o princípio. Como explicar a concordância, se afinal de contas o princípio parece contradizer a verdade jurídica segundo a qual todas as leis ordinárias derivam a sua validade da própria Constituição? Kelsen observa que há imprecisão da linguagem comum, quando diz que as leis ordinárias continuam válidas. De fato, elas perdem o suporte de validade que lhes dava a Constituição anterior. Entretanto, ao mesmo tempo, elas recebem novo suporte, novo apoio, expresso ou tácito, da Constituição nova. Este é o fenômeno da recepção, similar à recepção do direito romano na Europa. Trata-se de um processo abreviado de criação de normas jurídicas, pelo qual a nova Constituição adota as leis já existentes, com ela compatíveis, dando-lhes validade, e assim evita o trabalho quase impossível de elaborar uma nova legislação de um dia para o outro. Portanto, a nova lei não é idêntica à lei anterior, ambas têm o mesmo conteúdo, mas a nova lei tem seu fundamento na nova Constituição, a razão de sua validade é, então, diferente. Do exposto se constata que há uma grande diferença entre a lei constitucional anterior e a lei ordinária também anterior. Com a entrada em vigor da Constituição, cessa a eficácia da norma constitucional, o mesmo não se dando com a legislação ordinária anterior, a qual não cessa de vigor, embora o novo fundamento de validade venha informado pelos princípios materiais da nova Constituição. O único obstáculo a transpor é não ser contrária à nova Constituição. Dá-se portanto uma novação, o que significa que as normas ordinárias são recepcionadas pela nova ordem constitucional e submetidas a um novo fundamento de validade” (“Comentários a Constituição do Brasil”, ed. Saraiva, 1988, 1.º vol. pp. 366/7).

não ter havido alteração<sup>(24)</sup>.

Ora, a questão formulada pela consulente demonstra, sobejamente, que o objeto de que cuida, já tinha tratamento legislativo – por inteiro recepcionado pela nova ordem – no concernente à exportação de produtos industrializados.

Com efeito, o artigo 3º § do D.L. 406/68 permitia que fosse mantido o crédito de ICM dos insumos na exportação de produtos de origem agropecuária em que o valor final fosse superior a 50% do custo da matéria-prima de tal origem.

Tem o § 3º a seguinte dicção:

“Não se exigirá o estorno do imposto relativo às mercadorias entradas para utilização, como matéria-prima ou material secundário, na fabricação e embalagem dos produtos de que tratam o § 3º, inciso I e o § 4º inciso III, do artigo 1º. O disposto neste parágrafo não se aplica, salvo disposição da legislação estadual em contrário, às matérias-primas de origem animal ou vegetal que representem, individualmente, mais de 50% do valor do produto resultante de sua industrialização”.

Entendo eu que tal artigo, no que concerne à exigência de estorno, viola o princípio da não cumulatividade, tendo neste sentido, no passado, ofertado parecer, nada obstante a interpretação pretoriana em sentido inverso<sup>(25)</sup>.

---

(24) Celso Bastos continua: “A utilização de certas expressões linguísticas, como “a lei regulará” ou “a lei disporá”, ou ainda, “na forma da lei”, deixa de logo claro que a vontade constitucional não está integralmente composta. A matéria normada não ganhou definitividade em seu perfil. Ela reclama a superveniência de uma norma posterior que venha a delimitá-la na sua exata extensão, quer para alargá-la, quer para restringi-la. O que apresentam em comum, tais espécies normativas, é o fato de necessitarem ou, no mínimo, tolerarem uma legislação subalterna que lhes componha o significado, sem que isto se traduza em inconstitucionalidade. É que a expressa menção à lei inferior integradora retira desta última a pecha do vício supremo em que ocorreria, não fora a referência constitucional” (“Comentários à Constituição Brasileira”, ob. cit. pp. 362/3).

(25) “Teria o § 3º do artigo 3º do D.L. 406/68 as características da legislação explicativa ou modificadora?”

Está o referido dispositivo assim exposto: ... e, evidentemente, ele é explicativo na medida em que não altera o princípio da não cumulatividade e é modificador, o que vale dizer, inconstitucional na parte em que transforma o ICM em tributo cumulativo, não obstante a imunidade constitucional.

De lembrar-se que a imunidade, por ser uma vedação completa à exigibilidade tributária – contrariamente às isenções, às não incidências, às alíquotas zero, cuja composição de favor expresso ou não previsão legal, nos âmbitos menores das legislações ordinárias de

Para o caso, todavia, das empresas filiadas à consulente, a matéria é inócua na medida em que o custo final do produto ultrapassa os 50% que balizariam a necessidade de estorno do crédito de ICM dos produtos adquiridos.

Ora, se o D.L. 406/68 foi recepcionado no concernente ao ICM, pela nova ordem, e se o § 3º do artigo 3º permite a manutenção de crédito, não poderiam os Estados e o Distrito Federal, em franca violação do texto constitucional, dilacerar a lei suprema, reformulando, sem para tanto terem força, a legislação complementar recepcionada. Os Convênios 66/88 e 22/89 de clara, notória, inequívoca e canhestra inconstitucionalidade, não instituíram provisoriamente legislação complementar necessária, à falta de legislação existente, **MAS MUDARAM TODO O SISTEMA ANTERIOR, CONTRA A EXPRESSA DETERMINAÇÃO DO TEXTO CONSTITUCIONAL**<sup>(26)</sup>.

Assim é que os referidos convênios, nem mesmo versados em linguagem de legislação ordinária, – embora pretendessem seus autores fossem verdadeiras “leis complementares” – têm mais a lingua-

---

cada fonte impositiva, pode ter forma e características próprias –, não permite, logicamente, qualquer tipo de consideração sobre seus efeitos, limites, extensão e densidade. As outras formas de inexigência tributária estão sujeitas a condicionamentos próprios dos poderes capazes de outorgá-las ou não prevê-las, nas condições que desejarem. Não o mesmo em relação à imunidade, cuja manifesta vedação sobrenada às forças de imposição e exegese de leis menores, cujas esferas próprias de ativação, não elidem sua subordinação aos comandos que a determinaram.

Por esta razão, a imunidade do § 7º, por ser insuscetível de alteração ou condicionamento por imperativos legais de força inferior, sujeita está apenas as regras próprias de interpretação da Constituição Federal.

Ora, no caso da consulente, a parte final do § 3º do artigo 3º é decididamente inconstitucional, porque cria uma ou mais incidências intermediárias, a partir de um referencial sem origem (50% do custo da matéria-prima), inviabilizando a imunidade da Magna Carta, transformando-a de lei complementar em lei “sobreconstitucional”, assim como tornando para a hipótese o ICM em tributo cumulativo” (“Direito Econômico e Tributário”, Ed. Resenha Tributária/FIEO, 1982, pp. 242/3/4/5).

- (26) José Serra escreve: “Causou alvoroço, embora tardio, o anúncio de que o Confaz – organismo que reúne os secretários da Fazenda estaduais – estava e está prestes a fixar possibilidade de tributar as exportações de um amplo conjunto de produtos semimanufaturados, hoje isentos de impostos a circulação de mercadorias. A intenção dos secretários seria estabelecer esse princípio e aplicar, caso a caso, uma determinada alíquota (taxa) do ICMS (Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços).

Essa ideia, a meu ver, é equivocada, porque é inconstitucional e porque prejudicaria seriamente o volume de exportações do Brasil, o nível de produção e de emprego” (Jornal “Folha de S. Paulo”, 13/12/88).

gem de regulamento, posto ser esta a vocação natural do Poder Executivo que, no máximo, sabe regulamentar, mas que carece de vocação legislativa superior.

Em outras palavras, ao alterarem lei complementar recepcionada, se auto-outorgando forças legislativas não concedidas pelo constituinte, os senhores secretários da Fazenda estupraram o texto maior, produzindo diplomas ilegais de nenhuma valia jurídica<sup>(27)</sup>.

Sem entrar no mérito do mau exemplo que ofertam à nação ao violarem a lei maior, que deveriam cumprir, os Estados passaram a exigir estorno vedado pela única lei complementar – ou com eficácia de – que continua a vigorar, que é a que exterioriza o § 3º do artigo 3º do D.L. 406/68.

Desta forma, são flagrantemente inconstitucionais os Convênios 66/88 e 22/89, no que diz respeito ao estorno exigido após o prazo carencial, porque ainda em pleno vigor o D.L. 406/68, de resto, em respeito pleno ao princípio da não cumulatividade consagrado pela velha e pela nova ordem constitucionais<sup>(28)</sup>.

---

(27) É ainda José Serra quem escreve: “a nova Constituição, nas suas disposições transitórias (§ 8º do art. 34) diz que se em 60 dias não foi editada a lei complementar necessária a instituição do ICMS, o Confaz fixará norma para regular provisoriamente a matéria. Isso foi necessário, e eu fui um dos responsáveis pelo § indicado, para que o novo sistema pudesse entrar logo em vigor, mas a lei complementar em questão é a mencionada no inciso 12 do art. 155 das Disposições Permanentes e não a que é citada na letra “a” do inciso 10 do mesmo artigo, que trata das operações de exportação. Não há espaço aqui para demonstrar essa tese, mas os interessados poderão confirmá-la com facilidade mediante uma breve análise dos dispositivos citados” (jornal “Folha de S. Paulo”, 13/12/88).

(28) “CONVÊNIO nº 22/89, de 28 de março de 1989. Autoriza os Estados e o DF a permitir a adoção de critério alternativo para o estorno do crédito de matéria-prima utilizada na obtenção do café solúvel exportado.

O Ministro da Fazenda e os Secretários de Fazenda ou Finanças dos Estados e do Distrito Federal, na 54ª Reunião Ordinária do Conselho de Política Fazendária, realizada em Brasília, DF, no dia 28 de março de 1989, tendo em vista o disposto na Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975, resolvem celebrar o seguinte:

#### CONVÊNIO

Cláusula primeira – Ficam os Estados e o DF autorizados a permitir que, no período de 1º de março a 30 de abril de 1989, o estorno dos créditos nas exportações de café solúvel, em substituição ao percentual de 9% sobre o valor de registro da exportação, corresponda ao valor integral do ICM ou do ICMS que incidiu na aquisição da matéria-prima utilizada na obtenção do produto exportado.

Respondo, pois, às questões formuladas, dizendo que:

a) a manutenção do crédito de ICMS nas exportações está assegurada pelo artigo 3º § 3º do D.L. 406/68, recepcionado pela nova ordem e com plena vigência e eficácia;

b) embora tenha posição pessoal de que nenhum estorno seria possível, permanecem os ditames do D.L. 406/68;

c) as normas estabelecidas pelo Convênio nº 22/89 são de tão notória inconstitucionalidade, que *ofumus boni juris* da tese exposta neste parecer, é de tal densidade que mal consigo distinguir minha secretária ao entrar em minha sala para datilografar esse parecer, na feliz imagem do Ministro Rezek ao destacar, de forma metafórica, as inconstitucionalidades evidentes.

Resta uma última observação: que significa “valor do produto resultante de sua industrialização”?

Já no passado escrevi sobre a expressão, dizendo que:

“Ora, o conceito de industrialização, como já me referi antes, abrange tudo, a saber: produção, montagem, acabamento, embalagem, acondicionamento, etc. Todas estas fases são de industrialização, de acordo com as legislações federal e dos Estados. O embalar é industrializar. Acondicionar é industrializar. Mudar a aparência é industrializar, no perfil legislativo pátrio. Dessa forma, na composição do valor da industrialização devem ser computados todos os elementos que integram o processo produtivo, sem exclusão de nenhum.

Nessa linha, compreende-se que não se pode – sem revogar por preferência exegetica a lei existente – desconsiderar todos os componentes que integram o produto final.

Qual é, por outro lado, o valor do produto? É aquele pelo qual se coloca no mercado. Valor não é custo, como pretende o Convênio 10/80 sugerir. Valor de industrialização é custo mais lucro. O valor corresponde ao preço final, como aliás o próprio direito impositivo reconhece, por exemplo, ao não admitir na distribuição disfarçada de

---

§ único. Para adoção da faculdade prevista nesta clausula adotar-se-á como base o valor das últimas entradas das quantidades do café necessário à obtenção dos produtos exportados.

Cláusula segunda – Acordam os signatarios em estabelecer para as exportações de extrato de café o mesmo tratamento previsto para as exportações de café solúvel.

Clausula terceira – Este Convênio entra em vigor na data da publicação de sua ratificação nacional”.

lucros, como valor a mera soma algébrica de custo de matéria-prima mais custo da mão-de-obra. O valor é determinado pelo mercado. E o valor do produto industrializado para exportação é aquele que o mercado admite, razão pela qual tal valor é utilizado para as operações comerciais.

Parece-me, pois, com o respeito devido ao ex-Ministro Antonio Nader – indiscutível símbolo da cultura jurídica nacional – que seu relatório, no recurso citado, não hospedou a melhor tese, por ter transformado o valor do produto resultante da industrialização, que é o valor de mercado, em mero custo de produção, à evidência, fora da intenção do legislador complementar.

Tanto é assim que o Protocolo AE. 17/72 posterior ao D.L. 406/68, embora fora de suas forças legislativas, não confundiu valor do produto com custo de produção.

Neste particular, parece-me que o ex-Ministro Cordeiro Guerra apreendeu, com maior pertinência, o sentido, ao dizer, em seu relatório perante a 2ª Turma:

“Creio que o v. acórdão deu a melhor inteligência à lei, porque o artigo 2º do D.L. 406/68, de 31/12/68, no art. 1º tipifica como fato gerador, inc. I, a saída de mercadoria do estabelecimento comercial, industrial ou produtor e, conseqüentemente, não leva em conta o custo do produto, mas o valor da venda, e, ainda, o § 8º do art. 2º estabelece:

“§ 8º. Na saída de mercadorias para o exterior ou para os estabelecimentos a que se refere o § b do art. 1º (empresas exportadoras), a base de cálculo será o valor líquido faturado, a ele não se adicionando frete auferido por terceiro, seguro ou despesas de embarque por via aérea ou marítima”<sup>(29)</sup>.

Entendo efetivamente que o valor do produto é aquele valor final, cujo preço exterioriza o custo global da operação. Um produto vale o que valer na praça, sendo de nenhuma valia qualquer interpretação que pretenda reduzir o valor final a valor intermediário.

Se o valor sobre o qual incidiria o ICMS, se não desonerada fosse a operação, seria aquele do preço final do produto, à evidência deve-se considerar que para efeitos de estorno do § 3º do artigo 3º

---

(29) *Direito Administrativo e Empresarial*, Ed. CEJUP, 1989, pp. 44/45.

seja aquele o valor do produto, visto que nas exportações vendem-se produtos e os produtos têm um preço que configura a operação.

Deve-se, pois, entender que os 50% do valor do produto resultante de sua industrialização são aquele valor total do produto destinado à exportação.

Respondo, pois, à última questão, considerando ser o valor do produto aquele valor final do produto exportado, que, em última análise, é o de que cuida o § 3º do artigo 3º do D.L. 406/68 para efeitos de definir as hipóteses de estorno e as de manutenção do crédito.

S.M.J.

São Paulo, 13 de junho de 1989

**O LICENCIAMENTO E O SUBLICENCIAMENTO DE  
PROGRAMAS DE SOFTWARE NÃO SE CONFUNDEM  
COM CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS –  
IMPOSSIBILIDADE DE INCIDIREM SOBRE  
AS RESPECTIVAS OPERAÇÕES ICMS,  
IPI e I.I. – PARECER.**

---

**CONSULTA**

A consulente, por intermédio de seu eminente advogado e diretor, Dr. Manoel Antonio dos Santos, propõe-me as seguintes questões:

“Serve a presente para confirmar a consulta a V. Sa. acerca da tributação incidente sobre as operações de internamento e licenciamento no mercado brasileiro de programas de computador.

Os associados desta entidade são empresas que ou produzem programas próprios e os licenciam no Brasil, ou são licenciados por produtores estrangeiros para o fim de promover a distribuição de programas no território nacional. Tais programas são distribuídos quer diretamente, quer através de terceiros devidamente autorizados. Portanto, a atividade básica dos associados é o licenciamento ou, às vezes, o sublicenciamento a terceiros de direito de uso de programas de computador.

Em alguns casos, ao receberem dos produtores estrangeiros a cópia matriz desses programas, as empresas os duplicam no país e, a seguir, o sublicenciam aos usuários finais. Em outros casos, as empresas importam tais programas já gravados no exterior, para posterior sublicenciamento no Brasil. Em qualquer caso, os programas são fornecidos em suportes físicos, geralmente disquetes ou fitas, acompanhados dos chamados manuais de usuário.

Pelo fato de a atividade de licenciamento ter-se desenvolvido, historicamente, como uma decorrência da prestação de serviços, os associados vêm pagando ISS sobre tais operações, sendo certo que a Prefeitura de São Paulo, à semelhança de outras municipalidades,

tem exigido o pagamento desse tributo.

Face ao exposto, perguntam a V. Sa. o seguinte:

1) A que tributos os associados estão sujeitos quando do interramento de programas de computador de origem externa, quer se trate de cópia matriz, quer se trate de programas já gravados para posterior licenciamento no país?

2) A que tributos estão os associados sujeitos quando do licenciamento ou sublicenciamento no país de programas de computador, quer se trate de programas de origem externa, quer não?

3) Que medidas devem os associados tomar face à ação tomada pela Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo de exigir o pagamento do ICMS?"

## RESPOSTA

O Sistema Tributário plasmado pela nova Constituição, de rigor, pouca inovação traz em relação ao sistema anterior. Surgido da integração do texto pretérito e de propostas articuladas do Instituto dos Advogados de São Paulo e Associação Brasileira de Direito Financeiro, assim como do IPEA do Ministério do Planejamento, hospedou o constituinte o modelo anterior, com algumas alterações, no capítulo específico do direito tributário, embora reformulasse substancialmente a seção de direito financeiro<sup>(1)</sup>.

Com efeito, o capítulo do direito tributário é dividido em 6

---

(1) " Instalados os trabalhos constituintes e após a discussão do regimento interno, foi o Congresso com tais poderes dividido em 24 Subcomissões, das quais uma delas dedicada ao Sistema Tributário.

A Subcomissão de Tributos estava vinculada à Comissão de Orçamento, Sistema Financeiro e Tributos, tendo como relator o Dep. José Serra e presidente o Dep. Francisco Dornelles. Os deputados Benito Gama e Fernando Coelho foram, respectivamente, o presidente e o relator da Subcomissão.

Durante 2 semanas ouviram os constituintes vinculados à comissão, além do meu, o depoimento dos seguintes especialistas: Fernando Rezende, Alcides Jorge Costa, Geraldo Ataliba, Carlos Alberto Longo, Pedro Jorge Viana, Hugo Machado, Orlando Caliman, Edvaldo Brito, Souto Maior Borges, Romero Patury Accioly, Nelson Madalena, Luis Alberto Brasil de Souza, Osiris de Azevedo Lopes Fº e Guilherme Quintanilha, passando a trabalhar, de rigor, com dois anteprojetos articulados que lhe foram levados, a saber:

o preparado pelo IPEA da Secretaria de Planejamento e aquele levado por mim, em nome do IASP e ABDF.

Os dois projetos tinham textura clássica de um sistema rígido, embora fosse o do IASP mais conservador e o do IPEA mais federalizado, no pressuposto de que a uma maior des-

seções, sendo cinco de direito tributário propriamente dito, ou seja, da relação que se forma entre sujeito ativo e passivo da obrigação fiscal, e uma de direito financeiro, cuidando da partição da receita fiscal entre os poderes tributantes<sup>(2)</sup>.

Das cinco seções, a primeira, ao tratar das normas gerais, de certa forma reproduza a estrutura do artigo 18 da anterior lei suprema, embora compactuando seus princípios espalhados pela E. C. nº 1/69, o mesmo ocorrendo com o capítulo das limitações ao poder de tributar, em que alguns comandos gerais foram adicionados aos anteriores, assim como em relação à desoneração constitucional da imunidade, antes espelhada nos artigos 19 e 20 da revogada lei maior<sup>(3)</sup>.

---

centralização de atribuições. No projeto do IASP, a descrença de que os constituintes e o modelo federativo brasileiro voltar-se-iam para a dupla descentralização fez com que a descentralização de receitas fosse mais tímida, visto que o projeto não hospedava matéria pertinente à descentralização de atribuições, como, de resto, também não hospedava o do IPEA.

O texto final da nova Constituição veio a demonstrar que os temores do nosso grupo eram mais fundados que a profissão de fé apresentada pelo IPEA na dupla descentralização federativa: de receitas e de atribuições.

Do primeiro anteprojeto surgido da Subcomissão, portanto, resultou projeto convergencial em que os alicerces fundamentais foram retirados dos dois esforços coletivos, posto que ambos os grupos (IASP-ABDF e IPEA-Seplan) trabalharam em seu estudo por mais de um ano, servindo tal reflexão acadêmica de valiosa contribuição para os primeiros textos constituintes.

Deve-se notar que o anteprojeto IASP-ABDF foi mais jurídico e o do IPEA mais econômico-financeiro, embora ambos cuidassem de aspectos jurídicos e econômicos” (“O Sistema Tributário na Constituição de 1988”, Ed. Saraiva, 1989, pp. 37/41).

(2) “Capítulo I – DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

*Seção I* – Dos princípios gerais

Artigo 145 a 149;

*Seção II* – Das limitações ao poder de tributar

Artigo 150 a 152;

*Seção III* – Dos impostos da União

Artigo 153 e 154;

*Seção IV* – Dos impostos dos Estados e do Distrito Federal

Artigo 155

*Seção V* – Dos impostos dos Municípios

Artigo 156;

*Seção VI* – Da repartição das receitas tributárias

Artigo 157 a 162”.

- (3) Assim se referiram os parlamentares da Subcomissão à colaboração dos juristas que a assessoraram no primeiro anteprojeto: “Atendendo à sugestão do Constituinte Mussa Demes, vou apenas registrar notável esforço que esta Subcomissão de Tributos, Participa-

Por outro lado, as seções dedicadas aos impostos federais (anteriores artigos 21 e 22) aos Estados (23) e aos Municípios (24) seguem, também, a mesma linha expositiva do texto pretérito.

A novidade, portanto, do atual Sistema reside na melhor exploração das normas gerais, da função da lei complementar, das espécies tributárias, das limitações constitucionais, assim como na redistribuição dos impostos entre os entes federativos, com a criação de 5 novos, integração de cinco outros no ICMS e transferência para o município da transmissão onerosa de bens imóveis<sup>(4)</sup>.

---

ção e Distribuição das Receitas realizou, ao longo das últimas 3 semanas, no sentido de ouvir e receber subsídios e sugestões de todos os segmentos da sociedade brasileira interessada em um novo desenho do Capítulo sobre o Sistema Tributário Nacional.

Cumprindo prazo regimental, apresentamos proposta de anteprojeto ao texto da futura Carta Constitucional que, não tendo a pretensão de ser algo perfeito e acabado, deverá sofrer aprimoramentos através das emendas que os membros desta Subcomissão certamente haverão de apresentar.

Necessário se faz assinalar a valiosa contribuição oferecida a esta Subcomissão pelas autoridades e entidades aqui recebidas em audiência pública: os profs. e técnicos Fernando Rezende, Alcides Jorge Costa, Geraldo Ataliba, Carlos Alberto Longo, Pedro Jorge Viana, Hugo Machado, Orlando Caliman, Ives Gandra da Silva Martins, Edvaldo Brito, Souto Maior Borges, Romero Paturo Accioly, Nelson Madalena, Luis Alberto Brasil de Souza, Osiris de Azevedo Lopes Fº; o Secretário da Receita Federal, dr. Guilherme Quintanilha; os Secretários da Fazenda dos Estados, que antes de aqui comparecerem promoveram, sob os estímulos desta Subcomissão, os encontros de Manaus e Porto Alegre; os Secretários de Finanças das Capitais, o DIEESE, a Organização das Cooperativas Brasileiras, o Instituto Brasileiro de Mineração; a Organização Nacional das Entidades de Deficientes Físicos; as associações dos funcionários fazendários, a Unafisco e a Fafite, as entidades representativas do municipalismo brasileiro – a Frente Municipalista, a Associação Brasileira dos Municípios, a Confederação Nacional dos Municípios e o IBAM. Tenham todos a certeza de que a discussão aqui ocorrida em torno das propostas e sugestões apresentadas será decisiva para o posicionamento dos membros desta Subcomissão em relação à definição do Capítulo Tributário, que desperta enorme interesse na sociedade brasileira” (Diário da Assembleia Nacional Constituinte, 19/06/87, p. 139).

- (4) Gilberto de Ulhôa Canto ensina: “A estrutura tributária que a Constituição que vai ser promulgada em outubro adotou, tomou como ponto de partida a reformulação do modelo anterior e não apenas a modificação dele para corrigir suas imperfeições. Houve alguns subsídios à Constituinte, que ela não acolheu. Em primeiro lugar, houve os trabalhos da Comissão presidida pelo ministro Sayad, que não chegaram a ser concluídos porque o seu presidente deixou o governo antes; mas os integrantes dessa Comissão deram continuidade a obra, apresentando-a como sugestão do IPEA. Houve, por outro lado, os trabalhos da Comissão de Estudos Constitucionais, chamada Comissão Afonso Arinos, que praticamente aprovava um trabalho que uma Comissão mista de juristas da ABDF e do Instituto dos Advogados de São Paulo tinha elaborado, já visando a oferecê-lo como colaboração para a Nova Constituição.

Os cinco novos impostos criados são: sobre grandes fortunas (federal), sobre doações de bens móveis, transmissão *causa mortis* de bens móveis, adicional do imposto sobre a renda (estaduais) e vendas a varejo de combustíveis (municipal).

A integração, por outro lado, dos três impostos únicos e dos impostos sobre comunicações e transportes intermunicipais e interestaduais ao ICM, alarga o campo de incidência deste tributo, que passa a ter dois tipos de serviços tributados, a saber: o de transporte e o de comunicações, mantendo sua estrutura anterior, de resto recepcionada pelo novo sistema, em face de sua não modificação, em suas grandes linhas, pela nova Constituição<sup>(5)</sup>.

---

Um primeiro comentário diz respeito a Seção I, do Capítulo I, do Título VI, que contem os princípios gerais. No art. 145 se estabelece que a União, os Estados e os Municípios poderão instituir impostos, taxas e contribuição de melhoria; no que concerne às taxas, a enunciação do seu conceito é mais ou menos igual à do texto da Constituição vigente.

No que concerne à contribuição de melhoria, a configuração do inc. III está muito mal formulada. Ela alude à contribuição de melhoria decorrente de obras públicas. Não é correta esta posição, pois uma obra pública de que não decorra nenhuma valorização imobiliária não pode gerar contribuição de melhoria, ela terá que ser custeada com recursos gerais de impostos do Estado, do Município, da União, mas não pode ser objeto de cobrança de contribuição de melhoria” (*A Constituição Brasileira - 1988 - Interpretações*, Ed. Forense Universitária, p. 308).

(5) Alcides Jorge Costa escreve: “ Diz a Constituição (art. 155) inc. 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 imposto 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 Tributo foi a de que o imposto de circulação de mercadorias deveria 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 porque 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 a 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 co-

Em outras palavras, o constituinte optou por melhorar o texto anterior, proposta, de resto, apresentada pelo IASP-ABDF, e não inová-lo, por inteiro, com o que a adaptação intraumática poderia se fazer entre o antigo e o novo sistemas.

Os impostos indiretos federais, IPI, II, IE, de competência da União, não sofreram qualquer alteração estrutural, salvo a incidência sobre o ouro-investimento pelo IOF, e o mais relevante imposto indireto estadual, o ICMS, como novidade maior, teve, pois, apenas a integração dos cinco federais – e em matéria de serviços – apenas o de transportes e o de comunicações, desde que não se considere a energia elétrica prestação de serviço, mas fornecimento de mercadoria<sup>(6)</sup>.

E é, neste contexto, que já posso passar a um rápido exame do único imposto parcialmente não modificado, mas alargado pela absorção de outros tributos indiretos da União, visto que seu núcleo continua, na linha traçada pelo constituinte pretérito, idêntico<sup>(7)</sup>.

---

brança. Quanto a radiodifusão, inclusive televisão, não vejo muita possibilidade de tributar, embora pelo que me conste há Estados que pensam poderem 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).

- (6) Hamilton Dias de Souza preleciona: “A par dos tributos, das taxas e das contribuições, nós temos propriamente os impostos da União. Nos impostos da União nós não temos grandes modificações, a não ser no imposto sobre as grandes fortunas. Efetivamente nós temos importação de produtos estrangeiros, valendo aqui a referência de que continua a haver a regra de que o fato gerador do imposto de importação diz respeito apenas à importação de produtos estrangeiros, o que significa que se a lei ordinária equiparar um produto nacional exportado, que tiver sido exportado, a produto importado, pelo simples fato de decorrer um certo prazo entre a exportação e a reimportação, penso eu que a lei seria inconstitucional. No passado, a matéria foi submetida aos tribunais e o Tribunal Federal de Recursos, por voto à época do ministro Armando Rolemborg, entendeu que um dispositivo, que era o art. 92 do D.L. nº 37 era inconstitucional, porque fazia essa equiparação. Penso portanto que produto importado é importado e produto estrangeiro, não cabendo equiparação” (*A Constituição Brasileira - 1988 - Interpretações*, ob. cit. p. 317).
- (7) É ainda Alcides Jorge Costa quem ensina: “O ICM continua não cumulativo, como esta expresso na Constituição, compensando-se (vejam bem, não se usa mais a palavra “abatendo-se”) o que for devido em cada operação relativa à circulação ou prestação de serviço com o montante cobrado nas anteriores. Menciono aqui um problema, em matéria de serviços. Diz a Constituição: “Compensando-se com o montante cobrado nas anteriores”. Mas o serviço não se transmite, a prestação de serviço esgota-se em si mesma. Por exemplo, no Serviço de Transporte, transporto uma mercadoria até certo lugar e depois faço outro transporte. A rigor, não teria o que compensar porque a prestação de serviço pela

A natureza jurídica do ICMS é a mesma do sistema anterior. O imposto incide sobre as operações relativas à circulação de mercadorias e sobre dois serviços, no discurso escorreito do constituinte, exposto no artigo 155 inciso I, letra “b”:

“Art. 155. 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;

...”<sup>(8)</sup>, não diverso na essência, do artigo 23 inciso II da E.C. nº 1/69 com alteração da E.C. nº 23/83, cuja dicção se segue:

“Art. 23. 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

---

sua própria natureza esgota-se em si mesma, não havendo operação posterior. Cada vez que o serviço é prestado, é consumido, é assim como a mercadoria que é entregue ao consumidor final. Mas é claro que o imposto sobre serviço de transporte e de comunicação deveser levado em consideração no jogo de créditos e débitos nas operações relativas a circulação de mercadorias. Assim, uma indústria deve poder creditar-se do imposto que recaiu sobre transporte que foi levado até ela, pois, como assinalei, os 3 impostos (ICM, transporte e comunicação) devem ter tratamento unitário” (*A Constituição Brasileira - 1988 - Interpretações*, ob. cit. p. 326).

(8) A equipe da Price Waterhouse assim interpreta o dispositivo: “Além de mais concisa a redação do dispositivo referente ao denominado ICM (Imposto sobre Circulação de Mercadorias), porque retiradas as referências aos princípios a ele concernentes – que, entretanto, encontram amparo em dispositivos distintos – configura ele uma das grandes novidades da Constituição de 1988 no campo tributário.

Com efeito, a presente Constituição retirou da União a competência para instituir impostos sobre serviços de transporte e comunicações (Constituição de 1967, art. 21, VII e X) e as alocou no âmbito dos Estados e do Distrito Federal, caso se trate de serviço interestadual ou intermunicipal de transporte. Quanto aos serviços de comunicação não existe mais a ressalva quanto aos de natureza estritamente municipal, que fazia a Constituição de 1967. Sendo assim, tais serviços, que eram tributados pelos Municípios, passarão a sê-lo pelos Estados” (*A Constituição do Brasil - 1988*, - ed. Price Waterhouse, p. 661).

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; e  
...”(9).

A novidade maior reside na inclusão da seletividade (inciso III do § 2º), visto que a não cumulatividade versada está, com a mesma insuficiência redacional do texto anterior (inciso I e II), insuficiência vernacular já detectada pelo STF, ainda à luz da velha ordem<sup>(10)</sup>.

À evidência, o “cobrado”, a que se referem os dois textos, quer dizer “incidência” e a observação de que a “não incidência” não gera crédito é infeliz, na medida em que o que não incide não existe e o que não existe no mundo do direito não pode ter qualquer consequência, principalmente a geração de crédito escritural. É que a não incidência difere da isenção que, em verdade, é uma dispensa legal do pagamento do tributo, com o que, sem a explicitação constitucional, fatalmente geraria crédito escritural, porque nela nasce a obrigação tributária e

---

(9) Pontes de Miranda, ao escrever sobre o ICM anterior, declarou: “As operações relativas a circulação das mercadorias ou são feitas por produtores (e.g., eles vendem, ou trocam), ou por industriais (e.g., com a matéria-prima fizeram peças que vendem ou trocam), ou por simples comerciantes (adquiriram o produto bruto ou o bem industrializado e com ele negociam). Os § 4º, 5º, 6º, 7º e 8º referem-se a tal imposto e têm grande relevância, tanto mais quanto o direito tributário há de respeitar, rigorosamente, os textos constitucionais. O imposto sobre circulação incide sobre vendas e outros negócios jurídicos feitos por pessoas, físicas ou jurídicas, que sejam comerciantes ou apenas produtores, inclusive industriais. A venda pela pessoa que não seja comerciante, nem industrial, nem produtor, está incolume ao imposto a que se refere o art. 23, II, da Constituição de 1967” (*Comentários à Constituição de 1967*, ed. Forense, 1987, p. 504).

(10) A equipe da Price Waterhouse sobre o princípio da seletividade escreve: “Conforme dispunha o texto constitucional de 1967, a alíquota do imposto sobre circulação de mercadorias era uniforme para todas as mercadorias, afastando por completo a possibilidade da aplicação do princípio da seletividade neste imposto. Entretanto, o dispositivo ora tratado não é imperioso, de modo que sua aplicação pelas entidades tributantes é facultativa. O que motivou o legislador constituinte a optar pela não compulsoriedade da observância da seletividade foi a necessidade dos Estados e Distrito Federal adaptarem sua estrutura administrativa tributária com a nova realidade, o que seria extremamente difícil se a norma não tivesse tais características” (*A Constituição do Brasil - 1988*, - ob. cit. p. 668)

apenas é excluído o *crédito tributário*<sup>(11)</sup>.

A estrutura do ICMS, portanto, no concernente às mercadorias é a mesma do passado, até em suas insuficiências redacionais, tendo como novidade estrutural exclusivamente a integração de dois serviços anteriormente tributados pela União.

Por esta razão, a conclusão doutrinária a que chegara o III Simpósio Nacional de Direito Tributário continua válida para a nova Constituição, como o era para a anterior, definição aprovada por seu plenário e posteriormente consagrada no I Congresso Brasileiro de Direito Tributário<sup>(12)</sup>.

Seu discurso é 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”<sup>(13)</sup>.

---

(11) Escrevi sobre o assunto: “O texto maior mencionado merece dois reparos.

O primeiro deles diz respeito a expressão “cobrado”. A doutrina e a jurisprudência já corrigiram a infeliz formulação vocabular, visto que a cobrança é elemento despiendo na formulação da obrigação tributária ou de seu crédito decorrencial.

O crédito de que falo não é o escritural, decorrente do princípio da não cumulatividade, mas o tributário, que tem a mesma natureza da obrigação, mas surge por força do lançamento.

Ora, na conformação do fato gerador da obrigação tributária, a cobrança ou o pagamento são elementos despiendos. Não têm maior relevância. Dizem respeito ao fenômeno da adimplência e da excecutoriedade que pertinem ao sujeito passivo e ativo, respectivamente.

Uma obrigação tributária pode ter nascido e jamais ser cobrada, sem que deixe de ser obrigação tributária, gerando conseqüências inclusive no concernente ao princípio da não cumulatividade.

Uma obrigação tributária nascida no campo do ICM gera direito ao crédito escritural, permitindo que o adquirente daquela mercadoria incidida pelo respectivo imposto se beneficie do mesmo, sem que nunca o sujeito ativo venha a cobrar do sujeito passivo, vendedor, o referido tributo.

À evidência, não pretende o constituinte cuidar de imposto “cobrado”, mas de imposto incidente, visto que é a incidência que conforma a obrigação tributária” (*Advocacia Empresarial*, ed. OAB, 1988, p. 157).

(12) O “Caderno de Pesquisas Tributárias nº 3” (Ed. Resenha Tributária/CEEU, 1978), que serviu de alicerce doutrinário para o Simposio, foi dedicado ao tema “O fato gerador do ICM” e teve a colaboração de Ari Kardec de Melo, Bernardo Ribeiro de Moraes, Carlos da Rocha Guimarães, Edvaldo Brito, Gaetano Paciello, Gaze Assem Tufaile, Hamilton Dias de Souza, Hugo de Brito Machado, Ives Gandra da Silva Martins, Jose Carlos Graça Wagner, Paulo de Barros Carvalho, Ylves Jose de Miranda Guimarães, Yoshiaki Ichihara e Zelmo Denari.

(13) “Resumo das teses apresentadas ao 1º Congresso Brasileiro de Direito Tributário”, (Ed. IBET/IDEPE, 1981, p. 11.

Como se percebe, o imposto não incide sobre a mercadoria, mas sobre a operação relativa à sua circulação. É a operação o campo de objeto da tributação e não a mercadoria, que, em direito comercial, é conformada como um bem destinado ao consumo. Um automóvel é mercadoria numa loja e é um bem nas mãos do consumidor, sendo tributado, quando de sua circulação da loja para as mãos do consumidor, pela circulação e não pelo fato de ser um bem. Nas mãos do consumidor tal detenção, enquanto patrimônio, é incidida por um outro imposto estadual (IPVA), mas não mais pelo ICMS, visto que deixa de ser mercadoria<sup>(14)</sup>.

Exigindo o Código Tributário Nacional que os institutos próprios de direito privado não possam ser alterados pelo direito tributário, que, no máximo, oferta-lhes efeitos, à evidência, o conceito de mercadoria pertinente ao direito privado, cujo perfil atrás apresentei, não é daqueles que a legislação fiscal possa modificar<sup>(15)</sup>.

A lei impositiva não pode declarar que o comodato é uma locação, posto que são institutos de direito privado, com esculturas jurídicas distintas, mas pode ofertar efeitos, como, por exemplo, o de que o rendimento das locações seja incidido pelo imposto sobre a renda federal e pelo adicional do imposto sobre a renda estadual, neste caso, desde que haja lei complementar anterior.

---

(14) Carlos da Rocha Guimarães ensina: "De fato, tratando-se de circulação de mercadorias, a operação, de que ela decorre, é uma operação de mercância, como se viu. Esse tipo de operação pressupõe um comércio jurídico entre pessoas, é um "operar com", relativo àqueles bens qualificados, sendo necessário, pois, que a circulação se processe entre pessoas, isto é, que tal circulação seja jurídica. É imprescindível, além disso, a passagem do bem de uma pessoa para outra, sem o que não existirá circulação de mercadorias, mas simples circulação da mercadoria. Assim, não é suficiente que exista uma operação jurídica que provoque a circulação física ou econômica da mercadoria, mas que se concretize uma "operação jurídica relativa à circulação de mercadoria", em que o título jurídico sobre a mercadoria passe de uma pessoa para outra e, portanto, que a circulação também seja jurídica" ("Caderno de Pesquisas Tributárias nº 3", ob. cit., p. 124).

(15) Edvaldo Brito explica: "O conceito de mercadoria, na medida em que for colocado numa lei sobre ICM, e somente para os seus efeitos, ofenderá a hipótese de incidência em termos irrecuperáveis. É que a expressão está empregada no texto constitucional de modo a que corresponda ao seu significado técnico pela referência que faz ao sujeito passivo. Restringi-lo legislativamente para atender a uma finalidade específica, qual seja a de contornar decisões judiciais que excluem da natureza de mercadoria aquelas coisas que constituem bem patrimonial, não será correto" ("Caderno de Pesquisas Tributárias nº 3", ob. cit. p. 164).

É o que determinam os artigos 109 e 110 do CTN, recepcionados pela nova ordem constitucional, por não conflitantes, e que têm o seguinte fraseado:

“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”<sup>(16)</sup>.

Nesse contexto, portanto, o ICMS é um imposto que incide sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre a prestação de serviços de transportes e de comunicações.

Tenho entendido, no que me respaldo em excelente doutrina nacional e estrangeira, que há uma circulação de serviços, como há de mercadorias, seja no comércio, seja na agropecuária, seja na indústria, inclusive a extrativa<sup>(17)</sup>.

A conformação do sistema tributário atual, que guarda ainda a espinha dorsal da Emenda Constitucional nº 18/65, espelha, de

---

(16) Aliomar Baleeiro interpreta o artigo 110, dizendo: “A lei complementar supre a Constituição mas não a substitui. Se esta instituiu um tributo, elegendo para fato gerador dele um contrato, ato ou negócio jurídico, o legislador não pode restringir, por via complementar, o campo de alcance de tal ato ou negócio nem dilata-lo a outras situações. A menção constitucional fixa rígidos limites. Ato de transmissão de propriedade imóvel, p. ex. são os do direito privado. Todos eles. Nenhum outro senão eles.”, e mais adiante: “Não será lícito, p. ex., Estado ou Município, ou D.F., definir como imóvel uma coisa móvel – o navio, p. ex. – para fazer incidir sobre ele determinado imposto exigível de imóveis ou transmissão deles. Ver comentário nº VII ao art. 35” (*Direito Tributário Brasileiro*, 10ª ed., Forense, p. 444).

(17) Assim Bernardo Ribeiro de Moraes diagnostica o quadro impositivo no aspecto circulatório: “Assim, vemos que, com a reforma tributária de 1965, o Brasil reestruturou o seu regime impositivo, para agasalhar um imposto sobre o valor acrescido, onerando, no objetivo final, as vendas em geral: as vendas de bens materiais, limitada em nosso direito às operações relativas à circulação de mercadorias (mercadorias ou produtos) que ficou com os Estados (ICM), e as vendas de bens imateriais (serviços), de competência tributária dos Municípios (ISS)” (“Doutrina e Prática do ISS”, p. 55, Ed. Revista dos Tribunais, 3ª tiragem, 1ª ed., 1984).

rigor, duas grandes vertentes impositivas, ou seja, aquela sobre a renda e o patrimônio e aquela sobre a circulação de bens e serviços, vale dizer, na linguagem dos economistas, os tributos diretos e os indiretos.

A circulação de serviços levou inclusive o legislador europeu, em nível de comunidade econômica, a tributar a produção industrial, o comércio e a prestação de serviços, enquanto operações tendentes a transferir bens materiais e imateriais, a uma única incidência do IVA, simplificando, de uma só vez, o controle fiscal, de um lado, e a vida do contribuinte, de outro<sup>(18)</sup>.

Foi minha proposta, quando do depoimento perante os constituintes, a seu pedido, na Subcomissão de Tributos e que resistiu até o turno da Comissão de Sistematização, manter o ICM e o ISS integrados, muito embora não o IPI, que pretendia substituir por um “imposto sobre consumos especiais”, na linha da proposta IASP-ABDF<sup>(19)</sup>.

---

(18) Escrevi: “Embora semelhante, em variados aspectos, ao imposto sobre o valor agregado adotado, com pequenas distinções, por países da Europa e da América, o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, no Brasil, tem características diferenciais mais nitidas que as convergenciais, razão pela qual o seu estudo deve ser feito a partir de seus próprios contornos, com breve referência ao direito comparado.

Jean Jacques Philippe, em seu *La taxe sur la valeur ajoutée* (Ed. Berger, Levrault), ao dizer “Impôt moderne, la TVA est cependant l’héritière d’une histoire déjà longue” (p. 21), enumera, embora de forma perfunctória, a evolução desde 1917, passando pelas “Taxes Generales sur les affaires et taxes uniques spéciales (1917-1936)”, “la taxe sur les paiements (1917-1920)”, “l’impôt sur chiffre d’affaires (1920-1936)”, “les taxes uniques (1925-1936)”, “la taxe à la production (1937-1954)” até chegar a lei francesa de nº 54.404, de 10/4/1954, que instituiu a primeira TVA, substituída posteriormente pela lei de 6/1/1966, que passou a vigorar a partir de 1/1/68” (“Caderno de Pesquisas Tributárias nº 3”, ob., cit., p. 287).

(19) O artigo “D” do anteprojeto IASP-ABDF tinha a seguinte dicção: “Art. D: Compete à União instituir imposto sobre: I. importação de produtos estrangeiros; II. exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados; III. propriedade territorial rural; IV. renda e proventos de qualquer natureza, cujo fato gerador coincidirá com o término do exercício financeiro da União; V. consumos especiais, incidente sobre produtos enumerados em lei complementar nacional; VI. operações de crédito, câmbio, seguro e relativas a títulos e valores mobiliários; VII. serviços de transporte e comunicações que, pela sua natureza ou extensão, se desenvolvam ou completem em mais de um Estado; VIII. produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos ou gasosos e de energia elétrica, imposto que incidirá apenas uma vez, sobre qualquer dessas operações, excluída a incidência, sobre elas, de qualquer outro tributo; IX. extração, circulação, distribuição ou consumo dos minerais do país que forem enumerados em lei, imposto que incidirá apenas uma vez, sobre qualquer dessas operações, excluída a incidência, sobre elas, de qualquer outro tributo, excetuado, apenas, o de que trata o item III do art. “F”.

Ao retornar o anteprojeto à sistemática anterior de uma circulação sobre serviços ofertada aos Municípios e sobre mercadorias aos Estados, com apenas dois serviços integrados (transportes e comunicações), à evidência, retirou novamente do âmbito estadual a possibilidade de imposição sobre a generalidade dos serviços, cuja tributação continua da competência dos Municípios.

A doutrina e a jurisprudência, portanto, plasmadas pelo direito anterior, permanecem normando o direito atual, inclusive no que concerne à teoria da preponderância sobre a qual passo a deter-me mais pormenorizadamente, no presente estudo.

Em parecer que preparei para o governo do Estado de São Paulo, abordei-a com maior profundidade<sup>(20)</sup>.

Pela teoria da preponderância, em casos de conflito, isto é, nas áreas cinzentas sobre a competência impositiva de Estados e Municípios, por pouca clareza ou excessiva generalização da taxativa lista de serviços dos Municípios, o que maior densidade econômica possua (a mercadoria ou o serviço) passa a determinar o regime jurídico da incidência.

Uma indústria montadora de automóveis não é fabricante de automóveis. Junta as autopeças adquiridas de outros fabricantes, prestando, portanto, serviços. O valor do automóvel, todavia, tem maior densidade econômica em seu aspecto de mercadoria do que naquele de serviço prestado, isto porque, não há mercadoria que não tenha, em sua produção, serviço, ou serviço que não seja exteriorizado por um bem<sup>(21)</sup>.

---

(20) Bernardo Ribeiro de Moraes escreve: "d) o conceito de atividade "de caráter misto", criado inicialmente no ISS permitia que Estados e Municípios tributassem a mesma operação, através, respectivamente, do ICM e do ISS. Como o ICM não tributa o consumo, mas, sim, a circulação, vemos que o ISS exigido pelas prestações de serviços de caráter misto também é imposto sobre a circulação. O ISS é um complemento do ICM, uma vez que ambos os tributos possuem a mesma área de ação, o primeiro (ISS) abrangendo a circulação de bens imateriais, e o segundo (ICM) a circulação de bens materiais" ("Doutrina e Prática do ISS", *ob. cit.*, p. 80/1).

(21) "Não houve por bem o constituinte de 1965 criar categoria de prestação de serviços distinta de produção de bens pelo simples fato de que não há produção de bens que não esteja suportada em prestação de serviços, nem há prestação de serviços que não implique produção de bem.  
Qualquer produto industrial, por mais sofisticado, necessariamente se alicerça em prestação de serviços. A indústria automobilística, por exemplo, é simples montadora de bens produzidos por centenas de outras indústrias, sendo as grandes fábricas denominadas de

Se os serviços prestados para a produção de um automóvel têm menor densidade econômica que o bem em si, não se pode deixar de considerar que um parecer jurídico, que é exteriorizado em folhas de papel, por mais valiosas que sejam, tem – não no “bem” (papel) – mas na prestação de serviços (oferta de parecer), sua densidade econômica.

Ora, sempre que:

- a) a lista de serviços taxativa não ofertar tipo impositivo claro e
- b) houver dúvida se haverá fornecimento de mercadoria ou prestação de serviços, a “teoria da preponderância” da densidade econômica, para aquela operação de circulação, é que determinará se:
  - a) a incidência será estadual – e, por decorrência, federal (IPI, II e IE);
  - b) a incidência será exclusivamente municipal;
  - c) não haverá incidência nenhuma, por falta de enquadramento na lista específica<sup>(22)</sup>.

Nenhuma consideração de maior relevância, em face de sua pacífica aceitação, se faz necessária sobre a disjuntiva serviços x mercadorias, em sua característica de circulação da produção e circulação do comércio, posto que a doutrina e a jurisprudência plasmaram a concepção de que o IPI e o ICM, hoje ICMS, têm o mesmo fato gerador, gerando incidência dupla, quando da produção, sobre o

---

“montadoras de veículos”. Nelas prevalece muito mais a prestação de serviços de montagem que a produção de bens, quase todos adquiridos de variadas empresas fabricantes de autopeças. Nem por isto os serviços que prestam à sociedade são considerados serviços, pois a referida montagem representa verdadeira produção industrial” (*Direito Tributário Interpretado*, Ed. Cejup, 1985, p. 134).

(22) Marco Aurélio Greco distingue 3 fases na percepção fenomênica da imposição tributária que assim resumi em outro estudo: “A primeira delas diz respeito à própria percepção do fenômeno impositivo. Marco Aurélio Greco, ao discorrer sobre as 3 fases que caracterizaram a evolução do estudo do direito tributário, apresenta formulação embasada em doutrina brasileira e alienígena. Informa que três foram as correntes predominantes, marcando cada um dos períodos, a saber: a corrente da imposição legal decorreria de que um ato de força do Estado, revestisse ou não, os contornos decorrentes da livre elaboração pelo poder representativo do povo colocado nas Casas Legislativas. A enunciação do principal elemento da imposição, na obrigação tributária, e o exame do instante de seu nascimento, projetado para o fato gerador, deu origem à segunda formulação, representando o procedimentalismo o estudo, em movimento, do fluir natural das regras próprias do direito tributário”, a terceira corrente. (*Direito Econômico e Tributário*, Ed. Resenha Tributária/FIEO, 1982, p. 257).

produto que circula, sendo apenas o ICMS mais abrangente, por estender-se à própria comercialização na 2ª operação, quando já fora dos estabelecimentos produtores. Onde incide o IPI e o ICM não incide o ISS, sendo a recíproca verdadeira<sup>(23)</sup>. Mesmo nos casos de incidência dupla (serviços de engenharia), não são os serviços tributados pelo ICMS, sendo as mercadorias entregues em separado. Em face destas hipóteses a teoria da preponderância desaparece, só surgindo nas denominadas áreas cinzentas de conflito.

Colocadas tais premissas, passo pois à resposta da consulta formulada.

Eduardo Vieira Manso ao falar sobre o *software* utiliza-se de um neologismo, ou seja, “logiciário”, que explica:

---

(23) Escrevi, há algum tempo, que: “O ISS aparentemente, pela leitura superficial, surge como uma espécie de imposto residual e incidente sobre todos os serviços que não forem tributados pela União e pelos Estados. Afirmando o constituinte que apenas os serviços “não compreendidos em outras competências” seriam outorgados à incidência municipal, a análise superficial do dispositivo poderia permitir a interpretação de que haveria níveis de tributação, sendo a dos Estados e da União mais relevantes e cabendo ao Município tributar o que sobrasse.

Nada é mais distante da realidade do que tal raciocínio. O discurso constitucional se complementa com a dicção “definidos em lei complementar”.

O que pretende o constituinte dizer com a expressão “definidos em lei complementar”? Por que a lei complementar, que tem triplice função constitucional, deve explicitar os serviços tributáveis pelo Município, se sua função no concernente às competências objetivaria apenas solucionar as zonas de conflito entre as entidades federativas?

A resposta, embora simples, adentra raciocínio mais profundo. O constituinte, ao pretender que a lei complementar determine, em *numerus clausus*, os serviços da competência dos Municípios, objetiva retirá-los da área específica de eventual incidência dos Estados e da União, naqueles tributos, sem expressa conformação constitucional, como são, por exemplo, o IPI e o ICM.

Houvesse o constituinte permitido que a lei complementar apenas equacionasse os problemas fronteiriços entre os entes tributantes, estaria, em verdade, gerando, mais do que reduzindo, as áreas de atrito. Contrariamente, exigindo que a lei complementar defina, determine, indique, um a um, os serviços incididos pelo Município, elimina-os por inteiro da incidência possível por parte dos Estados e da União. Em outras palavras, os Estados e a União, à luz da parte final do discurso constitucional, é que passam a ter competência residual no concernente aos impostos genéricos (IPI e ICM) e não os Municípios no concernente ao ISS. O dispositivo constitucional pode, portanto, ser lido de duas formas: 1) compete aos Municípios instituir impostos sobre serviços de qualquer natureza não compreendidos na competência tributária da União ou dos Estados, definidos em lei complementar; ou 2) compete aos Estados e à União instituir impostos sobre serviços de qualquer natureza, não compreendidos na competência municipal, definidos em lei complementar, e que estejam na sua competência impositiva” (*Direito Tributário e Econômico*, Ed. Resenha Tributária, 1987, pp. 236 a 240).

“A palavra *logiciário* se compõe de dois elementos: um, de origem grega, provém de *logos*, que, empregado como prefixo, indica um “discurso”, “pensamento”, “razão”, mantendo estreita conotação com a lógica, do que também se deduz o sentido de conjunto, de sistema, de formalização; o outro, o sufixo *ario*, indica “conjunto”, “coleção” (como em “berçário”, em “erário”, etc), assim como também indica um estado, uma qualidade ou uma atividade (como em “comerciário”, “agrário”, “solitário”, “voluntário”, etc), tanto como também indica o agente (como em “secretário”, “bibliotecário”, “notário” etc).

O neologismo *logiciário*, assim, respeita a indole da língua portuguesa, nada havendo que lhe possa impedir a cidadania brasileira”<sup>(24)</sup>.

Considera, por outro lado, *logiciário*:

“O conjunto de três produtos distintos: primeiro, o *caderno de análises*, que contém todo o material preparado para a elaboração do programa, ou de um conjunto de programas, em qualquer linguagem de informática, incluindo-se qualquer material auxiliar destinado ao uso desses programas; depois, o *programa de computador*, ou seja, o conjunto sistemático de instruções organizadas para a solução de um só problema, por mais extenso que esse programa seja e, por último, a *descrição do programa*, que é a apresentação técnico-formal completa e pormenorizada dos procedimentos que permitiram a elaboração do programa e que possibilitam a elaboração de outros programas que visem à solução do mesmo problema ou de problemas semelhantes.

A palavra “*logiciário*” não é, exatamente, uma criação minha, porque é uma adaptação do termo *logiciel*, que os franceses introduziram – por determinação legal – na sua linguagem de informática, para indicar “o conjunto de trabalhos de lógica, de análise, de programação, necessários para o funcionamento de um conjunto de tratamento da informação”, para ser empregada em lugar de *software*, é que se opõe a *matériel*, palavra também oficialmente destinada a substituir a palavra *hardware*, que indica a aparelhagem de computação eletrônica, *pour la défense de Sa Majesté, la Langue Française*,

---

(24) “A proteção jurídica do *logiciário*”. Estudos Jurídicos nº 47, vol. 19, setembro/dezembro de 1986, pp. 8/9.

como dizem os franceses, entre irônicos e orgulhosos, como só eles sabem ser”<sup>(25)</sup>.

Por outro lado, Carlos Alberto Bittar, ao examinar a conformação pelo direito brasileiro de *software* na orientação autoral, ou seja, matéria vinculada ao direito do autor, declara:

“Sensível a essas ponderações, e, depois de inúmeros debates no Congresso, o legislador nacional houve por bem acolher as observações feitas, disciplinando, na nova lei, os aspectos assinalados, a que imprimiu orientação coerente com os princípios e idéias básicas retro expostas.

Eventuais pontos de regulamentação que, na prática, vierem a ser detectados, poderão, à luz da respectiva competência, merecer tratamento administrativo no âmbito dos órgãos citados, que, aliás, já vem regulamentado a matéria, como anotamos.

Cumprе considerar, outrossim, que, com a posição adotada em nossa lei, a par do rigor científico, a subsunção do “software” ao regime do direito de autor apresenta inúmeras vantagens, inclusive quanto à sua comercialização.

De fato, de início, respeita à natureza do tipo de criação em causa. Ademais, torna possível o aproveitamento, em sua disciplinaçãõ, de todo o precioso acervo doutrinário e jurisprudencial que constitui a experiência vivida do direito de autor, com princípios universalmente reconhecidos e que, por isso, facilita o trabalho do intérprete na solução de questões que na prática surjam, bem como dos interessados, quanto à sua utilização e à respectiva instrumentação jurídica.

Observa-se o princípio do *suum cuique tribuere*, fundamental na ciência jurídica, ao possibilitar-se ao criador (ou titular do direito) a recepção dos direitos pecuniários pela utilização do “software”.

“Permite-se a estimulação de novos programas, inclusive por autores nacionais, colaborando-se, assim, com o desenvolvimento tecnológico.

Submete-se a internação, quando estrangeiro o titular, às regras próprias da legislação especial existente no país, além de outras vantagens apontadas no trabalho específico já citado”<sup>(26)</sup>.

---

(25) “A proteção jurídica do logiciário”, ob. cit., p. 8.

(26) “A lei de “software” e seu regulamento”, Ed. Forense, 1988, p. 27

Na mesma linha estão os estudos de Orlando Gomes e Arnaldo Wald, que terminaram por influenciar o legislador pátrio<sup>(27)</sup>.

Antonio Chaves, da mesma forma:

“Não há como negar os aspectos positivos que o projeto do governo apresentava, destacadamente a coragem de emanar sua lei específica para a matéria e o benefício que proporciona aos autores de programas e aos produtores nacionais, enfrentando pressões de toda ordem”<sup>(28)</sup>.

A que se acrescenta razoável jurisprudência onde se podem ler considerações de interesse, principalmente nos trechos a seguir transcritos:

“Frisou o relator, Des. Luís de Macedo, que embora entendesse aquele magistrado “desnecessário analisar a controvérsia sobre a legislação de proteção ao direito autoral invocado na inicial e contestado pelas rés”, tal análise se fazia útil na medida em que, não obstante algumas das conclusões contidas no excelente laudo pericial, os elementos postos à disposição do julgador levam à convicção de que são notáveis certas semelhanças entre os aparelhos das rés e os da autora. A título exemplificativo, faz a comparação do teclado do microcomputador ZX-80, da “Sinclair”, com o do NEZ-80, da “Filcres”; o próprio perito, ao exhibir as fotografias de cada qual, salienta que eles são bem semelhantes. O mesmo se diga da comparação entre os teclados da “Sinclair” ZX-81 e do TK-82-C, da Microdigital. Se tais semelhanças – e outras poderiam ser apontadas – constituem, ou não, ilícito é matéria que fica na dependência do exame da tese de direito colocada nos autos.

Assim, o problema se apresenta exatamente a posição inversa em relação à colocada na sentença; conforme o resultado a que se chegue no exame da matéria, sob o ponto de vista jurídico é que interessará a verificação da existência ou não de plágio.

“Demonstra, com citas doutrinárias, não ser inédito o tema, defendendo ORLANDO GOMES, ARNOLDO WALD, JOSÉ DE OLIVEIRA ASCENSÃO e CARLOS AUGUSTO DA SILVEIRA LOBO, com uma tradução de artigo de EUGEN

---

(27) Orlando Gomes, “A proteção dos programas de computador”, Arnaldo Wald, “A natureza jurídica do “software” in “A proteção jurídica do “software” (Ed. Forense, 1985).

(28) “Software” brasileiro sem mistério”, Ed. Julex Livros, 1988, p. 53.

ULMER e GERT KOLLE, sobre a matéria (“A proteção jurídica ao “software”, Forense, 1985) – a tese de que o direito autoral é eficiente e adequado para a proteção dos direitos sobre programas de computador. O primeiro dos juristas pátrios citados, após conceituar o “hardware” como o computador e acessórios, a “máquina computadora”, e o “software” como o programa para o processamento de dados, faz um estudo sobre o direito estrangeiro e brasileiro para chegar à conclusão de que “é lícito concluir que a obra do programador de computação pode ser incluída, entre nós, no rol das criações intelectuais protegidas como direitos autorais” (ob. cit. p. 14). Do mesmo sentir ARNOLDO WALD: “A proteção legal do “software”, conforme veremos, pode ser adequadamente provida mediante a aplicação de institutos jurídicos já existentes, vinculados ao direito do autor, tal como demonstra a experiência de outros países” (mesma obra, p. 19),

“Em resumo, tem-se que a empresa ré e ora apelada lançou no mercado um computador com três elementos externos portadores de características que os aproximam bastante dos computadores fabricados pela apelante. Trata-se do teclado, das funções e conteúdo, que indiscutivelmente constituem componentes fixos do “hardware” fabricado por essas empresas. Por outro lado, esses elementos são também a projeção exterior do ROM (Read Only Memory), que é por assim dizer a “alma” do computador, o núcleo que define as funções que ele é capaz de desempenhar e o modo como as desempenhará.

Ora, já tem sido afirmado que, de todo o equipamento e acessório de um computador, somente os programas é que contam com proteção jurídica, não o próprio “hardware”. *Aqueles, ditos “software”, constituem obras de criação intelectual assimiláveis àquelas a que tradicionalmente se destinam as proteções de direito de autor (cfr. Vieira Manso. A informática e os direitos intelectuais, S. Paulo, Ed. Rev. Trib., 1985, nº 36, pp. 207 ss.; v. ainda seu ensaio “Proteção jurídica do programa de um computador”, in revista Microhobby nº 5, pp. 43-45 e nº 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” (grifos meus)<sup>(29)</sup>.

Eu mesmo, ao examinar o projeto de “software” emiti parecer, na mesma linha, com o que admitia a “cota de contribuição”, vetada pelo Presidente, posto que não entendia houvesse no licenciamento de programas de computador, fornecimento de mercadoria<sup>(30)</sup>.

Ora, pela teoria da preponderância, que defendi para a própria Fazenda do Estado de São Paulo, em parecer pela Procuradoria solicitado, não se pode considerar que o conjunto denominado de “logiciário” seja fornecimento de mercadoria, posto que o que se transfere é patrimônio intelectual. A densidade econômica da mercadoria (caderno de anotações, programa de computador e descrição do programa) é incomensuravelmente menor que o programa em si exteriorizado pelos três bens lá mencionados, com o que, de longe, afastaria qualquer incidência tributária, que conformasse o “software” como mercadoria sujeita ao IPI, ICMS e II.

Entendo que o “software”, em face inclusive do artigo 1º da lei 7.646/87, nem configura prestação de serviços, por ser nítido exercício de direito autoral<sup>(31)</sup>.

Nem se argumente que o “software”, muitas vezes, é apenas locado, nem que, em outras, os programas são cedidos em série, posto que, nas duas hipóteses, a densidade econômica da mercadoria é sempre inferior à da criação intelectual nele expressa e a locação não é uma prestação de serviços, como não é venda de mercadoria a alienação de tais programas constituídos de bens imateriais.

Apesar de entender que não estaria a circulação de tais programas nem sujeita ao ICMS, IPI e II, nem ao ISS, à falta de configuração de uma prestação de serviços, não é tal elemento fundamental

---

(29) “Software” brasileiro sem mistérios”. ob. cit. pp. 57/58 e 62/63.

(30) *Direito Administrativo e Empresarial*, Ed. Cejup, 1989, pp. 209/221.

(31) O artigo 1º da Lei 7.646/87 tem a seguinte dicação: “Art. 1º. São livres, no país, a produção e a comercialização de programas de computador, de origem estrangeira ou nacional, assegurada integral proteção aos titulares dos respectivos direitos, nas condições estabelecidas em lei.

§ único. Programa de computador é a expressão de um conjunto organizado de instruções em linguagem natural ou codificada, contida em suporte físico de qualquer natureza, de emprego necessário em máquinas automáticas de tratamento da informação, dispositivos, instrumentos ou equipamentos periféricos, baseados em técnica digital, para fazê-los funcionar de modo e para fins determinados”.

neste parecer, visto que as empresas filiadas à consultante estão recolhendo o ISS por entenderem que o contorno jurídico daquilo que transferem, está mais perto de uma prestação de serviços do que de uma circulação de mercadoria<sup>(32)</sup>.

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 inexistente 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,

---

(32) Leia-se na consulta à Secretaria da Fazenda de uma das empresas filiadas: “7. Além disso, a atividade de licenciamento de programa desenvolveu-se, historicamente, como uma decorrência da prestação de serviços de consultoria. As “software houses”, por encomenda do cliente, desenvolvem programas específicos para determinados usuários, os quais, com ou sem adaptações, podem ser licenciados a outros usuários.

8. Por isso, historicamente, a atividade de licenciamento de programas sempre foi tributada pelo ISS, imposto que os distribuidores de “software” vêm há algum tempo pagando ao Fisco Municipal, como é o caso da consultante.

9. Tal fato, aliás, ganha maior peso, se se pensar que perante o Código Civil Brasileiro – artigo 48, inc. III – o direito de autor é considerado bem móvel para todos os efeitos legais.

10. Equivale dizer que, muito embora o licenciamento de programas não constitua efetivamente uma prestação de serviços, está-se cobrando direitos autorais pelo uso de obra intelectual, os quais são considerados bens móveis” (consulta 311/89 – 18/5).

no passado, que estava o serviço de impressão sujeito ao ISS e não ao ICM<sup>(33)</sup>.

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 1º e 2º da Lei 7646/87<sup>(34)</sup>.

Por essa razão, no passado, ou seja, pelo prisma da pretérita Constituição, as empresas entenderam por bem pagar, como têm feito, o ISS e não o ICMS, não sofrendo, por outro lado, assédio nem dos Estados, nem da União.

Como o ICMS não teve a sua estrutura alterada e os serviços que abrangeu não são aqueles de computador, à evidência, a velha e a nova ordens permanecem com os mesmos indicadores legais, não podendo haver, portanto, alteração do perfil da operação sujeita às incidências constitucionais<sup>(35)</sup>.

Mesmo que constitucional fosse o Convênio 66/88, naquilo que alterou legislação complementar recepcionada – o que nenhum tributarista de renome do país até o presente defendeu e o que se admite, portanto, apenas para argumentar – tal Convênio e as legislações estaduais não ofertaram tratamento à questão, por fora de sua alçada de competência<sup>(36)</sup>.

---

(33) O artigo 150 inciso VI da C.F., todavia, oferta imunidade aos livros, estando assim redigido:

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

.....  
VI. instituir impostos sobre:

.....  
d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.  
.....

(34) O artigo 2º da lei tem o seguinte discurso:

“Art. 2º. O regime de proteção à propriedade intelectual de programas de computador é o disposto na Lei 5.988, de 14 de dezembro de 1973, com as modificações que esta Lei estabelece para atender as peculiaridades inerentes aos programas de computador”.

(35) A lei 6.374/89 de São Paulo não cuida especificamente de tais programas.

(36) Em meu livro *O Sistema Tributário na Constituição de 1988* (Ed. Saraiva, 1989), citando os constituintes que elaboraram o § 8º do artigo 34 e os autores que sobre ele se manifestaram, noto, por sua palavra, que o espectro do § 8º dirigia-se apenas a permitir que a parte alargada do ICMS fosse regulada por Convênio, mas nunca aquela parte recepcionada pela nova ordem, com o que o Convênio 66/88 é, na maioria de seus dispositivos, inconstitucional.

Isto posto, passo a responder às questões formuladas:

1) Entendo que a nenhuma, posto que o IPI e II não se lhe aplicam, e o IOF merece estudo em separado, não feito neste parecer, por justificar linha de argumentação mais complexa e distinta;

2) Entendo que a nenhum, muito embora recolham os associados da consulente o ISS;

3) Sugiro a ação declaratória imediata, com medida cautelar incidental, na eventualidade de insistência das Secretarias da Fazenda em exigirem ICMS, no caso de empresas não autuadas. Para as que impugnaram o lançamento administrativo sugiro a ação anulatória, após a discussão administrativa, se com trânsito em julgado administrativo, contra a tese da consulente ou o aguardo da execução fiscal.

Paralelamente, a consulente poderá ingressar com ação direta de inconstitucionalidade do ato administrativo que pretender tornar o ICMS incidente sobre o fornecimento ou sublicenciamento de programas de computador, nos termos do artigo 103 da Constituição Federal.

Como há consulta pendente junto à Secretaria da Fazenda de São Paulo, espero, todavia, em face dos eminentes juristas que compõem sua Consultoria Tributária, que a resposta seja no sentido de se considerar não devido o ICMS em tais licenciamentos, sublicenciamentos ou cessão em série de programas de computador.

S.M.J.

São Paulo, 22 de junho de 1989

**CONTRATOS FIRMADOS PELA PETROBRÁS COM  
EMPRESA ESTRANGEIRA E COM SUBSIDIÁRIA  
NO PAÍS RECONHECIDOS POR CERTIFICADOS DO  
INPI E REGISTROS NO BANCO CENTRAL –  
IMPOSSIBILIDADE DA RECEITA FEDERAL  
INVALIDÁ-LOS, EM FACE DO SUPERIOR  
INTERESSE NACIONAL E DO EXAME DE SEUS  
ASPECTOS TÉCNICOS SEREM DA ALÇADA DO  
INPI E DOS MONETÁRIOS DO BACEN, QUE OS  
APROVARAM – PARECER.**

---

**CONSULTA**

A consulente é sociedade anônima de economia mista (Petrobrás) organizada e existente ao amparo da lei nº 2004 de 3/10/53. Em decorrência de opção política da União de obter a auto-suficiência nacional na produção de petróleo, principalmente após os 1º e 2º choques do petróleo, a empresa lançou-se à exploração de áreas de mais difícil prospecção do produto, quais sejam, as da plataforma continental. À falta de tecnologia própria, no início, e em face da necessidade de sua obtenção no exterior, por determinação de seu acionista controlador (a União), contratou com empresas especializadas o apoio na perfuração de poços em tais regiões, adaptando-se à tradição internacional para este tipo de contrato, qual seja, receber a tecnologia de empresa estrangeira, que a transferia para o país e que a suportava, subsidiariamente, com empresa aqui constituída para sua implementação. Tais contratos com a empresa estrangeira e sua subsidiária nacional, organizada exclusivamente para tais finalidades, foram firmados, autorizando o governo brasileiro o pagamento de 60% para a empresa no exterior e suportando, neste caso, por sua empresa controlada, o imposto sobre a renda, e 40% para a subsidiária da empresa estrangeira, criada exclusivamente para implementar tais serviços, para os quais o país não possuía experiência anterior.

Os contratos, devidamente averbados no INPI, único órgão capaz de avaliar o nível e a importância da tecnologia e dos serviços contratados, assim como com certificados de registro para remessa

do pagamento dos serviços ao exterior, no BACEN, também único órgão capaz de definir se seria legítima ou não a transferência, serviram de base para que a consulente pudesse executar a programação que tem permitido considerável desenvolvimento nacional através do aumento da produção do petróleo no país, com evidente economia de divisas. A fiscalização federal do imposto de renda, todavia, que serve ao mesmo governo que optou politicamente por esse amplo projeto de exploração petrolífera, contestando tal opção, considerou que tais contratos privados, avaliados pelo órgão técnico do governo (INPI) e monetário (BACEN), seriam fraudulentos. Nada obstante a tradição internacional que os considera válidos em todos os espaços geográficos, pretendeu considerar a totalidade da receita recebida pela empresa estrangeira, como se compusesse a receita da empresa nacional que contratara com a consulente, autuando-a e exigindo imposto sobre a renda e multa, contra as expressas disposições contratuais assinadas pela empresa controlada e pelo próprio governo. O auto teve, como fundamento, a solidariedade das empresas pactuantes em serviços e responsabilidades, colocada por exigência e em benefício da consulente, e que foi interpretada como forma de evasão de receita. Pelo acima exposto, pergunta, por intermédio de seus eminentes advogados Celso de Albuquerque Barreto e Júlio Cezar da Fonseca Furtado:

“1) O modelo de contrato celebrado entre a PETROBRÁS e as referidas empresas prestadoras de serviços de perfuração de poços de petróleo atende à legislação brasileira?

2) Os registros dos referidos contratos no INPI e no BACEN constituem reconhecimento, pelos órgãos competentes do governo brasileiro, de sua legitimidade e adequação aos fins para os quais foram celebrados?

3) Existindo cláusula contratual prevendo a solidariedade entre a contratante estrangeira e a firma nacional, dela subsidiária ou não, quanto ao cumprimento das obrigações contratuais, tal solidariedade pode implicar que toda a receita contratual, inclusive a paga através de remessa para a contratante estrangeira, seja atribuída à contratante nacional?

Essa remessa para o exterior, em favor da firma estrangeira detentora de tecnologia, pode caracterizar omissão de receita pela contratante nacional?

4) A celebração do referido contrato com a firma estrangeira detentora de tecnologia e outra nacional, dela subsidiária ou não, no qual se preveja percentuais de pagamento para cada uma delas, configura simulação com o objetivo de burlar o fisco brasileiro?

5) Está sujeita a PETROBRÁS a qualquer tipo de responsabilidade tributária, especialmente no que se refere ao imposto de renda brasileiro, pelo fato de ter celebrado os referidos contratos?

6) Pede-se aditar quaisquer outros esclarecimentos, comentários ou orientação que considerar pertinentes para o integral cumprimento da legislação brasileira”.

## RESPOSTA

O Direito Constitucional, por ser o alicerce da ordem legal de qualquer país – último estágio de confluência das diversas áreas das ciências sociais que se orientam para o regramento social e o primeiro do regime jurídico maior a balisar o Estado enraizado no Direito – tem nos seus princípios o teto superior (é os limites máximos da atuação do Poder, não possuindo as normas, princípios e regras dele resultantes, o condão de alterá-lo<sup>(1)</sup>).

O princípio da hierarquia das normas não existe apenas porque a ordem constitucional é a primeira, mas porque todos os demais regimes dela derivam, sendo por ela conformados, à luz da escolha dos caminhos legais que a sociedade haja por bem entender sejam os melhores na escultura colocada na Carta Suprema<sup>(2)</sup>.

---

(1) “Conscientes de que a realidade fenomênica constitucional difere, nas técnicas exegeticas, das demais realidades dela decorrentes, entendemos fosse necessária uma amplitude maior em seu exame, posto que sua conformação jurídica surge pela apreensão de todos os elementos sociais que pertinem às demais ciências relacionadas ao homem vivendo em sociedade, sendo, pois, o perfil técnico o último estágio desta interação de realidades não-jurídicas e o primeiro estágio de toda a realidade mandamental que dela decorrerá.

Não se pode estudar o direito constitucional sem que se estude filosofia, política, economia, sociologia, história, geografia, estudos antecipatórios, psicologia e outras ciências correlatas, visto que todas elas esculpem seu desenho final no texto que ordenará a vida de um determinado povo, com território e poder soberano para conduzi-lo” (“Comentários a Constituição do Brasil”, Celso Ribeiro Bastos e Ives Gandra da Silva Martins, volume I, apresentação, Ed. Saraiva, 1988).

(2) Karl Loewenstein relembra ter sido esta a espinha dorsal das leis nacionais desde os gregos, dizendo: “Na necesidad de formular, y por lo tanto de formalizar, el orden fundamental de la sociedad estatal en un documento serio – constitucion en sentido formal – como un sistema, sin lagunas, de normas fundamentales es un desarrollo relativamente posterior del

A Constituição, portanto, é o superior instrumento da ordem jurídica, hospedando os desideratos pretendidos pela sociedade, que não pode ser alterado por disposições ou diplomas legais inferiores, sem que a própria estrutura do Direito e estabilidade do Estado sejam atingidas<sup>(3)</sup>.

---

constitucionalismo. Así, esto no fue postulado por el constitucionalismo de los griegos y de los romanos. Para Platón y Aristóteles, así como en toda la teoría política griega, la politeia fue la constitución en el sentido material. Aun los más agudos juristas de la época posterior de la República romana, sobre todo Cicerón y los estoicos, no exigieron que las normas fundamentales de la comunidad fuesen escritas en leyes materiales, o simplemente codificadas. Ellos tenían conciencia de un derecho superior que, conforme a la naturaleza, predominaba sobre todas las legislaciones humanas. La concreción de normas estatales fundamentales hubiese sido contrario al ser y a la esencia del orden superior, rebajándolo al nivel de las efímeras leyes estatales" ("Teoría de la Constitución", Ariel Derecho, Barcelona, p. 152).

- (3) Escrevi sobre o pré-constitucionalismo: "À evidência, a conformação do conhecimento de cada vez mais cada vez menos, com redução sensível do campo de pesquisa científica e valorização da metodologia aplicável a área previamente delimitada, não poucas vezes dificulta a compreensão da inteira fenomenologia constitucional, etapa derradeira de um processo convivencial do ser humano, repleto de sensíveis interpenetrações de fatores internos e externos, os quais dão o perfil controvertido – ainda inexplorado suficientemente – e admirável do homem, em sua experiência de vida sobre a terra.

Representa o direito constitucional a ordenação jurídica de princípios que norteiam esta convivência nas sociedades organizadas. Estas são incapazes, entretanto, de desvendar, pelos limitados caminhos do conhecimento racional, sua razão de ser, o porquê da aventura humana, os motivos que levam estes seres condenados à morte desde o seu nascimento, a uma luta pelo poder, muitas vezes sem significação. Por outro lado, mesmo com a utilização da experiência das denominadas ciências de detecção da natureza, biológicas ou exatas, não se encontra visualização imediata para perguntas elementares, tais como o que é o homem, porque nasceu, o que ocorre após a morte, o que é universo, de onde saiu, qual a origem de tudo. À evidência, tais elementares e essenciais perguntas, sem respostas, sobre o homem e o universo, à luz da razão pura, terminam por influenciar as diversas correntes de pensamento político, filosófico, sociológico e econômico, as quais desaguam na escultura legal de um direito que orienta a vida de uma sociedade, que não sabe porque existe e para que foi formada.

Esta é a razão pela qual a apreensão fenomênica da organização do Estado, da formação das nações, da concepção de povo e da compreensão do homem esta na própria essência do direito constitucional, que apenas, como as lavas no vulcão, oferta o ponto final de um longo processo de elaboração social.

Não é possível, pois, o estudo de direito constitucional apenas à luz singela do direito posto, articulado e escoreito, mas sob o prisma de uma concepção incomensuravelmente mais ampla, que passa, necessariamente, por uma visualização do homem em seu evoluir histórico, assim como as angústias, problemas, dificuldades, crimes, esforços de superação, ambições, ignomias e grandezas, que tornam tão apaixonante sua experiência de vida" ("Comentários à Constituição do Brasil", ob. cit. pp. 4/5).

Tal consideração, elementar e do conhecimento de todos os alunos que cursam os primeiros anos das Escolas de Direito, é fundamental para que se possa compreender a razão de ser da resposta que passo a ofertar às questões formuladas pela consulente.

Quando o país optou pelo monopólio do petróleo, após acalorados debates que empolgaram a nação nos fins da década de 40 e começos da década de 50, tal opção decorreu de uma clara intenção de permitir que o Brasil ganhasse estatura e independência nesta área vital de exploração energética, sem correr o risco de ter seu destino, neste particular, influenciado pela força das empresas estrangeiras ou de países que dominavam a técnica de exploração e eram ricos em suas reservas<sup>(4)</sup>.

Não entro no mérito, neste parecer, se a opção nacional foi ou é a melhor, mas sim a de que o povo, por seus representantes, preferiu tal caminho na busca da independência energética.

Surgiu, pois, a Petrobrás, desta nitida e clara opção, empresa controlada pela União, por força da lei nº 2004 de 03/10/1953.

Para que não me alongue demasiadamente na evolução histórica e legal, e apenas circunscrevendo a opção política nacional ao período em que o auto de infração foi lavrado, há de se lembrar que o texto constitucional passado, a fim de consolidar o monopólio criado, determinou em seu artigo 169 que:

“A pesquisa e a lavra de petróleo em território nacional constituem monopólio da União, nos termos da lei”,

em clara manutenção do espírito que norteou essa opção no

---

(4) Hely Lopes Meirelles ensina: “O Código do Petróleo (D.L. 3236, de 7/5/1941) declarou que as jazidas de petróleo e gases naturais existentes no território nacional pertencem à União, a título de domínio privado imprescritível (art. 1º), e sujeitou, inicialmente, a pesquisa e lavra dessas jazidas às disposições gerais do Código de Mineração. Posteriormente, a lei federal 2004, de 3/10/1953, transformou em monopólio da União a pesquisa, lavra, refinação, transporte marítimo por meio de condutos do petróleo bruto e outros hidrocarburetos e gases raros (art. 1º). Pela mesma lei foi cometida a política do petróleo ao Conselho Nacional do Petróleo, e a sua exploração tornou-se privativa da sociedade, da sociedade de economia mista “Petróleo Brasileiro S/A – Petrobrás”, que assim detém e realiza, com exclusividade, todas as atividades de pesquisa, lavra, refinação e transporte do petróleo bruto nacional e seus derivados, só permitindo aos particulares a venda a varejo e o transporte dos produtos petrolíferos já industrializados. Recentemente essa regra monopolística foi excepcionada, abrindo-se a possibilidade de pesquisa e lavra de petróleo por empresas particulares, nacionais ou estrangeiras, mediante o denominado “contrato de risco” (“Direito Administrativo Brasileiro”. 13ª ed., Revista dos Tribunais, p. 471).

concernente à política sobre o petróleo<sup>(5)</sup>.

Tal opção era e é matéria de tal envergadura que não se contentou o país em vê-la tratada por legislação ordinária, mas impôs rígido tratamento constitucional para evitar pudessem legisladores infra-constitucionais, autoridades, administradores e administrados, alterar decisão política nacional considerada de segurança extrema. Por essa razão, o constituinte atual, de forma mais prolixa, para torná-lo mais indubitoso, explicitou o monopólio mencionado, da seguinte forma, no artigo 177 do novo texto:

“Constituem monopólio da União:

I. a pesquisa e a lavra das jazidas de petróleo e gás natural e outros hidrocarbonetos fluidos;

II. a refinação do petróleo nacional ou estrangeiro;

III. a importação e exportação dos produtos e derivados básicos resultantes das atividades previstas nos incisos anteriores;

IV. o transporte marítimo do petróleo bruto de origem nacional ou de derivados básicos de petróleo produzidos no país, bem assim o transporte, por meio de conduto, de petróleo bruto, seus derivados e gás natural de qualquer origem;

V. a pesquisa, a lavra, o enriquecimento, o reprocessamento, a industrialização e o comércio de minérios e minerais nucleares e seus derivados.

§ 1º. O monopólio previsto neste artigo inclui os riscos e resultados decorrentes das atividades nele mencionadas, sendo vedado à União ceder ou conceder qualquer tipo de participação, em espécie ou em valor, na exploração de jazidas de petróleo ou gás natural, ressalvado o disposto no art. 20, § 1º.

§ 2º. A lei disporá sobre o transporte e a utilização de materiais

---

(5) José Celso de Mello Filho preleciona: “A Carta Federal deferiu a União exclusividade na pesquisa e na lavra do petróleo do Brasil. O monopólio instituído, pois, e da União, que o exerce por intermédio do Conselho Nacional do Petróleo (órgão de orientação e fiscalização) e da Petrobrás (órgão de execução). A Petrobrás, dessa forma, detém o privilégio legal de exercer uma atividade monopolizada pela União, consistente na pesquisa, lavra, refinação, distribuição, importação, exportação, comércio e transporte de petróleo, de seus derivados e de gases naturais. Acham-se excluídos do monopólio estatal, que sobre o setor petrolífero, apenas: a) a venda a varejo e b) o transporte de produtos petrolíferos industrializados” (*Constituição Federal Anotada*, Ed. Saraiva, 1984, pp. 405/406).

radioativos no território nacional”<sup>(6)</sup>.

Não vale a pena realçar, neste parecer, que a preocupação do constituinte tem raízes no fato de que a economia mundial, nas décadas de 70 e de 80, foi substancialmente alterada em decorrência do aumento dos preços desse produto, demonstrando a fragilidade das nações que não o possuíam e dependiam de importação, exceção feita ao Japão, por motivos que não cabe aqui examinar, assim como a força daquelas, auto-suficientes ou exportadoras.

O primeiro e segundo choques do petróleo, à luz dos estudos até o presente realizados, foram os responsáveis pela mudança do perfil das economias mundiais, pela formação dos grandes blocos econômicos, pela opção dos países desenvolvidos na redução do papel do Estado, a fim de liberar maiores forças à iniciativa privada, pelo endividamento quase insolúvel dos países em desenvolvimento, principalmente os sujeitos à importação do petróleo, assim como por uma série de outros fatores econômicos que fizeram a história do mundo nas duas décadas<sup>(7)</sup>.

---

(6) O advogado Wolgran Junqueira Ferreira escreve sobre o dispositivo que alargou o monopólio da União: “So a União poderá pesquisar e explorar o petróleo no Brasil. A lei apenas regulará o modo de exercício da atribuição monopolística. É indelegável e incedível. Qualquer sociedade, que pretenda, não poderá fazê-lo. Com fundamento na Constituição de 1946, promulgou-se a lei nº 2004, que estabeleceu o monopólio concernente à pesquisa e à lavra de “petróleo e outros hidrocarburetos, fluidos e gases raros” e a refinação de petróleo nacional ou estrangeiro.

Como a pesquisa e a lavra de jazidas de petróleo, gás natural e outros hidrocarburetos fluidos constituem monopólio do Estado, os denominados contratos de risco que permitiam a participação de firmas estrangeiras na prospecção petrolífera ficam afastados” (“Comentários à Constituição de 1988”, vol. 2, Julex Livros, 1989, p. 987).

(7) Henry Tilbery e eu escrevemos sobre este momento: “A Comunidade Internacional está em mudança. Por consequência, não das ideologias dominantes, mas da alteração dos componentes sobrevivenciais para o homem e a transformação do poder que os controla. As comunidades nacionais sofrem, na decorrência, buscando adequações internas e composições externas, que lhes permitam permanecer. Sabem, todavia, que as soluções futuras ultrapassam os limites dos estudos antecipatórios conhecidos e sabem que as estruturas presentes estão obsoletas.

Um desafio superior a capacidade de equacionamento das maiores nações paira no ar e as lideranças mundiais ainda não conseguiram interpretá-lo para começarem a enfrentá-lo. O “boom” econômico do final da década de 60 e começos da de 70 demonstrou a insuficiência do planeta em oferecer, indefinidamente, as matérias-primas fósseis e de origem mineral para as necessidades criadas, fato dramaticamente cristalizado, após o conflito árabe-israelense de fins de 73, quando o componente energético de mais aguda utilização, sem alternativa imediata de substituição, passou a ser definitivamente dirigido, no seu

O Brasil, de forma especial, foi particularmente afetado. Com pequena produção de petróleo no continente e dependendo acentuadamente da importação do produto em aproximadamente 80% de suas necessidades, com a quintuplicação dos preços em 73 e a quase triplicação em 79, foi obrigado a lançar-se em audacioso projeto para conseguir auto-suficiência, partindo para a exploração das plataformas continentais sem prévia experiência<sup>(8)</sup>.

---

fornecimento ao mundo, por razões políticas e econômico-financeiras, mas do que desenvolvimentistas.

A transferência do controle dos recursos financeiros disponíveis, em escala mundial, para um pequeno grupo de pessoas, em decorrência do inesperado aumento do valor do petróleo, trouxe o imediato desequilíbrio na economia de todas as nações, durante grande parte da década de 70 e o despertar para a certeza de sua carência a partir da década de 90.

Quase todas as nações passaram a ter seus balanços de pagamento deficitários, grande parte dos esforços nacionais sendo encaminhados para a obtenção do precioso líquido. A consequência dramática descortinou o retorno a política protecionista, ate mesmo nas nações mais desenvolvidas, com barreiras alfandegárias crescentes, o que o comércio internacional ganhou obstáculos adicionais, mormente para as nações menos desenvolvidas, cujos "déficits" elevaram-se assustadoramente, provocando endividamentos externos incontroláveis.

O fenômeno, todavia, foi geral, pois os recursos transferidos para as mãos dos poucos detentores dos campos produtores de petróleo, a maior parte delas sem maior tradição nas aplicações a longo prazo e em projetos de envergadura, alteraram completamente as regras do jogo internacional, carente ainda de uma revisão conceitual, principalmente em relação aos padrões clássicos do endividamento externo" (Tributação de acréscimos de patrimônio, ganhos de capital, doações, heranças e legados", Ed. IOB, 1979, p. 1).

- (8) Em palestra que pronunciei em Belo Horizonte em junho de 1979 e publicada pelo Ministério da Justiça ("Arquivos do Ministério da Justiça", Brasília, nº 156, out/dez/1980, pp. 146/147), dizia: "Nós estamos hoje, enquanto conversamos aqui com os srs., com a nossa atenção voltada para duas cidades distintas, onde o destino da economia futura da humanidade está sendo jogado. Na conferência de Tóquio, onde se encontram as 7 nações mais desenvolvidas, procurando encontrar sintonia nas suas formas de enfrentar os problemas futuros, e na reunião da OPEP, em que o eventual estabelecimento de um preço mínimo e elevado, trará consequências ainda imprevisíveis e ainda não examinadas, em profundidade, por todos os técnicos dos países mais desenvolvidos. Temos uma entrevista do Helmut Schmidt em que ele analisa com franqueza extraordinária, o problema do petróleo e diz não descartar a possibilidade de guerras, para assegurar ao Ocidente a compra e o recebimento do petróleo. Ora, se o problema do petróleo é um problema que se discute hoje, mesmo em se admitindo que tanto em Tóquio quanto na reunião da OPEP se chegue a soluções razoáveis de convivência para os próximos anos, não podemos fugir a uma realidade de que mesmo que haja essa solução, ela seria uma solução que nos levaria, em breve, a um problema ainda mais sério, qual seja, o da escassez desse produto, sem outras alternativas, de imediato, válidas para substituí-lo nos próximos 10 anos.

Quando da deflagração do 2º choque do petróleo em junho de 1979, que coincidiu com a volta ao protecionismo no comércio internacional, em face das deliberações do *Tokyo Round*, o Brasil passou a gastar 50% do que exportava apenas com a importação de petróleo, sobre ter que já principiar a pagar juros elevados a partir das taxas flutuantes a que se compromissara em seus contratos financeiros, visto que o aumento do preço desse combustível bruto (30 dólares o barril) e o protecionismo no comércio internacional provocaram acentuada elevação da taxa de juros internacionais, forma também de se combater a inflação interna de todos os países desenvolvidos, a maioria na casa dos dois dígitos anuais<sup>(9)</sup>.

A dramática situação em que se encontrou a Nação levou-a à busca de soluções heróicas, como a de buscar fontes energéticas alternativas, embora fortemente subsidiadas, e a investir maciçamente na produção própria de petróleo, procurando absorver a tecnologia estrangeira na exploração de novas áreas de mais difícil acesso à

---

É evidente que sob essa perspectiva, parece-nos residir a grande encruzilhada da espécie humana. Isto porque, a curto prazo, não consideramos que a alternativa do álcool, a alternativa de solução através de produtos renováveis, isto é, através de fontes energéticas renováveis, seja uma solução duradoura, porque como, aliás, Helmut Schmidt dizia nessa exclusiva entrevista, enfrentaremos, dentro de 20 ou 30 anos, um outro problema mais sério, eis que estes tipos de energia produzem hidrocarbonatos. Nós enfrentaremos o problema de procurar outras fontes, porque estaremos enfrentando a necessidade de preservar o oxigênio do mundo. E teremos que encontrar fontes energéticas, que não soltem hidrocarbonatos, pois o hidrocarbonato é lançado no espaço, não apenas por decorrência da utilização do carvão, do petróleo, mas também, pela queima de madeira ou de outras formas de fontes energéticas renováveis.

Considerando, entretanto, que esse é um problema que se colocará nos próximos 20 ou 30 anos, a verdade é que o problema crítico do Brasil é o problema de como enfrentar esses próximos 2, 3 ou 4 anos, quando ainda não teremos uma solução ou a adaptação necessária do país para as novas fontes renováveis, que poderão ser fontes de suprimento para todo mundo e, por outro lado, estaremos necessitados do petróleo cujo custo, evidentemente, este ano poderá ficar num mínimo de 18 ou 20 dólares”.

(9) Roberto Campos no estudo “Transformações e incertezas dominam o mundo” in “Estudos sobre o Amanhã – Ano 2000” (caderno nº 2, Ed. IMEPA-FMU/Resenha Tributária, coordenação de Miguel Colasuonno e minha, 1978, p. 206) escreve sobre a crise energética: “Outro desenvolvimento foi a politização da crise da energia. Esta, à parte seus efeitos econômicos óbvios, teve como consequência política uma redistribuição do poder financeiro, que, por sua vez, gerou reclamos de redistribuição de poder político (Irã e Nigéria, por exemplo, surgiram como potências regionais). Além disso, a energia nuclear sofre o impacto de uma maior politização, pois passou de combustível suplementar a uma opção central dos problemas energéticos”.

exploração, como aquela da plataforma marítima<sup>(10)</sup>.

Tal opção, já delineada na anterior ordem de forma mais concisa, mereceu reconhecimento ainda mais largo, amplo e indubitado no novo texto constitucional, reconhecimento, de resto, inequívoco, porque tal matéria passou a ser de segurança nacional, postando-se acima, por constitucionalizada, de meras opiniões, palpites ou preferências de autoridades legislativas ou administrativas inferiores.

Compreende-se, pois, que nada obstante a clareza do *caput* do artigo 173 da Constituição Federal, assim redigido:

“Ressalvados os casos previstos nesta Constituição, a exploração direta de atividade econômica pelo Estado *só será permitida quando necessária aos imperativos da segurança nacional* ou a relevante interesse coletivo, conforme definidos em lei” (grifos meus), isto é, de que “os imperativos da segurança nacional” exigem a exploração de determinadas atividades diretamente pelo Estado, houver por bem o constituinte, no artigo 177, declarar que a exploração do petróleo no país é “um imperativo de segurança nacional”, não sujeita à legislação ordinária, mas imposta pela vontade nacional representada pela Assembléia Nacional Constituinte<sup>(11)</sup>.

Em decorrência desta formulação é que se deve compreender o monopólio especial ofertado à União e o papel da sua controlada, Petrobrás, na execução dessa opção político-constitucional do povo brasileiro<sup>(12)</sup>.

---

(10) Antonio Delfim Neto no livro “Só o político pode salvar o economista”, de forma precisa, demonstra o que foi a opção política e o esforço nacional para enfrentar a referida crise, com preferência absoluta para a exploração de todas as formas viáveis e econômicas de produção energética.

(11) A equipe da Price Waterhouse, ao comentar a Constituição de 1988, escreve sobre o artigo 173 o seguinte:

“O artigo 173 da Constituição de 1988 só admite, em princípio, a intervenção do Estado na economia para atender a relevante interesse coletivo ou quando necessária aos imperativos de segurança nacional, conforme dispuser a lei. O Estado, portanto, só participará excepcionalmente da atividade econômica, que ficará reservada à livre iniciativa. A Constituição de 1967 fundamentava a intervenção na segurança nacional e no desenvolvimento de determinados setores da economia” (“A Constituição do Brasil 1988 – comparada com a Constituição de 1967 e comentada”, Ed. Price Waterhouse, 1989, p. 729).

(12) É ainda a mesma equipe, a que a nota anterior faz alusão, que completa sua anotação sobre o artigo 177: “O petróleo, seja quanto à pesquisa, ou à lavra, é monopólio estatal, como já o determinava a legislação ordinária anterior à Constituição de 1967. A Carta Magna de

Eminente conselheiro de contribuintes, nada obstante seus reconhecidos méritos por mim sempre publicamente declarados, não chegou, todavia, a perceber a relevância desse aspecto, ao dizer que em relação às normas ordinárias está a Petrobrás “mais sujeita a cumpri-las”, em sua especial visão, “do que fazê-las cumpridas”, quando cabe à autoridade administrativa, por mais elevado que seja seu cargo, cumprir em primeiro lugar a Constituição e não se submeter a normas inferiores se conflitantes com a lei maior, principalmente quando o conflito se coloca, não por força do comando legislativo, mas por incorreta, imperfeita, desavisada e injurídica exegese da lei ordinária<sup>(13)</sup>.

A colocação é tanto mais infeliz, quando se verifica que a opção pelo dramático esforço de obtenção de auto-suficiência na extração do petróleo, decorre *da imposição legislativa superior, e é exercitada por empresa considerada de segurança nacional e pelo governo a que a referida e nobre autoridade administrativa serve*, não cabendo discutir tal imperativo supremo à luz de inadequada, como se verà adiante, e ilegal interpretação de diploma infra-constitucional.

Até porque a leitura do texto constitucional pretérito e, principalmente, do novo texto, realizada por S. Exa. – e pelos eminentes agentes fiscais que o precederam – esbarra em inequívoca incorreção sobre a iniciativa econômica estatal e sobre a intervenção econômica do Estado, que pode ser monopolista, concorrencial e regulatória<sup>(14)</sup>.

---

1988 não dispôs de forma diferente: ampliou a norma para abranger o gás natural e outros hidrocarboretos fluidos.

Na forma do texto constitucional vigente, foi suprimida a expressão “nos termos da lei” que, no ordenamento anterior, subordinava o preceito constitucional à regulamentação da lei ordinária” (ob. cit. p. 739).

(13) “É que a Petrobrás, não obstante a sua relevância e o fato de ser entidade integrante da Administração Indireta, como sociedade de economia mista que é, não deixa de ser, no plano da legislação do imposto de renda, pessoa jurídica de direito privado, logo como qualquer outra, sujeita a legislação de regência, seja como sujeito passivo-contribuinte, seja como sujeito passivo-responsável, sem parcela de responsabilidade específica no zelo pelo bom cumprimento das normas tributárias. Está ela mais sujeita a cumpri-las do que a fazê-las cumprir” (Processo nº 10725-000.687/85-14, p. 10/11, Acórdão CSRF/01-0.719 que me foi exibido).

(14) Na exposição de motivos que a CECAM (Comissão de Estudos Constitucionais e Assessoramento Municipal de São Paulo) apresentou ao anteprojeto elaborado por Cássio de Mesquita Barros Jr., Celso Seixas Ribeiro Bastos, Claudio Antonio Mesquita Pereira, Hamilton Dias de Souza e Hely Lopes Meirelles em comissão por mim presidida e levado

As três formas de intervenção têm regramento próprio e distinto, não se confundindo o disposto no artigo 170 da pretérita Carta, e os § 1º e 2º do artigo 173 da nova ordem, de vez que aplicáveis a intervenção concorrencial e não à intervenção monopolística.

Estão ambos os dispositivos assim dispostos:

“Art. 170. Às empresas privadas compete, preferencialmente, com o estímulo e o apoio do Estado, organizar e explorar as atividades econômicas.

§ 1º. Apenas em caráter suplementar da iniciativa privada o Estado organizará e explorará diretamente a atividade econômica.

§ 2º. Na exploração, pelo Estado, da atividade econômica, as empresas públicas e as sociedades de economia mista reger-se-ão pelas normas aplicáveis às empresas privadas, inclusive quanto ao direito do trabalho e ao das obrigações.

§ 3º. *A empresa pública que explorar atividade não monopolizada ficará sujeita ao mesmo regime tributário aplicável às empresas privadas*”;

“Art. 173 .....

§ 1º. A empresa pública, a sociedade de economia mista e outras entidades que explorem atividade econômica *sujeitam-se ao regime jurídico próprio das empresas privadas*, inclusive quanto às obrigações trabalhistas e tributárias.

§ 2º. As empresas públicas e as sociedades de economia mista não poderão gozar de privilégios fiscais não extensivos às do setor privado.

..... (grifos meus),

demonstrando nitidamente sua destinação àquelas observações pertinentes à intervenção concorrencial<sup>(15)</sup>.

---

à Subcomissão da Ordem Econômica da Constituinte, presidida pelo eminente economista Antonio Delfim Neto, quando a sustentei naquele cenário parlamentar, lê-se: “É, todavia, no concernente a dualidade de iniciativa econômica que o anteprojeto avança para definir a triplice forma de intervenção estatal (concorrencial, monopolista e regulamentar), limitando-a às distorções do mercado, sem permitir que a presença desmesurada do Estado-Empresário termine por afetar a totalidade da vida política, social, econômica e jurídica da nação, com problemas que o passado recente tem demonstrado não serem de fácil solução” (“Roteiro para uma Constituição”, Ed. Forense, 1987, p. 111).

(15) A matéria foi amplamente discutida no I Simpósio Nacional de Direito Econômico do CEEU em 1983 dedicado ao tema “Disciplina Jurídica da Iniciativa Econômica”. O “Caderno de Direito Econômico nº 1”, que serviu de suporte ao evento, publicado pelo

Na intervenção concorrencial, como o próprio nome indica, a empresa estatal concorre com a empresa privada em igualdade de condições. Não se lhe é lícito ofertar benefícios e mesmo sua presença, sem oferecer vantagens, privilégios, a fim de que a opção também de política constitucional pela livre iniciativa, não seja afetada. Em outras palavras, a preferência constitucional é pela livre iniciativa, admitindo, subsidiariamente, a presença estatal concorrencial, sem condições especiais ou privilegiadas<sup>(16)</sup>.

Na intervenção monopolística, não. Não há porque falar em regime próprio da iniciativa privada se a iniciativa privada é afastada, por questões de superior interesse nacional, deixando, pois, de haver parâmetro jurídico.

Em outras palavras, tanto o artigo 170 da E.C. nº 1/69, quanto o artigo 173 da nova ordem, apenas são destinados à intervenção concorrencial, objetivando não criar concorrência desleal, mas não são aplicáveis à intervenção monopolista, visto que, para tal tipo de

---

CEEU – Centro de Estudos de Extensão Universitária e Resenha Tributária, teve a colaboração de Áttila de Souza Leão Andrade Jr., Edvaldo Brito, Eros Roberto Grau, Fabio Nusdeo, Geraldo de Camargo Vidigal, Jamil Zantut, José Carlos Graça Wagner, José Tadeu de Chiara, Luiz Felizardo Barroso, Raimundo Bezerra Falcão, Roberto Rosas, Washington Peluso Albino de Souza e minha. A distinção entre as duas formas de iniciativa econômica do Estado foram unanimemente reconhecidas.

- (16) Geraldo de Camargo Vidigal, no referido Caderno, esclarece as condições em que o monopólio pode se estabelecer, em face do seu regime jurídico distinto, dizendo: “A referência eventual, do § 3º do art. 170, ao monopólio público, só toma corpo quando combinada ao texto do artigo 163 da Constituição.

O art. 163, entretanto, requer exame extremamente atento e cuidadoso, por sua redação inadequada. Diz o seu *caput*: “Art. 163. São facultados a intervenção no domínio econômico e o monopólio de determinada indústria ou atividade, mediante lei federal, quando indispensável por motivo de segurança nacional ou para organizar setor que não possa ser desenvolvido com eficácia no regime de competição e de liberdade de iniciativa, assegurados os direitos e garantias individuais”.

Cuida-se, dessa forma, no art. 163, de 2 diferentes figuras: a) intervenção no domínio econômico e o monopólio de determinada indústria ou atividade. Redigido defeituosamente e reclamando debate quanto ao significado da regra para a intervenção no domínio econômico, coloca-nos o art. 163, entretanto, diante da evidência de que a atividade monopolista do Estado só se admite: a) para determinada indústria ou atividade; b) mediante lei federal; c) quando indispensável: c.1) por motivo de segurança nacional ou c.2) para organizar setor que não possa ser desenvolvido com eficácia no regime de competição e de liberdade de iniciativa; d) assegurados sempre os direitos e garantias individuais” (“Caderno nº 1 de Direito Econômico”, ob. cit. pp. 80/1).

intervenção, a iniciativa privada é afastada e, quando admitida, cabe-lhe apenas um papel supletivo<sup>(17)</sup>.

Os regimes jurídicos, portanto, são distintos. Na intervenção concorrencial cabe à empresa estatal seguir o *regime próprio* da iniciativa privada. Na intervenção monopolista tem a empresa estatal *regime próprio*, que não se assemelha ao das empresas privadas, não se lhe aplicando o artigo 173 da nova ordem ou o pretendido 170 da pretérita, por ser sua disciplina jurídica constitucional diversa, à falta de modelo comparativo. E quando a União, que detem o monopólio, autoriza empresas privadas a colaborarem na atividade econômica, por força de superior interesse nacional, são estas empresas que devem se adaptar ao regime jurídico pertinente à empresa monopolista e não, como na intervenção concorrencial, as empresas estatais que devem adaptar-se ao regime das empresas privadas<sup>(18)</sup>.

A não compreensão de tal aspecto, superiormente analisado por Toshio Mukai em sua tese de doutoramento para a Universidade de São Paulo, é que levou o eminente conselheiro, a que me referi, e as dignas autoridades fiscais fazendárias, a confundirem os dois regi-

---

(17) Washington Peluso Albino de Souza, ao reconhecer a excepcionalidade da intervenção, que implica tipologia distinta, quando monopolista, escreve: “Quanto a *excepcionalidade* da “intervenção”, tem sido considerada em relação a vários elementos. Um deles é o que toma por dado referencial a ideologia liberal, na qual ao Estado é defesa a prática da atividade econômica, limitando a sua atuação ao *serviço público* e este tão mais restrito quanto mais puro aquele sentido ideológico. O *État gendarme* e o seu símbolo perfeito. Somente por exceção pode ser admitida esta atividade, e, portanto, não há que se discutir o seu caráter excepcional” (“Caderno de Direito Econômico nº 1”, *ob. cit.*, p. 192).

(18) Celso Antonio Bandeira de Mello ensina: “Quando digo fins considerados relevantes pelo Estado, refiro-me aos fins que o Estado considera relevantes e não aqueles que podemos achar que são ou não são relevantes. Poderemos eventualmente dizer, e conveniente o monopólio estatal do petróleo. Não diria, mas muitos poderiam dizer, e inconveniente. Mas não importa o que achamos, se é ou não é conveniente. Não importa a demonstração até que se faça. Importa aqui, no nosso caso, o sistema constitucional expressamente declarar monopólio e já está, por definição, tido como relevante. Portanto, o que parece realmente nuclear para noção de sociedade de economia mista, essencial a falta de uma definição legal – porque a definição de sociedade de economia mista só a temos no plano federal – o que tem realmente relevo e ser pessoa de direito privado, e ser criada ou assumida pelo Estado e ser submetida a regime jurídico peculiar, o que é revelador justamente de que o Estado houve como relevante aquela atividade, precisamente por transformá-la em um instrumento de sua ação, dado o regime que lhe atribuiu” (“Curso de Direito Empresarial”, Ed. EDUC/Resenha Tributária, 1976, pp. 218/9).

mes e pretenderem aplicar teoria própria de uma forma de intervenção, a concorrencial, a outra, a monopolista, determinada por superiores interesses nacionais, no que comprometeram os fundamentos jurídicos de sua tese, de forma definitiva e irreversível. E, nem por isto, aplicaram essa tese bem, se distinção não houvesse, como se provou que há e como passo a demonstrar, a seguir, na análise das questões formuladas <sup>(19)</sup>.

Os contratos a mim submetidos pela consulente foram firmados à luz dessa política de alargamento da exploração do petróleo em áreas e com métodos e técnicas para os quais o país não detinha tecnologia própria desenvolvida. Seus termos correspondem, por outro lado, aqueles comumente utilizados, na praxe internacional, quando cuidando da exploração de plataformas marítimas. Correspondem a uma forma de transferir para o país tecnologia desenvolvida por empresas internacionais, que aqui instalam suas subsidiárias, para que a recebam e apliquem.

São firmados, estes contratos, objetivando permitir, com rapidez, o desenvolvimento nacional na área, em face da experiência estrangeira dos que detêm essa forma de exploração e por ser mais sofisticada e complexa. E não cabe ao país grande campo de manobra negocial, posto que os padrões são os do mercado internacional, cabendo aceitá-los ou não, visto que inclusive são regidos por mais de um sistema jurídico <sup>(20)</sup>.

---

(19) Toshio Mukai. "Direito Administrativo e Empresas do Estado". Rio de Janeiro, Forense, 1984.

(20) João Grandino Rodas, com sua natural precisão, preleciona: "As obrigações convencionais ou contratos não estão infensas a ligarem-se a mais de um sistema jurídico. Mormente na época atual, em que o desenvolvimento tecnológico vem diuturnamente reduzindo distâncias e aumentando o relacionamento entre os países. Assim, os contratos internacionais privados, de natureza comercial ou não, que necessitam da interferência do Direito Internacional Privado para a indicação dos direitos que deverão regê-los são cada vez mais numerosos. Ressalte-se que o traço diferenciador entre um contrato internacional e um outro não internacional, e justamente, estar o primeiro potencialmente vinculado a mais de um sistema jurídico.

Dessa forma e problema insito a todo o contrato internacional, a questão do direito aplicável. Nesse particular, duas tendências se divisam. Aqueles que, objetivando manter a unidade contratual e o espírito do direito a ser aplicável, pugnam pelo sistema unitário. E os outros que, se apegando ao realismo, aceitam que o contrato internacional seja regido por mais de um sistema jurídico. A verdade é que, mesmo os unitaristas, como exemplificativamente Niboyet, viram-se forçados a reduzir a unificação ao fundo do contrato, dei-

O governo federal, ao determinar que sua empresa monopolista os assinasse, apenas aplicou os imperativos constitucionais de segurança nacional, na busca de obtenção mais rápida da auto-suficiência petrolífera, assim como na de economia de divisas.

A Petrobrás, portanto, firmou-os, com clara linha de superior interesse nacional, ou seja, atingir a independência produtiva em termos próprios de contratos do gênero no mercado internacional, estabelecendo, a empresa estrangeira, sociedade no Brasil, *apenas e tão somente* para dar cumprimento às cláusulas de supervisão e aplicação da referida tecnologia na área<sup>(21)</sup>.

Tanto procede a afirmação atrás por mim feita que, pela empresa estrangeira, comprometeu-se a Petrobrás a suportar o imposto sobre a renda nas remessas do pagamento para o exterior do percentual de 60%. Tal assunção de responsabilidade é a demonstração inequívoca de que tal contrato não seria feito e o Brasil não poderia obter nem desta, nem de outras empresas que detêm esse tipo de tecnologia não dominada pelo país, se não se comprometesse com as condições contratuais estipuladas<sup>(22)</sup>.

---

xando eventualmente para outros direitos a regência da capacidade e da forma. Os partidários da pluralidade regencial aceitam ademais a *depeçage* ou *morcellement* da substância ou fundo contratual, com a conseqüente aplicação de varios direitos" ("Contratos Internacionais", Revista dos Tribunais, 1985, pp. 2/3).

- (21) José Inácio Gonzaga Franceschini, ao mostrar certas limitações impostas nos contratos internacionais, escreve: "Como ficou visto", ensina Amílcar de Castro, "os contratos em geral são essencialmente dominados pela "liberdade das convenções", mas isso não quer dizer que as partes possam fugir do direito que lhes deva ser imposto, escolhendo outro mais de seu agrado, e sim que, dentro de certos limites, mais ou menos amplos, "traçados" por disposições imperativas" as disposições facultativas deixam a vontade dos particulares a regulamentação contratual "de seus interesses privados", o que é coisa muito diferente de escolha do direito por autonomia da vontade". "É isto porque as partes não "fazem direito" por sua vontade, nem podem "escolher direito" a vontade: na esfera do Direito Privado, ou na esfera do Direito Internacional Privado, estão sempre a mercê do direito, independentemente de sua vontade". E conclui: "Pode-se dizer que, em matéria de obrigações convencionais, a vontade das partes tem a liberdade de passaro na gaiola: pode mover-se em certos limites, mas em qualquer direção encontra barreira intransponível" ("Contratos Internacionais", ob. cit. p. 100).
- (22) Augusto Fantozzi, em livro por Alberto Xavier e por mim coordenado ("Estudos Jundicos sobre investimento internacional", Revista dos Tribunais, 1980, p. 24), pontualiza a relevância do modelo tributário para a definição estratégica das empresas multinacionais e dos contratos internacionais que assinam: "The siting of productive units may be influenced by the country's general tax climate, certainly as to relations with the tax au

Em outras palavras, tal tipo de contrato, usual no mercado e vinculado à exploração petrolífera, apenas é possível conformá-lo, na medida em que as condições sejam claramente delineadas com o nível de remuneração também nitidamente definido. A empresa estrangeira que se estabelece no país, neste modelo de pacto, estabelece-se, não para exercer a mais variada gama de atividade, *mas exclusivamente para dar cumprimento a uma determinação contratual*. Por essa razão, também, é que, no que diz respeito à área impositiva de outras unidades da Federação, ou seja, dos Municípios, a Petrobrás assume a responsabilidade expressa de pagar o ISS, se devido for (e que em minha opinião não é), em face de a remuneração acordada prescindir de reduções tributárias, a não ser relativamente aos 40% da subsidiária nacional, no que concerne à imposição federal sobre esta parcela<sup>(23)</sup>.

Desta forma, tal contrato de direito privado internacional decorrente de superior interesse nacional, com regras claras e precisas, assim como condições bem definidas, tem seu perfil de impossível alteração pela legislação tributária, principalmente a federal, visto que acordado pelo próprio governo da União, através de sua controlada, e em obediência aos supremos princípios constitucionais<sup>(24)</sup>.

---

thorities, the existence of any general or local tax incentives, and lastly by the existence of measures in favor of multinationals or by the lack of regulations aimed at discouraging such types of investments.

- (23) Marilene Talarico Martins Rodrigues esclarece: "Este critério é hoje tido como excepcional, vem em benefício dos pequenos municípios, contra aqueles economicamente mais poderosos, onde estão esclarecidas as grandes empresas de construção civil. Em geral, estas empresas possuem escritórios nas grandes cidades e executam obras em pequenos municípios de menor expressão. Não seria justo o não recolhimento do ISS nos locais da efetiva prestação do serviço de construção civil, em detrimento da receita tributária que lhes é de suma relevância.

Assim, na execução de obras de construção civil, em cada local de prestação de serviços houvera uma incidência do ISS, podendo o tributo ser exigido nos diferentes locais de execução de obras. No caso de execução das referidas obras em diversos municípios, cada um deles terá direito ao seu imposto" ("Tributos Municipais – ISS, IPTU e contribuição de melhoria", Ed. Forense, 1988, p. 54). Ora, a plataforma continental onde o serviço é prestado, com assemelhação à construção civil, nenhum município pode cobrar ISS, posto que a plataforma continental e o mar territorial são bens da União (art. 20 inc. V e VI da C.F.).

- (24) Carlos Maximiliano ensina: "Toda disposição, ainda que ampare um direito individual, atende também, embora indiretamente, ao interesse público; hoje até se entende que se protege aquele por amor a este: por exemplo, ha conveniência nacional em ser a proprie-

Por esta razão a lei complementar proíbe que a legislação tributária altere conceitos, princípios, institutos próprios do direito privado lastreados na Constituição, conforme determinam os artigos 109 e 110 do CTN, 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”<sup>(25)</sup>.

Tendo, os contratos mencionados, o perfil que lhes é próprio no plano internacional e tendo sido elaborados para atender objetivos superiores impostos por comando constitucional e decididos pelo

---

dade garantida em toda a sua plenitude. A distinção entre prescrições de ordem pública e de ordem privada consiste no seguinte: entre as primeiras o interesse da sociedade coletivamente considerada sobreleva a tudo, a tutela do mesmo constitui o fim principal do preceito obrigatório; é evidente que apenas de modo indireto a norma aproveita aos cidadãos isolados, porque se inspira antes no bem da comunidade do que no do indivíduo; e quando o preceito é de ordem privada sucede o contrário: só indiretamente serve o interesse público, a sociedade considerada em seu conjunto; a proteção do direito do indivíduo constitui o objetivo primordial” (“Hermenêutica e aplicação do direito”. Ed. Forense, 1979, p. 216).

- (25) Rubens Gomes de Sousa sobre os dispositivos se manifesta: “Chegamos ao art. 110. Ele e complementar do anterior e, dadas as conclusões a que se chegue quanto ao art. 109, o 110 poderá estar prejudicado. Contém este dispositivo uma norma de limitação do âmbito do art. 109 e especialmente da atuação do legislador fiscal. Precisamos recordar que estamos analisando uma lei normativa, ou seja, uma lei dirigida, primeiramente, ao legislador e apenas por via indireta ao contribuinte. Como norma dirigida ao legislador ordinário, o art. 109 proíbe manipular as formas do direito privado para efeitos tributários (o que e desnecessário dizer, porque ele não o poderia fazer para outros efeitos), salvo – esta é a ressalva que se contém no art. 110 – quando essas formas do direito privado sejam utilizadas para definir ou limitar a competência tributária. Parece-nos necessária a ressalva – seja qual for a conclusão que se adote quanto ao art. 109 – e que ela vem complementar, caso contrário tenhamos uma lei ordinária sobrepondo-se à Constituição se refere a uma figura de direito privado, sem ela própria a alterar para efeitos fiscais, incorpora ao direito tributário aquela figura de direito privado, que, por conseguinte, se torna imutável para o legislador fiscal ordinário, porque se converteu em figura constitucional” (grifos meus) (“Interpretação no direito tributário”. Ed. EDUC/Saraiva, 1975, p. 379).

governo federal, à evidência, não poderiam um ou mais funcionários públicos da administração federal – por mais responsáveis que sejam – e sei que o são – desconsiderá-los, passando por cima da Constituição, do CTN, da decisão político superior do governo federal, para, em nome deste mesmo governo, declarar que a Constituição Federal, o CTN, a política nacional sobre o petróleo e a praxe internacional a respeito da matéria, estão errados e que os contratos lavrados devem ser alterados, por esdrúxula exigência feita à empresa nacional de imposto sobre a renda, pretensamente devido pela empresa estrangeira, nos 60% que recebeu no exterior. Em outras palavras, sem perceberem que inviabilizam a respeitabilidade internacional do governo brasileiro e o cumprimento de tais contratos, assim como que atrasam os planos nacionais de auto-suficiência energética, em ação fiscal contrária à Constituição, ao CTN e à jurisprudência, presumem tenha havido fraude praticada pelo governo federal e pelas referidas empresas e tornam *sua presunção* fato gerador do imposto sobre a renda, nada obstante a doutrina e a jurisprudência declararem que presunção não constitui fato gerador de nenhuma obrigação tributária, à luz dos princípios rígidos da tipicidade fechada, estrita legalidade e reserva absoluta de lei formal<sup>(26)</sup>.

Mais do que isto, tais contratos, em seu aspecto fático, foram examinados pelo INPI, órgão que tem capacitação técnica para examinar aquilo que os dignos agentes federais não têm, e foram considerados *perfeitos*, visto que tal é a praxe para esta forma especial de transferência de tecnologia aplicada, nas suas cinco formas<sup>(27)</sup>.

---

(26) Gustavo Miguez de Mello esclarece: “Os lançamentos de tributo com base em presunções ou indícios (ressalvados os indícios veemente quando proporcionam certeza quanto aos fatos), sempre que ocorrer incerteza quanto aos fatos, não se compatibilizam com os princípios da legalidade e tipicidade da tributação” (“Caderno de Pesquisas Tributárias nº 9”, Ed. CEEU/Resenha Tributária, 1984, p. 182).

(27) Em estudo que preparei para a publicação da Marchmont Taxation Group Limited intitulada “International Tax Planning” (Londres), lembrei as cinco formas mencionadas no Ato Normativo nº 15: “In Brazil, the National Institute of Industrial Property is responsible for approval of technology transfer contracts. Under the terms of the Code of Industrial Property and of Normative Act nº 15 (11/9/75), where some related aspects were explained, this transfer can be carried out in five ways: a) by license for exploitation of patents; b) by license for use of trademark; c) by supplying industrial technology; b) by technical and industrial cooperation; e) by specialized technical services” (“Conference Notes”, International Tax Planning Conference, Nassau, Bahamas, 1979, Ed. Marchmont, p. 9).

Acresce-se que o Banco Central remeteu, com a assunção da responsabilidade tributária do imposto sobre a renda pela Petrobrás, ou seja, pelo próprio acionista controlador, que é a União, o pagamento para a empresa estrangeira detentora da técnica para execução contratual, considerando, por ser da *praxe internacional* nestes contratos, que tais remessas eram perfeitas. A assunção pelo governo federal, através de sua controlada, do imposto devido pela empresa estrangeira, é dado suficientemente esclarecedor.

Há, ainda, a considerar, que a lei ordinária determina que, nesta matéria, cabe ao INPI e ao BACEN a averbação e o registro do contrato, reconhecendo-o como válido, sendo o papel da Receita Federal, por não habilitada ao exame de aspectos técnicos, mas apenas contábeis e fiscais, o de aceitar o que o INPI aceitar, valendo como princípio geral o espírito da disposição do artigo 233 § 3º do RIR (D.L. 85.450/83), assim redigido:

“ § 3º. A dedutibilidade das importâncias pagas ou creditadas pelas pessoas jurídicas, a título de alugueis ou “royalties” pela exploração ou cessão de patentes ou pelo uso ou cessão de marcas, bem como a título de remuneração que envolva transferência de tecnologia (assistência técnica, científica, administrativa ou semelhantes, projetos ou serviços técnicos especializados) *somente será admitida a partir da averbação do respectivo ato ou contrato no Instituto Nacional da Propriedade Industrial*, obedecidos o prazo e as condições da averbação, e ainda, as prescrições contidas nos artigos 29, 30, 90 e 126 da Lei 5772, de 21 de dezembro de 1971” (grifos meus)<sup>(28)</sup>.

Em direito tributário, não se pode admitir o tipo elástico, a

---

(28) Completa-se o desenho do papel do INPI com o artigo 555 § 6º do RIR assim exteriorizado:

“ Art. 555. Estão sujeitos ao desconto do imposto na fonte: I. a alíquota de 25% os rendimentos percebidos pelas pessoas físicas ou jurídicas a que se refere o artigo anterior, inclusive os auferidos em operações de curto prazo e os ganhos de capital relativos a investimentos em moeda estrangeira, excetuados os de que tratam os incisos II e III: ...

§ 6º. O imposto de que trata o inciso I deste artigo incide sobre os rendimentos de serviços técnicos e de assistência técnica, administrativa e semelhantes derivados do Brasil e recebidos por pessoas físicas ou jurídicas residentes ou domiciliadas no exterior, independentemente da forma de pagamento e do local e data em que a operação tenha sido contratada, os serviços técnicos executados ou a assistência técnica prestada” (grifos meus).

legalidade flexível, a reserva relativa da lei. Por outro lado, a Constituição impõe princípios que não cabe à lei ordinária alterar e nem ao intérprete oficial adulterar, sob pena de responsabilidade pessoal<sup>(29)</sup>.

Ora, no caso consultado, à luz dos contratos apresentados, agiu a consulente e as empresas contratantes corretamente, pois:

a) a exploração do petróleo é imperativo de segurança nacional e monopólio da União;

b) o regime próprio das empresas de intervenção monopolista é diverso daquele da intervenção concorrencial;

c) a Constituição Federal impõe regime especial à intervenção monopolista;

d) a opção política governamental para rápida auto-suficiência no setor petrolífero, obrigou-o a contratar empresas especializadas em tecnologia não suficientemente dominada pelo Brasil;

e) os contratos firmados foram-no nos exatos termos daqueles existentes no plano internacional;

f) o governo federal, por sua controlada, em relação à empresa estrangeira, detentora de tecnologia, responsabilizou-se pelo imposto sobre a renda e no concernente à empresa brasileira pelo ISS, se houvesse, que não há;

g) os contratos firmados só o foram com a clara definição dos serviços contratados e do nível de remuneração, já quantificada a parte tributária que o governo brasileiro poderia exigir, qual seja, exclusivamente o imposto sobre a renda da subsidiária nacional, que implementaria o contrato;

h) a solidariedade exigida pela Petrobrás entre a empresa cedente de tecnologia *lato sensu* e sua subsidiária instalada no país apenas para executá-la, objetivou – não a fraude fiscal como pre-

---

(29) O "Caderno nº 6 de Pesquisas Tributárias" (Ed. CEEU - Centro de Estudos de Extensão Universitária e Resenha Tributária, 1981), por todos os seus autores, considera fechado o tipo, estrita a legalidade e absoluta a reserva legal no direito tributário brasileiro. Teve a colaboração de Aires Ferdinando Barreto, Anna Emilia Cordelli Alves, Antonio José da Costa, Aurélio Pitanga Seixas Fº, Carlos Celso Orcesi da Costa, Cecília Maria Piedra Marcondes, Celio de Freitas Batalha, Dejalma de Campos, Dirceu Antonio Pastorello, Edda Gonçalves Maffei, Fabio de Sousa Coutinho, Gilberto de Ulhoa Canto, Hugo de Brito Machado, José Eduardo Soares de Melo, Ricardo Mariz de Oliveira, Vittorio Cassone, Wagner Balera, Ylves José de Miranda Guimarães, Yonne Dolácio de Oliveira, Yoshiaki Ichihara e a minha.

tendeu o agente fiscal – mas maiores garantias a favor da Petrobrás, para que os serviços agudamente necessários para a opção governamental de rápida auto-suficiência energética fossem obtidos;

i) o CTN proíbe que a legislação fiscal possa alterar institutos, princípios, normas de direito privado, vedando, portanto, que possa considerar contratos internacionais tipicamente de direito privado e comuns na área internacional do setor petrolífero, como não existentes e fraudulentos;

j) cabe ao INPI o exame dos aspectos técnicos contratuais e ao BACEN os aspectos monetários, não cabendo a Receita Federal substituir-se a cada um deles em sua especial área de atuação;

k) não há, por outro lado, tributação por presunção, visto que a presunção em direito tributário não é fato gerador de qualquer obrigação tributária, cujo tipo deve estar nitidamente estabelecido na lei.

Em face do exposto, há que se compreender que o auto de infração lavrado contra a empresa brasileira que contratou com a consultante, pretendendo que suporte imposto sobre a renda que a empresa estrangeira pagará em seu país-sede, no regime jurídico que lhe pertine e que o próprio governo federal brasileiro, pelo INPI, BACEN e sua controlada Petrobrás, entendeu devesse ser por esta suportado, é de notória, inquestionável e absoluta ilegalidade, devendo, se chegar ao Poder Judiciário, ser derrubado, com sensíveis prejuízos para a União e para o país<sup>(30)</sup>.

Os prejuízos para a União decorrerão do ônus da sucumbência, muito embora possa a União ressarcir-se desse prejuízo, nos termos do art. 37 § 6º da Constituição Federal, iniciando ação regressiva contra os funcionários que causaram o dano material. Não há, por outro lado, responsabilidade da Petrobrás, nos termos da lei comercial, visto que cumpriu as cláusulas contratuais nos exatos termos contratados.

Perde, porém, a Nação com a ação fiscal iniciada, na medida

---

(30) O “Caderno nº 9 de Pesquisas Tributárias” teve a colaboração de Aires Fernandino Barreto, Antonio Alberto Soares Guimarães, Antonio Bianchini Neto, Antonio Manoel Gonzalez, Cléber Giardino, Gilberto de Ulhôa Canto, Gustavo Miguez de Mello, Hugo de Brito Machado, José Eduardo Soares de Melo, Ricardo Mariz de Oliveira, Roberto Catalano Botelho Ferraz, Vittorio Cassone, Wagner Balera, Ylves José de Miranda Guimarães, Yonne Dolácio de Oliveira e minha, todos os autores restringindo a utilização da presunção no direito tributário, especialmente afastando-a em nível da própria imposição.

em que não terá o Brasil condições de obter no exterior a aquisição de tecnologia *lato sensu* dramaticamente necessária. Corre, ainda, o risco de rompimento contratual e retirada das empresas com que já contratou, com evidente atraso na política nacional de independência energética, pela aplicação da teoria da imprevisão aos contratos em questão<sup>(31)</sup>.

Tal prejuízo, que poderá atingir a Nação, pode permitir a qualquer cidadão que ingresse com ação popular, ao tomar conhecimento dos fatos mencionados, sustando o referido procedimento responsabilizando diretamente aqueles que deflagraram a ilógica e injúrida ação fiscal, nada obstante eu reconheça a dignidade, a probidade e o valor indiscutível dos agentes fiscais que deram início ao processo. O problema reside no fato de que, em face da Constituição Federal, a responsabilidade é objetiva (art. 37 § 6º) e a ação popular prescinde de custas judiciais de sucumbência (art. 5º inc. LXXIII), estando, ambos os dispositivos, assim redigidos:

“Art. 37. . . . .

§ 6º. As pessoas jurídicas de direito público e as de direito pri-

---

(31) Em meu parecer sobre a teoria da imprevisão publicado no livro *Advocacia Empresarial* (Ed. OAB, 1988, p. 64, prefácio do ministro Oscar Corrêa), a cujos argumentos remeto os interessados, relembro lições de renomados mestres para sua aplicação no direito privado: “1) “Contractus qui habent tractum successivum et *dependentiam de futuro, rebus sic stantibus intelliguntur*” (p. 4 do parecer fornecido); 2) “*La théorie juridique de l'imprévision tend à faire admettre qu'en toute matière, la partie lésée par un contrat peut être déliée de ses engagements lorsque des événements extraordinaires, échappant à toute prévision au moment où le contrat a pris naissance, en ont altéré si profondément l'économie qu'il est certain que cette partie n'aurait pas consenti à assumer l'aggravation de charges qui en résulte, si elle avait pu prévoir les événements qui ont provoqué cette aggravation.*” “*L'imprévision consiste donc dans le déséquilibre des prestations réciproques qui vient à se produire, dans les contrats à prestations réciproques successives ou différées, par l'effet d'Événements ultérieurs à la formation du contrat, indépendants de la volonté des parties, et se révélant tellement extraordinaires, tellement anormaux, qu'il n'était guère possible de raisonnablement les prévoir*” (“*Traité Élémentaire de Droit Civil Belge*”, Tome 2ème, Établissements Émile Bruylant, Bruxelles, 3ème Édition, 1964, p. 559) (p. 4 do parecer fornecido); 3) “*Altro requisito per la risoluzione è che l'eccessiva onerosità, conseguente alla nuova situazione, superi i limiti di incidenza della normale incertezza che ciascun contraente deve affrontare circa i vantaggi e gli oneri dell'atto. La risoluzione ha affetto relativamente alle sole prestazioni troppo onerose ancora da eseguire*” (“*Istituzioni di Diritto Civile*”, CEDAM, Padova, 17ª ed., 1968, p. 727/728) (p. 5 do parecer fornecido).

vado 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”;

“Art. 5º. . . . .

LXXIII. qualquer cidadão é parte legítima para propor ação popular que vise a anular ato lesivo ao patrimônio público ou de entidade de que o Estado participe, à moralidade administrativa, ao meio ambiente e ao patrimônio histórico e cultural, ficando o autor, salvo comprovada má-fé, isento de custas judiciais e do ônus da sucumbência”.

Isto posto, passo a responder às 6 questões, de forma sucinta:

- 1) Sim.
- 2) Sim.
- 3) Não.
- 4) Não.
- 5) Não.

6) A União poderá ficar sujeita ao rompimento contratual por força da teoria da imprevisão, assim como à sucumbência na própria ação fiscal, com direito à ação regressiva, nos termos do artigo 37 § 6º da Constituição Federal.

S.M.J.

São Paulo, 14 de julho de 1989.

**DECRETO MUNICIPAL QUE AUTORIZA EMPENHO  
DE VERBAS NÃO PREVISTAS EM ORÇAMENTOS,  
NADA OBSTANTE REFERENTES À CONTRATAÇÃO  
E SERVIÇOS PRESTADOS  
EM EXERCÍCIOS PASSADOS – SUA  
CONSTITUCIONALIDADE – PARECER.**

---

**CONSULTA**

A consulente assinou contrato para execução de obras viárias e de reurbanização do Vale do Anhangabaú, assim como obras diversas, com a EMURB – Empresa Municipal de Urbanização, tendo, nos termos contratuais, executado-as nos prazos estipulados. Para as licitações, a EMURB esclareceu que os recursos seriam obtidos por empréstimos externos, assegurando o início e o ritmo das obras com verbas orçamentárias repassadas, por força de contrato firmado entre a referida empresa estatal e a Secretaria de Vias Públicas do Município. Não tendo a Prefeitura obtido até o presente os empréstimos externos, entende a consulente que pode a Excelentíssima Senhora Prefeita de São Paulo, por decreto, autorizar empenho de verba sobre o orçamento de 1989, por força do Decreto 16.161/79, em plena vigência e eficácia. Pergunta se tal interpretação seria correta.

**RESPOSTA**

Entendo que sim.

O Decreto 16.161/79 do Município de São Paulo, assinado em 24/10/79 e publicado no D.O.M. do dia seguinte, alicerça-se nas seguintes considerações:

“CONSIDERANDO as disposições do artigo 37 da Lei Federal nº 4.320, de 17 de março de 1964;

CONSIDERANDO a regulamentação no âmbito federal do referido artigo através do Decreto nº 62.115, de 12 de janeiro de 1968;

CONSIDERANDO a necessidade de disciplinar o assunto no âmbito municipal;

CONSIDERANDO as recomendações do Egrégio Tribunal de Contas do Município de São Paulo sobre a matéria,"

e tem o seu artigo 1º redigido da forma seguinte:

“Art. 1º. Poderão ser pagos por dotação para despesas de exercícios anteriores os compromissos de exercícios encerrados, obedecidas as disposições deste decreto”,

exteriorizando-se, o inciso III, no comando a seguir exposto:

“ § único. Os compromissos de que trata este artigo compreendem o seguinte:

.....

III. despesas reconhecidas após o encerramento do exercício pela autoridade competente, ainda que não tenha sido prevista a dotação orçamentária própria ou não tenha esta deixado saldo no exercício respectivo, mas que pudessem ser atendidas em face da legislação vigente”(1).

O Decreto, portanto, lastreia-se não só na legislação federal, como em recomendação do Egrégio Tribunal de Contas, cujas funções fiscalizadora e responsabilizadora têm especial relevo no direito pátrio(2).

---

(1) Roque Antonio Carrazza ensina: “A faculdade regulamentar provem de um poder próprio da Administração Pública. Não tem origem na lei, mas na Constituição Pública, entendida como um todo. Em outros termos, regulamentar leis é atribuição originária do Poder Executivo, que a recebe, do sistema jurídico, em caráter privativo e indelegável. Dai se infere, necessariamente, que o Presidente da República, o governador do Estado ou o prefeito do Município não carecem de qualquer autorização do legislador respectivo, para editarem regulamentos. Qualquer lei nesse sentido seria nula por vulnerar competência do Executivo, afrontando assim, por todos os títulos, o artigo 6º, do Texto Magno, que proclama e exige a independência e a harmonia dos Poderes do Estado” (“O regulamento no direito tributário brasileiro”. Ed. Revista dos Tribunais, 1981, p. 115).

(2) Ainda não tem, todavia, a força que eu gostaria de ofertar às Cortes de Contas, como de resto, já apresentei em palestra taquigrafada de encerramento do III Encontro Nacional de Conselhos de Contas dos Municípios em Belém do Para em outubro de 1985: “Pois bem, a par da receita financeira, de que outra forma se poderia dotar o país de um poder responsabilizador? Parece que são os dois grandes polos, as duas grandes vertentes do pensamento: através de mais poder que se dê ao Tribunal de Contas e às Cortes de Contas Municipais.

Embora não o diga – e, sobre a matéria, adiante dissertarei – fundamenta-se também em princípios gerais de direito e de direito constitucional.

O Decreto em estudo é, simultaneamente, um decreto de ética administrativa e inviabilizador de pressões e acertos políticos, o mais das vezes flutuando em zona cinzenta da moral pública, pois determina que o Estado não é um ser aético, mas deve cumprir, quando contrata, a sua parte, se os contratantes a sua também cumprirem.

O fundamento maior do referido diploma é a apreensão da vocação das normas constitucionais, da velha e da nova ordens, que não hospedaram a ultrapassada escola positivista do Direito, em que a moral não compunha necessariamente a norma pura da ordem legal<sup>(3)</sup>.

---

No Brasil não se oferece – principalmente em nível federal – força ao Tribunal de Contas. O Tribunal de Contas o que é, em nível federal? É um órgão do legislador? A Constituição diz que é um órgão de auxílio ao legislador. Mas o que faz o Tribunal de Contas? É um órgão do Executivo, é um órgão do Poder Judiciário? Na minha opinião não é órgão nem do legislador, nem do Executivo, nem do Judiciário, mas é um órgão sem a força que se desejaria. Não quero analisar os três clássicos modelos de Tribunais de Contas, o italiano, o francês e o belga, que não é o caso desta conferência. O que me parece fundamental é a criação de um Tribunal de Contas com um poder efetivo – e quando eu falo em quinto poder é porque eu entendo que se for adotado o parlamentarismo, ter-se-ia no chefe de Estado o quarto poder, e as cortes de contas, nas 3 esferas, as cortes de contas teriam a força de um verdadeiro poder. Não seria, todavia, poder responsabilizador, mas poder que também teria que ser. Irawaldyr, um poder orientador. Isto porque as funções a serem inseridas em uma nova Constituição, das cortes de contas, têm que ser funções consideravelmente superiores àquelas que o modelo atual oferece. O Tribunal de Contas auxilia a fiscalizar, nos aspectos técnicos, o orçamento, porque no concernente aos aspectos políticos, o Congresso Nacional pode rejeitar o exame. Não pode rejeitar naquilo que diz respeito aos aspectos técnicos. Em verdade, entretanto, as Cortes de Contas não têm aparelho executor de suas decisões, fazendo com que se tenha Cortes de Contas que precisam, inclusive, do aparelho executivo dos próprios poderes que fiscaliza, até porque o Tribunal de Contas, na área administrativa, fiscaliza inclusive o próprio Poder Judiciário naquilo que diz respeito à sua própria administração. Ora, eu entendo e acho fundamental que se utilize as Cortes de Contas como um quinto poder” (“III Encontro Nacional de Conselhos de Contas dos Municípios”, publicação do Conselho de Contas dos Municípios do Estado do Pará, 22/10/1985, p. 137).

- (3) Hans Kelsen assim justifica essa separação entre o Direito e a Moral: “Queste tendenze ideologiche, le cui mire e i cui effetti politici appaiono evidenti, dominano ancora sempre nell’odierna scienza giuridica anche dopo l’apparente superamento della dottrina del diritto naturale. Contro di queste è rivolta la dottrina pura del diritto. Essa vuole rappresentare il diritto come è, senza legittimarlo come giusto o squalificarlo come ingiusto; essa si occupa del diritto real e possibile e non già del diritto giusto. In questo senso, essa è una teoria giuridica radicalmente realistica. Essa si rifiuta di valutare il diritto positivo. Come scienza si

Após os fracassos da ordem legal destituída do componente ético, que conformou o direito alemão e italiano, no período do nacional-socialismo e do fascismo, renovou-se, no estudo da Ciência Jurídica, a procura dos elementos essenciais que a compõem, posto que, estando todas as ciências sociais interligadas e interpenetradas, não se poderia estudar aquela de Direito dissociada dos fatores oriundos de outras disciplinas que o influenciam. Não sem razão Bobbio falou sobre a impossibilidade de uma Ciência Jurídica incontaminada, em que o rigor científico não estaria em “purificá-la” dos princípios que regem as demais ciências, todas interpenetradas, mas em definir o nível da interpenetração que pertence a cada Ciência Social<sup>(4)</sup>.

Tal integração é mais sentida no direito constitucional, posto que a ordem jurídica primeira é a conformação da ordem social – idealizada pela comunidade, através de seus representantes escolhidos ou auto-impostos –, resultante de opções políticas, econômicas, religiosas, filosóficas e muitas outras. Em distintas palavras, o direito constitucional é o primeiro estágio da ordem jurídica e o último estágio do modelo escolhido pela sociedade, a partir de outras ciências, para que seja organizada, a fim de permitir a convivência de seus cidadãos, residentes e estrangeiros, em parâmetros legais definidos por inteiro<sup>(5)</sup>.

---

ritiene obbligata soltanto a comprendere il diritto positivo secondo la sua essenza e di intenderlo mediante una analisi della sua struttura. Essa si rifiuta specialmente di servire a qualsiasi interesse politico fornendo ideologie mediante le quali l'ordine sociale esistente possa venir legittimato o squalificato” (“Lineamenti di dottrina pura del diritto”, Piccola Biblioteca Einaudi, pp. 59/60).

(4) A matéria é também tangenciada no livro de Norberto Bobbio preparado pela Editora da UNB intitulado “Teoria das formas de governo”.

(5) Nos “Comentários à Constituição do Brasil” (vol. I, Ed. Saraiva, 1988, pp. 4/5) que faço com Celso Bastos escrevi: “À evidência, a conformação do conhecimento de cada vez mais cada vez menos, com redução sensível do campo de pesquisa científica e valorização da metodologia aplicável à área previamente delimitada, não poucas vezes dificulta a compreensão da inteira fenomenologia constitucional, etapa derradeira de um processo convencional do ser humano, repleto de sensíveis interpenetrações de fatores internos e externos, os quais dão o perfil controvertido – ainda inexplorado suficientemente – e admirável do homem, em sua experiência de vida sobre a terra.

Representa o direito constitucional a ordenação jurídica de princípios, que norteiam esta convivência nas sociedades organizadas. Estas são incapazes, entretanto, de desvendar, pelos limitados caminhos do conhecimento racional, sua razão de ser, o porquê da aventura humana, os motivos que levam estes seres condenados à morte desde o seu nascimento, a

A ordem constitucional, por outro lado, tem seus pilares em duas grandes vertentes de princípios, quais sejam: aquela que oferta os direitos e garantias individuais, coletivos, sociais, políticos, culturais, familiares, etc. ao indivíduo, e aquela outra dedicada à organização do Estado e do governo, como servidores da sociedade e não a sociedade como servidora dos governos, que exteriorizam a figura do Estado. Por essa razão, se a garantia dos direitos à pessoa humana é a principal vertente, nas formas de organização do Estado e do governo, a lei suprema há de veicular muito mais o controle que o cidadão deve exercer sobre aqueles que o governam do que este sobre a sociedade <sup>(6)</sup>.

É que o Estado é meio e não fim. A pessoa humana e a sociedade em que vive, são as primeiras e as grandes destinatárias de qualquer ordem jurídica, não se podendo inverter a colocação, como nos Estados totalitários e não democráticos, em que a sociedade serve o governo, único capaz de dizer, em seu nome e sem consultá-la, o que é bom ou mau para ela.

---

uma luta pelo poder, muitas vezes sem significação. Por outro lado, mesmo com a utilização da experiência das denominadas ciências de detecção da natureza, biológicas ou exatas, não se encontra visualização imediata para perguntas elementares, tais como o que é o homem, porque nasceu, o que ocorre após a morte, o que é o universo, de onde saiu, qual a origem de tudo. À evidência, tais elementares e essenciais perguntas, sem respostas, sobre o homem e o universo, à luz da razão pura, terminam por influenciar as diversas correntes de pensamento político, filosófico, sociológico e econômico, as quais desaguam na escultura legal de um direito que orienta a vida de uma sociedade, que não sabe porque existe e para que foi formada.

Esta é a razão pela qual a apreensão fenomênica da organização do Estado, da formação das nações, da concepção de povo e da compreensão do homem está na própria essência do direito constitucional, que apenas, como as lavas no vulcão, oferta o ponto final de um longo processo de elaboração social.

Não é possível, pois o estudo de direito constitucional apenas à luz singela do direito posto, articulado e escoreito, mas sob o prisma de uma concepção incomensuravelmente mais ampla, que passa, necessariamente, por uma visualização do homem em seu evoluir histórico, assim como as angústias, problemas, dificuldades, crimes, esforços de superação, ambições, ignomínias e grandezas, que tornam tão apaixonante sua experiência de vida”.

(6) “It is not our military might or our higher standard of living that has most distinguished us from our adversaries. It is our belief that the state is the servant of the citizen and not the master” (Presidente Kennedy, 1962. “Politics and Dissent”. *The Great Ideas Today*, Theodore C. Sorensen).

O direito constitucional em um Estado de Direito – que não necessita da adjetivação “democrático”, posto que o Estado de Direito é aquele em que os governantes e os governados estão submetidos ao império da lei, definida pela sociedade, e não os governados aos governantes – tem, portanto, este perfil e, na busca de uma jurídica ordem social, necessariamente termina por buscar uma ordem social justa<sup>(7)</sup>.

Não é, portanto, sem razão que Izquierdo e Hervada definem o Direito como a “ordem social justa”, posto que os princípios fundamentais e imutáveis que se repetem, na sua estruturalidade, em todas as ordens sociais democráticas, não são de alteração possível pelo homem, risco de gerar a corrupção do Direito. O direito à vida não é um direito outorgado pelo Estado, mas inerente ao ser humano e quando o Estado o desrespeita, tal desrespeito fere princípio de direito natural, que todas as constituições civilizadas encampam, gerando tal corrupção. Nestes casos, os governos, que o fazem, têm a legitimidade da força, mas não a do Direito e o próprio Direito fundamental violentado termina por reduzir, no tempo, a permanência do “poder violador”, por repúdio da sociedade inteira ou da comunidade internacional<sup>(8)</sup>.

É que, nos princípios fundamentais que alicerçam todas as ordens superiores dos países desenvolvidos, os princípios imutáveis, que se repetem em todas elas, são de impossível alteração pelo Estado, que deve respeitá-los e os fazer respeitar. Ao Estado cabe apenas a definição de princípios periféricos, como, por exemplo, a forma de governo e de Estado<sup>(9)</sup>.

---

(7) Nada obstante sua postura positivista, Hart fez menção a um limite de tolerância na aplicação da lei imposta: “In civil cases, a similar conflict between justice and the general good is resolved in favour of the later, when the law provides no remedy for some moral wrong because to enforce compensation in such cases might involve great difficulties of proof, or overburden the courts, or unduly hamper enterprise. There is a limit to the amount of law enforcement which any society can afford, even when moral wrong has been done” (“The concept of law”, Ed. Clarendon, 1961, p. 162).

(8) A definição de que o Direito é a “ordem social justa” está no 1º volume do “Compêndio de Derecho Natural” de Izquierdo com Hervada.

(9) Escrevi no “Caderno de Direito Natural nº 1” (Ed. CEJUP, 1985, pp. 24/25) que: “Aqui cabe uma pequena consideração. Tem-se no campo do Direito, contraposto a positividade ao naturalismo, sem se perceber que, nos princípios essenciais, isto é, aqueles princípios jurídicos por necessidade e não acidentalidade, os campos da positividade normativa e jusnaturalismo se integram.

Tais condições preambulares objetivam apenas realçar a importância dos elementos que compõem a norma constitucional e a série de vertentes próprias do Estado Democrático ou do Estado de Direito, pois em face de ser a pessoa humana a verdadeira destinatária da norma jurídica, não pode ser esta destituída do elemento ético e moral, alicerce primeiro de uma ordem social justa.

A moral é, portanto, nada obstante a opinião, hoje reduzida, dos positivistas, elemento essencial que dá vida ao Direito, não se justificando que seja chamada de ordem jurídica, uma ordem legal, que nela não se fundamente. Poderá ser legal, mas não será nem legítima, nem jurídica, posto que à Ciência do Direito não repugna a integração de elementos pertinentes a outras ciências, principalmente à filosofia<sup>(10)</sup>.

---

As Constituições dos países desenvolvidos, quando dedicam especial capítulo as garantias individuais e aos direitos humanos, hospedam, em grande parte, princípios de direito natural, que ganham foros de positividade jurídica, em linha de leis naturais humanas por necessidade.

Não há, pois, porque distinguir a positividade jurídica das leis naturais por necessidade, posto que não há formulações humanas e naturais opostas, mas compostas.

É bem verdade que, não poucas vezes, o ordenamento jurídico de um país nega o desenho de tais direitos pré-existentes no ordenamento, que passam a ser manejados por tiranos ou ditadores, na concepção moderna, mas tais ordenamentos não resistem muito tempo, por terem sua própria destruição intrínseca, desde o nascedouro, ou seja, a antinaturalidade. Platão, Aristóteles, Políbio, Hobbes, Bodin, Montesquieu, Vico fartamente estudaram o problema das formas de governo injusto, não desconhecendo a semente de autodestruição que o ordenamento jurídico antinatural tem em seu bojo.

Não é, entretanto, este campo que gostamos de enfocar, mas o campo próprio das normas jurídicas por acidentalidade, cuja opção formal pode ser variada, sem afetar o campo pertinente do Direito Natural.

Os jusnaturalistas racionais entendiam que tal campo também não oferecia alternativas, sendo sempre possível a escolha da formulação legal que corresponderia à exata dimensão positiva do direito natural, em contraposição aos cientistas do direito natural, que viam em tal positividade forma de complemento do ordenamento jurídico necessário à sua aplicação à sociedade.

À evidência, a postura tradicional, ofertando ampla área de atuação à positividade acidental, permitia uma composição plenamente entre o Direito Natural e o Direito Positivo, como, por exemplo, Francisco Puy (Lecciones de Derecho Natural, Ed. Porto, Santiago de Compostela, 1970) ensinava:

- (10) Miguel Reale ensina: "Encontramo-nos, agora, diante de um dos problemas mais difíceis e também dos mais belos da Filosofia Jurídica, o da diferença entre a Moral e o Direito. Não pretendo, num curso de Introdução ao Estudo do Direito, esgotar o assunto mas, apenas, dar alguns elementos necessários para que os senhores não confundam os dois conceitos, sem, todavia, separá-los. *Nesta matéria devemos lembrar-nos de que a verdade,*

Jeremy Bentham, cujo cínico utilitarismo influenciou em parte o pensamento da época, nada obstante sua descrença em valores superiores, admitiu que um “mínimo ético” (“Uma Introdução aos princípios da moral e da legislação”, Ed. Abril, 1974) é fundamental em toda a ordem jurídica, para que a sociedade não se torne descrente de valores e passe a desconsiderá-la exatamente porque carece de qualquer referencial<sup>(11)</sup>.

Há de se compreender, portanto, na atualidade, a importância que todas as escolas tridimensionalistas do Direito ofertam ao ato de valorar o fato que resultará na norma, ou seja, que tal valoração não represente um ato neutro de mera escolha ou opção distante, mas um ato de valorar de acordo com princípios superiores, aos quais a Moral oferta densa substância<sup>(12)</sup>.

A Constituição Brasileira pretérita e a atual, à evidência, não se afastaram de tal concepção ampla de Direito, posto que, sobre hospedarem as duas vertentes de princípios, exteriorizaram o respeito do Estado à sociedade, que lhe dá a forma, e dos governos à comunidade, a que devem servir, com o que a Moral Pública foi e é elemento de relevância inquestionável.

No que concerne à responsabilidade do Estado – e do governo que exterioriza a sua ação – estabeleceram as duas ordens, a pretérita e a presente, que a propriedade privada é assegurada, o livre exercício

---

*muitas vezes, consiste em distinguir as coisas, sem separá-las. Ao homem afoito e de pouca cultura basta perceber uma diferença entre dois seres para, imediatamente, extremá-los um do outro, mas os mais experientes sabem a arte de distinguir sem separar, a não ser que haja razões essenciais que justifiquem a contraposição” (grifos meus) (“Lições Preliminares de Direito”, Ed. Bushatsky, 1974, p. 47).*

- (11) É ainda Miguel Reale que a ele se refere, já na sua elaboração mais consistente, ou seja, de Jellinek: “A teoria do ‘mínimo ético’ consiste em dizer que o Direito representa apenas o mínimo de Moral declarado obrigatório para que a sociedade possa sobreviver. Como nem todos podem ou querem realizar de maneira espontânea as obrigações morais, e indispensável armar de força certos preceitos éticos, para que a sociedade não sossobre. A moral, em regra, dizem os adeptos dessa doutrina, é cumprida de maneira espontânea, mas como as violações são inevitáveis, é indispensável que se impeça, com mais vigor e rigor, a transgressão dos dispositivos que a comunidade considerar indispensável a paz social. Assim sendo, o Direito não é algo de diverso da moral, mas é uma parte desta, armada de garantias específicas” (“Lições preliminares de Direito”, *ob. cit.* p. 48).
- (12) Johannes Messner, em sua monumental obra “Ética social, política y económica a la luz del derecho natural” (Rialp, 1967), oferta a concepção tripartida de conteúdo unitário do direito para esta área nevrálgica do desenvolvimento social.

de qualquer atividade garantido, a livre iniciativa é princípio fundamental da ordem econômica e o Estado é responsável por todos os prejuízos que possa ocasionar à sociedade, cabendo-lhe sempre ação de regresso contra a autoridade que, em seu nome, os tiver causado. É que a Constituição não permite que o Estado deixe de exercer o direito de regresso contra a referida autoridade, dela reavendo os recursos que foi obrigado a dispendir para atender a injustiça praticada<sup>(13)</sup>.

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: 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”.

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 subje-

---

(13) O artigo 170 da Constituição Federal tem a seguinte dicção: “Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: I. soberania nacional; II. propriedade privada; III. função social da propriedade; IV. livre concorrência; V. defesa do consumidor; VI. defesa do meio ambiente; VII. redução das desigualdades regionais e sociais; VIII. busca do pleno emprego; IX. tratamento favorecido para as empresas brasileiras de capital nacional de pequeno porte. § único. É assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei”.

tiva, independentemente da intenção de provocar o dano<sup>(14)</sup>.

O novo dispositivo apenas acrescenta às pessoas jurídicas de direito público (entes federativos e órgãos de sua administração indireta) as de direito privado, concessionárias, permissionárias ou autorizadas pelo Poder a prestar serviços públicos. Parece-me que bem agiu o constituinte ao aumentar o elenco dos responsabilizáveis, em clara demonstração de que o cidadão e a sociedade são os destinatários da ordem constitucional e não os governos, meros agentes representantes do povo organizado sob a forma de Estado para serviço<sup>(15)</sup>.

O dispositivo, por outro lado, deixa claro que a *aeticidade oficial* não encontra guarida no direito pátrio, posto que o governo não pode, à semelhança dos reinados absolutos, das tiranias e das ditaduras, excluir-se de ressarcir prejuízos que cause, nem admitir que as autoridades ou seus delegados – e não o Estado – possam agir levemente, na certeza que este é quem, ao final, pagará o prejuízo em lugar daquelas<sup>(16)</sup>. São estas também responsáveis por seus atos, o

---

(14) Antunes Varela ensina: “Os atos ilícitos criam para o autor a obrigação de reparar o dano causado.

À obrigação imposta a alguém, por lei, de reparar o dano sofrido por outrem se dá o nome de responsabilidade civil.

Esta designação – responsabilidade civil –, coenvolta na ideia de que cada indivíduo responde pelos atos (ilícitos) que pratica é a que melhor corresponde ao pensamento ético-religioso da autodeterminação. Responder por um fato é a pessoa assumir as consequências das suas ações ou omissões. E essa assunção moral e jurídica dos próprios atos constitui um dos corolários essenciais do chamado personalismo ético, que forma a trave mestra de toda a nossa ordem jurídica” (“A responsabilidade no Direito”, Ed. IASP – Instituto dos Advogados de S. Paulo/Grêmio Luso-Brasileiro, 1982, p. 7).

(15) O alerta de Victor Nunes Leal é bem presente quando diz: “O doutrinador protege melhor a sociedade, bem como os indivíduos, presumindo a liberdade, em vez de presumir o poder. O poder sempre se defende e, com frequência, se excede, usurpando faculdades que não tem. A lei define o interesse público – pressuposto da atuação do poder – com exceções às vezes muito amplas, de tal modo que o poder, quase sempre, com exceções raríssimas, está mais bem armado do que desarmado para o cumprimento de seus deveres” (“Reconsideração do tema do abuso do poder”, RDA 144:13, abr/jun. 1981).

(16) José Celso de Mello Filho escreve, ao comentar o artigo 107, que: “Responsabilidade Civil do Estado: O texto constitucional institui a responsabilidade objetiva (sem culpa) do Poder Público e consagra a teoria do risco administrativo. Nesse sentido: RDA 55:261, 58:319, 97:177, RT 202:163, 255:328, 382:138, 449:104, 273:700, 330:270” (“Constituição Federal Anotada”, Ed. Saraiva, 1984, p. 243).

que implica exercício do poder com cautela, conhecimento e bom senso<sup>(17)</sup>.

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

Em outras palavras, a responsabilidade direta perante a sociedade ou a pessoa prejudicada é da pessoa jurídica de direito público ou delegada de direito privado e, apenas indiretamente, da autoridade, cuja relação de responsabilidade não surge perante a pessoa lesada, mas perante o Estado atingido pelo ressarcimento devido<sup>(18)</sup>.

O princípio lastreia-se na moral, na medida em que, se se admitisse que cada governo não se responsabilizasse pelos atos da Admi-

---

(17) É ainda José Celso de Mello Fº que considera para efeitos do artigo 107 funcionário público é todo aquele que serve ao governo: "Esse conceito é amplo, abrangendo todos quantos exerçam a função pública, sejam em caráter permanente ou não. Nesse sentido: RDA 33:84, 13:123, 45:348, RT 159:153, 177:671, 181:316, 224:222, 227-203, 234:410".

(18) Toshio Mukai, lembra para justificar a obrigação de o Poder Público pagar o ônus adicional que afete à relação contratual a teoria de fato do príncipe, nestes termos: "O § 5º do art. 55 do Estatuto acolhe a teoria do "fato do príncipe", aplicável aos contratos administrativos, segundo doutrina e jurisprudência.

Diz o dispositivo: "Quaisquer tributos ou encargos legais, criados, alterados ou extintos, após a assinatura do contrato, de comprovada repercussão nos preços contratados, implicarão a revisão destes para mais ou para menos, conforme o caso.

A propósito do "fato do príncipe", Caio Tácito escreve: "Quando a medida administrativa atinge, especial e diretamente, o contratante particular, tornando mais onerosa a execução contratual e gerando benefício para a administração, a *teoria do fato do príncipe autoriza seja indenizado o prejuízo*", entendendo que os reflexos decorrentes de leis ou regulamentos de ordem geral não se enquadram na teoria do fato do príncipe, *mas na da imprevisão*, e observando que, nesse sentido, são uniformes a doutrina e jurisprudência francesas.

Ja Hely Lopes Meirelles entende que o "fato do príncipe" pode exteriorizar-se em lei, regulamento ou qualquer ato geral do poder público que atinja a execução do contrato.

José Cretella Jr. observa que: "Chama-se *factum principis* ... toda e qualquer providência da iniciativa dos poderes públicos que torna mais onerosa a situação daquele que contrata com a Administração" (grifos meus) - ("O estatuto jurídico das licitações e contratos administrativos", Ed. Saraiva, 1988, pp. 82/3).

nistração passada, à evidência, prejuízos poderiam ser causados sem ressarcimento, escondendo-se, o poder público violentador de direitos, na sucessão das autoridades para descumprir as obrigações ou afastar os males causados por dolo ou culpa de administradores pretéritos<sup>(19)</sup>.

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

Não há constitucionalista pátrio que não ressalte ser o artigo 5º da Constituição Federal o mais relevante dispositivo da ordem constitucional. É o artigo voltado à pessoa humana, última destinatária da ordem suprema. É o artigo que lhe garante estar vivendo em Estado Democrático, o qual lhe procura ofertar uma ordem social justa – e o social aqui é empregado como adjetivo do substantivo sociedade – de tal forma que seus direitos essenciais sejam assegurados. Tais direitos são quase todos naturais, como aqueles retirados da Carta da Declaração Universal dos Direitos Humanos, que René Cassin definiu como sendo inerentes ao ser humano, ele que foi um de seus autores<sup>(20)</sup>.

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

Está assim redigido:

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

---

(19) Heley Lopes Meirelles realça a obrigação da Administração Pública indenizar, até mesmo no prejuízo ocasionado a terceiros por empresas particulares contratadas, dizendo: “Até mesmo nas obras públicas empreitadas com empresas particulares prevalece a regra constitucional, da responsabilidade objetiva da Administração pelo só fato da obra, porque ainda aqui o dano provém de uma atividade administrativa ordenada pelo Poder Público no interesse da comunidade, colocando-se o executor da obra na posição de preposto da Administração, equiparável, portanto, aos seus agentes” (“O estatuto jurídico das licitações e contratos administrativos”, ob. cit. p. 86).

(20) “Não é porque as características físicas do homem mudaram pouco desde o começo dos tempos verificáveis que a lista de seus direitos fundamentais e liberdades foi idealizada para ser fixada permanentemente, mas em função da crença de que tais direitos e liberdades lhe são naturais e inatos” (René Cassin, “Human Rights Since 1945: An appraisal”, The Great Ideas 1971, Ed. Britannica, p. 5).

...” (grifos meus)<sup>(21)</sup>.

Ora, se a Constituição Brasileira preterita e a presente não consagrassem a responsabilidade objetiva do Estado nos prejuízos que viesse a causar aos destinatários principais da norma constitucional, à evidência, a segurança jurídica deixaria de existir e os governos poderiam causar os prejuízos que desejassem ou não tivessem a competência de evitar, sabedores de que nenhuma responsabilidade lhes poderia ser imputada<sup>(22)</sup>.

Todas as garantias e direitos estatuidos no artigo 5º seriam inúteis, pois só estariam assegurados, enquanto as relações não se fizessem com as pessoas jurídicas do direito público, mas deixariam de existir tão logo o Estado, por seu governo, passasse a lesar a sociedade, de forma irresponsabilizável.

À evidência, a junção dos dois dispositivos constitucionais leva à conclusão de que não só o Estado é ético – e não apenas conformado no “mínimo ético” de Benthan – como a segurança jurídica está fundamentada na certeza de que o Estado é o instrumento, encontrado pela sociedade, de viver dentro de um ordenamento legal, que objetiva ser justo, reconhecendo que nela não apenas a forma tem relevância, mas principalmente o conteúdo voltado para um ideal de justiça, na convivência comunitária<sup>(23)</sup>.

---

(21) Celso Bastos ensina: “Em outras palavras, é um rol de direitos que consagra a limitação da atuação estatal em face de todos aqueles que entrem em contato com esta mesma ordem jurídica. Já se foi o tempo em que o direito para os nacionais era um e para os estrangeiros outro, mesmo em matéria civil.

Portanto, a proteção que é dada à vida, à liberdade, à segurança e à propriedade é extensiva a todos aqueles que estejam sujeitos à ordem jurídica brasileira. É impensável que uma pessoa qualquer possa ser ferida em um destes bens jurídicos tutelados sem que as leis brasileiras lhe deem a devida proteção. Aliás, curiosamente, a cláusula sob comento vem embutida no próprio artigo que assegura a igualdade de todos perante a lei, sem distinção de qualquer natureza” (“Comentários à Constituição do Brasil”, 2º vol., 1989, p. 4).

(22) Eugênio Haddock Lobo e Julio César do Prado Leite hospedam a observação de Helene Cláudio Fragoso, que diz: “Constitui hoje preocupação universal a criação de um sistema jurídico que assegure a observância de tais direitos e a garantia de tais liberdades” (“Comentários à Constituição Federal”, 1º vol., 1989, Ed. Trabalhistas, p. 16).

(23) Em que pese a crítica que faz ao discurso imperfeito, José Cretella Jr. ensina: “Comentamos, neste livro, o ideal dos constituintes, expresso no Preâmbulo, de “assegurar o exercício dos direitos, sociais e individuais, como a segurança”, repetindo-se, agora, no artigo 6º, que “a Constituição assegura a inviolabilidade dos direitos concernentes à segurança”. Nos dois passos da Constituição, podemos observar os vocábulos “assegurar a segurança”, o que reflete a falta de cuidado com a linguagem e o estilo do diploma mais

E tal espírito se torna mais evidente quando, sobre garantir os direitos individuais à sociedade – e os sociais a seguir –, oferta uma ordem econômica voltada a uma economia de mercado em que o Estado apenas supletivamente pode agir, garantindo, pois, a todas as pessoas físicas e jurídicas, liberdade de iniciativa, livre concorrência, planejamento econômico apenas indicativo, etc. Objetiva, portanto, o constituinte, que a comunidade encontre seus próprios rumos com o mínimo de interferência do governo e o máximo de criatividade daqueles que permitem o desenvolvimento nacional. A Constituição, portanto, é voltada à sociedade mais do que aos governos e os coloca, por inteiro, a serviço daquela, com o que a responsabilidade do Estado se torna sempre mais evidente quando termina por afetar tais amplos direitos, outorgados pela Carta Maior, à pessoa do governado, mais do que a do governante, que lhe deve apenas servir<sup>(24)</sup>.

À luz de tais premissas há de compreender a legitimidade do Decreto nº 16.361/79. Realça o referido diploma a relevância que se dá à moralidade pública e ao princípio de que o Estado deve servir e

---

importante e significativo da Nação Brasileira. *Garantir a segurança é, de fato, garantir o exercício das demais liberdades, porque a vis inquietativa impede o homem de agir*” (“Comentários a Constituição 1988”, vol. 1, Forense Universitária, 1989, p. 185).

- (24) Toshio Mukai escreve: “A anterior disposição correspondente à presente (E.C. nº 1/69, art. 107) apenas se aplicava às entidades públicas (União, Estados, Distrito Federal, Territórios, Municípios e respectivas autarquias). Agora o novo texto estendeu a responsabilidade objetiva (continua sendo, posto que, como anteriormente se interpretava, se somente para a ação regressiva do Estado contra o funcionário se exige a prova de culpa ou dolo, é porque para a ação da vítima contra o Estado prescinde-se dos elementos subjetivos mencionados, razão por que aí a responsabilidade é objetiva), aplicável aos entes públicos, a toda entidade paraestatal (regida pelo direito privado), ou até mesmo às concessionárias e permissionárias, desde que prestadoras de serviços públicos.

Não obstante na jurisprudência existissem decisões (a grande maioria delas que inadmitam a aplicação da teoria do risco às empresas públicas e sociedade de economia mista, na doutrina, José Cretella Jr. já propugnava: “Na hipótese de responsabilidade extracontratual, a responsabilidade civil do Estado, por danos causados a terceiros, é objetiva e integral, em virtude de ação ou omissão do agente da empresa pública que desempenha serviço público; regula-se pelo art. 107 e § único da E.C. nº 1/69.

Carlos Roberto Gonçalves também assim entendia:

“Essa responsabilidade abrange as autarquias e as pessoas jurídicas de direito privado que exerçam funções delegadas do poder”.

De nossa parte, também, já afirmáramos:

“Conclui-se de tais declarações que, se, teoricamente, não se poderia fugir da extensão da teoria da responsabilidade objetiva às empresas públicas, *lato sensu*, porquanto, tal como as concessionárias, são prestadoras de serviços públicos (industriais ou comerciais), mesmo diante do texto expresso da Constituição brasileira vigente, essa tese é válida...” (“Administração pública na Constituição de 1988”. Ed. Saraiva, 1989, pp. 59/60).

ser o primeiro a respeitar os direitos dos cidadãos e as obrigações, principalmente aquelas que assume<sup>(25)</sup>.

Os considerandos são, por si só, de particular relevância. É o próprio Tribunal de Contas do Município que reconhece tal gesto moralizador, isto é, de que cabe ao Poder Público se responsabilizar pelas obrigações assumidas, não podendo se refugiar na falta de autorização orçamentária *posterior* para não cumprir obrigações contratadas *anteriormente* e em virtude das quais recebeu serviços prestados à sociedade por empresas privadas<sup>(26)</sup>.

Entendo eu que a lei orçamentária não pode deixar de consignar as responsabilidades da pessoa jurídica de direito público assumidas no exercício anterior. Se deixar de consagrar, nem por isto a obrigação poderá deixar de ser cumprida. Mesmo que o Decreto nº 16.361/79 não existisse, tal princípio decorreria dos preceitos

---

(25) Hely Lopes Meirelles explica: "A responsabilidade civil é a obrigação que se impõe ao funcionário, de reparar o dano causado a Administração, por culpa ou dolo no desempenho de suas funções. Não há, para o servidor, responsabilidade objetiva ou sem culpa. A sua responsabilidade nasce com o ato culposo e lesivo, e se exaure com a indenização. Essa responsabilidade (civil) é independente das demais (administrativa e criminal) e se apura na forma do direito privado, perante a Justiça Comum.

A administração não pode isentar de responsabilidade civil a seus servidores, porque não possui disponibilidade sobre o patrimônio público. Muito ao contrário, é seu dever zelar pela integridade desse patrimônio, adotando todas as providências legais cabíveis para a reparação dos danos a ele causados, qualquer que seja o autor, inclusive funcionário público. Daí porque o § único do art. 107 da Constituição da República *impõe a responsabilização do funcionário que tenha agido com dolo ou culpa no exercício de suas funções, ocasionando dano a terceiros, indenizáveis diretamente pelas entidades estatais e suas autarquias (art. 107, caput)*" ("Direito Administrativo Brasileiro", Ed. Revista dos Tribunais, 1987, pp. 412/3).

(26) É ainda Hely Lopes Meirelles que escreve: "O exame desse dispositivo revela que o constituinte, desde 1946, estabeleceu para todas as entidades estatais e seus desmembramentos administrativos a obrigação de indenizar o dano causado a terceiros por seus servidores, independentemente da prova de culpa no cometimento da lesão. Firmou, assim, o princípio objetivo da responsabilidade sem culpa pela atuação lesiva dos agentes públicos. Em edições anteriores, influenciados pela letra da norma constitucional entendemos excluídas da aplicação desse princípio as pessoas físicas e as pessoas jurídicas, que exerçam funções públicas delegadas, sob a forma de entidades paraestatais, ou de empresas concessionárias ou permissionárias de serviços públicos. Todavia, evoluímos no sentido de que também estas respondem objetivamente pelos danos que seus empregados, nessa qualidade, causarem a terceiros, pois como dissemos precedentemente (Cap. II, item I), não é justo e jurídico que a só transferência da execução de uma obra ou de um serviço originariamente público a particular descaracterize a sua intrínseca natureza estatal e libere o executor privado das responsabilidades que teria o Poder Público se o executasse diretamente, criando maiores ônus de prova ao lesado" ("Direito administrativo brasileiro", ob. cit. p. 552).

constitucionais atrás analisados. Tem-no consagrado o Poder Judiciário quando exige, nas desapropriações, que os precatórios *não consignados no orçamento* e resultantes de condenação final anterior, sejam pagos aos expropriados, sob o risco de sofrer o ente federativo intervenção. Não aceita – no que age corretamente – a defesa de que tais verbas não constam do orçamento, *desde que os requisitórios sejam anteriores*. É que o orçamento posterior não pode invalidar responsabilidades assumidas anteriormente e que possam, em não sendo pagas, causar danos aos cidadãos<sup>(27)</sup>.

O orçamento, aprovado após as contratações, não pode desconhecer a realidade e, se o fizer, não pode o administrado, que tem a receber do Poder Público, ficar à mercê deste, mormente quando tal alternativa poderia fazê-lo jamais receber o que tem direito, na medida em que o Poder Legislativo desconhecesse as pretensões que lhe fossem sucessivamente levadas ou se, por circunstancial bancada minoritária, o Poder Executivo deixasse de ter condições de fazer aprovado algo já compromissado e cujos serviços praticados foram. A responsabilidade, à evidência, em tais casos poderia ser estabelecida em serviços contratados contra o interesse público, mas a responsabilidade não seria da pessoa física ou jurídica, mas do próprio Poder Público<sup>(28)</sup>. É evidente que se o Poder Público passar a usufruir de

(27) Na Representação 6.958-0 da Comarca de São Paulo decidida pelo Pleno do Tribunal de Justiça de São Paulo lê-se: “Ora, se a C.F. (art. 117, § 2º) obriga a inclusão, no orçamento anual de verba necessária para saldar os requisitórios judiciais de cada exercício, e de elementar conclusão que o *quantum* legalmente previsto há de ser aplicado em sua totalidade no resgate destes débitos especiais do Município.

O pagamento de requisitório é obrigação de natureza preferencial (art. 117, § 1º da C.F.) de maneira que a hipótese aqui versada representa, sem dúvida, ofensa ao princípio constitucional da obrigatoriedade de cumprimento da decisão judicial (art. 15, § 3º, letra “d” da C.F.).

.....  
Em tais condições, constatado o descumprimento à determinação judicial de pagamento, com afronta à lei maior, o que justifica o decreto de intervenção, cuja requisição ao Exmo. Governador do Estado, com acolhimento desta, fica determinada.

Nogueira Garcez – Presidente e Relator – 12/08/87”.

(28) A responsabilidade do Poder Público para efeitos de obrigações é realçado no livro de Wolgran Junqueira Ferreira ao dizer: “Em torno da responsabilidade do Estado, por danos causados por seus agentes, entre duas teorias, hesitou a doutrina brasileira: a subjetiva e a objetiva. A primeira assentando a responsabilidade sem culpa, e a segunda a teoria do risco. O Código Civil, art. 15, adotou a teoria subjetiva: “As pessoas jurídicas de direito público são civilmente responsáveis por atos dos seus representantes, que nessa qualidade causem danos a terceiros, procedendo de modo contrário ao direito ou faltando.

uma obra pactuada, não poderá se escusar ao pagamento sob a alegação de que não teria autorização orçamentária específica para adimplir contratos por serviços já prestados e usufruídos pela Administração.

O Decreto nº 16.161/79 é, portanto, no âmbito municipal profilático e moralizador, não permitindo à autoridade municipal da administração direta ou indireta, que, recebidos os serviços, possa esquivar-se ao pagamento, transferindo a responsabilidade para a lei orçamentária ou para o Poder Legislativo. Esta foi a razão pela qual o Tribunal de Contas do Município recomendou a solução do empenho de verba, independente da autorização legislativa específica, embora sempre haja implícita autorização genérica<sup>(29)</sup>.

O artigo 163 da atual Constituição Federal, que exige lei complementar para o capítulo das Finanças Públicas, não apenas Federal, como estadual e municipal, visto que os princípios gerais da C.F. são de aplicação e de obrigatória conformação explícita ou aceitação implícita nas Constituições Estaduais e leis orgânicas municipais, deverá ofertar, no futuro, tratamento mais abrangente à matéria, posto que o capítulo do Orçamento e Finanças Públicas da atual Constituição (163 a 169) é mais amplo que o da pretérita (artigo 60 a 72). A lei anterior, todavia, recepcionada previamente, não oferta

---

ao dever prescrito por lei salvo o direito regressivo contra os causadores do dano". Para a lei substantiva civil, há que ocorrer a culpa dos agentes do Estado para que estes respondam pelos danos. Dai o surgimento de teorias que diferenciam os atos de gestão, e atos de império ou de autoridade, para prefixar o limite da responsabilidade civil do Estado. Pretendeu-se, com isto, dividir-se o Estado em duas pessoas distintas, uma civil e outra política. Contra esta teoria insurgiu-se Clóvis Bevilacqua: "distinguir entre atos de gestão (*jure gestionis*) e atos de autoridade (*jure imperi*) para excluir estes últimos, por seu caráter político, da responsabilidade civil, é desconhecer que o fundamento dessa responsabilidade é o princípio jurídico, em virtude do qual, toda lesão de direito deve ser reparada, todo dano ressarcido, e que o Estado, tendo por função principal realizar o direito, não pode chamar a si o privilégio de contrariar, no seu interesse, esse princípio de justiça" ("Comentários à Constituição de 1988", vol. 1, Ed. Julex, 1989, pp. 479/480).

- (29) Pontes de Miranda, ao falar sobre o Tribunal de Contas da União, em princípio esposado na antiga e na atual ordem, ensina: "A parte controlativa da atividade do Congresso Nacional é exercida só através do Tribunal de Contas, razão por que havíamos de falar de controle e de fiscalização. Tem o Congresso Nacional a função de fiscalizar os atos do Poder Executivo, bem como da administração descentralizada, dentro dos limites e com os poderes que lhe reconheça e lhe dê a lei de que se cogita no art. 45. Demais, há as comissões de inquérito, criadas pela Câmara dos Deputados, ou pelo Senado Federal, ou pelo Congresso Nacional (art. 37), para determinado fato. Ai há apenas fiscalização" ("Comentários à Constituição de 1967", Ed. Forense, tomo III, 1987, p. 222). Tal explicitação serve para as 3 esferas de governo.

obstáculo explícito ao sentido do Decreto nº 16.361/79, razão pela qual, se válido na passada ordem parece-me recebido pelos mesmos princípios contidos na nova<sup>(30)</sup>.

É de se realçar que o inciso III do artigo 1º faz menção ao empenho de verba, exigindo:

- a) que a despesa tenha sido reconhecida;
- b) que tal despesa tenha sido reconhecida após o encerramento do exercício;
- c) que tal despesa não tenha sido prevista no orçamento, não havendo pois dotação orçamentária;
- d) que tal despesa seja do exercício anterior.

Ora, todos os contratos que me foram submetidos pela consulente correspondem aos exercícios anteriores e estão enquadrados nos quatro pressupostos a autorizar a aplicação do diploma legal<sup>(31)</sup>.

O Decreto nº 16.161/79, portanto, pelo inciso III admite, no caso da consulente, que os serviços por ela prestados sejam pagos por dotação a ser reconhecida pela EMURB e encaminhada ao Exmo. Sr. Secretário das Finanças, que não necessitará, nos termos do artigo 2º assim redigido:

“Art. 2º. são competentes para reconhecer as despesas de exercícios anteriores os titulares de unidade orçamentária.

§ único. O registro das despesas de que trata o artigo anterior deverão ser submetidos à apreciação do Secretário das Finanças, que deliberará, sobre o seu atendimento, após pareceres do Departamento de Contabilidade e da Supervisão Geral do Orçamento”, de

---

(30) Celso Bastos ensina: “Entretanto, ao mesmo tempo, elas recebem novo suporte, novo apoio, expresso ou tácito, da Constituição nova. Este é o fenómeno da recepção, similar à recepção do direito romano na Europa. Trata-se de um processo abreviado de criação de normas jurídicas, pelo qual a nova Constituição adota as leis já existentes, com ela compatíveis, dando-lhes validade, e assim evita o trabalho quase impossível de elaborar uma nova legislação de um dia para o outro. Portanto, a nova lei não é idêntica à lei anterior; ambas têm o mesmo conteúdo, mas a nova lei tem seu fundamento na nova Constituição, a razão de sua validade é, então, diferente” (“Comentários à Constituição do Brasil”, Ed. Saraiva, vol. I, 1988, p. 367).

(31) O inciso III do § único do artigo 1º do Decreto 16.161/79 está assim redigido:  
“§ único. Os compromissos de que trata este artigo compreendem o seguinte:

.....

III. despesas reconhecidas após o encerramento do exercício pela autoridade competente, ainda que não tenha sido prevista a dotação orçamentária própria ou não tenha essa deixado saldo no exercício respectivo, mas que pudessem ser atendidas em face da legislação vigente”.

encaminhar lei à Câmara para seu reconhecimento. É que apenas na hipótese do artigo 3º há tal necessidade<sup>(32)</sup>.

Desta forma, não há porque submeter à Câmara projeto-de-lei para que se faça dotação orçamentária por serviço comprovadamente prestado no exercício anterior.

Nem se alegue que o Município esperava liberação de créditos, que não houve, para tal pagamento, posto que a consulente prestou seus serviços ao Município na certeza de que o Município, por sua empresa (EMURB), viesse a pagá-lo, não sendo a consulente a responsável pela liberação de créditos externos. Cabe ao Município o pagamento para que as atuais autoridades municipais não sejam suscetíveis de enquadramento, por dano causado à consulente, nos termos do artigo 107 da lei suprema anterior e 37 § 6º da nova.

Por todo o exposto, entendo ao responder a consulta formulada, que o Decreto nº 16.161/79, sobre ser constitucional e ter sido recepcionado pela nova ordem, prevê dotação especial a ser determinada pelo próprio Poder Executivo, independente de remessa ao Poder Legislativo Municipal de projeto-de-lei.

Sobre ser moral, garantir a segurança do direito, princípio esculpido na Carta Suprema, tal orientação evitará o risco de eventual enquadramento das autoridades atuais nas sanções do artigo 37 § 6º da Magna Carta, se a consulente, ao não receber seu pagamento, ingressar com ação de cobrança cumulada com pedido de indenização pelos prejuízos que venha a ter pela inadimplência do Município.

Respondo, pois, afirmativamente a questão formulada pela consulente.

S.M.J.

São Paulo, 26 de julho de 1989

---

(32) O artigo 3º do Decreto 16.161/79 tem o seguinte discurso:

“Art. 3º. Os casos não previstos no artigo 1º serão atendidos mediante abertura de crédito especial, através de lei encaminhada à Câmara Municipal”.

Ives Gandra da Silva Martins — um dos maiores nomes do Direito brasileiro na atualidade — prossegue neste livro a série iniciada no primeiro volume da coleção e fornece novos pareceres sobre a aplicação prática de aspectos complexos da nova Constituição brasileira.

## Os pareceres deste livro versam sobre:

### **Contribuições Sociais**

*(arts. 146, 149, 150, 154 e 195 da C.F.)*

### **Adicional do Imposto de Renda Estadual**

*(art. 155 da C.F.)*

### **Tratamento Preferencial para empresa brasileira de capital nacional**

*(art. 171 § 2.º da C.F.)*

### **Empresas brasileiras de capital estrangeiro e a mineração**

*(art. 176 da C.F.)*

### **Os limites dos Convênios Estaduais para ICMS**

*(art. 34 § 8.º das Disposições Transitórias)*

### **Licenciamento de programas de Software em face do ICMS, IPI e I I**

*(arts. 152 e 155 da C.F.)*

### **Monopólio da União**

*(arts. 173 e 177 da C.F.)*

### **Responsabilidade dos servidores públicos**

*(art. 37 § 6.º da C.F.)*