sem construir sistemas por completo, como fez com o Sistema Tributário Nacional, cabendo ao legislador infraconstitucional elaborar leis para dar efetividade aos sistemas, mas dentro do preceituado na norma-matriz. Qualquer violação da norma-matriz, como ao princípio da culpabilidade gera inconstitucionalidades. ZAFFARONI, referindo-se ao instituto da responsabilidade objetiva, assim afirma:

> "A imputação da produção de um resultado, fundada na causação dele, é o que chama de responsabilidade objetiva. A 'responsabilidade objetiva' é a forma de violar o princípio de que não há delito sem culpa, isto é, diz respeito a uma terceira forma de tipicidade, que se configuraria com a proibição de uma conduta pela mera causação de um resultado, sem exigir-se que esta causação tenha ocorrido dolosa ou culposamente."

A responsabilidade objetiva não ocorre somente quando se pune uma conduta só porque causou um resultado, mas também quando a pena é agravada pela mesma razão. Ambos os casos implicam, pois, violações ao princípio *nullum crimen sine culpa*."[26]

LUIZ FLÁVIO GOMES tratando da responsabilidade penal, afirma:

"(...) quando alguém é punido sem ter atuado com dolo ou pelo menos com culpa, ou quando alguém é punido sem culpabilidade, sem ter podido, nas circunstâncias concretas do fato, ter atuado de modo diferente (dito de outra forma: quando era-lhe inexigível concretamente conduta diversa). Não basta, assim, para a existência da responsabilidade penal, a simples ocorrência de um 'fato' ou de um 'resultado' perturbador ou lesivo a bens jurídicos."[27]

A responsabilidade penal objetiva vem perdendo aplicação no mundo moderno, especialmente em razão das democracias cada vez mais crescentes. Dessarte, consoante a docência de SOLER:

"(...) No Direito penal a evolução é caracterizada pelo abandono cada vez mais acentuado das formas de responsabilidade objetiva, ao contrário do Direito Privado onde o modernismo é assinalado no sentido oposto: vale dizer, há progresso com a adoção de formas objetivas e impessoais de responsabilidade, impostas à teoria jurídica pelas exigências dos grandes progressos da vida presente, que não devem ter suas atividades travadas."[28]

[26] ZAFFARONI, Eugenio Raúl, PIERANGELI, José Henrique. Ob. cit., p. 523.

[27] GOMES, Luís Flávio. *Acusações Genéricas, responsabilidade Penal Objetiva e Culpabilidade nos Crimes Contra a Ordem Tributária.* In *Revista Brasileira de Ciências Criminais*, ano 3, v. 11, jul/set., 1995, p. 247.

[28] SOLER, Sebastian. *Culpabilidade Real e Culpabilidade presumida.* In *Revista Brasileira de Criminologia e Direito Penal, nº. 4, p. 7.*

Tal tentativa, de se abolir a responsabilidade objetiva, também é intento de nosso Código Penal,[29] apesar de sua origem em 1940, com reformulação de sua Parte Geral em 1984,[30] e com uma Parte Especial, que parece ser intocável, pela demora da necessária mudança, com os inúmeros tipos penais de qualificação pelo resultado, sustenta o direito pátrio uma vedação da responsabilidade objetiva. O significado se encontra na reforma de 1984, que irrefutavelmente optou pelo princípio da culpabilidade.[31]

A retórica estatuída no direito pátrio – em face da opção pelo princípio da culpabilidade – é a de que sem a constatação da culpabilidade não há que se falar em pena (*nulla poena sine culpa*). Por outro lado, a responsabilização penal só pode ser imputada ao agente quando diante de uma conduta que enseja a verificação do *dolo* ou *culpa*. Está presente o dolo quando o agente quer ou assume o risco de produzir o resultado, a luz do artigo 18, I, do Código Penal. Existe culpa em sentido estrito quando o agente, sem tomar as cautelas do homem médio, produz o resultado por negligência, imprudência ou imperícia, nos termos do artigo 18, II, do Código Penal.

Portanto, diante dos requisitos exigidos pelo princípio da culpabilidade, para a existência de um fato punível, que estão representados no *dolo* e na *culpa*, é que se tem a vedação da responsabilidade objetiva.

Portanto, é diante dessa complexidade de figuras que continua a discussão envolvendo a responsabilidade objetiva, que provoca uma situação de risco – em alguns casos – da negação do princípio da culpabilidade. E é de responsabilidade objetiva que se trata a responsabilização de sócios-gerentes não atuantes, como a esposa e filhos que compõem a empresa, ou com procuração outorgada a administradores, que por vezes são responsabilizados pelo simples fato de participarem do contrato social da empresa na condição de sócio-gerente, fato que é válido para o Direito Tributário, onde se admite a responsabilidade objetiva.[32]

Visando a um primeiro debate, na área do Direito Penal Tributário, levantam-se duas situações: a primeira, na necessidade da comprovação de quem de forma dolosa ou culposa provocou o resultado, e, a segunda, na identificação da intensidade de ofensa ao bem jurídico tutelado.

Para afastar a responsabilidade objetiva, nos crimes tributários, LUIZ FLÁVIO GOMES nos adverte:

> "não basta ao acusador provar que em determinada empresa houve 'supressão' ou 'redução' de tributo ou de contribuição social (esse é o

[29] Decreto-Lei 2.848, de 07 de dezembro de 1940, com vigência a partir de 1º de janeiro de 1942.

[30] Através da Lei 7.209, de 11 de julho de 1984.

[31] Neste sentido a exposição de motivos da Nova Parte Geral do CP, a Lei 7.209/84, itens 16, 17 e 18.

[32] Consoante prescreve o artigo 136, do CTN, não sendo, todavia, absoluta tal responsabilidade, ante o elencado, por exemplo, nos artigos 108, § 2º, 112 e 172, II. Posiciona-se neste sentido COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro.* 6ª ed.. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 632-633.

Revista dos Procuradores da Fazenda Nacional

SINPROFAZ
Sindicato Nacional dos Procuradores da Fazenda Nacional

FORTIUM

Ano 6/7 - Nº6/7 - 2004/2005

Ano 6/7 - Nº6/7 - 2004/2005

Revista dos Procuradores da Fazenda Nacional

SINPROFAZ
Sindicato Nacional dos Procuradores da Fazenda Nacional

FORTIUM

Revista dos Procuradores da Fazenda Nacional

SINPROFAZ
Sindicato Nacional dos Procuradores da Fazenda Nacional

FORTIUM

Ano 6/7 - Nº6/7 - 2004/2005

Revista dos Procuradores da Fazenda Nacional

Ano 6/7 - Nº6/7 - 2004/2005

Brasília, DF

Sindicato dos Procuradores da Fazenda Nacional – Sinprofaz

Aldemario Araujo Castro
Presidente

Cláudia Santelli Mestieri Santini
Vice-Presidente

Genézio Fernandes Vieira
Diretor Secretário

Anderson Bitencourt Silva
Diretor Administrativo

Peter John Aroswmith Cook Junior
Diretor Jurídico

João Carlos Souto
Diretor de Assuntos Parlamentares

Marcelo Carneiro Vieira
Diretor de Assuntos Profissionais e Estudos Técnicos

Deysi Cristina Da'Rolt
Diretora de Relações Intersindicais

Maria Lúcia Sá Motta A. dos Reis
Diretora de Comunicação Social

João Sopares da Costa Neto
Diretor Cultural e de Eventos

Maria da Penha Duarte Brito
Diretora de Assuntos relativos aos Aposentados e Serviços Assistenciais

Paula Morais Brito de Santana
Ronaldo Campos e Silva
Maria José Oliveira Lima Roque
Roberto Levy Bastos Manatta
Suplentes de Diretoria

Todos os direitos reservados.
A reprodução não autorizada desta publicação, no todo ou em parte, constitui violação dos direitos autorais.
A citação é autorizada mediante indicação da fonte.

Fortium Editora
SEPS 707/907 - Bloco E - Lojas 5/6
Edifício San Marino
CEP 70.390-078 Brasília, DF
Fone: (61) 242-0551
Fax: (61) 443-5628
www.fortium.com.br
fortium@fortium.com.br

Sumário

Incidência do imposto de renda na fonte sobre as operações de swap para fins de cobertura (HEDGE): análise da constitucionalidade do artigo quinto da Lei nº 9.779/99 5
Anderson Bitencourt Silva

Formas de minimização do encargo tributário nas operações internacionais e planejamento tributário internacional 25
Antônio de Moura Borges

Natureza jurídico-constitucional da advocacia pública e seus membros 37
César Verzulei Lima Soares de Oliveira

As contribuições interventivas e o princípio da proporcionalidade – Exame de constitucionalidade da Lei Nº 10.168/2000 47
Daniel de Carvalho Guimarães

Ilações sobre a efetividade da execução 72
Eduardo Simão Trad

Prescrição, decadência e lançamento por homologação 91
Fabiane Lopes Bueno Netto Bessa

Os princípios constitucionais da legalidade e da irretroatividade da lei em face da Nota Técnica 53/2002/SRH/MPOG A questão da vantagem pessoa nominalmente identificada (VPNI) e a correta interpretação do artigo 6º da Lei Nº 10.549/2002 114
Flávio Xavier de Almeida e Silva

Responsabilidade penal tributária na empresa e o princípio da culpabilidade 150
João Luiz de Laia

Possibilidade de recurso judicial contra as decisões do conselho de contribuintes contrárias à Fazenda 171
Juliana de Melo Vilar Pitta Pinheiro

O contraditório no mandado de segurança sob o enfoque da advocacia pública 188
Letícia Franco Maculan Assumpção

As contribuições PIS-Importação e Confins-Importação, face a normas contitucionais, acordos internacionais e os processos de integração econômica 200
Luiz Dias Martins Filho

Novo regime constitucional do Sistema Financeiro Nacional A Emenda Constitucional N° 40 208
Márcio Ferro Catapani

Compensação: as diversas acepçcões do termo em Direito Tributário 237
Marcus de Freitas Gouvêa

O encargo legal e a condenação de honorários nos embargos à execução fiscal e na desistência dos embargos por adesão ao Refis 253
Maria Dionne de Araújo Felipe

O IPTU, espécie de imposto incidente sobre o patrimômio imobiliário urbano, e os reflexos das alterações da lei civil no elemento material do fato gerador da respectiva obrigação tributária 264
Poliana Stahnke Nogueira Pinto

A singularidade da advocacia pública no contexto das funções essenciais à justiça 302
Ronaldo Campos e Silva

Suspensão da cobrança e da prescrição para os créditos tributários de pequeno valor 308
Simone Anacletp Lopes

A responsabilidade tributária dos gestores de empresas 321
Waldemar Claudio de Carvalho

Incidência do imposto de renda na fonte sobre as operações de swap para fins de cobertura (HEDGE): análise da constitucionalidade do artigo quinto da Lei n° 9.779/99

Anderson Bitencourt Silva
Procurador da Fazenda Nacional
Especialista em Direito da Administração Pública
pela Universidade Federal Fluminense

Sumário: 1. Introdução – 2. Desenvolvimento; 2.1. O contrato de swap; 2.1.1. O swap como contrato derivativo; 2.1.2. Conceito de swap; 2.2. Participantes do mercado de futuros; 2.3. Hedge – Conceito; 2.4. A incidência do IRF sobre rendimento obtido nas operações de swap para fins de cobertura (hedge): análise da legalidade - 3. Conclusão.

1) Introdução

Nos dias atuais, como reflexo do processo de globalização, tornou-se prática comum entre as médias e grandes empresas nacionais e estrangeiras sediadas em nosso país a celebração de contratos de mútuo no exterior, cujo escopo é a capitalização para a expansão das atividades que desenvolvem. Esses contratos de repasse de empréstimo externo são celebrados em dólar ou outra moeda forte, como o euro ou o iene, por exemplo.

Contudo, a notória fragilidade da economia nacional, sujeita a constantes ataques especulativos dos investidores internacionais, produz um quadro de inegável instabilidade, cujos reflexos, entre outros, são variações cambiais de larga escala, da moeda brasileira ante à norte-americana e às demais moedas fortes do mercado internacional. Diante dessa realidade, empresas que celebram contratos de mútuo no exterior, em moeda estrangeira (a qual convencionaremos, para fins didáticos, como sendo o dólar), com o escopo de protegerem-se de eventual variação cambial da moeda brasileira ante a norte-americana - à qual o mencionado empréstimo está atrelado - e, com isso, assegurarem-se de poder honrar a dívida (principal e juros) contraída, realizam operações de cobertura (hedge), mediante a celebração de contrato de swap com instituições financeiras, cujo prazo de duração é similar ao prazo previsto para o adimplemento da obrigação pecuniária assumida, já que se trata de operações atreladas.

Em apertada síntese, para ter a certeza de poder quitar sua obrigação em dólares, sem ser afetada pela desvalorização cambial, qualquer que seja o seu ritmo, a empresa celebra contrato de "cobertura" com instituição financeira, que, em regra, consiste na troca dos rendimentos de suas aplicações financeiras de renda fixa, em reais, pelos rendimentos de operações realizadas por tal instituição atreladas à moeda norte-americana.

Assim é que, analisar-se-á neste breve estudo a questão da constitucionalidade do artigo 5° da Lei n° 9.779, de 19/01/1999, dispositivo legal que determina a incidência do imposto de renda na fonte (IRF) sobre eventual saldo positivo obtido quando da liquidação destas operações de cobertura, instrumentalizadas mediante a celebração de *contratos de swap para fins de hedge*, saldo este que, consoante respeitáveis entendimentos jurisprudenciais, não poderia ser enquadrado no conceito de renda.

Noutros termos, discorreremos sobre a legitimidade da exação tributária em comento em face do ordenamento jurídico, trazendo à lume os argumentos técnico-jurídicos utilizados pela doutrina e jurisprudência pátrias que defendem o enquadramento do resultado positivo obtido quando da liquidação da operação de cobertura realizada no âmbito do conceito jurídico-legal de renda, contrapondo-os à tese segundo a qual o saldo favorável à pessoa jurídica, originado do contrato de swap, é totalmente absorvido pela perda decorrente do aumento, em reais, da dívida (mútuo) contraída em dólar, resultado da variação cambial ocorrida no período, pelo que o IRF estaria a incidir não sobre a renda, mas sobre o patrimônio do contribuinte, em flagrante violação à lei tributária.

2 Desenvolvimento

2.1 O contrato de swap

2.1.1 O swap como contrato derivativo

O contrato de swap apresenta-se como um contrato atípico segundo a melhor doutrina, integrando a categoria dos chamados "contratos derivativos"[1]. Estes podem ser entendidos como contratos ou declarações unilaterais cujo valor depende de valores de outros bens ou variáveis, experimentados por força de posição em outros negócios, ditos subjacentes. Noutros termos, derivativo é o contrato que tem como substrato um outro contrato, ativo ou posição financeira sujeito a risco de flutuação

[1] Note-se que, no direito norte-americano, os contratos derivativos são conhecidos como "derivative security", tendo a seguinte conceituação, verbis: "A derivative security is a security whose value depends on the value of other more basic undelying variables. ...Derivative are also known as contingent claims, ... Very often the variables undeluing derivative securities are the prices of traded securities ...However, ..., derivative securities can be contingent on almost any variable, from the price of hogs to the amount of snow falling at a certain ski resort" (Hull, John C. Options, Futures and other Derivative Securities, second edition, Prentice Hall, 1993, p. 3.

de preço, que precisa ser enfrentado, para que se possa acrescer algum benefício aos contratantes.

Consoante acentua a ilustre doutrinadora Rachel Sztajn em sua obra "Futuros e Swaps – Uma visão jurídica" (São Paulo: Ed. Cultural Paulista, 1999, p. 153):

> "São consideradas inovações financeiras os contratos derivativos, como as opções de compra e venda ou venda de valores mobiliários e *commodities*, a compra e venda a termo, os contratos futuros ou *futures*, os *caps*, *floors* e *collars* – contratos em que se ajusta limitar a variação de taxas de juros pactuadas em piso, teto, ou entre dois limites, os swaps ou permutas de fluxos de caixa, além de contratos denominados derivativos exóticos ou sintéticos, resultantes da combinação dessas ou outras operações negociais".

De ressaltar-se que, da prática do mercado financeiro, pode-se depreender que a permuta (swap) e os contratos futuros têm sido empregados como verdadeiros instrumentos de transferência ou redução de risco econômico.

Com efeito, o próprio mercado de instrumentos de dívida deu origem a inovações financeiras, como é o caso dos swaps. Nesse particular, importa esclarecer que a escolha dos riscos a serem protegidos deve recair sobre elementos característicos do mercado – moeda, prazo, condições – e submeter-se à fiscalização de volumes de operações e vantagens dos mercados já padronizados. E é nesse plano que aparecem os swaps.

2.1.2 Conceito de swap

Objetivamente, swap pode ser definido como o contrato pelo qual as partes ajustam a permuta de fluxos de caixa futuros, de acordo com fórmula predeterminada. Podem ser vistos como carteira de contratos a termo interligados[2]. Como muito apropriadamente assevera Rachel Sztajn (ob.cit., p.216), *verbis*:

> "Essa descrição do desenho contratual toma por base a compra e venda a termo, como matriz da permuta, por haver lapso temporal entre a contratação e a execução do contrato. A filiação entre permuta e compra e venda é salientada, mas parece que muito mais por comodidade do que por outro motivo. Simples discutir série de contratos a termo, largamente estudados pelos cultores de finanças, do que trabalhar com outro modelo de contrato novo e sem história".

[2] Hull, ob. cit.: "Swaps are private agreements between two companies to exchange cash flows in the future according to a prearrenged formula. They can be regarded as porfolios of forward contracts. The study os swaps is therefore a natural extension of the study of forward and futures contract". Há, ainda, na doutrina americana, quem assim defina o swap: "Agreement between two parties to exchange a series of cashflows measured by different interest rates, exchange rates, or prices with payments calculated by referende to a principal base (notional amount)..."

Em última análise, os swaps transformam fluxos de caixa do ativo ou obrigação subjacente em outra forma e têm sido empregados em conjunto com posições devedoras, moeda, commodities e valores mobiliários. Para um maior esclarecimento acerca do conceito de swap, vale consultar a definição apresentada no "Dicionário Jurídico", de Maria Helena Diniz (Saraiva, 1998):

> "SWAP Direito bancário. Operação consistente na troca de resultados financeiros decorrentes da aplicação de taxas ou índices sobre ativos ou passivos utilizados como referenciais. Tais operações de swap referenciadas em ouro, taxas de câmbio, taxas de juros e índices de preços são realizadas no mercado de balcão, por bancos múltiplos com carteira comercial ou de investimento, sociedades corretoras de títulos e valores mobiliários, por conta própria ou de terceiros. Por exemplo, se uma empresa tiver sua receita em dólares e uma dívida em marcos alemães, temendo a desvalorização da moeda norte-americana, poderá, por meio de operação de swap, intermediada por uma instituição financeira, trocar a moeda ou até mesmo o indexador contratual para impedir qualquer perda eventual."

Importante aduzir que as operações de swap estão atualmente regulamentadas pelo Banco Central do Brasil – BACEN – através da Resolução nº 2.688, de 26 de janeiro de 2000, e das Circulares nº 2.951, de 11 de novembro de 1999 e nº 2.770 de 30 de julho de 1997.

A Resolução nº 2.688/00 definiu as operações de swap, no seu parágrafo 1º, do artigo 1º, como sendo "...aquelas consistentes na troca dos resultados financeiros decorrentes da aplicação de taxas ou índices sobre ativos ou passivos utilizados como referenciais...". Portanto, tais operações consistem basicamente na troca de posições de determinados índices entre dois agentes econômicos, que, por meio de um contrato, estipulam um valor-base e elegem um índice, que tanto pode ser uma taxa de juros, uma moeda ou uma mercadoria, para a correção original do valor contratado.

De observar-se que não há, em nenhum momento da operação, alteração ou troca das dívidas entre as partes e nem a transferência do principal. Além disso, não se trata de aplicação financeira de renda fixa, uma vez que não existe um rendimento pré ou pós-fixado, pois o resultado da operação só será conhecido no momento da liquidação do contrato, e é condicionado à variação da taxa de juros, da moeda ou da mercadoria.

Cuida-se de operação de renda variável realizada no mercado de balcão, com registro na BMF – BOLSA DE MERCADORIAS & FUTUROS – ou na CETIP.

Em termos históricos, a origem dessa modalidade negocial – swap – pode ser encontrada na década de 70, embora o contrato mais citado date de 1981, uma

permuta de moeda entre a IBM e o Banco Mundial. Sobre o tema, ensina Rachel Sztajn: "O negócio parece ter origem na evolução de modelo negocial comum na década de 70, dos empréstimos paralelos (prêts parallèles), que produzem fluxos de caixa iguais aos dos swaps. Assim, os swaps apresentam-se como mútuos paralelos, permutados pelas partes, de forma a propiciar aos contratantes a melhor condição de mercado" (ob. cit., pp. 217/218).

A razão mais frequente para justificar os contratos de swap é a vantagem comparativa: cada uma das partes obtém maior vantagem com a troca do que em outras operações para chegar a igual resultado econômico. Portanto, as motivações para o uso de swaps são a redução de risco e a redução de custo financeiro.

Como afirmamos, a volatilidade do câmbio e das taxas de juros em uma economia cada vez mais interligada, globalizada, torna as operações atraentes para os operadores econômicos tanto na busca de recursos a menores custos quanto na redução do risco de volatilidade de taxas. Não há substituição de devedores ou de credores, nos contratos subjacentes; apenas se ajusta que as partes assumam, mutuamente, os riscos entre si. Quem deve a taxa variável troca o efeito com quem deve a taxa fixa, e vice-versa. Verdadeira permuta, pois o que se pretende é a posição creditória do outro contraente, e não qualquer pagamento em moeda.

Nesse sentido, vislumbre-se a hipótese de empresa cujo faturamento, por determinados meses futuros, é exclusivamente vinculado a operações de exportação e, consequentemente, sujeito à variação do dólar norte-americano, e, diversamente, seu endividamento, durante o mesmo período, está substancialmente representado por empréstimo em moeda nacional, sujeito à variação da taxa de juros SELIC. Em situação oposta, outra empresa possui um endividamento sujeito à variação do dólar norte-americano e, de outro lado, receitas vinculadas principalmente à variação da taxa de juros SELIC. Assim, ajustam estas empresas a realização de uma troca recíproca de ativos financeiros, em certa data no futuro, o que lhes garante a realização de uma proteção em face das suas obrigações financeiras futuras.

Verifica-se, nessas condições, que há inegável interesse econômico das partes em contratar uma operação de swap, pela qual se obrigam a realizar uma permuta ou troca de ativos financeiros, de forma a harmonizar os efeitos da variação dos valores previstos no seu cronograma de pagamentos e recebimentos.

Não é demasiado reafirmar que numa operação de swap as partes não se obrigam a efetivamente realizar a troca daqueles seus créditos, direitos e/ou haveres materializados e representados por instrumentos e contratos celebrados com terceiros; em verdade, o swap se concretiza pela troca recíproca de valores equivalentes a esse créditos, direitos e/ou haveres de natureza financeira diversa de que são titulares as partes.

2.2 Participantes do mercado de futuros

Como ensina Rachel Sztajn (ob. cit., p.200), os participantes do mercado de futuros podem ser agrupados em três grupos diferentes. Os *hedgers* – do inglês *to hedge*, que pode ser traduzido como buscar proteção – são aqueles que buscam transferir risco, o que inclui os produtores e consumidores, aqueles que necessitam dos produtos para sua atividade, como, por exemplo, cafeicultores e torrefadores; ou a instituição financeira que busca proteção contra a volatilidade das taxas de juros em operações descasadas; ou, ainda, o importador que tem de pagar em moeda estrangeira a compra que faz no exterior. Neste grupo também podem ser inseridas as empresas que, como visto, optam por captar recursos no mercado externo e que, portanto, necessitam proteção contra a volatilidade do câmbio.

Ao lado dos hedgers, como segundo grupo, estão os especuladores, que não produzem nem consomem o bem subjacente ao contrato, mas que vêem nas operações a futuro forma de obter ganhos com a volatilidade dos preços e que, por isso, desejam assumir o risco de sua variação. Note-se que sem os especuladores a liquidez da negociações decresce muito, pois os hedgers tendem a manter as posições até que não tenham necessidade da proteção que o contrato lhes oferece.

O último grupo de participantes do mercado é o dos árbitros, que são pessoas que limitam os ganhos participando, simultaneamente, em dois ou mais mercados.

É óbvio que o mercado de futuros não é integrado somente por especuladores, mas sua existência é inconteste. Até porque, se o objetivo visado era realocar riscos sem especuladores, a situação acabaria por tornar as operações desinteressantes e o mecanismo de transferência de risco seria inoperante. Na verdade, "os especuladores são desejados nesse mercado por aceitar o risco, garantir a liquidez para as operações, colaborar na disseminação das informações (quase nada acontece no mundo que não produza reflexos no preço de bens – commodities, taxas de juros e câmbio)", como acentua Stazjn (ib idem, p. 201).

2.3 HEDGE – conceito

Nas décadas de 70 e 80, a volatilidade de preços de quase todos os bens, da soja ao ouro, foi surpreendente. As extremas variações de juros e câmbio corroeram as bases de muitos negócios até então sólidos. Adaptar-se aos novos tempos era imperioso. Minimizar os efeitos dessa extrema volatilidade levou à criação de contratos futuros sobre instrumentos financeiros, ao lado de commodities. Assim, defender posições com o mecanismo de hedge tornou mais visível o mercado de riscos, que se manifesta em operações nas bolsas de futuros ou em mercados de balcão, conforme a filosofia de cada empresário ou administrador.

Assim é que o hedge pode ser entendido como um mecanismo de seguro, de garantia (transferência, redução ou supressão do risco) contra possível perda decorrente da celebração de um contrato – venda e compra, mútuo, importação/exportação – principal pela conclusão de outro contrato de compra e venda ou permuta. Sua finalidade econômica é a defesa de posição patrimonial. Noutras palavras, o hedge pode ser encarado como a participação em mercado futuro para evitar ou reduzir a exposição ao risco no mercado à vista. Isso implica celebrar contrato futuro como substituto temporário de uma operação à vista similar.

Portanto, sob tal ótica, a vantagem do hedge é a redução do risco envolvido nas operações de compra e venda ou de posições financeiras, permitindo flexibilidade no planejamento e facilitando financiamentos.

Importadores, fundos de previdência privada e seguradoras, assim como titulares de carteiras de investimento, têm interesse na defesa das posições contra risco da volatilidade de câmbio, juros e valores mobiliários (índices).

Desta modo, idéia de hedge - ou contrato de hedging, como preferem alguns - é garantir um contrato de venda e compra, ou opção de venda ou compra ou mútuo, ou outra posição financeira, pela celebração de outro contrato. Denominado o contrato a ser efetivamente cumprido pela entrega da coisa (ou a opção de compra e venda) de contrato principal, celebra-se, na bolsa de futuros, o contrato de hedge, que tem outro contrato, ou algum ativo ou passivo. Entretanto, consoante muito apropriadamente assinala Raquel Stzajn, como não se sabe quem está em busca de garantia ou defesa e quem está simplesmente especulando com a flutuação de preços, dizer-se que todo contrato a futuro é contrato de hedge pode sofrer as mesmas críticas que Vivante fez, em 1882, quando perguntava por que não-comerciantes deveriam ser submetidos às regras deduzidas por e para os comerciantes (*ib idem*, p. 193).

Waldírio Bulgarelli (in "Contratos Mercantis". São Paulo: Ed. Atlas, 1997, p. 269), ao dissertar sobre as operações de hedge, afirma que as mesmas constituem operações de cobertura contra riscos das variações e oscilações de preços. Como tal, esse tipo de operação, segundo o autor, visa a proteger o investidor contra as abruptas oscilações que podem ocorrer no âmbito de suas atividades comerciais.

Similares são as conclusões de Roberto Quiroga Mosquera em seu "Tributação no mercado financeiro e de capitais" (São Paulo: Ed. Dialética, 1999, 2ª ed., p. 231) sobre o conceito de hedge:

> "Considera-se operação de hedge as operações destinadas, exclusivamente, à proteção contra riscos inerentes às oscilações de preços ou de taxas, quando o objeto do contrato negociado estiver relacionado com as atividades operacionais da pessoa jurídica, ou, ainda, quando se destinar à proteção de direitos ou obrigações da pessoa jurídica (artigo 77, § 1º, da Lei nº 8981/95)".

Neste diapasão, confira-se, ainda, o conceito do verbete "hedge de valor", na lição de Maria Helena Diniz (ob. cit.):

> "HEDGE DE VALOR. Direito internacional privado. Espécie de venda a termo responsável pelo aumento de valor das obrigações do contratante, em que a moeda é o bem objeto do negócio. Tal procedimento visa neutralizar os efeitos da desvalorização. No caso de uma moeda, o real por exemplo, observa-se que sofre variação frente a outras, em virtude da oscilação do câmbio, causando, em alguns casos de contratos internacionais firmados em moeda estrangeira, aumento de valor das obrigações, uma vez que a moeda real pode desvalorizar-se rapidamente frente a outras moedas fortes. Pode-se apontar como uma espécie de venda a termo, o hedge cambial, no qual o vendedor oferece 'x' reais, equivalentes ao valor de suas obrigações em moeda 'y', em troca de receber, no futuro, 'x' reais equivalentes à mesma quantidade de moeda 'y', que poderia adquirir à época do contrato com a quantia de 'x' reais que possuía."

2.4 A incidência do IRF sobre o rendimento obtido nas operações de swap para fins de cobertura (HEDGE): análise da lagalidade

Como visto, as operações de swap – sejam de moedas, de taxas de juros ou, ainda, de outros ativos financeiros, incluindo-se aí as commodities – realizadas no mercado de capitais brasileiro entre as instituições financeiras e seus clientes, têm por finalidade permitir aos seus participantes uma gestão financeira mais eficaz por intermédio da realização de proteção contra riscos de transformação de seus ativos e passivos, sujeitos a variação monetária (futura) de natureza diversa.

Destarte, a operação de swap caracteriza-se como o negócio jurídico por meio do qual as partes assumem a obrigação recíproca de realizar, em certa data no futuro, a troca de ativos financeiros de natureza diversa, de que são titulares na data da celebração do contrato, com a finalidade precípua de proteção em face de suas obrigações vincendas. Contudo, como assevera Roberto Quiroga Mosquera (ob. cit., p.188), "isto não quer dizer que não existam operações de swap estritamente especulativas".

Note-se que a liquidação da obrigação principal constituída no contrato de swap, qual seja, a troca entre as partes de créditos/ativos financeiros, ao término do período de vigência do contrato, efetiva-se pela compensação de seus valores e, em seguida, pelo pagamento da diferença apurada em favor de uma das partes. Portanto, o pagamento para uma das partes da diferença apurada em seu favor, ao final da troca realizada, é o objetivo último do contrato de swap, já que essa diferença corresponde, normalmente, ao próprio valor de proteção que era buscado pelas partes à época da celebração do contrato.

Determinar se tal diferença paga em favor de uma das partes contratantes - em sede de operação de swap - pode ser efetivamente considerado como "rendimento" para fins de incidência do IR, mesmo em se cuidando de operação que objetiva cobertura ou proteção (hedge) é, em última análise, o escopo deste estudo.

Com efeito, o ordenamento jurídico prevê expressamente tal hipótese de incidência, mesmo em se cuidando de operação de cobertura, conforme prevê o artigo 5º, da Lei nº 9.779/99, dispositivo legal em favor do qual milita inegavelmente a presunção de constitucionalidade.

Noutro giro, é crescente o número de empresas que realizam contratos de swap para fins de cobertura (hedge) com o fito de, ao menos em tese, se proteger da variação cambial e, por conseguinte, adimplirem obrigações concernentes a contratos de empréstimo contraídos no mercado externo. Aprofundando-se o tema, sustentam tais pessoas jurídicas que nos casos em que, na realização do contrato de swap, contabiliza-se saldo positivo em seu favor quando do termo avençado para o cumprimento do contrato de mútuo firmado – não se olvidando que ambos os contratos estão atrelados no que concerne às datas de vencimento - não haveria que se falar, aí, em "rendimento" para fins de incidência de IR, posto que o ganho percebido por tais empresas com a operação de cobertura, resultante da valorização da moeda estrangeira frente ao real, será neutralizado pelo aumento de sua dívida, contraída no exterior, que também está atrelada àquela moeda, e, por conseguinte, variou para maior, em reais. Com base nesta argumentação, recorrem ao Poder Judiciário, impetrando mandados de segurança com vistas a obter provimento judicial que impeça a incidência na fonte do imposto sobre a renda.

Consigne-se que essas operações de cobertura consistem, em regra, na troca, pelas empresas, de rendimentos de aplicações financeiras de renda fixa, lastreadas em Certificados de Depósitos Interbancários (CDI), pelos rendimentos de aplicações da instituição financeira com a qual o contrato de swap é celebrado; aplicações estas que estão lastreadas na mesma moeda em que foi contraído o mútuo no mercado exterior. Noutras palavras, para ter a certeza de estar apta a quitar suas obrigações em dólar, sem o risco de ser afetada por eventual desvalorização cambial do real frente à moeda americana, a empresa busca proteção celebrando contrato de *cobertura*, trocando os rendimentos de suas aplicações de renda fixa, em reais, pelos rendimentos de operações implementadas pela instituição financeira, atrelados ao dólar. Dessa maneira, ainda que o real venha a sofrer desvalorização mais significativa ante à moeda estrangeira, a pessoa jurídica terá ao final recursos suficientes para honrar o empréstimo que contraíra em dólar.

Analisemos, então, o disciplinamento legal da matéria, com vistas a uma exposição mais detalhada da questão. Vejamos.

Como é de comum sabença, nos termos do artigo 153, inciso III, da Constituição da República de 1988, compete à União Federal instituir imposto sobre

a renda e proventos de qualquer natureza. Por seu turno, o artigo 43 do Código Tributário Nacional estabelece que o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de: a) renda, entendida como o produto do capital, do trabalho ou a combinação de ambos; b) proventos de qualquer natureza, entendidos como os acréscimos patrimoniais não compreendidos na letra "a".

Numa digressão acerca da legislação específica que disciplina a matéria, temos que o artigo 74 da Lei nº 8.981, de 20/01/1995, estabelecia que:

> "Art. 74. Ficam sujeitos à incidência do Imposto de Renda na fonte à alíquota de dez por cento, os rendimentos auferidos em operações de swap. *(OBS.: tal alíquota foi majorada para 20% pelo artigo 36 da Lei nº 9.532, de 10/12/1997)*
>
> § 1º A base de cálculo do imposto das operações de que trata este artigo será o resultado positivo auferido na liquidação do contrato de swap.
>
> § 2º O imposto será retido pela pessoa jurídica que efetuar o pagamento do rendimento, na data da liquidação do respectivo contrato.
>
> ....."

O artigo 76 desse mesmo diploma legal, com a redação dada pela Lei nº 9.065, de 20/06/1995, estabelecia que:

> "Art. 76. O Imposto de Renda retido na fonte sobre os rendimentos de aplicações financeiras de renda fixa ou pago sobre os ganhos líquidos mensais será:
>
> I - deduzido do apurado no encerramento do período ou na data da extinção, no caso de pessoa jurídica submetida ao regime de tributação com base no lucro real;
>
> .....
>
> § 2º Os rendimentos de aplicações financeiras de renda fixa e de renda variável e os ganhos líquidos produzidos a partir de 1º de janeiro de 1995 integrarão o lucro real.
>
> ....."

Ainda no que atine à Lei nº 8.981/95, o artigo 77, originalmente, excluía do regime de tributação das operações financeiras os rendimentos de operações de cobertura, as quais assim definiu em seu parágrafo 1º:

> "Art. 77. O regime de tributação previsto neste capítulo ***não se aplica aos rendimentos*** ou ganhos líquidos:

> V - ***em operações de cobertura (hedge)*** realizadas em bolsa de valores, de mercadoria e de futuros ou no mercado de balcão.
>
> § 1º Para efeito do disposto no inciso V, consideram-se de cobertura (hedge) as operações destinadas, exclusivamente, à proteção contra riscos inerentes às oscilações de preço ou de taxas, quando o objeto do contrato negociado:
>
> a) estiver relacionado com as atividades operacionais da pessoa jurídica;
>
> b) destinar-se à proteção de direitos ou obrigações da pessoa jurídica.
>
> § 3º Os rendimentos e ganhos líquidos de que trata este artigo deverão compor a base de cálculo prevista nos arts. 28 ou 29 e o lucro real." (grifos nossos)

Em suma, as operações de swap destinadas à proteção (hedge) contra as oscilações de preço ou de taxas (como a taxa de câmbio, por exemplo), que pudessem pôr em risco a liquidação de obrigações da pessoa jurídica, estavam expressamente excluídas do regime de tributação na fonte das aplicações financeiras, seja de renda fixa, seja de renda variável; os resultados dessas operações apenas integrariam o lucro real, base de cálculo do imposto de renda da pessoa jurídica.

Tal determinação mostrava-se lógica a justa, ao argumento das empresas que realizavam as referidas operações de cobertura, já que a obrigação a ser liquidada e a respectiva operação de hedge formariam, em tese, um binômio indissociável, excluída qualquer possibilidade de acréscimo patrimonial, posto que a valoração da operação de cobertura seria sempre neutralizada pela valoração da obrigação acobertada, e, exatamente por tal razão, tais valorações seriam computadas apenas na apuração do lucro real, não aumentando ou diminuindo o mesmo. Ou seja, no confronto entre a obrigação acobertada e a operação de cobertura, não haveria ganho nem perda para a pessoa jurídica; logo, não haveria aí acréscimo patrimonial, e, por conseguinte, fato gerador do imposto sobre a renda.

Com efeito, se a taxa de câmbio aumentasse demasiadamente, esse fato acarretaria para a pessoa jurídica uma despesa extra (sua dívida, em moeda estrangeira, apesar de nominalmente manter-se a mesma, restaria maior em reais). Por outro lado, tendo sido realizada uma operação de cobertura, à empresa caberia também uma receita extra da mesma magnitude diante da variação cambial, que geraria um resultado positivo no âmbito do contrato de swap. E o resultado líquido desse conjunto, desse binômio, seria zero. Desta maneira, não haveria nenhuma renda, nenhum acréscimo patrimonial, a tributar. O lucro real da empresa não seria afetado por esse binômio; dele não se originando qualquer débito a título de imposto sobre a renda.

Ocorre que o artigo 5º da Medida Provisória nº 1.788/99 – posteriormente convertida na Lei nº 9.779/99 - determinou que o IR – Fonte passasse a incidir, à

alíquota de 20% (vinte por cento), sobre os rendimentos até mesmo de operações de cobertura, realizadas através de swaps ou por outras formas quaisquer, nos mercados derivativos, como se pode depreender do referido dispositivo abaixo transcrito:

> "Art. 5º Os rendimentos auferidos em qualquer aplicação ou operação financeira de renda fixa ou de renda variável sujeitam-se à incidência do imposto de renda na fonte, mesmo no caso das operações de cobertura (**hedge**), realizadas por meio de operações de **swap** e outras, nos mercados de derivativos."

Por conseguinte, tal dispositivo, sob a ótica das empresas contribuintes do IRF, estaria, em última análise, determinando a incidência do Imposto de Renda sobre acréscimo de patrimônio fictício, inexistente. E isto seria corroborado, inclusive, pela própria legislação (artigo 77 da Lei nº 8.981/98, retrotranscrito), que estaria a reconhecer que na operação em espeque não há renda porque se cuida de operação estritamente de cobertura, o que ofenderia o artigo 43, incisos I e II, do Código Tributário Nacional, e, em últma análise, o próprio artigo 153, inciso III, da Constituição da República.

No sentido da ilegalidade da exação em comento, sustenta-se, ainda, que aceitar a incidência do IRF sobre os rendimentos das operações de cobertura seria admitir a instituição de verdadeiro empréstimo compulsório, uma vez que nenhuma renda, nenhum acréscimo patrimonial adviria do binômio dívida/cobertura; logo, nada haveria a pagar, quanto a tal binômio, no regime de tributação do lucro real. Assim é que, considerando que a retenção de fonte é mera antecipação do IR devido sobre o lucro real, e que, inexistindo acréscimo patrimonial, não há IR a pagar - o que, por si só, deixaria de justificar a sua antecipação - forçoso seria concluir que a cobrança do IRF na hipótese teria como consectário lógico a posterior restituição do que fora indevidamente percebido pelo Fisco, caracterizando-se modalidade diversa de tributo, qual seja o empréstimo compulsório. Todavia, como empréstimo compulsório, a exação não poderia ter sido instituída por lei ordinária, o que constituiria, em tese, flagrante ofensa ao artigo 148 da CR/88, que exige para tanto espécie legislativa diversa, ou seja, lei complementar.

Acolhendo os argumentos acima expostos, é de destacar-se a decisão proferida pela Egrégia Quarta Turma do Tribunal Regional Federal da 2ª Região, no julgamento da Apelação em Mandado de Segurança nº 2000.02.01.034424-6:

> "TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA NA FONTE. OPERAÇÕES DE 'HEDGE'. ILEGALIDADE DO ART. 5º DA LEI nº 9.779, DE 19/01/99 EM FACE DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL, ART. 43, INCISOS I E II. INOCORRÊNCIA DE ACRÉSCIMO PATRIMONIAL, DEFLUINDO A INEXISTÊNCIA DE FATO GERADOR DE IMPOSTO. CONCESSÃO DE ORDEM. APELO PROVIDO.

> 1. Consiste a operação de 'hedge' (cobertura) em uma troca da remuneração de determinado ativo com a remuneração de determinada obrigação, com a finalidade de se proteger da variação do valor dessa obrigação, garantindo sua pronta liquidação. A própria definição legal (Lei nº 8.981/95, art. 77, inciso V) assume que tais operações destinam-se, exclusivamente, à proteção contra riscos inerentes às oscilações de preço ou de taxas.
>
> 2. Não representando, pois, a liquidação de operação de cobertura ('hedge') qualquer acréscimo patrimonial, não se constitui fato gerador do imposto de renda, pelo que se ofende o Código Tributário Nacional sua exigência, nos termos do art. 5º da Lei nº 9.779/99.
>
> 3. Apelo provido. Segurança concedida."
>
> (D. J., Seção II, de 16/11/2000)

Conteúdo similar teve a decisão proferida pela mesma 4ª Turma do TRF da 2ª Região, no julgamento do Agravo de Instrumento nº 2001.02.01.018969-5:

> "PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AGRAVO DE INSTRUMENTO ATACANDO LIMINAR EM MANDADO DE SEGURANÇA. OPERAÇÃO DE HEDGE. IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE. IMPOSSIBILIDADE.
>
> I – A jurisprudência desta E. Corte orienta-se no sentido de considerar que, nas operações de hedge, não ocorre acréscimo patrimonial que caracterize o fato gerador do imposto de renda com retenção na fonte;
>
> II – Reconhece-se natureza indenizatória a esse tipo de operação, com vistas a cobrir eventuais prejuízos patrimoniais decorrentes de variações dos índices de mercado;
>
> III – Caso houvesse retenção do imposto de renda na fonte, estar-se-ia admitindo sua incidência sobre o próprio patrimônio, levando, logicamente, a uma futura devolução após o acerto de contas realizado pela entrega da declaração de renda;
>
> IV – Presença do *fumus boni iuris* e do *periculum in mora*;
>
> V – Recurso desprovido."
>
> (Diário de Justiça, Seção II, de 30.08.2002)

Com base em raciocínio similar acerca da questão, assim decidiu a Egrégia 5ª Turma do Colendo TRF da 2ª Região, no julgamento do Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 99.02.14428-4:

"TRIBUTÁRIO – OPERAÇÃO DE HEDGE – LEI 8.981/95 – IMPOSTO DE RENDA – LEI 9.779/99 – FUMUS BONI IURIS – PERICULUM IN MORA

I – Presente o *fumus boni iuris*, pois a operação de hedge é insuscetível de produzir acréscimo patrimonial a configurar o fato gerador do imposto de renda;

II – Quando a Lei nº 9.779/99, em seu art. 5º, determinou a incidência do imposto de renda na fonte, mesmo no caso das operações de cobertura (hedge), realizadas por meio de operações de swap, tributou o próprio patrimônio da Agravante, ora Agravada, o que, na verdade, configura verdadeiro empréstimo compulsório. Nos termos do art. 148, da CR/88, a instituição de empréstimo compulsório só pode se dar por lei complementar, sendo a Lei nº 9.779/99 mera lei ordinária;

III – Presente o *periculum in mora*, pois, se não fosse atribuído o efeito suspensivo ativo pleiteado, haveria o recolhimento do tributo pelas instituições financeiras, o que ensejaria a perda do objeto do mandado de segurança impetrado pela Agravante, ora Agravada. Aliado a este fato, submeter o contribuinte ao caminho da restituição do indébito tributário é sujeitá-lo a um caminho mais penoso, já que ficaria sujeito ao sistema dos precatórios judiciais;

IV – Nega-se provimento ao agravo regimental."

(D. J., Seção II, de 11.04.2000)

Contudo, a despeito do brilhantismo dos entendimentos jurisprudenciais susomencionados, *data maxima venia*, não nos parece correta a tese da ilegalidade da exação tributária em comento, à luz dos argumentos a seguir expendidos.

É inconteste que a fonte da obrigação tributária é a lei, sendo certo que o surgimento da obrigação tributária ocorre com o fato gerador, situação descrita em lei como necessária e suficiente a sua ocorrência, como preceitua o artigo 114 do Código Tributário Nacional. Os fatos geradores específicos do imposto de renda são as várias situações descritas nas leis ordinárias, como, por exemplo, os rendimentos auferidos nas diversas modalidades de aplicações financeiras. Destarte, uma vez ocorrido o fato previsto em lei, o tributo passa a ser devido, de acordo com a alíquota, base de cálculo e demais elementos ali descritos.

Lado outro, é cediço que a definição em gênero do imposto de renda é estabelecida no Código Tributário Nacional, lei complementar à Constituição da República. Ao legislador ordinário, quando da descrição das diversas espécies de fatos geradores do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, cabe inscrevê-las dentro do paradigma estabelecido no artigo 43 da Lei nº 5.172/66 (CTN).

É certo também que, de acordo com a melhor doutrina, há *fatos geradores simples*, que se constituem de circunstâncias materiais isoladas, usualmente tributadas em separado, pelo regime de fonte. Como exemplo de tributos com fatos geradores simples, destacam-se o Imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos e valores mobiliários – IOF – e o Imposto de Renda retido na Fonte – IRF. Além dos fatos geradores simples, os doutrinadores assinalam a existência dos assim denominados *fatos geradores complexivos*, que consistem em diversos fatos materiais sucessivos, geralmente tributados em conjunto, principalmente pelo regime de declaração de rendimentos, ainda que o recolhimento se dê antecipadamente. A título de exemplificação, pode-se mencionar o Imposto de renda devido anualmente pelas pessoas físicas ou jurídicas.

No caso dos fatos geradores simples do imposto de renda, a aquisição de disponibilidade econômica é encarada isoladamente; o momento da retenção do imposto é, em geral, o do pagamento, crédito, remessa, emprego ou entrega do rendimento. Já nos fatos geradores complexivos, ocorrem diversas aquisições de disponibilidades econômicas ou jurídicas, consideradas em conjunto, como um só fato gerador.

Dessarte, a aplicação financeira em swap constitui típica operação configuradora do fato gerador simples do imposto sobre a renda, visto que representa acréscimo patrimonial, obtido na troca de financiamentos em taxas diversas, sobre um montante principal. A parte que se beneficiar da menor valorização de sua obrigação terá a sua disposição a diferença entre as taxas acordadas, incidente sobre o principal.

Em assim sendo, o importante ao se analisar o presente tema é perceber que essa especulação financeira gera uma vantagem material, que representa disponibilidade de renda. A aplicação posterior da renda auferida, se em nova operação financeira ou para cobrir eventuais compromissos, não afasta a ocorrência do fato gerador do tributo, devendo-se salientar, inclusive, que, nos termos preceituados pelo artigo 118 do CTN, "a definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se os efeitos dos fatos efetivamente ocorridos".

Por outro lado, não se pode deixar de reconhecer que as Leis nºs 8.981/95 e 9.065/95 anteriormente previam a exclusão do rendimento obtido em swap para fins de hedge da tributação na fonte. Ocorre, contudo, que a exclusão do crédito tributário não implica inocorrência do fato gerador. A operação de swap, que constitui fato gerador do tipo simples, é completamente passível de sofrer imposição. Considerando-se que a exclusão poder ser instituída e suprimida por meio de lei, o fato é que, ao incluir as operações de swap que visam à cobertura entre as sujeitas ao recolhimento do imposto de renda retido na fonte, a Lei nº 9.779/99 nada mais fez do que suprimir uma hipótese de exclusão do crédito tributário, outrora instituída pelas Leis nºs 8.981/95 e 9.065/95. E tal imposição está em perfeita consonância com o Código Tributário Nacional (vide artigo 97, inciso VI).

Ademais, por força do artigo 76 da Lei nº 8.981/95, com redação dada pela Lei nº 9.065/95, esse imposto será deduzido do apurado no encerramento do período. Determina o citado artigo:

> "Art. 76. O imposto sobre a Renda retido na Fonte sobre os rendimentos de aplicações financeiras de renda fixa e de renda variável será:
>
> I – deduzido do apurado no encerramento do período, no caso de pessoa jurídica submetida ao regime de tributação pelo lucro real;
>
> ....."

Neste contexto, relevante é o conteúdo da Exposição de Motivos anexa ao Projeto de Medida Provisória, apresentada pelo Ministro da Fazenda ao Presidente da República, que implementou a alteração legislativa ora guerreada pelos contribuintes. Da sua leitura, percebe-se que, devido a razões de política fiscal e em observância aos princípios constitucionais da isonomia e da generalidade, é que foram efetivamente propostas as alterações das normas concernentes à tributação dos Fundos de Investimento Imobiliário e dos rendimentos auferidos em aplicação ou operação financeira de renda fixa ou variável visando a evitar o adiamento do pagamento do imposto sobre os ganhos daí decorrentes. Confira-se, destarte, o item 8 da citada Exposição de Motivos:

> 8. As novas normas têm por objetivo evitar a postergação do pagamento do imposto sobre os ganhos e rendimentos auferidos pelos referidos fundos, tendo em vista a previsão de distribuição de lucros e a consequente incidência do imposto de renda na fonte. O artigo 5° trata da incidência do imposto de renda na fonte sobre os rendimentos auferidos em aplicações ou operações financeiras de renda fixa ou variável, incluindo, nessa forma de tributação, as de hedge, realizadas por meio de swap como forma de equalização com as demais operações realizadas no mercado financeiro, mantida, no entanto, a possibilidade de se reconhecer, integralmente nos balanços da empresa, eventuais perdas incorridas nessas operações.

Do exposto, resta evidente que o legislador ordinário, ao editar a Lei nº 9.779/99, simplesmente passou a tributar na fonte renda antes expressamente excluída, por opção do próprio legislador, da incidência do imposto sobre a renda na Fonte, calcado estritamente em diretrizes da política fiscal.

Todavia, cabe, para um maior esclarecimento da questão em análise, traçar um paralelo entre a situação atual e a anterior à vigência da Lei nº 9.779/99, quando então vigia o regime da Lei nº 8.981/95, art. 77, inciso V.

Ora, antes da alteração legislativa, o imposto de renda incidente sobre as operações de *hedge* não era retido na fonte, por expressa exclusão temporal. Não

obstante diverso o regime de tributação, as operações de cobertura não estavam excluídas, por este art. 77, inciso V, do pagamento do imposto de renda. Eram, portanto, passíveis de tributação.

Noutros termos. O imposto de renda era devido nas operações de hedge mesmo na vigência da Lei nº 8.981/95; apenas o seu pagamento encontrava-se diferido para a declaração de ajuste, ocasião em que é realizado o balanço final da empresa e apurado o total do imposto de renda a pagar, após a dedução dos prejuízos.

Pelo regime atual da Lei nº 9.779/99, a diferença é que o imposto de renda é retido *na fonte*, ao contrário do que ocorria antes, quando, repita-se, o pagamento era feito na declaração de ajuste final. Isso, sempre, nas hipóteses de lucro, porquanto em havendo prejuízo, o imposto de renda não é devido, por óbvio.

Ocorre que mesmo em sendo, atualmente, o IR retido na fonte, tal retenção não significa que a pessoa jurídica irá pagar em definitivo o tributo retido, uma vez que este poderá ser deduzido do total do imposto de renda devido afinal apurado.

Neste sentido, elucidativo é o seguinte trecho da sentença proferida nos autos do Mandado de Segurança nº 99.009274-2, ajuizado perante a 19ª Vara Federal da Seção Judiciária do Rio de Janeiro:

> "É verdade que, anteriormente à vigência da Medida Provisória nº 1788/98, convertida na Lei nº 9779/99, possivelmente a impetrante obteria a dispensa do recolhimento do IRF, bastando para tanto que, quando da contratação inicial do "swap" fosse entregue à instituição responsável pela retenção do imposto na fonte, declaração de que a operação destinava-se à cobertura ("hedge") e preenchia os requisitos para tanto, conforme determinava a Instrução Normativa nº 64. Aliás, foi o enorme volume de declarações nesse sentido, constatando que praticamente todas as operações de "swap" de pessoas jurídicas tinham objetivo de "hedge", que ensejou revogação da dispensa do recolhimento na fonte, mas os valores recolhidos poderão, de qualquer sorte, ser computados quando da apuração do lucro real da pessoa jurídica."

Cerrando fileira em favor da legalidade da incidência do IRF nas operações de cobertura também se posiciona Quiroga Mosquera, doutrinador que abordou com profundidade o tema e que, atento às deturpações do mercado financeiro, identificou a possibilidade de existência de operações de *swap* estritamente especulativas (ob. cit., São Paulo: Dialética, 1988, p.188).

Sobre o tema, esclarece o renomado autor que a liquidação da obrigação principal constituída no contrato de *swap*, qual seja, a troca entre as partes de créditos/ativos financeiros, ao término do período de vigência do contrato, efetiva-se pela compensação de seus valores e, em seguida, pelo pagamento da diferença apurada em favor de uma das

partes (idem, pp. 189-190). Portanto, a base de cálculo do tributo será o resultado positivo auferido na liquidação do contrato de *swap*.

Dessarte, o imposto de renda na fonte – IRF - sempre incidirá sobre a remuneração auferida nas operações de *swap*, não havendo que se excepcionar aquelas do tipo cobertura (hedge) apenas pelo fato de que não houve acréscimo na moeda estrangeira, visto que o contrato de cobertura (hedge) não modifica o empréstimo pactuado (em dólares, euro, iene, etc.) que se está visando proteger.

Outrossim, essencial observar que, quando da liquidação do contrato de cobertura (hedge), não há diferença no *quantum* da moeda estrangeira simplesmente pelo fato de que não se está repactuando a dívida em dólar que se pretende proteger, mas sim negociando um valor em moeda nacional equivalente ao objeto do contrato em moeda americana, de modo que a variação cambial no Brasil não venha a afetar o compromisso assumido no estrangeiro. Deste modo, o que se está tributando é a diferença a maior resultante da variação em moeda nacional, porquanto o montante objeto do contrato de cobertura (hedge) é a quantia em reais negociada, e não a importância em moeda estrangeira, esta última objeto do outro contrato entre partes diversas, que pela natureza da operação de cobertura (hedge) deverá estar atrelada a esta modalidade de operação de swap. *A contrario sensu*, na hipótese de ter o contratante sofrido prejuízo em moeda nacional, a despeito de estar recebendo a mesma quantidade em moeda americana, não haverá diferença a ser tributada, pois nesta hipótese não gerou a operação acréscimo patrimonial, mas sim prejuízo que poderá ser descontado do imposto de renda devido pela pessoa jurídica.

Conclusão: o fato de a norma anterior não haver estabelecido, de imediato, o imposto de renda na fonte nos contratos de cobertura (hedge) não significa que o legislador não possa agora vir a tributar tais contratos na fonte, visto que a modificação do regime de tributação não implica inocorrência do fato gerador e, ademais, em virtude do fato de a modificação do regime poder ser instituída ou modificada por meio de lei.

Finalmente, a nosso ver, não há sentido na argumentação de que a antecipação do imposto representa verdadeiro empréstimo compulsório. Com efeito, não se pode olvidar que o Imposto de Renda por Declaração é modalidade de imposto com fato gerador complexivo. O lucro com a operação especulativa de swap constitui rendimento que há de sofrer ajuste na declaração anual, quando da apuração do lucro real da empresa. E a jurisprudência pátria é abundante e pacífica no sentido da legitimidade das antecipações de imposto, como se pode vislumbrar da análise dos arestos a seguir transcritos:

RESP 38265/RJ; RECURSO ESPECIAL (93/0024231-8)

IMPOSTO DE RENDA – ANTECIPAÇÕES – DL 2354/87

O imposto de renda tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda (CTN, art. 43, I). No caso, esta disponibilidade é adquirida pela pessoa jurídica ao longo do exercício social e pode o fisco exigir o seu pagamento antecipado, a exemplo do que acontece com as retenções na fonte, no recebimento mensal de salários ou vencimentos. As antecipações do imposto de renda das pessoas jurídicas, previstas pelo decreto-lei nº 2354, de 24 de agosto de 1987, não ferem dispositivo do CTN.

RECURSO IMPROVIDO.

RESP 131192/SC; RECURSO ESPECIAL (97/0032339-0)

TRIBUTÁRIO – ANTECIPAÇÕES E DUODÉCIMOS – CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO DAS PESSOAS JURÍDICAS – POSSIBILIDADE.

I – A antecipação de contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas e o seu recolhimento em duodécimos, não é incompatível com o sistema tributário nacional.

II – RECURSO PROVIDO. PRECEDENTES DO STJ.

.....

Além disso, considerar que o imposto instituído no artigo 5º da Lei nº 9.779/99 representa empréstimo compulsório é inobservar a diferença entre as naturezas jurídicas dos tributos. O imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza não se confunde com o instituto do empréstimo compulsório. Aquele é, por definição legal, tributo que tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica (CTN, artigo 16), enquanto este – o empréstimo compulsório – tem os recursos provenientes de sua instituição "vinculados à despesa que fundamentou sua instituição" (CF, artigo 148, parágrafo único).

3 Conclusão

De todo o exposto neste breve estudo, parece-nos desarrazoada a tese da ilegalidade da incidência do Imposto de Renda retido na Fonte sobre as operações de cobertura, realizadas através de swaps ou por outras formas quaisquer, no âmbito do mercado de derivativos.

Sob nosso ponto de vista, a intenção do legislador ao editar a Lei nº 9.779/99 - determinando que o regime do Imposto de Renda na Fonte passaria a ser aplicado

inclusive sobre os rendimentos obtidos com as mencionadas operações de cobertura – foi principalmente o de evitar a utilização deste legítimo instrumento de proteção do empresariado nacional frente à instabilidade cambial como mais uma forma de especulação, a alavancar ainda mais os lucros dos que atuam no mercado financeiro sem efetivamente desenvolver atividades produtivas, de tal sorte que a exação tributária em comento apresenta-se legal e legítima, em plena harmonia com o ordenamento jurídico pátrio.

Referências

BARRETO, Paulo Ayres. *Imposto sobre a Renda e Preços de transferência*. São Paulo: Dialética, 2001.

BULGARELLI, Waldírio. *Contratos Mercantis*. São Paulo: Atlas, 1997.

CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 12ª ed.. São Paulo: Malheiros, 1999.

DINIZ, Maria Helena. *Dicionário Jurídico*. São Paulo: Saraiva, 1998.

FORTUNA, Eduardo. *Mercado Bancário*. Rio de Janeiro: Qualitymark, 2002.

GONÇALVES, José Artur Lima. *Imposto sobre a Renda – pressupostos constitucionais*. São Paulo: Malheiros, 1997.

MOSQUERA, Roberto Quiroga. *Renda e proventos de qualquer natureza*. São Paulo: Dialética, 1996.

MOSQUERA, Roberto Quiroga. *Tributação no mercado financeiro e de capitais*. 2ª ed.. São Paulo: Dialética, 1999.

SOUZA, Rubens Gomes de. *Pareceres 3 - Imposto de Renda*. São Paulo: Resenha Tributária, 1976.

SZTAJN, Raquel. *Futuros e Swaps – uma visão jurídica*. São Paulo: Cultural Paulista, 1999.

Formas de minimização do encargo tributário nas operações internacionais e planejamento tributário internacional[1]

Antônio de Moura Borges
Pós-Doutor em Direito por Georgetown University Law Center, Doutor em Direito pela Universidade de São Paulo, Mestre em Direito pela Southern Methodist University School of Law, Bacharel em Direito pela Universidade Federal de Pernambuco, Procurador da Fazenda Nacional, Professor na Universidade de Brasília e na Universidade Católica de Brasília.

Sumário: 1 – Noções introdutórias. 2 – Evasão tributária. 3 – Elisão tributária. 4 – Economia de tributo. 5 – Especificidades do planejamento tributário internacional. 6 – Conclusões.

1 Noções introdutórias

Os contribuintes devem organizar as suas atividades de modo a não pagarem mais do que devem a título de tributos. Trata-se do comportamento esperado e mesmo desejado por parte dos vários Estados da sociedade internacional em relação aos seus contribuintes. Por outro lado, tendo em vista a função social do tributo, constitui desrespeito à sociedade e às instituições do Estado a prática do ilícito tributário consistente em deixarem os contribuintes de pagar rigorosamente os tributos devidos.

Os contribuintes fazem ou podem fazer uso de diferentes medidas ou técnicas para reduzir e, em muitos casos, eliminar o encargo ou o recolhimento de tributos. No âmbito das relações de matiz estrangeiro, tais medidas ou técnicas são bem mais abundantes, não sendo possível divisá-las todas, considerando sobretudo a criatividade dos contribuintes e a grande mobilidade de renomados consultores e consultorias em matéria de tributação internacional. De qualquer forma, as práticas utilizadas pelos contribuintes para reduzir ou eliminar o encargo ou o recolhimento de tributos são lícitas umas e ilícitas outras, não havendo, obviamente, uniformidade, entre os vários Estados da sociedade internacional, quanto às práticas lícitas e às que são consideradas ilícitas.

[1] Trabalho produzido no âmbito de estudos de pós-doutoramento realizados em *Georgetown University Law Center*, com o apoio da CAPES, da UnB e do Ministério da Fazenda. Os conceitos emitidos são, todavia, de exclusiva responsabilidade do autor.

Ademais, em determinadas situações, quer devido à redação defeituosa de lei, quer em face da complexidade da situação fática, reveste-se de dificuldade a caracterização de prática como sendo lícita ou ilícita em determinado Estado.

Acresce a isso problema terminológico, que consiste em os termos que designam as várias formas de minimização tributária serem utilizados freqüentemente de modo impreciso ou com diferentes significados.

Com base, todavia, no uso verificado em associações, organismos e organizações internacionais e, bem assim, na literatura jurídica disponível nos Estados em que os estudos de Direito Tributário Internacional encontram-se em estágio mais avançado, tecer-se-ão, a seguir, comentários sobre as várias formas de minimização tributária nas operações internacionais para, logo após, examinar, nos seus contornos fundamentais, as especificidades do planejamento tributário internacional.

2 Evasão tributária

A evasão tributária internacional constitui, na realidade, evasão de tributo nacional em que se encontra presente algum elemento de estraneidade.[2] Trata-se de atividades ilícitas[3], muitas das quais tipificadas como crimes, normalmente se presente o dolo específico, a que se impõe a conseqüente sanção penal.[4]

Há diferentes enfoques no direito positivo dos vários Estados da sociedade internacional a respeito da evasão tributária. Conforme explicita Victor Uckmar, enfoque mais refinado e preciso é aquele segundo o qual a evasão constitui violação direta de lei, carecendo de importância por si só o conseqüente efeito financeiro sobre a receita.[5] Todavia, lembra ainda Victor Uckmar que o fato de deixar-se de realizar o pagamento sem evitar-se a instituição da obrigação tributária corresponde certamente à definição de evasão tributária de todos os sistemas jurídicos.[6]

[2] Em outros idiomas, a expressão "evasão tributária" ou "evasão fiscal" é designada da seguinte forma: em inglês, *tax evasion*; em alemão, *Steuerhinterziehung*; em francês, *fraude fiscale*; em italiano, *evasione tributaria* ou *evasione fiscale*; em espanhol, *evasión fiscal* ou *fraude fiscal*.

[3] MACHADO, Hugo de Brito, no seu *Curso de direito tributário*. 21 ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 420, distingue as noções de licitude e legalidade da seguinte forma: "Como a lei não descreve todos os comportamentos, até porque isto é impraticável, faz-se então a distinção entre licitude e legalidade. O campo da licitude é mais amplo. Abrange todas as situações, todos os comportamentos, estejam ou não previstos em lei. Lícito ou ilícito dizem respeito à ordem jurídica, ao direito objetivo geral. O campo da legalidade diz respeito apenas ao que está prescrito nas leis."

[4] Cf. THURONYI, Victor. *Comparative tax law*. The Hague (The Netherlands): Kluwer Law International, 2003, p. 154-155; JEFFERY, Ramon J. *The impact of state sovereignty on global trade and international taxation*. London (UK): Kluwer Law International, 1999, p. 4; Frans VANISTENDAEL, "Judicial interpretation and the role of anti-abuse provisions in tax law", in COOPER, Graeme (org.). *Tax avoidance and the rule of law*, p. 131; ROHATGI, Roy. *Basic international taxation*. The Hague (The Netherlands): Kluwer Law International, 2002, p. 341.

[5] "Tax evasion/ tax avoidance", General Report, *Cahier de droit fiscal international*, v. LXVIIIa, p. 20.

[6] Cf. id., ibid., p. 20-21.

Geralmente, entram no conceito de evasão tributária tanto os atos comissivos quanto os omissivos. Análise das diversas formas pelas quais a evasão se dá pode revestir-se de importância para a identificação do lugar onde ocorre, para efeito de aplicação das sanções penais, se cabíveis, considerando que há Estados que adotam o critério do lugar onde se efetua a ação ou a omissão, outros o critério do lugar onde ocorrem os efeitos, ou onde se verifica a ilegitimidade. O elemento subjetivo também desempenha papel de grande relevo nos vários sistemas jurídicos, pois os efeitos jurídicos de uma evasão intencional em geral diferem daqueles de uma evasão não intencional. Com efeito, ainda segundo Victor Uckmar, a falta de pagamento pode decorrer de comportamento premeditado do contribuinte ou responsável, mas a falta de cumprimento da lei pode também resultar de ignorância (desconhecimento da lei), erro (cálculo errôneo) ou negligência (falta de conservação dos registros), sendo que tal variedade de situações na maioria das vezes conduz a diferentes conseqüências jurídicas.[7]

Nas últimas décadas, maior atenção tem sido dada ao fenômeno da elisão tributária, em detrimento da evasão tributária, por ser considerada esta conceito já suficientemente estudado do ponto de vista jurídico.

Segundo Roy Rohatgi, alguns exemplos comuns de evasão tributária internacional incluem:

- Deixar uma pessoa que realiza atividades tributáveis de notificar às autoridades tributárias a respeito de sua presença ou de suas atividades no país;
- Deixar de informar o valor total da renda tributável;
- Pleitear dedução relativa a despesas não incorridas, ou que excedem o valor das incorridas mas não para o propósito especificado;
- Fazer reivindicação falsa de vantagens que não são devidas;
- Deixar de recolher o tributo propriamente devido;
- Sair de um país deixando tributos não pagos e sem a intenção de pagá-los;
- Omitir informações sobre itens ou fontes de renda tributável, lucros ou ganhos etc.[8]

3. Elisão tributária

O conceito de elisão tributária[9] é bem mais fluido e ambíguo que o de evasão tributária. A expressão tem sido utilizada com diferentes significados, de modo que

[7] Cf. id., ibid., p. 22.

[8] *Basic international taxation*, cit., p. 341.

[9] Em outros idiomas, a expressão "elisão tributária" ou "elisão fiscal" é designada da seguinte forma: em inglês, *tax avoidance*; em alemão, *Steuerumgehung* ou *Steuervermeidung*; em francês, *évasion fiscale*; em italiano, *elusione tributaria* ou *elusione fiscale*; em espanhol, *elusión fiscal*.

o seu verdadeiro sentido deve ser deduzido do contexto. De modo geral, significa o intuito de evitar o tributo, reduzir-lhe o valor, retardar-lhe o pagamento, por meio de práticas que o legislador tentou inserir no âmbito da legislação tributária, sendo que, por não ser infalível, possivelmente não tenha conseguido, devido a redação defeituosa da lei ou insuficiências análogas. Pode, portanto, a elisão tributária ser definida como meio de evitar a instituição, reduzir o valor ou retardar o surgimento de obrigação tributária, sem desrespeitar direta e frontalmente dispositivo normativo.

Em muitos países, faz-se a distinção entre elisão tributária aceitável e elisão tributária inaceitável. A elisão tributária aceitável é normalmente designada por minimização tributária, mitigação tributária ou economia de tributo. Nos dias de hoje, geralmente quando se utiliza a expressão "elisão tributária", quer-se referir à elisão tributária inaceitável, portanto, a que é obtida por meio de transações que são genuínas e legais na aparência, mas que envolvem desonestidade, subterfúgio, fingimento ou estruturas tributárias falsas, significando, assim, violação indireta da lei.[10] Conforme explicita Ray August, a "Elisão tributária envolve esforços realizados por indivíduos e empresas para se apropriarem de vantagens de lacunas nas leis ou, havendo alguma dúvida quanto à interpretação de uma lei, para se beneficiarem de tal dúvida.".[11]

Por vezes, como lembra Ramon J. Jeffery, não se afigura tarefa fácil distinguir situação de mitigação tributária de outra de elisão tributária. Se se trata de tarefa difícil em determinadas situações em contexto doméstico, quando determinada transação apresenta-se com dimensão internacional, a tarefa se torna ainda bem mais complexa, dado o envolvimento dos interesses jurídico-tributários de mais de um Estado. Com efeito, o que em certo Estado é considerado planejamento tributário aceitável, em outro pode não ser.[12]

Por outro lado, não são poucos os casos em que é também difícil distinguir uma situação de elisão tributária de uma de evasão tributária. A propósito do assunto, afirmam Brian J. Arnold e Michael J. McIntyre que, diante de certos tipos de planejamento tributário agressivo, a linha divisória entre a elisão e a evasão não é clara, e esta linha pode ser traçada diferentemente por diferentes governos.[13]

Muitíssimo numerosos são os meios de elisão tributária passíveis de utilização

[10] Cf. Roy ROHATGI, *Basic international taxation*, cit., p. 342; Victor THURONYI, *Comparative tax law*, cit., p. 156; Ramon J. JEFFERY, *The impact of state sovereignty on global trade and international taxation*, cit., p. 98; Victor UCKMAR, "Tax avoidance/tax evasion", General Report. *Cahiers de droit fiscal international*, cit., p. 23; AUGUST, Ray. *International business law: text, cases, and readings*. 4. ed. Upper Saddle River (NJ): Pearson/Prentice Hall, 2004, p. 743.

[11] *International business law*, cit., p.743. No original, o autor se expressa da seguinte forma: "Tax avoidance involves efforts by individuals and companies to take advantage of loopholes in the tax laws or, where doubt exists as to the interpretation of a tax law, to benefit from that doubt.".

[12] *The impact of state sovereignty on global trade and international taxation*, cit., p. 98-99.

[13] ARNOLD, Brian J. and MCINTYRE, Michael J. *International tax primer*. 2. ed. The Hague (The Netherlands): Kluwer Law International, 2002, p. 81.

em transações internacionais. Apenas para ilustrar a extensão das possibilidades de elisão tributária internacional, Brian J. Arnold e Michael J. McIntyre citam os seguintes exemplos:

• Um contribuinte pode transferir a sua residência de um país para outro onde a tributação seja inferior ou onde, no seu caso, não haja tributação;

• Um contribuinte pode transferir rendimentos de fonte doméstica para uma entidade estrangeira controlada, estabelecida em paraíso fiscal;

·Um contribuinte pode instituir subsidiária em paraíso fiscal a fim de obter rendimentos de fonte estrangeira, ou receber dividendos ou outras distribuições de subsidiárias em outros países estrangeiros;

·Se existirem tratados internacionais vantajosos, um contribuinte pode transferir dividendos por meio de subsidiárias estabelecidas em outros países a fim de reduzir os tributos retidos na fonte sobre dividendos.[14]

4 Economia de tributo

Economia de tributo, e bem assim mitigação e minimização tributária[15] são termos que vêm-se impondo para significar a eliminação ou a redução do montante do tributo a ser pago por meio do movimento (ou não movimento) de pessoas, transações ou fundos, ou de outras atividades perfeitamente legais. A linha divisória normalmente utilizada para distinguir a economia de tributo da elisão tributária é a intenção do legislador. Enquanto as práticas concernentes à economia de tributo são as que foram perfeita e claramente desejadas pelo legislador, as práticas elisivas são aquelas que não foram pretendidas pelo legislador, ou não poderiam ter sido, caso o assunto lhe tivesse sido apresentado.[16]

Portanto, na economia de tributo, a redução ou a eliminação do tributo ocorre com a opção do contribuinte em beneficiar-se de vantagens que lhe são conferidas por lei ou com a realização de práticas consideradas legalmente irrelevantes para fins de tributação, embora possam ser questionadas sob o ponto de vista da eficiência econômica ou da justiça tributária.

Exemplos extremos de economia de tributo são apresentados por alguns autores, como a redução ou eliminação do consumo de produtos sujeitos a tributação mais elevada, tais como fumo e bebidas alcoólicas, a não obtenção de determinados tipos de rendimentos, ou a redução deliberada do ritmo de trabalho a fim de evitar

[14] Ibid., p. 81.

[15] Em outros idiomas, tais expressões são designadas da seguinte forma: em inglês, *tax saving*, *tax minimization* ou *tax mitigation*; em alemão, *Steuerersparnis*; em francês, *épargne fiscale*; em espanhol, *ahorro de impuestos*.

[16] Cf. Roy ROHATGI, *Basic international taxation*, cit., p. 342; Victor UCKMAR, "Tax avoidance/tax evasion", General Report. *Cahiers de droit fiscal international*, cit., p. 20.

a obtenção de rendimento mais elevado que seria em grande parte absorvido pela tributação.[17]

5 Especificidades do planejamento tributário internacional

Considerando que os tributos representam importante fatia do resultado de atividades humanas com repercursão econômica, principalmente com o advento da globalização, o planejamento tributário internacional passou a ser objeto de especial atenção. Com efeito, se, por um lado, os Estados devem estabelecer sistema tributário justo e socialmente aceitável, por outro, cabe aos contribuintes organizar as suas atividades de modo a não terem que pagar a título de tributos mais do que o esperado e rigorosamente devido.

É no mínimo sensato, portanto, que, dentro da lei, os contribuintes organizem as suas atividades empresariais e pessoais de modo a atraírem a menor incidência de tributos possível. Agir de modo diferente, especialmente em se tratando de atividades que envolvem somas vultuosas, pode afetar desnecessária e consideravelmente o poder de compra e a acumulação de riquezas por parte das pessoas físicas e, relativamente às empresas, pode reduzir-lhes os lucros para distribuição ou reinvestimento, ou até mesmo comprometer-lhe a competitividade.

Assim é que, para a concretização de atividades com objetivos empresariais, pessoais ou outros, além dos fatores não tributários, o aspecto tributário deve ser examinado com cautela, a fim de se decidir sobre se a atividade é realmente viável, devendo ser realizada e, em o sendo, quando, como e com quem deve ser conduzida.

Heleno Tôrres afirma, acertadamente, que "Como 'produto', o planejamento tributário corresponde à orientação que é dada à conduta humana na constituição dos atos jurídicos, a partir do plano elaborado para otimizar os custos com as obrigações tributárias, pela identificação e organização das melhores e mais econômicas alternativas de formação dos negócios jurídicos permitidos pela legislação, reduzindo as possibilidades de conflitos com o Fisco."[18] Realmente, a finalidade do plano tributário é especificar os meios e os atos jurídicos adequados para o atendimento dos objetivos empresariais e pessoais com o menor custo possível em termos de obrigações tributárias principais e acessórias, e com o menor risco possível. Plano tributário ousado, que promova ganho tributário de curto prazo mas que sujeita o contribuinte a penoso e dispendioso litígio, não é recomendável.

[17] Cf. Roy ROHATGI, *Basic international taxation*, cit., p. 342; Victor UCKMAR, "Tax avoidance/tax evasion", General Report, *Cahiers de droit fiscal international*, cit., p. 20; Frans VANISTENDAEL, "Judicial interpretation and the role of anti-abuse provisions in tax law", in COOPER, Graeme (org.), *Tax avoidance and the rule of law*, p. 131.

[18] TÔRRES, Heleno. *Direito tributário internacional: planejamento tributário e operações transnacionais*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 43-44.

Na essência, o planejamento tributário internacional não difere do planejamento tributário interno, embora o primeiro seja considerado bem mais complexo, por envolver as especificidades dos sistemas tributários de mais de um Estado. Ao se engajarem em transações internacionais, contribuintes têm aumentado o risco de se sujeitarem a níveis de tributação mais elevados, podendo ser excessivos, dada a grande possibilidade de determinados rendimentos serem abrangidos pelo âmbito da incidência tributária em dois ou mais Estados. Em razão disso, mais do que os consultores de tributação interna, os consultores em matéria de tributação internacional despendem considerável esforço no denominado "planejamento tributário defensivo"[19], que tem por objetivo evitar que o contribuinte venha a pagar, para quitar as obrigações tributárias, quantias superiores às razoavelmente esperadas e efetivamente devidas.

Por outro lado, o "planejamento tributário ofensivo", por vezes "agressivo" - em que as considerações de natureza tributária constituem a principal motivação para a realização de determinadas transações, ficando apenas em segundo plano os aspectos diretos dos negócios em si - tem constituído parcela significativa do trabalho de algumas grandes firmas de advogados e de contadores, a que os governos de vários Estados têm respondido com a elaboração de cada vez mais complexa legislação antielisiva e com o aperfeiçoamento da administração tributária.[20]

Planejamento tributário internacional aceitável e recomendável é aquele que não implica ou sugere o uso de esquemas de evasão ou de elisão tributária inaceitável, não dependendo de lacunas legais que podem vir a ser barradas por meio de leis ou de decisões judiciais por vezes com efeitos retroativos, mas, ao contrário, baseia-se na interpretação adequada das leis e na jurisprudência consolidada, levando sempre em consideração, nos Estados envolvidos, os métodos de solução da dupla tributação internacional, as isenções e demais incentivos tributários destinados a rendimentos ou investimentos externos, dispositivos de tratados internacionais sobre matéria tributária e medidas antielisivas.

Verifica-se, pois, que, constituindo o planejamento tributário internacional esforço tendente a eliminar, reduzir ou diferir o encargo tributário nas operações internacionais, considerados os custos das transações, as estruturas de administração e os riscos dos negócios, é bem mais complexo, comparado ao planejamento tributário interno, mas ao mesmo tempo mais flexível e bem mais rico em oportunidades. Oportunidades de planejamento tributário exitoso podem existir nos três níveis de impacto tributário nas transações internacionais. No Estado da fonte, em relação aos tributos que incidem sobre os rendimentos auferidos por meio de subsidiárias, filiais ou outras entidades no exterior, e aos imposos retidos na fonte em razão dos pagamentos por elas efetuados; no Estado intermediário, se usado,

[19] Cf. Brian J. ARNOLD e Michael J. MCENTYRE, *International tax primer*, cit. p. 7.

[20] Cf. id., ibid., p. 7, e Dennis CAMPBELL, no prefácio à obra por ele coordenada, *International tax planning*. The Hague: Kluwer, 1995, p. XIX.

relativamente aos tributos que incidem sobre os rendimentos de fonte estrangeira e sobre as remessas feitas para o Estado da residência; no Estado da residência, por seu turno, no que concerne aos tributos que incidem sobre os rendimentos e capitais recebidos, por vezes ainda que não recebidos, oriundos de entidades em outros países.[21]

No Estado da fonte, em geral a atenção se volta para: a) o máximo aproveitamento possível de deduções, incentivos, prejuízos fiscais, concessões especiais; b) a redução de impostos retidos na fonte ou o gozo de isenções, conforme o previsto em tratados internacionais existentes; c) a seleção da forma societária adequada e a maneira de financiá-la; d) a definição dos critérios de delimitação da competência tributária internacional, de modo a evitar o vínculo tributário com o próprio Estado da fonte, com o Estado da residência, ou com ambos; e) o uso de técnicas destinadas a evitar que o lucro tributável seja considerado auferido no Estado. No Estado intermediário, o empenho é especialmente no sentido de: a) reduzir os impostos retidos na fonte, com o uso de tratados internacionais; b) escolher adequadamente país com tributação favorecida de modo a reduzir ou evitar os impostos retidos na fonte e os que incidem sobre as pessoas jurídicas; c) reduzir o encargo tributário com a mudança na natureza dos pagamentos efetuados ao Estado da residência, explorando diferenças nas legislações dos Estados; d) usar as concessões tributárias disponíveis; e) reter os fundos para reinvestimentos externos ou para diferir o pagamento de tributos nas remessas feitas ao Estado da residência. Por último, no Estado da residência, intenta-se evitar, reduzir ou diferir as obrigações tributárias por meio da organização de estruturas societárias globais apropriadas e, bem assim, com a otimização de isenções e créditos tributários estrangeiros disponíveis .[22]

As oportunidades de eficiente planejamento tributário internacional, portanto, são inúmeras, podendo ser exploradas por meio de diferentes técnicas, a maioria das quais centradas em evitar os tributos e diferir o seu pagamento de modo legal, e na redução de alíquotas e de bases de cálculo.

No contexto do planejamento tributário internacional, a exploração de diferenças ou inconsistências nas legislações tributárias de dois ou mais Estados com o objetivo de eliminar ou reduzir a tributação global, designada de arbitragem tributária internacional (*cross-border* ou *international tax arbitrage*), passa a ser motivo de inquietação por parte dos governos de alguns Estados e de crescente interesse também no mundo acadêmico. Mais precisamente, arbitragem tributária internacional refere-se à situação em que contribuinte ou contribuintes, aproveitando-se de diferenças nas legislações de dois ou mais Estados, incluindo os tratados internacionais por eles firmados, estruturam entidades e organizam transações de modo a obter ganho tributário que não ocorreria caso as transações se realizassem

[21] Cf. Roy ROHATGI, *Basic international taxation*, cit., p. 441

[22] Cf. id. ibid. p. 441-442.

no âmbito de apenas um Estado.[23] Com efeito, se, em relações que ultrapassam as fronteiras de um Estado, a utilização, pelos Estados, de critérios diferentes de delimitação da competência tributária internacional, ou o mesmo critério mas com significados diversos, pode resultar em situações de dupla ou pluritributação internacional, pode também, por outro lado, produzir casos de dupla ou pluri não-tributação internacional, ou de não-tributação internacional. Assim como o problema da dupla tributação internacional deve ser resolvido, dadas as suas perniciosas conseqüências - o que tem sido feito com considerável sucesso -, também a dupla não tributação internacional deve ser combatida - o que já se começa a fazer, mas com medidas ainda razoavelmente tímidas -.[24] Tanto a dupla tributação internacional quanto a dupla não-tributação internacional violam, entre outros, os princípios da eficiência global e da eqüidade, sendo que a última afeta também diretamente as receitas tributárias dos Estados envolvidos. A situação ideal seria, portanto, como defendida por economistas, a de que os investimentos internos e internacionais suportassem igual ônus tributário.[25]

Deve ficar claro que o fenômeno da arbitragem tributária internacional não se confunde com o do refúgio ou asilo fiscal (*tax shelter*), nem com o da concorrência tributária internacional (*cross-border* ou *international tax competition*), embora os fenômenos possam se relacionar, ou mesmo se assemelhar em alguns aspectos, especialmente no que concerne aos resultados que propiciam e a alguns meios passíveis de utilização para solucioná-los.

Não se confunde a arbitragem tributária internacional com o refúgio ou asilo fiscal (*tax shelter*), porque este se caracteriza pela prática de simulação (*sham*) ou pela realização de atos desprovidos de substância econômica ou de propósito mercantil; nem com a concorrênia tributária internacional, que se caracteriza pelo comportamento de Estados no sentido de atrair atividades empresariais e investimentos para o seu território por meio de reduções e outros benefícios de natureza tributária.

Inúmeras são as possibilidades de realização de arbitragem tributária internacional, citando-se como exemplos os seguintes casos atualmente mais comuns: *double dip leasing*; empresas com dupla residência (*dual resident companies*); entidades híbridas (*hybrid entities*).

O *double dip leasing* consiste em arrendamento mercantil internacional no qual o

[23] Cf. Diane M. RING, "One nation among many: policy implications of cross-border tax arbitrage", *Boston College Law Review*, Boston - EUA -, (44): 80, dez. 2002 (44 B. C. L. Rev. 79, 80); Daniel SHAVIRO, "Exploring the need for international harmonization: money on the table?: responding to cross-border tax arbitrage", *Chicago Journal of International Law*, Chicago – EUA -, (3): 317, outono, 2002 (3 Chi. J. Int'l L. 317, 317).

[24] Para um exame dessas medidas, cf. Diane M. RING, op. cit., passim.

[25] Cf. Stuart E. LEBLANG, "International double nontaxation", *Tax Notes International Magazine*, (17): 182, jul. 1998 (17 Tax Notes Int'l 181, 182).

arrendador (*lessor*) reside em Estado que considera o arrendador como sendo o proprietário do bem arrendado, e o arrendatário (*lessee*) é residente de Estado em que o arrendatário é considerado o proprietário de tal bem. Em tais circunstâncias, tanto o arrendador quanto o arrendatário podem ter direito a deduções pela depreciação, tipicamente acelerada, do bem arrendado (*depreciation deductions*) e eventualmente a outros benefícios, como créditos pelo investimento.[26]

No caso de empresas com dupla residência (*dual resident companies*), aproveitando-se da divergência quanto às regras adotadas por mais de um Estado relativamente à residência das pessoas jurídicas para fins tributários, constitui-se empresa que é considerada residente em mais de um Estado a fim de, em cada Estado, serem compensados os prejuízos de fonte estrangeira com os lucros auferidos.[27] Neste caso, os mesmos prejuízos e perdas são compensados com os lucros auferidos em cada um dos Estados, disso podendo mesmo resultar em absoluta "não-tributação internacional" e conseqüente perda de receita por parte dos Estados envolvidos.[28]

Relativamente às entidades híbridas (*hybrid entities*), podem proporcionar consideráveis oportunidades de redução da carga tributária nas operações internacionais, embora também ofereçam riscos, por envolverem intrincadas e por vezes complexas relações entre as normas tributárias, incluindo as convencionais, e as normas comerciais de dois ou mais Estados. Entidade híbrida é aquela que é caracterizada de modo diferente em dois ou mais Estados. Segundo o uso mais comum, entidade híbrida regular é aquela que na jurisdição doméstica não dispõe de personalidade jurídico-tributária, sendo portanto tributados os membros ou sócios, como no caso de uma *partnership*, enquanto que em outro Estado é dotada de personalidade jurídico-tributária. Entidade híbrida invertida (*reverse hybrid entity*), por outro lado, é a que dispõe de personalidade jurídico-tributária na jurisdição doméstica mas que em outro Estado não é considerada entidade tributável.[29]

6 Conclusões

Inúmeros são os meios e medidas passíveis de utilização pelos contribuintes com o objetivo de reduzir ou eliminar o pagamento ou o encargo tributário nas operações internacionais. Verificam-se diferenças, por vezes sensíveis, nos vários Estados da sociedade internacional, relativamente às práticas configuradas como

[26] Cf. Brian J. ARNOLD e Michael J. MCENTYRE, *International tax primer*, cit. p. 11-12; Diane M. RING, op. cit., p. 93. Para uma apreciação geral a respeito do arrendamento mercantil internacional, cf. Heleno TÔRRES, op. cit., p. 587-592.

[27] Registre-se que, no Brasil, de conformidade com o disposto no § 5º do art. 25 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, os prejuízos e perdas decorrentes de aplicações e operações efetuadas no exterior não poderão ser compensados com lucros auferidos no País.

[28] Cf. Diane M. RING, op. cit., p. 151, e Julie ROIN, "Taxation without coordination", *Journal of Legal Studies*, (31): 70, jan. 2002 (31 J. Legal Stud. 61, 70).

[29] Cf. Mitchell A. KANE, "Strategy and cooperation in national responses to international tax arbitrage" *Emory Law Journal*, (53): 153, inverno, 2004 (53 Emory L. J. 89, 158).

sendo ilícitas. Todavia, a intensificação dos estudos de Direito Tributário Internacional e de Direito Tributário comparado, e bem assim o crescente desenvolvimento da produção normativa concernente à tributação internacional, têm contribuído para a redução de tais diferenças.

A evasão ocorre com o não pagamento de tributo devido, em que há violação direta de lei, por meio de atos comissivos ou omissivos, muitos dos quais tipificados como crimes. A elisão tributária, por seu turno, é geralmente caracterizada também como violação de lei, mas de forma indireta, por meio de práticas que apenas na aparência são genuínas e legais, destinadas a evitar a instituição, reduzir o valor ou retardar o surgimento de obrigação tributária. A economia de tributo, por último, consiste em evitar o encargo tributário ou em reduzir o valor de tributo a ser pago, com o uso de práticas perfeitamente legais.

Considerando, entre outros fatores, a forte pressão fiscal exercida pelos Estados contemporâneos, mormente os mais desenvolvidos, os contribuintes devem organizar as suas atividades empresariais e pessoais de modo a, sem violar direta ou indiretamente determinações legais, atraírem a menor incidência de tributos possível.

No âmbito das relações transfronteiras, o planejamento tributário é mais complexo, por demandar o exame meticuloso dos sistemas tributários de dois ou mais Estados, mas ao mesmo tempo dotado de maior flexibilidade e riqueza de oportunidades.

Nas transações internacionais, inúmeras oportunidades de eficiente planejamento tributário normalmente existem nos três níveis de impacto tributário: no Estado da fonte; no Estado intermediário, se usado; e no Estado da residência.

Mais recentemente, alguns Estados passam a se ocupar com medidas tendentes a evitar a exploração de diferenças ou inconsistências nas legislações de dois ou mais Estados com o objetivo de eliminar ou reduzir a tributação global. Trata-se de forma de planejamento tributário internacional conhecida pela designação de "arbitragem tributária internacional" (*cross-border* ou *international tax arbitrage*), cujo efeito é a antítese da dupla tributação internacional, ou seja, dupla não-tributação internacional. Ambos os fenômenos são nocivos, por violarem, entre outros, os princípios da eficiência global e da eqüidade, sendo que o último contribui para a redução das receitas tributárias dos Estados envolvidos.

Ao lado do necessário e corriqueiro "planejamento tributário defensivo" - destinado a evitar que o contribuinte pague quantias superiores às efetivamente devidas a título de tributos -, não são poucos os casos de concretização de práticas constantes de "planejamento tributário ofensivo", ou mesmo "agressivo" - em que as considerações de ordem tributária constituem a principal motivação para a realização de determinadas transações, em detrimento dos aspectos diretos dos negócios -, a que os governos de vários Estados têm reagido com a implementação de cada vez mais complexa legislação antielisiva e com o aperfeiçoamento da administração tributária.

Referências

ARNOLD, Brian J. and McINTYRE, Michael J. *International tax primer*. 2. ed. The Hague (The Netherlands): Kluwer Law International, 2002.

AUGUST, Ray. *International business law: text, cases, and readings*. 4. ed. Upper Saddle River (NJ): Pearson/Prentice Hall, 2004

CAMPBELL, Dennis (coord.). *International tax planning*. The Hague: Kluwer, 1995.

JEFFERY, Ramon J. *The impact of state sovereignty on global trade and international taxation*. London (UK): Kluwer Law International, 1999.

GRECO, Marco Aurelio. *Planejamento fiscal e interpretação da lei tributária*. *São Paulo: Dialética, 1998*.

KANE, Mitchell A. "Strategy and cooperation in national responses to international tax arbitrage", *Emory Law Journal*, (53): 153, inverno, 2004 (53 Emory L. J. 89, 158).

LEBLANG, Stuart E. "International double nontaxation", *Tax Notes International Magazine*, (17): 182, jul. 1998 (17 Tax Notes Int'l 181, 182).

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 21. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2002.

RING, Diane M. "One nation among many: policy implications of cross-border tax arbitrage", *Boston College Law Review*, Boston - EUA -, (44): 80. dez. 2002 (44 B. C. L. Rev. 79, 80).

ROHATGI, Roy. *Basic international taxation*. The Hague (The Netherlands): Kluwer Law International, 2002.

ROIN, Julie. "Taxation without coordination", *Journal of Legal Studies*, (31): 70, jan. 2002 (31 J. Legal Stud. 61, 70).

SHAVIRO, Daniel. "Exploring the need for international harmonization: money on the table?: responding to cross-border tax arbitrage", *Chicago Journal of International Law*, Chicago – EUA -, (3): 317. outono, 2002 (3 Chi. J. Int'l L. 317, 317).

THURONYI, Victor. *Comparative tax law*. The Hague (The Netherlands): Kluwer Law International, 2003.

TÔRRES, Heleno. *Direito tributário internacional: planejamento tributário e operações transnacionais*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

UCKMAR, Victor. "General Report". *Tax avoidance/tax evasion. Cahiers de droit fiscal international. v. LXVIII*. Rotterdam (The Netherlands): International Fiscal Association, 1983.

VANISTENDAEL, Frans. "Judicial interpretation and the role of anti-abuse provisions in tax law", in COOPER, Graeme (org.). *Tax avoidance and the rule of law*. Amsterdam: IBFD, 1997.

Natureza jurídico-constitucional da advocacia pública e seus membros

César Verzulei Lima Soares de Oliveira
Procurador da Fazenda Nacional, professor da Escola Superior da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional na Paraíba

Sumário: 1. Introdução. 2. Representação da União Federal. 2.1. Consultoria e assessoramento jurídico do Poder Executivo. 2.2 Necessidade de prerrogativas funcionais para os membros da AGU (e PGFN). 3. Concluões.

Advocacia-geral da união e procuradoria-geral da fazenda nacional. Ministério do poder executivo, órgão ou instituição. Instituição *pari passu* com o ministério público da união. Advogados da união e procuradores da fazenda nacional. Membros de instituição constitucional distintos dos servidores públicos em geral.

1 Introdução

01 – Deseja-se, no presente estudo, dissecar a natureza jurídico-constitucional da Advocacia-Geral da União - AGU e, conseqüentemente, da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional – PGFN (estudo que aplica-se "in totum" aos Procuradores dos Estados e do Distrito Federal).

02 – Faz-se necessário saber se a AGU "lato sensu", dentro da qual está colocada a PGFN, possui a natureza de mero órgão de execução do Poder Executivo, de Ministério deste ou de Instituição constitucional supra poderes equiparada com o Ministério Público em alguns aspectos ou em todos.

03 – Para melhor análise da questão, impende focalizar as normas constitucionais pertinentes, "in verbis":

"Capítulo IV

DAS FUNÇÕES ESSENCIAIS À JUSTIÇA

Seção I

Do Ministério Público

Art. 127. O Ministério Público é *instituição* permanente, essencial à função jurisdicional do Estado, incumbindo-lhe a defesa da ordem

jurídica, do regime democrático e dos interesses sociais e individuais indisponíveis.

Art. 128. O Ministério Público abrange:

I - o *Ministério Público da União, que compreende:*

a) o Ministério Público Federal;

b) o Ministério Público do Trabalho;

c) o Ministério Público Militar;

d) o Ministério Público do Distrito Federal e Territórios;

II - os Ministérios Públicos dos Estados.

Seção II

Da Advocacia Pública

Art. 131. A Advocacia-Geral da União é a *instituição* que, diretamente ou através de órgão vinculado, *representa a União*, judicial e extrajudicialmente, cabendo-lhe, nos termos da lei complementar que dispuser sobre sua organização e funcionamento, as atividades de *consultoria e assessoramento jurídico do Poder Executivo.*

§ 1º - A Advocacia-Geral da União tem por chefe o *Advogado-Geral da União, de livre nomeação pelo Presidente da República* dentre cidadãos maiores de trinta e cinco anos, de notável saber jurídico e reputação ilibada.

§ 2º - *O ingresso nas classes iniciais das carreiras da instituição* de que trata este artigo far-se-á *mediante concurso público de provas e títulos.*

§ 3º - Na execução da dívida ativa de natureza tributária, *a representação da União* cabe à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, observado o disposto em lei."

04 – Dos dispositivos retro transcritos, vê-se que a Lei Maior define a Advocacia-Geral da União - AGU como *instituição* e que a mesma possui duas funções distintas: 1ª representar a União judicial e extrajudicialmente; 2ª prestar consultoria e assessoramento jurídico ao Poder Executivo.

05 – Antes de analisarmos as funções atribuídas à AGU vale ressaltar que a Carta Magna, no seu título IV, trata da organização dos poderes. Os capítulos I, II e III disciplinam os poderes legislativo, executivo e judiciário, respectivamente. No capítulo IV deste mesmo título são tratadas as funções essenciais à Justiça, disciplinando a seção I o Ministério Público e a seção II a Advocacia Pública que compreende a Advocacia-Geral da União (inclusive a PGFN) e as Procuradorias dos Estados e do Distrito Federal.

06 – Isso posto, observa-se, primeiramente, que tanto o Ministério Público como a AGU foram colocados fora da estrutura intrínseca dos demais poderes. Igualmente, vê-se que tanto um como outro são denominados pelo constituinte de Instituição.

2 Representação da União Federal

07 – Primeira atribuição da AGU: Representar a União Federal judicial e extrajudicialmente.

08 - A União Federal, diga-se, não é o Poder Executivo, mas sim a pessoa jurídica de Direito Público interno, composta pelos três poderes da república: legislativo, executivo e judiciário (art. 2º da CF).

09 - Nas palavras do ilustre José Afonso da Silva (vide referência bibiliográfica), a União é "a entidade federal formada pela reunião das partes componentes, constituindo pessoa jurídica de Direito Público interno, autônoma em relação às unidades federadas (ela é unidade federativa, mas não é unidade federada) é a que cabe exercer as prerrogativas da soberania do Estado brasileiro". Já o Estado Federal, denominado República Federativa do Brasil, é formado pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

10 – Deste modo, como entidade constitucional de Direito Público interno a União possui seus órgãos e Poderes Públicos, independentes e harmônicos entre si, face o princípio da separação dos poderes. No entanto, os poderes constitucionais (legislativo, executivo e judiciário) aos quais foram atribuídas funções específicas do poder político-estatal (legislar, administrar e dirimir conflitos de interesses) não têm personalidade jurídica de "per si", mas apenas o seu conjunto, o qual forma a União Federal.

11 – Diante disto, exsurge claro que se a AGU representa a União, ela não representa apenas o poder Executivo, mas este e, também, o Legislativo e Judiciário. E, representando, em juízo e fora dele, os poderes políticos constitucionais do País, se afigura claro que a AGU é realmente uma instituição supra poderes, merecendo, como mereceu, tratamento peculiar do constituinte, bem como os seus membros distinguem-se dos servidores públicos em geral, posto que são membros de Instituição constitucional a qual cabe representar o ente constitucional denominado União Federal.

12 – Se havia alguma dúvida em relação ao acima exposto, a mesma foi afastada com o advento da Emenda Constitucional nº 19/98 que, alterando o art. 135 da *Lex Mater*, determinou que os membros da advocacia pública sejam remunerados na forma do art. 39, § 4º, do mesmo diploma, isto é, recebam subsídio, o qual é previsto, apenas, para os agentes políticos e não para os agentes públicos

em geral, corroborando a inovação constitucional com a opinião de abalizados autores que já entendiam serem os membros da advocacia pública agentes políticos.

13 – De igual forma, a Lei nº 9.028/95, em seu art. 22, atribui à AGU *a representação judicial dos titulares dos Poderes da República*, concernentes aos atos praticados no exercício de suas funções institucionais, competindo à AGU, inclusive, a impetração de mandado de segurança em nome desses titulares *para defesa de suas atribuições institucionais*. Veja o dispositivo citado, "in litteris":

> "Art. 22. Cabe à Advocacia-Geral da União, por seus órgãos, inclusive os a ela vinculados, nas suas respectivas áreas de atuação, *a representação judicial dos titulares dos Poderes da República*, de órgãos da Administração Pública Federal direta e de ocupantes de cargos e funções de direção em autarquias e fundações públicas federais, concernentes a atos praticados no exercício de suas atribuições institucionais ou legais, competindo-lhe, inclusive, a impetração de mandado de segurança em nome desses titulares ou ocupantes para defesa de suas atribuições." (grifo nosso)

14 - Sendo assim, tem-se como perfeitamente esclarecida a função de representação atribuída à AGU (e também à PGFN). Representam estas Instituições a própria União Federal, cabendo-lhes, ainda, a defesa das prerrogativas dos titulares dos poderes da República, pois exerce a verdadeira advocacia de Estado, entendido este na sua acepção de pessoa jurídica composta de poderes constitucionais independentes e harmônicos.

2.1 Consultoria e assessoramento jurídico do Poder Executivo

15 – A função de consultoria e assessoramento jurídico do Poder Executivo atribuídas à AGU(e PGFN) demanda uma explicitação maior.

16 - Para entender porquê as funções de consultoria e assessoramento jurídico são prestadas exclusivamente ao Poder Executivo, diferentemente da representação que, como dito linhas atrás, abrange a União como um todo, faz-se necessário definir o que seja Poder Executivo, bem como as atribuições do seu dirigente máximo.

17 – O Poder Executivo abrange faculdades, prerrogativas e poderes da mais larga natureza. Isto porque compreende não apenas os atos da administração pública federal, função típica do Poder em comento, mas também atos de governo e de chefia de Estado, entendido este no sentido de República Federativa do Brasil.

18 – Preleciona José Afonso da Silva (obra já citada, pág. 465), acerca do Poder Executivo, "in verbis":

> "Pode dizer-se, de modo geral, que se trata de órgão constitucional (supremo) que tem por função a prática de atos de *chefia de estado, de governo e de administração*." (grifo nosso)

19 - Estabelece a Constituição que o Poder Executivo é exercido pelo Presidente da República (art. 76).

20 – O Presidente da República, em nosso sistema de governo presidencialista, além de chefe do Poder Executivo enfeixa, ainda, as funções de chefe de Estado (a República Federativa do Brasil) e a de chefe de Governo (a União Federal). Tem, portanto, o encargo de representar a República Federativa do Brasil perante os demais países do Globo.

21 – Portanto, a AGU ao prestar consultoria e assessoramento jurídico ao Poder Executivo o faz tendo em vista as funções de chefe de Governo e de Estado que cabem ao Presidente da República, e não apenas a de chefe do Poder Executivo (administrador). Representando a União, a AGU deve também prestar-lhe a necessária consultoria e assessoramento jurídico e tal mister só pode ser realizado no âmbito do Poder Executivo, dada a função de chefia de governo e de estado (o qual inclui os três poderes da República).

22 – Se o país tivesse adotado o sistema parlamentarista onde as funções de chefe de Estado cabem a uma pessoa, que pode ser o Presidente ou o Monarca, e as funções de chefe de governo são atribuídas a um órgão coletivo, o Gabinete de Ministros, representado pelo primeiro-ministro, que atua com o voto de confiança do Parlamento (legislativo), não haveria a necessidade de o órgão de representação judicial do Estado prestar consultoria e assessoramento jurídico exclusivo ao Poder Executivo, pois este teria estatura menor. Contudo, em nosso sistema presidencialista, dada a cumulatividade de funções atribuídas ao titular do Executivo, faz-se necessário que a consultoria e assessoramento jurídico prestados a este Poder sejam efetuados por Instituição de envergadura constitucional e não apenas por um mero órgão inserido na estrutura administrativa deste mesmo Poder.

23 – Assim, quando a República Federativa do Brasil assume obrigações no exterior, contrai dívidas junto aos organismos monetários internacionais, firma tratados tributários, tratados de cooperação técnica e humanitária, dentre outros atos administrativos, o faz sempre escorada nos valiosos pareceres emitidos pela AGU e pela PGFN que elucidam as questões jurídicas subjacentes a estes atos.

24 – Quanto aos Poderes Judiciário e Legislativo observa-se o oposto. Os mesmo podem ter, apenas, um departamento interno de consultoria e assessoramento jurídico para resolver dúvidas quanto à legalidade de atos e contratos administrativos (o que é diferente de atos judiciais e atos legislativos), sem que isto tenha a repercussão e a dimensão dos atos administrativos emanados do Poder Executivo e, inclusive, sem consequências no plano internacional.

2.2 Necessidade de prerrogativas funcionais para os membros da AGU (e PGFN)

25 – A Constituição Federal conferiu um papel de destaque ao advogado. Dispõe o art. 133, "verbis":

> "Art. 133. O advogado é indispensável à administração da justiça, sendo inviolável por seus atos e manifestações no exercício da profissão."

26 – A justiça só age quando provocada, seja pelo Ministério Público, chamado pelos constitucionalistas de advogado da sociedade, seja por qualquer interessado, normalmente representado (excetuam-se algumas hipóteses, v.g., a impetração de "hábeas corpus", reclamações trabalhistas, ações de competência dos juizados especiais, entre outras) pelo profissional habilitado para tanto, o advogado regularmente inscrito na Ordem dos Advogados do Brasil – OAB.

27 – Deste modo, o Estado na prestação da função jurisdicional, exercida por um dos seus poderes, o Poder Judiciário, necessita da intervenção deste profissional, o advogado, sob pena de restar inerte, sem oportunidade de exercer a função jurisdicional que lhe é própria.

28 – Por esta razão, a Lei Federal nº 8.906/94 (Estatuto da Advocacia e OAB) estabelece que o advogado, *mesmo o particular, presta serviço público e exerce função social (art.2º, § 1º)*.

29 - Tendo o advogado dita envergadura, mesmo quando exerce ministério privado, o que se dizer a respeito do advogado público que representa o Estado.

30 – Segundo alguns, o advogado de Estado possui independência funcional, pois, mais que obediência às normas hierárquicas, deve conduzir-se pelos princípios da legalidade e moralidade insculpidos no art. 37, "caput", da Lei Maior, destinados aos agentes públicos e políticos.

31 – O Supremo Tribunal Federal, em sede de decisões liminares e apenas por maioria de votos, tem entendido que os advogados públicos não possuem tal atributo.

32 – Contudo, os advogados públicos possuem, como os particulares, a independência técnica.

33 – Veja-se o que dispõe a Lei 8.906/94, "in litteris":

"Art. 7º São direitos do advogado:

I - exercer, *com liberdade*, a profissão em todo o território nacional;

Art. 18. A relação de emprego, na qualidade de advogado, *não retira a isenção técnica nem reduz a independência profissional* inerentes à advocacia.

Art. 31.

§ 1º O advogado, no exercício da profissão, deve manter *independência em qualquer circunstância*.

§ 2º Nenhum receio de desagradar a magistrado ou a qualquer autoridade, nem de incorrer em impopularidade, deve deter o advogado no exercício da profissão." (grifo nosso)

34 – A independência técnica do advogado impõe-lhe agir dentro daquilo que entenda ser juridicamente correto, *sem, contudo, renunciar à defesa que lhe foi outorgada*.

35 – O membro do Ministério Público é o advogado da sociedade. Tal representação é *fluida* e, por isso, justifica a independência funcional, podendo o mesmo manifestar-se favoravelmente a um acusado, réu em um processo criminal (pois não interessa à sociedade a condenação de um inocente).

36 – Já o Procurador da Fazenda Nacional representa o Estado (União) que é parte *concreta* em um conflito de interesses, por isso (e, principalmente, em face do princípio da indisponibilidade dos bens públicos) não pode o mesmo renunciar à defesa do ente público que lhe foi outorgada pela lei. Mas, no âmbito desta defesa, o advogado pauta-se pelas razões jurídicas que entender cabíveis, face sua independência técnica.

37 – Entretanto, quando no exercício de consultoria e assessoramento jurídico, o advogado público tem toda a liberdade para opinar sobre a legalidade, moralidade e justiça de determinada pretensão em face do Poder Público, ato ou contrato administrativo. Assim, no exercício desta função, especificamente, observa-se a presença mais forte da independência técnica inerente à profissão.

38 – Porém, quando diante de uma estrutura hierárquica super fortalecida e desprovido de prerrogativas funcionais (como inamovibilidade, irredutibilidade de vencimentos, entre outras) o advogado público pode sofrer interferência em sua análise técnica (consultoria) e mesmo na atividade de defesa, deixando de atender o interesse público, objetivo maior de *toda a atividade do Estado (realizada por seus três poderes)* para atender interesse particular, em detrimento dos princípios constitucionais explícitos e implícitos.

39 – Exemplo claro temos quando um parecer jurídico contraria uma determinação hierarquicamente superior. Seria o caso de um advogado da União (ou Procurador da Fazenda Nacional) encontrar ilegalidade em determinado ato administrativo (v.g. licitação, concurso público, pagamento de indenizações, demissão, contratação de pessoal, concessão de benefícios fiscais e tributários, entre outros) e determinar sua cassação.

40 – Tal fato lhe traria conseqüências funestas se a autoridade de que emanou o ato possuir tendências de revanchismo pessoal, pois poderia remover o advogado

público para outro ponto do território nacional, cortar-lhe gratificações, dentre outros.

41 – Portanto, afigura-se que para que o advogado público possa exercer sua profissão com independência profissional (o que é um imperativo da profissão e da própria realização da justiça) deve o mesmo estar assegurado pela respectiva lei complementar de regência (ou pela Constituição Federal), com um mínimo de garantias e prerrogativas funcionais.

42 – Observe-se que mesmo na atividade de defesa o advogado público deve possuir garantias. Pois, ao debater-se em Juízo com grupos econômicos (v.g. causas fiscais promovidas pelos Procuradores da Fazenda Nacional), muitas vezes com forte penetração política, o advogado público contraria interesses particulares em favor do interesse público (os interesses do Estado) e pode, por isso, sofrer até mesmo perseguição funcional.

43 – Outrossim, os cargos inerentes à AGU e PGFN, exceto o de Advogado-Geral da União, dado o permissivo constitucional, devem ser ocupados exclusivamente pelos membros efetivos da carreira, aprovados em concurso público de provas e títulos, que detêm compromisso com os interesse públicos, diferentemente de pessoas de fora da carreira que, demissíveis "ad nutum", mantêm compromisso com quem lhes colocou no cargo, tão somente.

44 – O Supremo Tribunal Federal, na ADIn 881, proposta pela OAB contra Lei Complementar do Espírito Santo que criou cargos comissionados de Assessor Jurídico no Executivo estadual, decidiu que somente aos Procuradores do Estado aprovados em concurso público cabe *o exercício intransferível e indisponível das funções de representação estatal e de consultoria jurídica do Poder Executivo.*

45 – A decisão do Excelso Pretório fulcra-se na Carta Magna e aplica-se, também, à Advocacia-Geral da União e à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional que, como dito linhas atrás, para o resguardo do interesse público, não podem ter em seus cargos de direção pessoas que não sejam membros efetivos da Instituição, salvo o cargo de Advogado-Geral da União, em face do permissivo constitucional.

3. Conclusões

46 – A AGU não é representante do Poder Executivo, que não detém personalidade jurídica própria, mas da União Federal, esta sim pessoa jurídica de Direito Público interno, composta de três poderes independentes e harmônicos, o Legislativo, o Executivo e o Judiciário, cabendo, ainda, à AGU a representação judicial dos titulares destes poderes. Por isso, a AGU não foi colocada constitucionalmente na estrutura intrínseca de nenhum poder, mas sim num capítulo à parte, como uma Instituição essencial à Justiça, da mesma forma que o Ministério Público. Confundir a pessoa jurídica, União Federal, com um dos poderes da República é subverter

princípios constitucionais explícitos, como, v. g., o princípio da separação de poderes.

47 – Tendo o Brasil adotado o sistema presidencialista, no qual existe cumulatividade de funções atribuídas ao titular do Executivo (chefiar a administração, função típica, o governo e o Estado, exercendo, inclusive, a soberania nacional interna e externamente), faz-se necessário que a consultoria e assessoramento jurídico prestado a este Poder seja efetuado por *Instituição de envergadura constitucional* a AGU (e PGFN) e não apenas por um mero órgão inserido na estrutura administrativa deste mesmo Poder, como ocorre no Legislativo e Judiciário, cujos atos administrativos (atos atípicos destes poderes) repercutem, apenas, internamente.

48 – Os membros da AGU e PGFN são membros de Instituição constitucional posta lado a lado com o Ministério Público e essencial à função jurisdicional do Estado, face à inércia própria desta função estatal. Portanto, são *agentes políticos*, distintos dos servidores em geral, cabendo-lhes ainda, por ofício próprio, o controle da legalidade e moralidade públicas judicial e extrajudicialmente (art. 37, "caput", da CF).

49 – Outrossim, vale ressaltar que o conceito clássico de Justiça, dar a cada um o que é seu, não se realiza apenas no âmbito de um conflito de interesses posto em Juízo. O Poder Público em toda a sua atividade (saúde, justiça, educação, previdência, segurança, tributação, legislação, dentre outras) deve buscar a realização da Justiça e a correta aplicação do direito. Assim, a efetivação dos direitos dos cidadãos não se concretiza somente na seara do Judiciário, mas em toda a atividade pública do Estado dirigida aos mesmos, devendo; para tal desiderato, ser o Estado assistido pelo agente político, advogado público, em todos os seu atos e manifestações.

50 – Para o exercício de seu mister, os advogados públicos necessitam de um mínimo de prerrogativas que o constituinte deixou a cargo do legislador complementar.

51 – Não há diferença, em essência, entre a atividade do membro do Ministério Público, que é o advogado da sociedade, e a atividade do membro da AGU, que é o advogado do Estado (e o Estado promove o bem-estar social), devendo este ser contemplado com prerrogativas funcionais, a exemplo daquele, devendo, ainda, a legislação de regência destas carreiras estabelecer, esmiuçadamente, todos os direitos e deveres dos agentes políticos em comento (contornos e limites da independência técnica na atividade de defesa judicial, aposentadoria, licenças, férias, entre outros), da mesma forma que a lei orgânica do Ministério Público e a da Defensoria Pública da União o faz (a qual deve servir de modelo), adotando-se as diferenças pertinentes (independência técnica ao invés de funcional), de forma que não perdure mais o atual estado de inferioridade jurídica, hierárquica, funcional e econômica atualmente existente entre os membros do Ministério Público (e Judiciário) e os membros da AGU – representantes do Estado brasileiro e defensores até mesmo

das prerrogativas dos titulares dos três poderes da República, em afronta aos princípios basilares do direito constitucional, à dignidade do cargo de titular do Poder Executivo (dirigente supremo da nação), bem como de seus auxiliares, os Ministros de Estado, os quais se apequenam quando o advogado público que lhes assessoram é depreciado no exercício de suas funções e à classe dos advogados em geral (Lei 8.906/94, art. 6º, "litteris": *Não há hierarquia nem subordinação entre advogados, magistrados e membros do Ministério Público, devendo todos tratar-se com consideração e respeito recíprocos*).

Referências

SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 7. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1991.

BONAVIDES, Paulo. *Ciência política*. 10. ed. São Paulo: Malheiros, 1998.

MEIRELES, Hely Lopes. *Direito administrativo brasileiro*. São Paulo: Malheiros, 1998.

CALMON, Pedro. *Curso de Teoria Geral do Estado*.6ª edição.Rio de Janeiro, Freitas Bastos, 1964.

As contribuições interventivas e o princípio da proporcionalidade – Exame de constitucionalidade da Lei Nº 10.168/2000

Daniel de Carvalho Guimarães
Procurador da Fazenda Nacional
Especialista em Direito Tributário pela PUC/MG – IEC
Ex-Técnico da Receita Federal.

Sumário. 1. Considerações iniciais; 2. O princípio da proporcionalidade e a efetivação do sistema constitucional; 3. Finalidade e intervenção no domínio econômico; 3.1. Intervenção e contribuição interventiva; 3.2. Finalidade e destino do produto da arrecadação; 4. A norma impositiva do art. 149 e o princípio da proporcionalidade como critério de aferição de constitucionalidade; 4.1. Adequação; 4.2. Necessidade; 4.3. Proporcionalidade em sentido estrito; 5. A contribuição interventiva instituída pela Lei nº 10.168/2000; 5.1. A hipótese de incidência; 5.2. Finalidade e intervenção; 5.3. O teste de proporcionalidade; 6. Conclusões; 7. Referencias bibliográficas.

1. Considerações iniciais

O objetivo desse trabalho não é repisar o critério de validação finalística das contribuições especiais (sociais, interventivas e corporativas) previstas no art. 149 da Constituição da Republica de 1988, bem delineado no cenário jurídico nacional[1] e aceito em face do perfil programático da Carta Magna.

Almeja-se aqui, diferentemente, trazer à baila as chamadas contribuições de intervenção no domínio econômico e propor uma definição quanto à sua hipótese de incidência e sua finalidade, o conceito aberto de intervenção no domínio econômico, através de uma interpretação sistemática do texto constitucional, embrenhando-nos na seara do Direito Econômico e frisando-se alguns aspectos peculiares dessas espécies tributarias que, inclusive, afastam-nas em certo grau das demais contribuições especiais.

Como resta claro, o estudo da intervenção no domínio econômico mediante contribuições interventivas conduz, indesviavelmente, a uma análise da relação entre

[1] SPAGNOL, Werther Botelho. *As contribuições sociais no Direito Brasileiro*. Forense: Rio de Janeiro, 2002; GRECO, Marco Aurélio. *Contribuições (uma espécie sui generis)*. São Paulo: Dialética, 2000.

as finalidades constitucionalmente albergadas e os meios de que dispõe o Estado para sua consecução. Tal processo não deve prescindir do devido exame dos princípios consagrados na Constituição, e, no contexto atual do Estado Democrático de Direito, deve ser temperado com o princípio da proporcionalidade. A aplicação desse princípio busca a efetivação dos princípios constitucionais e dos direitos fundamentais (concordância prática) e a vedação ao arbítrio das medidas estatais.

As premissas de um regime constitucional e jurídico das contribuições interventivas alcançadas com esse estudo serão, assim, projetadas para o exame da constitucionalidade da contribuição criada pela Lei nº 10.168/2000, de 29 de dezembro de 2000 - com as alterações da Lei nº 10.336, de 15 de dezembro de 2001.

2 O princípio da proporcionalidade e a efetivação do sistema constitucional

O termo proporcionalidade normalmente está associado à noção de justa medida, razoabilidade, prudência, adequação e reflete, essencialmente, um conceito relacional, acerca de meios e fins. O juízo de proporcionalidade se manifesta, portanto, na eleição de um meio, dentre vários, para a consecução de uma determinada finalidade, e ainda, na análise de qual finalidade, em contraposição às demais, deverá prevalecer em uma situação concreta.

A primeira manifestação mais contundente dessa idéia, com traços principiológicos e força cogente, deu-se na seara do Direito Administrativo, como princípio jurídico limitador de medidas estatais sancionatórias à liberdade, à propriedade e a outros bens jurídicos constitucionalmente protegidos dos particulares. Dentro do constitucio-nalismo moderno, a atuação estatal não mais era limitada somente pelo parâmetro da legalidade formal, mas também devia obediência a limites substanciais, de índole constitucional, como o princípio da proporcionalidade. Logo, tal princípio assume importância inestimável na lapidação da relação jurídica entre o Estado e os particulares.

A doutrina e, principalmente, a jurisprudência alemã contribuíram para a transposição de tal princípio para o Direito Constitucional, e o definiram como instrumento de controle da atividade estatal, através dos comandos de preservação do núcleo essencial das posições subjetivas individuais constitucionalmente protegidas e de concretização dos direitos fundamentais, que deveriam passar da declaração constitucional formal à sua efetivação prática.

Nesse sentido, Helenilson Cunha Pontes vislumbra-o em duas dimensões, complementares entre si; uma de princípio geral de vedação do arbítrio estatal e outra, de concretização prática dos diferentes direitos, interesses e garantias constitucionais presentes no ordenamento jurídico.[2]

[2] *O princípio da proporcionalidade e o direito tributário*. Dialética: São Paulo, 2000, p. 57.

O caráter de vedação ao arbítrio colaciona a esse princípio uma função negativa ou de proteção, caracterizando-o como verdadeira norma de bloqueio, na doutrina de Tércio Sampaio Ferraz Junior[3], que visa à proteção do indivíduo contra medidas estatais arbitrárias.

A noção de proibição do excesso (*Übermassverbot*) deve ser entendida como parâmetro geral de aferição da justa medida da atuação estatal, através da exigência de uma relação racional de meio-fim entre a medida estatal e a finalidade almejada. Nesses termos, o princípio da proporcionalidade comprovará se houve adequação, necessidade e conformidade da medida estatal com a finalidade por ela perseguida.

Já na segunda dimensão, a proporcionalidade consubstancia um instrumento de concretização ótima das pretensões constitucionais que aparentemente possam apresentar-se contraditórias, em situações concretas de colisão de princípios jurídicos. Concebido dessa forma, o princípio da proporcionalidade assume indesviável função positiva de afirmação da normatividade dos comandos constitucionais, ou seja, de resguardo, na classificação de Ferraz Junior.

A Constituição, como um sistema aberto de regras e princípios, deve ser efetivada através da otimização dos comandos nela incrustados. A proporcionalidade, aqui, permite a harmonização dos bens jurídicos constitucionalmente tutelados mediante a análise das circunstâncias fáticas e jurídicas de cada problema prático que se apresente ao intérprete-aplicador. Ela construirá uma solução para o caso concreto, marcado por um confronto de princípios, no sentido de se preservar o núcleo essencial dos bens jurídicos envolvidos.

Assim, o processo de resolução de uma colisão de princípios deverá, necessariamente, alicerçar-se no princípio da proporcionalidade, vez que um princípio que tiver sua carga normativa restringida em face da superioridade de outro diante do caso concreto não pode ser aniquilado pela solução jurídica final, sob pena de desintegração do sistema constitucional.

3. Finalidade e intervenção no domínio econômico

3.1. Intervenção no domínio econômico e contribuição

Nos exatos termos da CR/88, a União poderá utilizar-se de contribuições interventivas como instrumento de sua atuação no domínio econômico. Tal exação, assim, servirá como instrumento para a União intervir no domínio econômico. Nesse

[3] Cf. Introdução ao estudo do Direito. 2ª ed. Atlas: São Paulo, 1994, p. 200. O autor constrói uma classificação das normas jurídicas de acordo com suas funções eficaciais, no seguinte modelo: i) normas com função de bloqueio visam a impedir ou cercear a ocorrência de comportamentos contrários ao seu preceito; ii) já aquelas com função de resguardo objetivam assegurar a concretização de uma conduta desejada; iii) e, finalmente, há as normas com função de programa, cujo conteúdo normativo consubstancia um programa, um objetivo, um fim a ser concretizado.

ponto, é necessário definir em que consistiria essa intervenção, no sentido de delinear os contornos exatos da competência definida no art. 149 que devem ser obedecidos quando do seu exercício pelo legislador infraconstitucional.

A primeira idéia é de que se trata de uma atuação em campo originariamente não destinado ao Estado, vez que se contrario fosse, não poderia essa atuação levar a alcunha "intervenção", a qual exprime indesviável caráter de exceção.

A Carta, em seu art. 173, *caput*, permite ao Estado a exploração direta da economia, ressalvados os casos nela previstos, somente quando necessária aos imperativos de segurança nacional ou a relevante interesse coletivo, nos termos da lei. Aliado a esse dispositivo, o art. 174 disciplina a atuação do Estado como agente normativo, regulador da atividade econômica, no exercício das funções de fiscalização, incentivo e planejamento, sendo esse determinante para o setor público e indicativo para o setor privado. Tais artigos revelam o conteúdo de exceção que permeia a atuação do Estado no domínio econômico, sendo possível denominar essa atuação como uma intervenção.

Nesse ponto, o esforço para se definir a expressão "domínio econômico" resta atenuado, vez que, a idéia central refletida pela Constituição é a de que se trataria do loco reservado à atuação dos agentes econômicos privados, no exercício da atividade econômica em sentido estrito[4], não estando, pois, inserido nesse conceito os serviços públicos, área tipicamente de atuação estatal.

Com esse substrato constitucional, a doutrina[5] discriminou essa intervenção do Estado em duas formas, a saber, direta e indireta.

Pela primeira, o Estado intervém *no* domínio econômico, como verdadeiro agente, assumindo integralmente (por absorção) ou parcialmente (por participação) o controle dos meios de produção e/ou troca de determinado setor da atividade econômica em sentido estrito. Ou seja, o Estado, através de um ente com personalidade jurídica própria (empresa pública, sociedade de economia mista ou subsidiária), atua no domínio econômico, seja sob o regime de monopólio, seja em concorrência com os demais agentes econômicos da iniciativa privada.

De outra mão, ao intervir de forma indireta, o Estado se limita a condicionar, a partir de fora, a atividade econômica privada, exercendo sua função normativa e regulatória. Tal postura pode se dar por meio de duas modalidades (ou técnicas).

Por direção, o Estado exerce pressão sobre a economia, estabelecendo mecanismos e normas de comportamento compulsório para os agentes particulares, de caráter eminentemente cogente, inclusive para as empresas estatais que desempenhem atividade econômica em sentido estrito.

[4] GRAU, Eros Roberto. *A ordem econômica na Constituição de 1988*. 8ª ed. Malheiros: São Paulo, 2003, p. 126.

[5] PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. *Contribuições de intervenção no domínio econômico*. Dialética: São Paulo, 2002, pp. 38-40. Em sentido diverso, Eros Roberto Grau (ob. cit., p. 127) afirma que são três as formas de intervenção: por absorção ou participação, por direção e por indução. Para Paulo Roberto Lyrio Pimenta, essas seriam as chamadas técnicas pelos quais as formas de intervenção se manifestam.

Já na modalidade de intervenção por indução, a atuação estatal se concretiza mediante a adoção de técnicas regulatórias de estímulo e desestímulo de determinadas condutas, em consonância com as leis do mercado. Aqui, os preceitos, embora deônticos, não são dotados da mesma carga de cogência que afeta as normas de intervenção por direção. Na lição de Eros Grau, trata-se de normas dispositivas[6], com a função de induzir os agentes econômicos a uma opção de comportamento que transcenda os limites do querer individual, em consonância com o interesse econômico e social cuja consecução é o objetivo almejado por elas. Portanto, diante desse "convite" ofertado pelo Estado, ao agente econômico cumpre escolher qual o caminho a ser tomado, se em direção à finalidade da norma – gozando, assim, de condições mais favoráveis para o exercício de sua atividade – ou no sentido oposto, havendo que se submeter a um tratamento mais restritivo.

Em relação a essas duas últimas formas de intervenção, entende Eros Grau que o Estado intervém não mais **no** domínio econômico, porém **sobre** ele.

Respaldando-se na distinção feita pelo emérito Professor e na lição de Helenilson Cunha Pontes[7], é possível concluir que a intervenção indireta seria a única autorizada constitucionalmente a balizar a instituição de contribuições de intervenção no domínio econômico, malgrado a literalidade do art. 149 da Carta. O exame, porém, não está completo. Entre as duas modalidades de intervenção, por direção e por indução, fixamos o entendimento de que somente a intervenção indireta por indução poderia servir como finalidade suficiente a legitimar a exação tributária em tela.

A idéia de indução está geralmente associada a estímulos, benefícios de natureza positiva por meio dos quais o Estado intenta persuadir os agentes econômicos a assumir comportamentos que, eventualmente, na falta de tais, não seriam adotados. Nesse sentido, a isenção, a redução de tributos, o financiamento público e os incentivos a atividades econômicas configuram formas bastante comuns e eficazes de intervenção do Estado sobre o domínio econômico por indução.

A repercussão de um ônus ou um bônus tributário no domínio econômico é visível. No entanto, não se deve pensar a atuação interventiva-regulatória do Estado apenas como a concessão de vantagens aos agentes econômicos para que se alcance determinadas finalidades. A intervenção, nos termos do art. 174 da CR/88, pode assumir um viés negativo, impondo um ônus (tributário, por exemplo) àqueles que não se conduzirem no sentido de efetivação da finalidade almejada pela medida.

A Constituição não limita o exercício da função regulatória pelo Estado à adoção de medidas de caráter positivo. Ao contrário, a Constituição se preocupou em gizar que uma intervenção estatal deve apontar para a consecução dos objetivos

[6] A ordem..., p. 128.

[7] Notas sobre o Regime Jurídico-constitucional das contribuições de Intervenção no domínio econômico. In ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Grande questões atuais de Direito Tributário*. 6º volume. Dialética: São Paulo, 2002, p. 138.

elegidos nela como finalidades que espelhem os princípios da ordem econômica, seja através de uma ação negativa, seja através de uma ação positiva. A adoção, pelo Estado, de políticas econômicas e medidas administrativas ou legislativas no âmbito econômico deverá, sim, levar em conta os fundamentos e os princípios norteadores da ordem econômica explicitados no art. 170. O texto do texto:

> "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 de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País.
>
> Parágrafo único. É assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei."

A análise estatal acerca da consecução de alguns desses desideratos pode conduzir à escolha de determinada medida que imponha ônus aos agentes econômicos que não redirecionem suas atividades, em perfeita consonância com a Constituição.[8] É claro que, se uma intervenção no domínio econômico assumir tal caráter restritivo, a limitação imposta terá, necessariamente, que passar pelo crivo do princípio da proporcionalidade, em seus três aspectos (adequação, necessidade e proporcionalidade), instrumento essencial ao Estado Democrático de Direito e garantidor da efetivação dos bens jurídicos constitucionalmente tutelados e da

[8] No mesmo sentido, BELLAN, Daniel Vitor. *Contribuições de Intervenção no domínio econômico*. In Revista Dialética de Direito Tributário nº 78. Dialética: São Paulo, 2002, pp. 28-30. De acordo com o autor, "ora, ao planejar a economia, os dirigentes estatais estarão ponderando à luz dos princípios constitucionais norteadores da atividade econômica quais os melhores a serem trilhados pelo setor produtivo. As conclusões desta análise, porém, não apontarão necessariamente no sentido do incentivo à atividade econômica. Em alguns casos, a ponderação poderá concluir que valores importantes como a proteção ao meio ambiente demandem, eventualmente, medidas restritivas à atividade econômica. Não vemos, portanto, a adoção de um vetor unicamente positivo no artigo 174 da Constituição Federal. O Estado pode planejar suas ações elegendo metas a serem perseguidas. Estabelecidas estas metas, poderá o Estado intervir no domínio econômico por meio das três formas descritas pelo Professor Eros Grau (absorção ou participação, direção e indução".

proibição do excesso das medidas estatais. Mas a esse tópico retornaremos mais adiante.

3.2 Finalidade e destino do produto da arrecadação

As reflexões do item anterior servem como subsídios para tentarmos lançar algumas luzes sobre um ponto crucial no estudo das contribuições interventivas e acerca do qual a doutrina atual ainda vacila. Essas são as indagações que se colocam: qual é o papel da contribuição interventiva dentro do contexto de uma intervenção do Estado sobre o domínio econômico? Ela consiste em um instrumento para a captação de recursos que financiarão a intervenção empreendida pela União ou a própria incidência da contribuição, a sua imposição aos agentes econômicos, caracterizaria a intervenção?

Até agora afirmamos que o exercício da competência impositiva do art. 149 diferencia-se das demais presentes no subsistema constitucional tributário por se submeter também a um critério de validação finalístico. A União instituirá contribuições interventivas para que uma finalidade (intervenção no domínio econômico) seja atingida. No entanto, é necessário esclarecer qual é a relação existente entre a contribuição (meio) e a intervenção (fim).

Observando-se o modelo adotado pelo constituinte para as contribuições sociais destinadas à Seguridade Social, cuja matriz inicial se encontra no próprio art. 149, revelar-se-ia, em princípio, um critério para a interpretação do mesmo. Tais contribuições refletem o modelo de identificação da finalidade com o destino do produto da arrecadação, já que o art. 195 determina que a Seguridade Social será financiada por toda a sociedade por meio das contribuições que elenca em seus três incisos. No entanto, a adoção desse modelo para tais contribuições foi explicitada pelo contribuinte no art. 195 e não deve ser considerada como decorrência lógica do art. 149.

Nas exatas palavras do constituinte, a União poderá instituir contribuições de intervenção no domínio econômico como instrumento de sua atuação na respectiva área. A Constituição, nesse ponto, não limitou a atuação do legislador infraconstitucional na escolha do mecanismo regente da relação contribuição/intervenção, permitindo-lhe, segundo o juízo de conveniência legislativa e a política econômica adotada pelo Estado, a eleição do meio mais eficaz para o alcance das finalidades que impulsionam a intervenção Estado.

A definição adotada pela Constituição para a contribuição interventiva apenas deixa claro que a exação deve servir de instrumento à intervenção pretendida. De uma forma ou de outra. Dessa feita, entendemos que a Constituição, por seu art. 149, autoriza a União a instituir uma contribuição interventiva que exerça, por si só, através da sua incidência, a intervenção sobre o domínio econômico. A finalidade da

intervenção, que deve estar contida na hipótese de incidência dessa contribuição, não é desprezada nesse modelo, mas realizável segundo outros critérios.[9]

A própria dinâmica das relações econômicas, em sua complexidade, acaba por exigir que o legislador infraconstitucional, quando da imposição de uma medida estatal interventiva aos agentes econômicos, adote diferentes métodos. A feição, aqui, mais se assemelha a dos impostos regulatórios de competência da União (aduaneiros, produtos industrializados e operações financeiras) regidos por aspectos eminentemente extrafiscais, de controle de mercadorias, variações cambiais, estímulo à produção e ao consumo etc.

Ademais, como descrito no item anterior, a intervenção indireta do Estado por indução, mediante o desestímulo de certas condutas em prol de outras, consoantes com o objetivo da intervenção, pode se expressar por um ônus tributário como fator primordial para a concretização do efeito indutivo pretendido.

Entretanto, com esse raciocínio, não se intenta desprezar a possibilidade de aplicação do modelo observado nas demais contribuições do art. 149 (sociais e corporativas) de destinação do produto arrecadado com a contribuição para financiar ações públicas interventivas sobre domínio econômico, como por exemplo, concessão de financiamentos e incentivos, aprimoramento da infra-estrutura de determinados setores através de investimentos públicos, dentre outras formas.

Não é esse o nosso propósito. A demarcação, por vezes mais intensa nesse ensaio, da intervenção por indução através de um ônus tributário (contribuição) se justifica pela novidade que tal raciocínio traz para dentro da sistemática das contribuições no Direito Brasileiro. Afinal, as peculiaridades da ordem econômica (estrutura e funcionalidade), e das relações jurídicas que a compõem, devem servir como substrato para o entendimento da norma tributária impositiva da contribuição interventiva, vez que a própria Constituição tratou de intercruzar os dois subsistemas no art. 149.

4 A norma impositiva do art. 149 e o princípio da proporcionalidade como critério de aferição de constitucionalidade

No mesmo rumo de vários outros comandos constitucionais, a estrutura do art. 149 prescreve uma finalidade a ser alcançada e não desenvolve os traços suficientes, de forma analítica, para a determinação dos meios a serem utilizados. Através desses programas, a Constituição determina que o intérprete-aplicador do Direito concretize, por atos administrativos, legislativos ou judiciais, os princípios

No mesmo sentido, GRECO, Marco Aurélio. Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico – Parâmetros para sua Criação. *In* GRECO, Marco Aurélio (coord.). *Contribuições de intervenção no domínio econômico e figuras afins*. Dialética: São Paulo, 2000, pp 15, 20 e 27.

jurídicos, garantias e direitos fundamentais, efetivando-se, assim, a gama de valores protegidos detrás de tais normas.

Como exigência da órbita jurídica de um Estado Democrático de Direito, como o que se estabelece no Brasil (art. 1º), a perseguição de tais fins, e a escolha dos meios para tanto, devem ser temperados com o princípio da proporcionalidade, através da obediência aos deveres de adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito, para que a força normativa da Constituição seja preservada. Por esse pressuposto, extrai-se da norma impositiva do art. 149 um limite implícito ao exercício válido da competência, segundo o qual a hipótese de incidência tributária da contribuição interventiva, meio eleito pelo legislador infraconstitucional como instrumento da intervenção estatal, deve ser adequada, necessária e proporcional à consecução da finalidade a que se destina tal intervenção.

Com efeito. O controle de constitucionalidade na instituição de contribuições interventivas, mediante a aplicação do princípio da proporcionalidade, deve ser estudado em duas dimensões.

Em primeiro lugar, é necessário aferir se a intervenção realmente se destina ao alcance de alguma finalidade albergada pela Constituição (mormente, na ordem econômica) e se a eleição do meio interventivo pela União respeitou os deveres ínsitos ao princípio da proporcionalidade. Tal análise é efetuada, portanto, sob o foco do Direito Econômico, pois, por ela, verifica-se a validade da intervenção *per se*, dentro dos limites impostos ao Estado na ordem econômica.

Em seguida, nosso olhar se voltará para o Direito Tributário e para a hipótese de incidência tributária da contribuição interventiva. Aqui, o intérprete-aplicador verificará se a hipótese de incidência, por seus elementos material e pessoal, é adequada, necessária e proporcional à finalidade perseguida pela intervenção sobre o domínio econômico.

Pois bem. Sob a ótica do Direito Econômico, o Estado, para intervir no domínio econômico, deve fazê-lo no sentido de concretizar algum dos desideratos constitucionais que regem a ordem econômica. A finalidade proposta por qualquer medida estatal interventiva deve buscar a consecução de alguns dos princípios jurídicos do art. 170. Tais princípios consubstanciam os instrumentos normativos com que o Estado busca garantir a justiça social e a existência digna a todos.

No entanto, a fixação da finalidade não basta para validar determinada medida estatal. Como sabido, os princípios jurídicos, notadamente aqueles de matriz constitucional, são, por natureza, comandos normativos abertos, que apontam em diferentes direções, e cuja efetivação depende de um juízo de proporcionalidade operado pelo intérprete-aplicador diante das circunstâncias fáticas e jurídicas de um caso concreto.

Diante de uma medida estatal interventiva, por exemplo, pode-se afirmar, pelo menos em tese, que todos os princípios do ordenamento conspiram em alguma direção.

A oposição entre alguns princípios, portanto, é inevitável, e o seu deslinde deve ser efetuado mediante a elaboração de um juízo de proporcionalidade. Essa operação visa a identificar, nessa ordem: i) quais são os princípios em choque; ii) como, diante das circunstâncias fáticas e jurídicas do caso concreto, cada princípio em jogo será atingido na hipótese de aplicação do outro. Desse modo, busca-se afastar a solução que, ao dirigir-se à consecução de determinado princípio, inviabilize a efetivação de algum outro princípio jurídico.

Nesse sentido, é que se entende o princípio da proporcionalidade como instrumento jurídico mediador entre os princípios jurídicos, de forma a permitir uma concordância prática entre eles que otimize a sua efetivação no plano concreto. A medida estatal, portanto, será declarada válida constitucionalmente se o atendimento a determinado princípio preserve o núcleo essencial dos demais princípios do ordenamento, impondo-lhes limitação desproporcional.

Dentro da ordem econômica, determinada medida estatal interventiva haverá, inelutavelmente, que se respaldar em um motivo constitucional, na concretização de um determinado princípio elencado no art. 170. Ademais, em virtude do leque de interesses protegidos pela Constituição, muitas vezes opostos, essa intervenção, por se balizar em um deles (por exemplo, a defesa do meio ambiente), não raro, restringirá o âmbito de eficácia de outro (digamos, a propriedade particular). Esse contraste é absolutamente normal dentro de uma ordem jurídica conformada por princípios como é a Constituição da República de 1988. No entanto, como decorrência inegável do Estado Democrático de Direito, o princípio da proporcionalidade deve ser observado quando da adoção de medidas que promovam o embate entre os demais princípios, no sentido de possibilitar a efetivação máxima de cada um.

A limitação de algum dos princípios do art. 170 da CR/88 deve ser, portanto, adequada, necessária e proporcional (em sentido estrito) em relação à consecução do princípio prestigiado pela medida estatal interventiva. Tomando-se a idéia central da proporcionalidade, as vantagens que derivem dessa intervenção devem superar o prejuízo acarretado pela restrição a algum outro princípio, juízo esse que estará a cargo tanto do legislador, quando da imposição de uma norma interventiva, quanto do juiz, na análise de um caso concreto e seus efeitos jurídicos e fáticos relacionados a essa norma.

Fixado esse primeiro nível de análise, o objeto de estudo passa a ser a hipótese de incidência tributária da contribuição interventiva. Aqui a relação meio/fim se destaca, pois o constituinte se incumbiu de expressa-la no modelo normativo do art. 149.

O exame da proporcionalidade em sentido amplo da hipótese de incidência da contribuição interventiva deve seguir os três deveres impostos por esse princípio.

4.1 Adequação

A adequação exige que o desenho da hipótese de incidência seja apropriado à finalidade da intervenção instrumentalizada pela contribuição. Assim, a relação

causal entre a contribuição (meio) e o fim (princípio balizador da intervenção) deve ser examinada pelo intérprete-aplicador.

A intervenção visa a atingir determinado setor do domínio econômico e provocar alterações na realidade de seus agentes econômicos que corrijam as falhas existentes no mercado em prol de um desiderato constitucional. A instituição do gravame tributário deve ser capaz de promover as alterações pretendidas de forma adequada. Assim, a eleição do grupo de sujeitos passivos da contribuição (e das materialidades a serem oneradas) deve guardar um liame lógico–material com a finalidade buscada com a intervenção, ou seja, a escolha do grupo deve contribuir para o alcance da finalidade e não obsta-lo ou dificulta-lo.

Logo, uma contribuição infringirá o dever de adequação se, a propósito de intervir em determinado setor da economia, o Estado seleciona outro setor, sem qualquer relação lógica com aquele a ser atingido pela intervenção, para arcar com ônus tributário. No entanto, cabe, aqui, ressaltar que o dever de adequação não exige uma referibilidade direta entre os sujeitos passivos e aqueles beneficiários da intervenção sobre o domínio econômico. Entender a adequação nesses moldes seria desprezar as nuanças peculiares da atividade econômica e o caráter indutivo de que pode se revestir a intervenção através de uma contribuição.

O que se exige é um liame lógico entre o grupo de sujeitos passivos e a finalidade almejada, e não uma identidade obrigatória entre o grupo e os beneficiários. Se pensarmos, dentro da tipologia já exposta, na hipótese da intervenção indireta por indução, enfrentaremos uma espécie tributária que não tem como fundamento o princípio da contraprestação, como é o caso da taxa, e que, por isso, necessita de um estudo mais complexo. Vejamos com mais vagar essa questão.

Benvenuto Griziotti, expoente da Escola Italiana de Pavia, elaborou instigante estudo acerca do fundamento, da causa jurídica, da imposição tributária, firmando-o na correspondência entre o interesse público à tributação e o interesse privado dos contribuintes.[10]

Em breve síntese, as taxas seriam regidas pelo princípio da contraprestação, isto é, o direito ao tributo repousa na prestação de um serviço ou concessão especial do Poder Público em face do contribuinte obrigado. Já o princípio do benefício aplicar-se-ia aos impostos especiais exigidos dos contribuintes que tenham obtido uma vantagem gerada por uma obra pública (nossa contribuição de melhoria). O princípio da antecipação, por outro lado, se aplicaria aos empréstimos públicos, onde haveria uma correspondência entre o interesse público e o interesse privado. Por esses três princípios observa-se uma relação direta entre as receitas e despesas públicas.

O princípio da capacidade contributiva é aplicável aos impostos diretos e indiretos e indica uma correspondência indireta entre interesse público e privado, já

[10] Apud PONTES, Helenilson Cunha Pontes. Notas. .. pp. 139-141

que os sujeitos são chamados a contribuir na medida da sua própria capacidade contributiva, e não em decorrência das vantagens gerais ou particulares possivelmente auferidas. A capacidade contributiva, segundo o autor italiano, é vista como indício das vantagens que os contribuintes obtêm (das despesas públicas) no ato de produzir, conservar e consumar a riqueza.

Por esse raciocínio, Griziotti estabelece os fundamentos da tributação e afasta a idéia de que a lei seria um deles. A lei, para ele, seria apenas a fonte formal da obrigação tributária. Daí, conclui que o Estado não é livre para escolher aleatoriamente entre as diferentes espécies tributárias na busca da receita pública, devendo, sim, eleger aquela que sob o aspecto político, econômico, jurídico e técnico sirva para os fins almejados pela incidência pretendida, os quais constituiriam uma espécie de limitação imanente à atividade impositiva do Estado.

Com base nesse sustentáculo teórico, Helenilson Cunha Pontes afirma que a causa da contribuição interventiva repousa em um princípio distinto daqueles elencados por Griziotti, o princípio da necessidade do mercado[11]. Segundo esse raciocínio, o Estado deve utilizar-se das contribuições interventivas para regular distorções existentes no mercado, que vulnerem determinado princípio da ordem econômica, e que necessitem ser eliminadas ou, pelo menos, atenuadas.

É dentro dessa idéia que afirmamos supra que o dever de adequação, ínsito ao princípio da proporcionalidade, não exige, necessariamente, uma referibilidade direta na delimitação do pólo passivo da contribuição interventiva. O juízo acerca da relação entre contribuintes e beneficiários dependerá da distorção que se quer intenta corrigir com a intervenção.

Em outras palavras, é a necessidade do mercado, fundamento da tributação por essa via, que determinará os níveis de identidade nessa relação, levando-se em conta as circunstâncias jurídicas e fáticas do caso concreto. O aspecto da adequação exige que haja um liame lógico-material entre a eleição dos sujeitos passivos e a finalidade (correção das distorções), ou de forma mais simples, que o alcance da última seja facilitada pela primeira. Se a necessidade do mercado, a distorção existente exigir que haja essa identidade, então ela se mostrará imprescindível. Não se deve, contudo, adotar essa idéia, de forma apriorística, como requisito ao cumprimento do aspecto da adequação.

4.2 Necessidade

Para que uma medida estatal interventiva cumpra o dever de necessidade estampado no princípio da proporcionalidade, deve estabelecer o menor gravame à esfera juridicamente protegida dos indivíduos, a menor restrição possível aos

[11] Notas... p. 143.

direitos e garantias fundamentais. Nesse sentido, a efetivação do princípio constitucional que fundamente a instituição da contribuição interventiva não se legitima se, para tanto, outro princípio constitucional seja limitado, a ponto de ter seu núcleo essencial vulnerado.

A verificação de atendimento a esse dever de necessidade se dá em dois diferentes níveis, externo e interno, segregados pela sua relação com a hipótese de incidência tributária da contribuição interventiva.[12]

Em nível externo, o intérprete-aplicador deve aferir se a intervenção sobre o domínio econômico realmente necessita de recursos decorrentes de um ônus tributário para que as finalidades que a qualificam sejam alcançadas, visto que podem ocorrer hipóteses nas quais outras medidas, de natureza não tributária, já seriam suficientes.

Ainda sob essa perspectiva externa, cumpre ao intérprete-aplicador se certificar de que não há no ordenamento jurídico espécie tributária outra destinada àquele mesmo fim, caso contrário, a instituição de uma nova exação tributária se mostraria desnecessária.

Em nível interno, o aspecto da necessidade é investigado diretamente na hipótese de incidência tributária. Através dessa análise, busca-se verificar se o ônus econômico imposto pela contribuição à atividade dos agentes econômicos possui a medida necessária à promoção do interesse público objetivado. A limitação ao direito de propriedade dos indivíduos deve ser, portanto, a menor possível, preservando-se o seu núcleo essencial, de forma a ver-se cumprida a exigência constitucional da vedação ao confisco. Ademais, o Estado não encontra guarida constitucional para intervir sobre o domínio econômico através de um ônus tributário desmedido, fora dos padrões de necessidade, que inviabilize o exercício de atividade econômica lícita, em afronta direta ao princípio da livre iniciativa, fundante da ordem econômica.

4.3 Proporcionalidade em sentido estrito

O juízo da proporcionalidade em sentido estrito ou conformidade destina-se a averiguar se as vantagens decorrentes da intervenção através de contribuição superam os prejuízos trazidos às órbitas de eficácia dos princípios constitucionais. Analisa-se, nesse estágio, a pertinência da finalidade perseguida com a instituição de uma contribuição perante os demais desideratos constitucionais e a relação entre os níveis de sacrifício que a busca dessa finalidade acarreta aos referidos desideratos e o de efetivação dos princípios constitucionais gerado pela intervenção.

Os princípios da propriedade privada, da livre iniciativa e da livre concorrência poderão ser afetados por uma intervenção como a que se cogita, mas não poderão

[12] PONTES, Helenilson Cunha. O princípio..., p. 183.

dela advir efeitos deletérios ao núcleo essencial de tais bens jurídicos constitucionalmente tutelados. As circunstâncias fáticas e jurídicas do caso concreto é que alimentarão a análise do intérprete-aplicador do Direito na constatação da obediência a esse dever de proporcionalidade em sentido estrito.

Como expressão da idéia nuclear do princípio da proporcionalidade, a aplicação desse aspecto consubstancia a afirmação do referido princípio nas dimensões da vedação ao excesso e da concordância prática entre os princípios jurídicos conformadores do ordenamento jurídico.

5 A contribuição interventiva instituída pela Lei nº 10.168/2000

5.1 A hipótese de incidência

Em vista do exposto, cumpre-nos neste ponto examinar a constitucionalidade da contribuição interventiva instituída pela Lei nº 10.168, de 29.12.2000.

O art. 1º do referido diploma prevê a instituição do Programa de Estímulo à interação Universidade-Empresa para o Apoio à Inovação, cujo objetivo principal é estimular o desenvolvimento tecnológico brasileiro, mediante programas de pesquisa científica e tecnológica cooperativa entre universidades, centros de pesquisa e o setor produtivo. E para fins de atendimento a tais diretrizes, o art. 2º estabelece a criação da contribuição em comento.

A contribuição será exigida da pessoa jurídica detentora de uso ou adquirente de conhecimentos tecnológicos, bem como daquela signatária de contratos que impliquem transferência de tecnologia, firmados com residentes ou domiciliados no exterior. O §1º do art. 2º conceitua contratos de transferência de tecnologia os relativos à exploração de patentes ou de uso d marcas e os de fornecimento de tecnologia e prestação de assistência técnica.

A lei nº 10.332, de 19.12.2001 operou alteração ampliativa no pólo passivo da contribuição ao exigi-la, a partir de 1º.01.2002, também das pessoas jurídicas signatárias de contratos que tenham por objeto serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes a serem prestados por residentes e domiciliados no exterior, assim como das pessoas jurídicas que pagarem, creditarem, entregarem, empregarem ou remeterem royalties a qualquer título, a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior.

O fato gerador e a base de cálculo convergem, como salienta o art. 2º, § 3º, para os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, a cada mês, a residentes ou domiciliados no exterior, a título de remuneração das obrigações nos dois parágrafos supra. A alíquota da referida contribuição será de

10% (dez por cento), e o pagamento da mesma será efetuado até o último dia útil da quinzena subseqüente ao mês de ocorrência do fato gerador descrito.

O art. 4º trata de destinar o produto da arrecadação ao Fundo Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico – FNDCT, criado pelo Decreto-Lei nº 719, de 31.07.1969, e restabelecido pela Lei nº 8.172, de 18.01.1991. Cumpre ressaltar ainda que, no art. 6º, o legislador federal determinou que no mínimo trinta por cento do valor total arrecadado com essa contribuição deverão ser aplicados em programas de fomento à capacitação tecnológica e ao amparo à pesquisa científica e ao desenvolvimento tecnológico nas regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste.

5.2 Finalidade e intervenção

Como uma contribuição, a sua hipótese de incidência deve submeter-se ao *critério de validação finalística* exigido para tais espécies tributárias, ou seja, a sua instituição tem que objetivar a consecução de alguma finalidade constitucionalmente válida. No caso particular das contribuições interventivas, a finalidade é a instrumentalização de *intervenção sobre o domínio econômico* empreendida pela União.

A hipótese de intervenção sobre o domínio econômico que se observa na Lei nº 10.168/2000 é o Programa de Estímulo à Interação Universidade-Empresa para Apoio à Inovação, que visa a incrementar o desenvolvimento tecnológico brasileiro, mediante programas de pesquisa científica e tecnológica cooperativa entre universidades, centros de pesquisa e setor produtivo. Tal constatação afasta a possibilidade de o legislador haver criado nova contribuição interventiva com fins meramente arrecadatórios, já que a finalidade está claramente delineada no art. 1º do diploma legal. Além disso, no art. 4º, o legislador destinou o produto da arrecadação ao Fundo Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico.

Com esses substratos, devemos agora definir o tipo de intervenção albergado pela Lei nº 10.168/2000. Conforme estudamos em outra passagem desse ensaio, a atividade interventiva estatal que poderia sustentar a exigência de uma contribuição interventiva é aquela operada sobre o domínio econômico sob a modalidade de indução, em que o Estado, como agente normativo e regulador das relações econômicas, age através de medidas que estabeleçam uma dinâmica de estímulo e desestímulo sobre as atividades dos agentes econômicos, buscando direciona-las à consecução de um desiderato constitucional regente da ordem econômica.

Dentro desse contexto, a utilização da contribuição interventiva pode dar-se por duas formas: primeiramente, a incidência da contribuição constituiria, *per se*, a intervenção por indução pretendida pela União, através da oneração de determinados comportamentos e condutas econômicas em prol de outras, que mais estejam em consonância com a finalidade buscada, com traços, portanto, eminentemente extrafiscais; noutro giro, a intervenção sobre o domínio econômico consistiria em atividades desempenhadas pela União (estímulos, investimentos etc) financiadas com

os recursos advindos da arrecadação da contribuição.

Frise-se, ainda, que a adoção da primeira forma não exclui a destinação do produto arrecadado com a contribuição, desde que as atividades empreendidas pela União estejam em conformidade com a finalidade constitucional buscada.

Enxergamos na Lei nº 10.168/2000 a construção de uma hipótese de incidência que expressa, através de seus elementos material e pessoal, a primeira forma de intervenção por indução. Se a finalidade é o estimulo ao desenvolvimento tecnológico e cientifico nacional, então, a eleição, pelo legislador, do setor econômico a sofrer a intervenção foi bastante sensata. Os agentes econômicos que, em suma, celebrem contratos de uso ou aquisição de tecnologia e conhecimentos técnicos (o detalhamento do diploma legal serve mais à exata delimitação do aspecto material e pessoal da contribuição) compõem tal setor.

Nele se observa diferenciação, induzida pelo próprio texto da lei, útil à compreensão da intervenção; aqueles agentes econômicos que celebrem tais contratos com residentes ou domiciliados no Brasil e aqueles outros que o façam com residentes ou domiciliados no exterior. A lei apenas onera os últimos, criando, assim, certo desestímulo à importação de tecnologia, em prol da utilização da tecnologia desenvolvida por agentes nacionais. A lógica da intervenção indireta sob a forma de indução resta clara na hipótese. Luis Eduardo Schoeuri o mesmo constata e afirma:

> "(...)andou bem o legislador ao não elencar dentre os contribuintes aquelas empresas que firmem contratos com pesquisadores nacionais, atitude essa condizente com o objetivo de incremento da tecnologia no território brasileiro e a favor dos princípios da igualdade e da proporcionalidade em sua incidência."[13]

Além disso, em perfeita harmonia com o objetivo almejado, a lei destina o produto arrecadado ao FNDCT, para que tais recursos sirvam a investimentos públicos que promovam o desenvolvimento cientifico e tecnológico nacional, favorecendo, assim, todo o setor submetido à intervenção, englobando as duas espécies retro expostas.

5.3 O teste de proporcionalidade

Feito esse estudo preliminar, cumpre-nos, até mesmo para melhor sistematizar o mecanismo de funcionamento dessa intervenção e sua validade perante o ordenamento constitucional, analisar a Lei nº 10.168/2000 sob o prisma do *princípio*

[13] SCHOUERI, Luís Eduardo. Algumas Considerações sobre a Contribuição de Intervenção no Domínio econômico no Sistema Constitucional Brasileiro. A Contribuição ao Programa Universidade-Empresa. *In* GRECO, Marco Aurélio (Coord.). *Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico e Figuras Afins*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 368.

da proporcionalidade, enquanto exigência de relação de justa medida entre meio e fim. A aferição da constitucionalidade da contribuição interventiva em tela se fará em dois níveis; o primeiro, acerca da validade da intervenção, perante a ordem econômica constitucional; e, em seguida, sobre a hipótese de incidência da contribuição interventiva, a sua consonância com os três deveres ínsitos ao principio da proporcionalidade em sentido amplo, adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito.

Quanto à intervenção *tout court*, o foco de nossa análise se fixará no Direito Econômico, para que se afirme se a atuação estatal visa a algum desiderato constitucional, e se tal busca não inviabiliza o âmbito de aplicação dos demais interesses constitucionalmente protegidos. O princípio da proporcionalidade, conforme já exposto, em uma de suas dimensões, exige que a medida estatal interventiva, malgrado vise a determinados desideratos, promova a concordância prática entre os diversos bens tutelados pela Constituição, não impondo a estes últimos limitações inaceitáveis, que inviabilizem a sua aplicação.

O estímulo ao desenvolvimento tecnológico e científico nacional reside na norma-programa contida no art. 218 da Constituição, que em seu parágrafo 4º determina o estímulo por lei. E mais: tal mandamento constitucional consiste em aspecto intrínseco à efetivação do princípio da soberania nacional, elencado no art. 170, I. A Constituição imprime a esse princípio, também presente em seu art. 1º, feição econômica, expressada, na prática, pela modernização da economia e pela ruptura da situação de dependência que o Brasil nutre com as sociedades desenvolvidas.

Nesse sentido, o incremento do setor produtivo, através do fortalecimento dos laços de integração entre as universidades e empresas brasileiras, revela-se instrumento essencial para a consecução da soberania econômica. Se os agentes econômicos privados não foram capazes de estabelecer essas balizas, cabe ao Estado, ao perceber esse desequilíbrio entre o setor produtivo nacional e o estrangeiro, implementar políticas econômicas destinadas a estimular a atividade nacional, diretamente no seio do conhecimento brasileiro, que são as universidades.

Para a busca de tal desiderato, necessária se mostra a intervenção sobre o domínio econômico. A lei nº 10.168/2000 vislumbra como instrumento para tanto a instituição da contribuição interventiva, que, ao mesmo tempo, estimulará o uso de tecnologia nacional, na medida em que onera a importação de tecnologia e serviços técnicos, e financiará a atuação do Estado em programas de desenvolvimento tecnológico e cientifico nacional através dos recursos recolhidos ao FNDCT.

Ademais, a própria lei determina que um percentual mínimo de trinta por cento haverá que ser destinado a programas de fomento à capacitação tecnológica e de incentivo à pesquisa científica nas regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, consubstanciando, assim, a busca de outro princípio norteador da ordem econômica, o que propugna a redução das desigualdades regionais.

Estabelecidos os princípios constitucionais prestigiados pela intervenção, a afirmação de validade constitucional da norma interventiva ainda depende da existência de concordância prática (princípio da proporcionalidade) entre tais princípios e outros que tenham sido limitados pela intervenção. O princípio da proporcionalidade não permite que o núcleo essencial dos princípios restringidos seja afetado, de forma a inviabilizar a sua aplicação diante do caso concreto.

No presente caso, pode-se identificar os princípios da proteção à propriedade e da livre iniciativa como atingidos pela intervenção sobre o domínio econômico disciplinada pela lei nº 10.168/2000. Entretanto, a oneração da atividade econômica de importação de tecnologia não implica inviabilização da propriedade privada nem da livre iniciativa, já que, ao fixar uma alíquota de dez por cento, o objetivo do Estado é aproveitar o potencial desses agentes, como demandantes de tecnologia, e induzi-los a buscar os subsídios tecnológicos para sua atividade no mercado nacional, operação na qual inexistiria o ônus tributário. O dimensionamento da alíquota não impede que o agente econômico mantenha sua posição de importador, mas intenta seduzi-lo a relacionar-se com as universidades brasileiras e iniciar convênios com as mesmas de forma a satisfazer suas necessidades tecnológica e científica.

Portanto, a norma interventiva da lei nº 10.168/2000 está em conformidade com o princípio da proporcionalidade.

No segundo nível, a apreciação do atendimento ao princípio da proporcionalidade pela hipótese de incidência da contribuição interventiva será feita sob o foco do Direito Tributário.

A *adequação*, como aspecto do princípio da proporcionalidade, exige que a hipótese de incidência, mormente seus elementos material e pessoal, seja apropriada ao fim almejado pela intervenção que a contribuição interventiva intrumentaliza. A idéia aqui é de que o meio elegido torne mais fácil a consecução do fim.

Dentro desse contexto, a escolha das materialidades a serem oneradas e do grupo de sujeitos passivos cumpre importante papel. A lei nº 10.168/2000, como restou demonstrado, instituiu contribuição interventiva com a finalidade de estimular o desenvolvimento tecnológico e científico nacional, apontando para o cumprimento dos princípios da soberania econômica e da redução das desigualdades regionais. No referido diploma, essa finalidade é buscada em duas frentes; a primeira refere-se ao pólo passivo da contribuição e às materialidades; enquanto que a segunda é representada pelo destino do produto arrecadado ao financiamento de atividades de estímulo e investimento públicos.

A lógica da intervenção por indução estabelece que, para se estimular o desenvolvimento tecnológico nacional, não se poderia onerar os agentes que nessa direção caminham, mas somente aqueles que utilizassem tecnologia estrangeira em suas atividades. A oneração, ainda segundo essa lógica, haveria que recair, portanto, sobre os montantes pagos ou remetidos ao residente ou domiciliado no exterior que tenha fornecido à empresa brasileira a tecnologia e os serviços técnicos. O meio

tributário mostra-se adequado à consecução da finalidade apontada na norma impositiva. A atuação interventiva do Estado se baseia na modalidade de indução, estimulando e desestimulando condutas ou comportamentos, através de um tratamento tributário diferenciado.

O dever de adequação, conforme exposto, não exige que se observe, no caso concreto de uma hipótese de incidência tributária, a referibilidade direta (identidade) entre os sujeitos passivos da contribuição e os beneficiários da intervenção estatal sobre o domínio econômico. Isso porque tais tributos têm como causa fundante a necessidade do mercado em corrigir distorções por ele apresentadas, o que, não raro, produz campo para uma intervenção sem essa referibilidade. A própria forma de intervenção por indução não pressupõe uma identidade entre os contribuintes e os beneficiários.

No caso em tela, a necessidade do mercado consistia no desequilíbrio entre os níveis tecnológicos interno e externo, causa da dependência econômica do Brasil em relação aos países desenvolvidos. A contribuição interventiva como indutor de comportamentos e fonte de recursos para o financiamento de programas de incremento do parque tecnológico brasileiro, mostra-se plenamente adequada ao fim pretendido.

Frise-se, por último, que a finalidade da intervenção regulada pela Lei nº 10.168/2000 é de alcance a longo prazo. Um juízo de inadequação proferido no presente momento, em decorrência da ausência aparente de resultados imediatos, não se coaduna com esse aspecto do princípio da proporcionalidade. A adequação permite um critério dinâmico de avaliação, ao longo tempo, para que se afirme que a medida estatal interventiva (contribuição) não foi adequada aos fins a ela impostos.

Em segundo lugar, tem-se o dever de *necessidade*, que exige que a medida estatal (meio) acarrete o menor gravame possível à esfera jurídica dos indivíduos para o alcance de determinada finalidade.

Sob um enfoque externo, deve-se cogitar aqui se havia real necessidade de uma intervenção que trouxesse ônus tributário aos agentes econômicos. A nosso ver, a contribuição se mostra imprescindível para o atingimento da finalidade de incremento da tecnologia nacional por duas razões. A uma, porque a maneira mais eficaz de se induzir comportamentos é a diferenciação de tratamentos, segundo a qual o caminho que deve ser mais vantajoso ao particular é aquele que aponte na direção almejada pelo Estado. O tributo, como instrumento a serviço das políticas públicas, deve promover, através de sua hipótese de incidência, a diferenciação de tratamentos que incite a alteração da realidade no sentido pretendido pela ação estatal.

A duas, porque, conforme se observa no caso concreto, o efeito da incidência tributária não é somente o de induzir condutas, mas também o de produção de recursos financeiros que permitam a atividade estatal de estímulo.

Alem disso, dentro da sistemática constitucional de distribuição das competências tributárias, inexiste outro tributo que se destine a esse mesmo fim, colimado na Lei nº 10.168/2000, o que fortalece, ainda mais, o caráter de necessidade da contribuição.

Sob um enfoque interno da hipótese de incidência, o dever de necessidade é obedecido quando a imposição tributária for a menor possível para o alcance da finalidade prevista na lei. Como já afirmado anteriormente, o dimensionamento da contribuição, a uma alíquota de dez por cento, encontra-se em níveis razoáveis e aceitáveis, uma vez que sua incidência não possui a amplitude de inviabilizar o exercício da atividade econômica. O que o Estado pretende não é anular o potencial econômico dos agentes particulares, mas simplesmente, imputar a eles certa limitação financeira compatível com sua capacidade e destinada à indução de comportamentos, alterando-se a realidade.

Por último, o aspecto da proporcionalidade em sentido estrito ou conformidade permitirá ao Intérprete-aplicador do Direito, analisando as circunstâncias do caso concreto, afirmar se as vantagens decorrentes da intervenção sobre o domínio econômico (o alcance dos desideratos constitucionais prestigiados) superam o prejuízo imputado aos princípios cujas esferas de eficácia foram restringidas.

Nesse contexto, verifica-se uma colisão de princípios constitucionais norteadores da ordem econômica, que deverá ser solucionada mediante a elaboração de um juízo de adequação dos mesmos às circunstâncias fáticas e jurídicas do caso concreto, de que nos fala Ronald Dworkin[14]. O princípio da proporcionalidade, mormente por seu aspecto da proporcionalidade em sentido estrito, possibilitará a efetivação de princípios jurídicos constitucionais, como normas jurídicas abertas que apontam em direções distintas, analisando quais deles apresentarão maior peso e importância e limitarão os demais, diante de norma federal instituidora de uma contribuição interventiva, sempre se atentando para a manutenção do núcleo essencial dos mesmos.

A contribuição instituída pela Lei nº 10.168/2000, como qualquer espécie tributária, acarreta limitação à propriedade privada e à livre iniciativa dos agentes econômicos integrantes do pólo passivo. O estímulo ao desenvolvimento tecnológico nacional, cuja matriz constitucional está no art. 218, integra as finalidades intrínsecas aos princípios da soberania econômica e da redução das desigualdades regionais, nortes a serem observados pela ordem econômica. Como já visto, apesar de restringidos pela busca de tais desideratos, através de uma contribuição interventiva, os princípios da livre iniciativa e da propriedade privada não restaram anulados em sua eficácia normativa.

E mais. Através de um olhar ousado sobre o tema, é possível ainda afirmar que a consecução dos referidos princípios pela intervenção resultará no incremento do próprio princípio da livre iniciativa, uma vez que o programa contido na Lei nº 10.168/2000 trará como conseqüência indesviável a ampliação das opções de mercado oferecidas aos agentes econômicos, no que tange ao setor de pesquisa

[14] DWORKIN, Ronald. *Levando os direitos a sério*. Tradução Nelson Boeira. Martins Fontes. São Paulo, 2002, pp. 23-72

científica e tecnológica nacional, insumo imprescindível à produção. Portanto, apesar de, à primeira vista, essa medida tenda a restringir a livre iniciativa, com a incidência de uma contribuição interventiva, as finalidades constitucionais precípuas a que se liga essa incidência promoverão, a longo prazo, a ampliação da eficácia desse princípio.

Desse modo, o juízo a ser operado pela proporcionalidade em sentido estrito resta completo, mostrando-se as vantagens derivadas da intervenção via contribuição superiores às limitações sofridas aos princípios da livre iniciativa e da propriedade privada.

6 Conclusões

As contribuições de intervenção no domínio econômico são tributos com critério de validação finalistico; a sua utilização pela União justifica-se pela necessidade de se intervir no domínio econômico.

Como relação de meio-fim, contribuição/intervenção, que essencialmente gera ônus aos agentes econômicos em prol de uma intervenção do Estado no domínio econômico, a incidência de tais tributos deve ser analisada sob o prisma do princípio da proporcionalidade, em suas acepções de vedação do excesso estatal e de conformação dos direitos, de forma a evitar que os integrantes do grupo selecionado como contribuinte sofram restrições severas e ilegítimas a seus direitos.

Nesse contexto, cumpre-nos definir os contornos da intervenção no domínio econômico perante a Constituição da Republica de 1988. Primeiramente trata-se de conduta estatal excepcional, em área destinada a atuação dos agentes econômicos, sob o império dos princípios da livre iniciativa, livre concorrência e da proteção da propriedade. Posto isso, e pela análise dos arts. 173 e 174, da CR/88 e balizados em firme doutrina, podemos dividir as intervenções estatais em duas espécies:

a) *diretas*: o Estado atua diretamente na economia, personificado por empresas publicas ou de economia mista, em regime concorrencial (*por participação*) ou de monopólio (*por absorção*) – art. 173, CR/88;

b) *indiretas*: o Estado atua como agente normativo e regulador, através dos poderes de *direção* (pelo qual se impõem normas cogentes de atuação dos agentes) e de *indução* (pelo qual se estabelecem normas dispositivas, de estimulo e desestimulo de determinados comportamentos, de acordo com a lógica do mercado e suas possíveis disfunções) – art. 174, CR/88.

A intervenção vislumbrada pelo legislador constituinte a ser instrumentalizada pela imposição tributária do art. 149 somente se adequa ao tipo de intervenção indireta por indução.

Ademais, há se salientar que em momento algum a CR/88 determina que a contribuição servirá para custear a atividade interventiva do Estado, a posteriori,

mas apenas prevê que a União as instituirá como instrumento de sua intervenção, permitindo-se, assim, cogitar da forma de intervenção consubstanciada na própria incidência da contribuição, como norma de estímulo/desestímulo de comportamentos e modificação da dinâmica do mercado.

Em outras palavras, caberá ao legislador escolher a forma mais eficiente de intervenção a ser instaurada, podendo, inclusive, optar por ambas, destinando-se o produto da arrecadação a consecução do fim estabelecido, de regulação ou correção de disfunções do mercado.

Pois bem. Qualquer política de intervenção, seja por meio de contribuição interventiva ou não, no entanto, deve ser submetida ao teste de proporcionalidade, através do confronto da medida com os aspectos da adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito ou conformidade.

A adequação dita, em síntese, que a medida deve servir ao objetivo perseguido, deve tornar mais fácil o alcance do fim. Já o dever de necessidade se refere à constatação de que a adoção da medida que acarrete o menor gravame à esfera juridicamente protegida dos indivíduos, a menor restrição possível aos direitos e garantias fundamentais. Por fim, a proporcionalidade em sentido estrito, ou dever de conformidade, espelha a idéia central da proporcionalidade que é a da escolha do meio que gere uma gama de benefícios que suplante o sacrifício de outros bens juridicamente protegidos, ou seja, a da opção pela medida que melhor opere a função de conformação entre os bens albergados pelo ordenamento.

A análise da validação constitucional de uma contribuição interventiva perante o princípio da proporcionalidade deve-se dar em dois planos. No primeiro, concluir-se-á se a intervenção pretendida com a instituição do tributo atende aos ditames da ordem econômica constitucional e se identifica com algum dos desideratos nela descritos. Em outras palavras, nessa fase, a averiguação se restringirá à intervenção sobre o domínio econômico em si, de sua compatibilidade com as normas constitucionais disciplinadoras da matéria e os princípios conformadores da ordem econômica. O enfoque aqui, portanto, será construído diante do Direito Econômico.

Em seguida, a análise repousa sobre a hipótese de incidência tributaria da contribuição interventiva, sob a lente do Direito Tributário, e deve seguir os três aspectos do princípio da proporcionalidade.

O dever de adequação, em sua exigência de causalidade entre o meio eleito e a finalidade preventiva, penetra nos elementos material e pessoal da hipótese de incidência da contribuição interventiva. Por ele, a eleição dos fatos geradores e dos sujeitos passivos deve guardar um liame lógico com a finalidade pretendida, com a intervenção sobre o domínio econômico. Esses elementos da hipótese de incidência têm que ser apropriados à consecução o desiderato constitucional legitimador da intervenção estatal.

Nesse ponto, destaca-se a possibilidade aventada algumas linhas supra, segundo a qual a própria incidência da contribuição poderia materializar a intervenção sobre o domínio econômico, já que, em consonância com a necessidade do mercado, tal hipótese poderia ser apropriada a promover uma ação interventiva por indução, nos termos estudados nesse trabalho.

Já ao aspecto da necessidade incumbe a função de definir se a hipótese de incidência tributária, tal qual desenhada pelo legislador, promove o efeito menos deletério sobre os bens jurídicos constitucionalmente tutelados que tiveram sua eficácia restringida em prol do alcance de um determinado desiderato, balizador da intervenção sobre o domínio econômico instrumentalizada pela contribuição. Tal exame se faz em duas perspectivas referentes à hipótese de incidência. Sob a perspectiva externa, verifica-se a necessidade de uma imposição tributária para a concretização do interesse público objetivado com a intervenção, se tal não poderia ser efetivada por outros meios, não onerosos à sociedade. Internamente. Sob a perspectiva interna, analisa-se o dimensionamento da obrigação tributária dentro da hipótese de incidência, se o nível de tributação foi o menor possível para o direito de propriedade dos indivíduos garantido constitucionalmente, de forma a impedir a configuração do confisco, a invasão, pelo tributo, do núcleo essencial de tal direito.

Por fim, a contribuição interventiva deve se submeter ao crivo do aspecto da proporcionalidade em sentido estrito, segundo o qual, a hipótese de incidência tributária e a finalidade de intervenção não podem impor limitações excessivas, desmedidas, ao exercício de outros direitos fundamentais que não aqueles balizadores da ação interventiva estatal, como a livre iniciativa, a propriedade e a livre concorrência. Esse último aspecto do princípio da proporcionalidade veda, portanto, a incidência da contribuição que inviabilize gozo de tais direitos. A busca de um determinado desiderato constitucional deve, mesmo que em menor dimensão, promover a concretização dos demais valores constitucionais existentes, em prol da feição de concordância prática do princípio da proporcionalidade.

Diante de todo o exposto, passamos à análise da constitucionalidade da hipótese de incidência tributária construída pela Lei nº 10.168/2000, que determina a exigência de contribuição interventiva, destinada a financiar o Programa de Integração Universidade-Empresa e compor o Fundo Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico, que apresenta como contribuintes os agentes que, em suma, importem tecnologia e serviços técnicos estrangeiros, e incide sobre os valores remetidos a domiciliado no exterior, como pagamento ou remuneração, a uma alíquota de 10%.

Percebe-se que a finalidade expressa no diploma legal é a promoção do desenvolvimento científico e tecnológico brasileiro, desiderato esse correspondente ao princípio constitucional da soberania nacional, em sua vertente de soberania econômica, elencado no art. 170, da CR/88. Ademais, a própria lei determina que

um percentual mínimo de trinta por cento há que ser destinado a programas de fomento à capacitação tecnológica e de incentivo à pesquisa científica nas regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, consubstanciando, assim, a busca de outro princípio norteador da ordem econômica, o que propugna a redução das desigualdades regionais. Resta, portanto, validada a norma interventiva na órbita do Direito Econômico.

Na seara do Direito Tributário, analisaremos a hipótese de incidência da contribuição sob o foco do princípio da proporcionalidade e de seus três aspectos de obediência compulsória.

O dever de adequação, o qual exige que a hipótese de incidência, mormente os elementos material e pessoal, seja apropriada ao alcance do desiderato constitucional balizador da Intervenção, é atendido pela norma contida na Lei nº 10.168/2000. Pretendendo incrementar o desenvolvimento tecnológico e científico nacional, o legislador infraconstitucional estabeleceu ônus tributário sobre as operações de importação de tecnologia e serviços técnicos realizadas por agentes econômicos residentes ou domiciliados no Brasil e estabeleceu que os recursos arrecadados fossem destinados ao FNDCT para angariar ações de incentivo e investimento na área da pesquisa.

Ocorre aqui a confluência dos dois modelos sob os quais pode se manifestar uma intervenção por contribuição. Em primeiro lugar, percebe-se que aqueles agentes econômicos que utilizam insumos tecnológicos adquiridos de residentes ou domiciliados em território brasileiro não se inserem no grupo eleito de sujeitos passivos da exação. Para o atendimento do dever de adequação, a hipótese de incidência não poderia ser diferente, uma vez que a eleição dos contribuintes e das materialidades reflete o mecanismo de intervenção indireta por indução. A própria incidência da contribuição constitui a intervenção, induzindo os agentes econômicos a direcionarem suas condutas, em relação ao uso de tecnologia, na direção apontada pelo legislador, qual seja, o desenvolvimento nacional.

Ademais, em absoluta consonância com a finalidade interventiva, o legislador destina o produto da arrecadação da contribuição ao FNDCT, para que se implemente o Programa de Interação Universidade-Empresa. Resta, portanto, configurado o segundo modelo de intervenção sobre o domínio econômico, pelo qual a atuação estatal será financiada através de recursos arrecadados com a cobrança da contribuição interventiva.

O aspecto da necessidade também não é vulnerado pela hipótese de incidência da contribuição em tela, uma vez que, sob uma perspectiva externa, a imposição tributária se mostra como o mais eficaz instrumento para a indução de condutas através de estímulos e desestímulos e para o financiamento de ações estatais. Além disso, inexiste no ordenamento tributário brasileiro qualquer outra exação tributária que apresente tais finalidades. Sob uma perspectiva interna, não se pode afirmar que o dimensionamento da exação, à alíquota de 10% (dez porcento), restrinja, de forma desmedida, o exercício dos direitos de propriedade e de livre iniciativa, pois o efeito pretendido é somente o de induzir comportamentos, sem qualquer caráter de confisco.

Finalmente, figura, outrossim, resguardado o aspecto da proporcionalidade em sentido estrito, no qual se concentra a idéia central do princípio da proporcionalidade. Por ele, o intérprete-aplicador deve averiguar se as vantagens obtidas com a medida interventiva superam os prejuízos decorrentes da restrição da eficácia dos demais princípios constitucionais. À luz do art. 170, da CR/88, vislumbramos que os princípios da propriedade privada, da livre iniciativa e da livre concorrência sofreram certa restrição, como sói ocorrer em qualquer imposição tributária. No entanto, os benefícios atingíveis pela intervenção mediante contribuição, no que concerne à efetivação dos princípios da soberania econômica e da redução das desigualdades sociais e regionais, por seu valor diante do objetivo constitucional de construção de uma sociedade, livre, justa e solidária, superam a limitação imposta a tais bens constitucionalmente protegidos.

Destarte, encerrando esse trabalho, concluímos que a contribuição interventiva instituída pela Lei nº 10.168/2000 se mostra em conformidade com o regime jurídico-constitucional atual da Carta de 1988.

Referências

BELLAN, Daniel Vitor. *Contribuições de intervenção no domínio econômico*. In Revista Dialética de Direito Tributário nº 78. São Paulo: Dialética, 2002, pp. 15/34.

DWORKIN, Ronald. *Levando os direitos a sério*. Tradução: Nelson Boeira. Martins Fontes: São Paulo. 2002.

FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. *Introdução ao estudo do Direito – técnica, decisão e dominação*. 2ª ed. Atlas: São Paulo, 1994.

GRAU, Eros Roberto. *A ordem econômica na Constituição de 1988*. 8ª ed. Malheiros: São Paulo, 2003.

GRECO, Marco Aurélio. *Contribuições (uma espécie sui generis)*. São Paulo: Dialética, 2000.

_____. Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico – Parâmetros para sua Criação. In GRECO, Marco Aurélio (coord.). *Contribuições de intervenção no domínio econômico e figuras afins*. Dialética: São Paulo, 2000.

PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. *Contribuições de intervenção no domínio econômico*. Dialética: São Paulo, 2002.

PONTES, Helenilson Cunha. *O princípio da proporcionalidade e o Direito Tributário*. Dialética: São Paulo. 2000.

_____. Notas sobre o Regime Jurídico-constitucional das Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico. In ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*, 6º Volume. Dialética: São Paulo, 2002.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Algumas Considerações sobre a Contribuição de Intervenção no Domínio econômico no Sistema Constitucional Brasileiro. A Contribuição ao Programa Universidade-Empresa. In GRECO, Marco Aurélio (Coord.). *Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico e Figuras Afins*. Dialética: São Paulo, 2001.

SPAGNOL, Werther Botelho. *As contribuições sociais no Direito Brasileiro*. Forense: Rio de Janeiro. 2002.

Ilações sobre a efetividade da execução

Eduardo Simão Trad
Procurador da Fazenda Nacional
Procurador-Seccional da Fazenda Nacional em Franca

Sumário: 1. Introdução – 2. Formalismos desnecessários; 2.1. Prazo para embargos em caso de depósito em dinheiro; 2.2. Prosseguimento da execução quando rejeitados os embargos; 2.3. Dispensa de depositário de bens imóveis – 3. Breves alterações legais – 4. Conclusão.

1. Introdução

Muito se tem debatido acerca da efetividade do processo civil especialmente no que tange à satisfação, mas também quanto aos atos de conhecimento. No caso da cognição as preocupações já ensejaram a implementação de mudanças, especialmente em sede legislativa.

Disso é exemplo o fato de medrarem institutos que visam a dar realce e alcance aos atos judiciais no que diz com a apresentação de respostas breves aos conflitos. O julgamento antecipado da lide e todas as múltiplas formas de tutela jurisdicional preventiva (por meio das mais diversas formas de decisões, aqui incluídas as medidas cautelares, a antecipação de tutela jurisdicional e outras liminares, decisões provisórias ou precárias semelhantes ou legalmente equiparadas) demonstram esse anseio.

Para algumas das formas de decisão precária, parte da doutrina e jurisprudência referem dispensabilidade (de difícil aplicação e duvidosa compatibilidade com garantias processuais de sede constitucional) de execução. Nesse sentido parece que foram seguidas pela alteração legislativa levada a efeito com a inclusão do inciso V ao artigo 14, do Código de Processo Civil, contendo expressa menção a "provimentos mandamentais" sem, entretanto, definir o que sejam. Sem maiores digressões quanto a esses institutos ou sua forma de cumprimento porque não é o escopo deste texto.

Relativamente ao processo de execução e, em especial à execução por quantia certa, é de notar que o tema da efetividade na fase satisfativa dos comandos jurisdicionais (e também dos títulos extrajudiciais) gera preocupação tão acesa que já existe anteprojeto de Lei da lavra do Professor Athos Gusmão Carneiro para modificações de monta no já retalhado Código de Processo Civil. As alterações

planejadas são radicais na parte relativa à execução, prevendo a revogação de diversos artigos (dezoito ao todo) e modificação de outros tantos, na expectativa de ganhar efetividade a fase satisfativa do processo.

A pretensão da análise que abaixo se fará é demonstrar que alguns percalços pelos quais o processo executivo passa decorrem da mantença de sistemáticas que são formalismos verdadeiramente inúteis e dispensáveis. Contra isso seria remédio a interpretação mais voltada para a finalidade do processo que para a sua forma e meios ou, em alguns casos, o simples cumprimento dos mandamentos do Código e leis especiais (destacando a Lei 6830/80 – execuções fiscais). O mote do processo de execução deve estar mais afetado por inspiração que se aproxime dos artigos 612 e 646 que do artigo 620 do Código de Processo Civil.

Outras dificuldades sérias decorrem de previsões legais excessivamente protetoras do executado, estas facilmente contornadas com pequenas alterações legislativas. Passemos ao tema.

2 Formalismos desnecessários

Alguns formalismos que emperram o processo executivo (a partir daqui compreendida apenas a execução por quantia certa), retirando-lhe indisfarçável parcela de efetividade decorrem de práticas que ignoram dispositivos expressos de Lei ou de interpretações as mais diversas que visam a criar obstáculos processuais em lugar de soluções e facilidades. Vejamos.

São exemplos, abaixo discutidos, de formalismos sem respaldo na Lei (*rectius*, fundados em interpretação que prestigia a escolha do caminho mais complexo, diante da ausência de previsão legal expressa): (i) a intimação do executado do depósito em dinheiro que ele próprio efetivou na execução, para fins de início do prazo de embargos do devedor; (ii) depender o prosseguimento da execução, quando pendente o processamento do apelo contra sentença que rejeitou os embargos, de requerimento expresso do credor e da formação de carta de sentença (muitas vezes com remessa dos autos da própria execução ao Tribunal, juntamente com o recurso nos embargos do devedor); (iii) determinar a nomeação de depositário para bens imóveis e sua intimação pessoal quando o encargo é exercido pelo próprio executado representado por advogado constituído nos autos.

2.1 Prazo para embargos em caso de depósito em dinheiro.

Solução singela e decorrente de interpretação mais acordada com a pretendida efetividade decorre, em todos os exemplos referidos, do próprio texto da Lei. No primeiro caso, não há razão séria para que persista divergência jurisprudencial acerca do prazo de oposição de embargos. Impossível insistir na

necessidade de intimação do executado (que efetivou o depósito) para que só então tome curso o prazo de embargos.

O depósito em dinheiro feito para fins de garantia do Juízo pelo executado deve ser acompanhado da respectiva ressalva de não se tratar de pagamento. É inviável exigir do credor que, depositado o dinheiro pelo executado, proceda a intimação deste para dizer se pagou ou apenas depositou visando a apresentação de embargos à execução.

Tal providência encerra verdadeira inversão de funções. Ao invés de obrigar o devedor a fazer ressalva de que o depósito não visa ao pagamento mas apenas permitir que se oponha à execução pela via dos embargos, impõe-se ao credor demonstrar que o executado não pretendia pagar, quando entregou o dinheiro ao Juízo da execução. Aqui é aplicável a analogia aos casos de inconformismo com o comando jurisdicional para os quais o Código de Processo Civil exige a expressão da ressalva a fim de viabilizar o caminho recursal, nos moldes do artigo 503, parágrafo único.

Ou seja, em lugar de exigir do executado a demonstração de que seu ato não visa a cumprir o comando judicial do mandado executivo (que é de citação para pagamento sob pena de penhora consoante artigo 652, do CPC), impõe ao credor o encargo de demonstrar o inverso (que o executado depositante deixando de ofertar embargos pretendia efetivamente pagar).

O Superior Tribunal de Justiça tem manifestações divergentes sobre o tema do prazo para oposição de embargos do devedor em caso de depósito em dinheiro. No sentido da prescindibilidade de intimação do devedor há, fundamentalmente, o julgamento do recurso especial 163990/SP, Quarta Turma, relator o Ministro Ruy Rosado de Aguiar, DJU 09-nov-98:

> "EMBARGOS A EXECUÇÃO. Nomeação de bens. Depósito judicial. Prazo para embargar. Efetuado o depósito judicial do numerário em nome do exeqüente, a partir dali conta-se o prazo para embargar, independentemente de lavratura de termo de nomeação, desnecessário para o caso. Recurso conhecido e improvido."

Lamentável, entretanto, que esse entendimento não se tenha imposto em definitivo. Ao contrário, ainda há forte corrente jurisprudencial dentro do próprio Superior Tribunal de Justiça que indica a necessidade de intimação do executado que depositou o montante em cobrança acerca do prazo para interposição de embargos. Mais que isso, exige-se a conversão em penhora sucedida da lavratura do respectivo termo. Nesse sentido são exemplos:

> "Depósito em dinheiro diferencia-se de nomear bens à penhora, observando-se a ordem legal que contempla o dinheiro convertido em depósito. Necessidade de intimação pessoal do devedor, com expressa advertência do prazo para o oferecimento dos embargos à

> execução. Anulação dos atos decisórios causadores de prejuízo à interposição dos embargos à execução. Recurso provido." (recurso especial 5859, relator o Ministro Milton Luiz Pereira, DJU 11-abr-94)

> "EXECUÇÃO FISCAL – DEPÓSITO EM DINHEIRO – PENHORA – PRAZO PARA OS EMBARGOS À EXECUÇÃO – INTIMAÇÃO PESSOAL DO DEVEDOR – LEI 6830/80 (ARTIGOS 9, I E II; 16, III). 1. Depósito em dinheiro diferencia-se de nomear bens à penhora, observando-se a ordem legal que contempla o dinheiro convertido em depósito. (artigo 9º, I, II, III e parágrafo 2º da Lei 6830/80). 2. Havendo nomeação de bem à penhora, deve esta ser tomada a termo a fim de que produza efeitos. É necessária a intimação pessoal do devedor, com expressa advertência do prazo para oferecimento dos embargos à execução (artigo 16, III, da Lei citada; artigo 234, do Código de Processo Civil). 3. O prazo para oferecimento dos embargos não começa a fluir do depósito. Inaplicável, pois, o disposto no artigo 16, inciso I, da Lei 6830/80. A contagem do prazo inicia-se a partir da intimação da penhora, que tendo sido feita em dinheiro, será convertida em depósito, nos termos dos artigos 11, parágrafo 2º e 9º, inciso I, da Lei 6830/80." (recurso especial 39672/SP, Segunda Turma, relatora a Ministra Nancy Andrighi)

Do segundo exemplo, não há como escapar de inexorável colisão com teor dos dispositivos legais que menciona, circunstância que abaixo será mais bem explicitada. Essa vacilação tem reflexos nos Tribunais Regionais Federais:

> "PROCESSUAL CIVIL – AGRAVO DE INSTRUMENTO – EXECUÇÃO FISCAL – PRAZO PARA O OFERECIMENTO DOS EMBARGOS À EXECUÇÃO – TERMO INICIAL – LEI 6830/80 – 1. Uma vez efetuado o depósito da quantia exeqüenda para garantir o Juízo da execução é a partir daí que se conta o prazo de dez (sic) dias para oposição de embargos do devedor, vez que o depósito substitui a penhora. Nestes termos, a parte prescindiria de intimação para a fluência de prazo, considerando-se como termo inicial a data do respectivo depósito. 2. Isto porque o simples depósito em dinheiro da quantia exeqüenda, perfaz a garantia do Juízo, autorizando a oposição dos embargos do devedor. ... Agravo de instrumento improvido" (Tribunal Regional Federal da Segunda Região, agravo de instrumento 63431; processo 200002010478366/RJ, Terceira Turma, relator o Juiz Frederido Gueiros; DJU 14-abr-03)

> "...O depósito em dinheiro não conduz à desnecessidade da intimação da penhora, uma vez que esse depósito deve ser convertido em penhora, seguindo-se a lavratura do respectivo termo e à intimação do executado para oferecimento de embargos." (Tribunal Regional Federal da Primeira Região, apelação cível processo

200232000030860/AM, relatora a Juíza Maria do Carmo Cardoso, DJU 23-jun-03)

Exigir que o devedor seja intimado para ter ciência do prazo em que poderá opor embargos à execução quando ele próprio efetuou o depósito em dinheiro é desprestigiar a ordem judicial contida no mandado de citação da execução (chamada do executado para pagar – artigo 652, do CPC, já citado). Os atos das partes devem ser interpretados, na ausência de manifestação expressa em contrário ou quando inertes, como tendentes ao cumprimento das determinações judiciais.

Ademais a função de se intimar o executado acerca da penhora efetivada sem o seu conhecimento é exatamente a de dar-lhe ciência da constrição, momento a partir do qual fica aberta a oportunidade de se opor ao processo executivo. Se ele mesmo efetiva o depósito e deixa de se valer dos meios que esse ato lhe faculta contra a cobrança, só se pode concluir que a pretensão é de pagamento.

O prestígio ao direito de defesa não pode chegar a ponto de acarretar tamanho embaraço à efetividade do processo de execução, até porque o devedor não estará impossibilitado de discutir o débito (apenas essa discussão não afetará o curso do processo executivo nem o suspenderá, a teor do Código de Processo Civil, artigos 585, parágrafo único e 739, parágrafo 1°). Ademais ele ainda poderá voltar-se contra o pagamento pleiteando repetição.

O que não se sustenta é a subversão do processo executivo para determinar providências absolutamente não previstas no regramento processual. Ao contrário, seja o Código de Processo Civil, seja a Lei 6830/80 consideram a entrega do numerário ao Juízo como expressão da vontade de pagar, caso não haja oposição pertinente e oportuna à cobrança.

Espanta exigir a intimação do executado sobre o prazo de oposição de embargos quando ele mesmo deposita. Esse ato não tem previsão legal; ao contrário há disposição expressa na Lei 6830/80, em sentido contrário. Eis a redação dos artigos 9°, inciso I e parágrafo 3° e 16, inciso III, desse normativo:

"Art. 9°. Em garantia da execução ... o executado poderá:

"I – efetuar depósito em dinheiro à ordem do juízo em estabelecimento oficial de crédito, que assegure atualização monetária;

"§ 3°. A garantia da execução, por meio de *depósito* em dinheiro ou fiança bancária, *produz* os mesmos *efeitos da penhora*.

"Art. 16. O executado oferecerá embargos, no prazo de 30 (trinta) dias, contados:

"I – do depósito"

Bem se vê a seqüência de atos processuais que a Lei descreve: 1 – o executado pode garantir a execução por depósito; 2 – esse depósito deve ser feito em instituição

financeira específica e obedecendo regramento especial (artigo 32, da Lei 6830/80); 3 – o depósito, e não a subseqüente intimação do depositante, iguala-se, em efeitos, à penhora; 4 – o prazo para oposição de embargos é contado do depósito, não de sua subseqüente intimação, que sequer é referida.

Verdade que o Código de Processo Civil, não contém disposição idêntica, entretanto tal circunstância não pode conduzir a conclusão diversa. O depósito é ato que deve ser compreendido dentro do processo de execução como cumprimento da ordem de pagar o débito, nunca o inverso (especialmente quando não há ressalva nem oposição útil e oportuna à cobrança).

2.2 Prosseguimento da execução quando rejeitados os embargos.

O segundo tópico é tão ou mais certo na Lei que o primeiro. Nada obstante isso, repetidas vezes vê-se o oposto na prática processual da execução. Trata-se de viabilizar o prosseguimento definitivo da cobrança, quando pendente apelação em face da sentença que rejeitou os embargos, independente de requerimento expresso do credor ou da formação de carta de sentença.

Nesse passo é mister incursionar sobre uma importante questão atinente aos embargos do devedor. Trata-se do caráter de ação (ainda que incidental) que os embargos têm em relação ao processo executivo[1].

Esse caráter de ação deve ser levado às últimas conseqüências no que atine a considerar a petição de apresentação dos embargos como uma petição inicial, sujeita a todas as análises de regularidade exigíveis em uma ação de conhecimento (que, aliás, é exatamente a característica dos embargos). Isso implica dizer que a inicial dessa ação deve obedecer rigorosamente a todos os mandamentos contidos nos artigos do Código de Processo Civil atinentes a essa peça processual, especialmente ao artigo 282 e à determinação de que deve estar instruída com documentos necessários e suficientes ao conhecimento e julgamento da controvérsia, na dicção do artigo 283, do Código.

Por isso que o devedor, ao apresentar sua inicial de embargos à execução, deve fazê-lo juntando as cópias do processo executivo necessárias e suficientes para a verificação de suas alegações, bem assim para o cumprimento dos pressupostos processuais inerentes aos embargos (em especial, a prova de garantia da execução). Não basta, apenas porque os embargos serão apensados ao processo de execução, apresentar a inicial desacompanhada de documentos.

Isso porque, o destino da execução depois de apreciados os embargos pelo

[1] "Os embargos são um processo autônomo no que se refere à relação processual executiva." e mais "...verdadeiramente, os embargos à execução, seja qual for a matéria neles deduzida, têm natureza jurídica de ação cognitiva, de autonomia relativa, dotada de intensidade variável." LUCON, Paulo Henrique dos Santos. *Embargos à execução*. São Paulo: Saraiva, 1996, pág. 240 e 292, respectivamente.

Juízo de primeiro grau pode – e em casos de rejeição integral seguida de apelação, deve – ser diferente do rumo da própria execução. Basta considerar que a apelação contra sentença de improcedência total dos embargos é recebida sem efeito suspensivo (CPC, artigo 520, inciso V).

Vale dizer: a partir daí, os embargos não têm mais o condão de manter suspenso o curso do processo executivo, exatamente porque já foram extintos por sentença sem alteração do título executivo. Mais que isso, a extinção não está sujeita a aguardar nova manifestação judicial em sede de recurso (na linguagem do Código, a sentença não está com seus efeitos suspensos).

Por isso, na exata medida em que o acolhimento dos embargos pode ensejar reflexos no próprio título executivo alterando-o ou desfazendo-o com as decorrentes implicações no processo de execução, também a rejeição desses mesmos embargos projeta a conclusão de regularidade e idoneidade da execução manejada. Deflui, então, que a apelação contra sentença que rejeita os embargos não pode afetar o curso do processo executivo.

É possível, ir mais além ainda, no raciocínio. Até mesmo a apelação contra sentença de parcial procedência dos embargos, que implique diminuição no montante do crédito exeqüível, não deve implicar impossibilidade de prosseguimento quanto à parte considerada hígida do título executivo. Explico.

Sucede que, a teor do artigo 739, parágrafo 2º, do Código de Processo Civil, a execução prossegue na parte não embargada. Se assim é, presente sentença que julga firme parte da execução, nessa parte não há mais contraposição útil do devedor que imponha a paralisação do processo.

Importa notar que, havendo embargos integrais rejeitados com pendência de recurso de apelo, a execução prossegue pelo todo como se nunca tivessem sido opostos os embargos. O acolhimento apenas parcial dos embargos deve, portanto, implicar o prosseguimento da execução na parte considerada boa do título. Nada mais é que dar tratamento de rejeição à parte efetivamente rejeitada dos embargos.

Em outras palavras, se a rejeição integral permite o pleno prosseguimento da execução como se embargos não houvesse, o acolhimento em parte (ou rejeição parcial) deve permitir a consideração de inexistência de embargos na parte rejeitada. E a inexistência de oposição por via de embargos implica na possibilidade de prosseguimento da execução nessa parte, conforme disposição expressa acima referida.

A conseqüência só pode ser o prosseguimento da cobrança na parte não acolhida dos embargos. O artigo 520, inciso V deve ser lido em conjunto com o 739, parágrafo 2º para que a apelação contra sentença de acolhimento apenas parcial dos embargos não tenha efeito de suspender toda a execução.

Na prática mais corriqueira e cartorária, isso equivale a dizer que, sendo diversos os órgãos competentes para apreciar o recurso de apelação nos embargos

e para dar prosseguimento aos atos executivos haverá, necessariamente, separação física dos autos da execução e dos embargos (dentro da realidade de processo eminentemente escrito e dependente de documentos consubstanciados no papel formador dos autos ou caderno processual). Aqueles devem permanecer no Juízo de origem para efetivação dos atos executivos subseqüentes; estes devem ser remetidos ao Tribunal competente para apreciação do recurso.

Se a inicial está mal instruída o Tribunal não terá elementos para apreciar a apelação. Também não poderá – em tese – negar-lhe conhecimento, caso cumpridos os pressupostos recursais. Poderá ser indeferida a inicial, apesar de já superado o momento de verificação da sua regularidade e apesar de existir sentença que tenha apreciado o mérito. Restará determinar a juntada de peças imprescindíveis ao conhecimento da controvérsia, o que, certamente, não é função do Juízo de segundo grau – até pelo tumulto que causa na tramitação do recurso. Daí a importância de exigir regular instrução da inicial dos embargos (porque eles podem ser separados da execução que contém elementos nele referidos).

Tudo isso para referir que, rejeitados (ainda que em parte) os embargos e apresentada apelação contra essa solução, deve o processo executivo ser separado fisicamente (ou desapensado, no linguajar cartorário) do incidente que lhe foi oposto e autuado em apenso (CPC, artigo 736). Essa providência é exigível do Juízo que preside a execução, independentemente de requerimento do exeqüente porque é uma conseqüência de disposições processuais expressas.

Não há que se falar em extração de carta de sentença ou formação autos suplementares. A execução segue como definitiva (e nisso é pacífica a jurisprudência atual, não sem ter passado por sérias vacilações; sempre do Superior Tribunal de Justiça, os acórdãos dos embargos de divergência em recursos especiais 268544/SP e 399618/RJ; dos recursos especiais 245004/RS, 468113/SP, 515280/RJ, 515273/RS, 543171/RJ; dos agravos regimentais nos recursos especiais 619828/RS e 637776/PR; e do agravo de instrumento 544193/RJ modificando jurisprudência anteriormente firmada nos recursos especiais 371649/RS, 243245/SP, 172320/RS, 440823/RS, 417924/SP e agravo regimental no recurso especial 277852/SP). Definitiva que ela é, o local de seu processamento são os autos principais, a teor de disposição expressa do Código de Processo Civil, artigo 589, primeira parte.

Isso dá grande efetividade ao processo de execução especialmente considerando o tempo geralmente demandado para processamento da apelação. Não deixar – o Juízo, enquanto presidente do processo e zeloso de sua rápida solução (CPC, artigo 125, inciso II) e o credor como maior interessado no recebimento do seu crédito – que os autos da execução sejam remetidos ao Tribunal juntamente com a apelação contra rejeição (mesmo parcial) dos embargos é providência que alia o cumprimento da Lei com os desejos incontidos dos jurisdicionados e da doutrina.

Não é assim que se passa, entretanto, em inúmeros processos. Não é raro, ao contrário o número é expressivo e até chocante, ver processos executivos nos Tribunais, aguardando julgamento de apelação nos respectivos embargos.

Mais espantoso e assustador é haver vacilação jurisprudencial acerca do tema. Além da questão de ser definitiva a execução (agora pacificada), já se discutiu e ainda se discute onde ela deva ser processada. Vide manifestações do Superior Tribunal de Justiça:

> "PROCESSUAL CIVIL. ARTIGO 589. CPC. I. A execução fiscal pode prosseguir, *por via de carta de sentença*, quando pende recurso contra embargos de devedor. Ausência de prejuízo para o Fisco credor. Forma não proibida por lei. Recurso improvido." (Superior Tribunal de Justiça, recurso especial 331343/MG, Primeira Turma, relator o Ministro José Delgado, DJU 09-set-02)

> "EXECUÇÃO FUNDADA EM TÍTULO EXTRAJUDICIAL. EMBARGOS DO DEVEDOR. SENTENÇA DE IMPROCEDÊNCIA. APELAÇÃO. EFEITO APENAS DEVOLUTIVO. DEFINITIVIDADE DA EXECUÇÃO – PRECEDENTES. PROSSEGUIMENTO. AUTOS PRINCIPAIS. ARTIGO 589, CPC. RECURSO PROVIDO. I. É definitiva a execução fundada em títulos extrajudiciais, ainda que pendente de julgamento apelação interposta em ataque à sentença de improcedência dos embargos do devedor. II. Como regra, sendo a execução definitiva, impõe-se que prossiga em seus ulteriores termos nos autos principais, nos termos do artigo 589, CPC, e não através de carta de sentença." (Superior Tribunal de Justiça, recurso especial 148483/SP, Quarta Turma, relator o Ministro Sálvio de Figueiredo Teixeira, DJU 1º-mar-99)

A questão é exclusivamente cartorária na mais simplória acepção da palavra. Para que a solução se instaure não é necessária nenhuma alteração normativa. Basta o cumprimento da lei processual que é simplesmente relegada ao esquecimento no trato diário do processo de execução.

Do ponto de vista técnico, é possível até extrair conseqüências mais extensas do não seguimento da execução no período de espera de julgamento do apelo contra a rejeição dos embargos. Sucede que remetidos os autos da execução juntamente com a apelação nos embargos ao Tribunal e inviabilizado o prosseguimento da execução sem que contra isso se manifeste o credor, estará desencadeada a contagem de prazo de prescrição.

Isso porque ausente qualquer causa legal que implique a impossibilidade de prosseguir na execução, só o que se pode concluir é que foi voluntária a inércia em

dar seqüência aos atos executivos. E essa inação do credor pode, cumpridas outras circunstâncias específicas, dar margem à extinção de sua pretensão de cobrança.

Ao omitir-se nas providências executivas que tinha à disposição o credor estará em posição idêntica a de quem, podendo, não dá seqüência à ação pertinente. Essa conjugação de inércia voluntária com passagem do tempo é a situação que dá ensejo ao reconhecimento de prescrição intercorrente (forma já consagrada nos tribunais pátrios em vasta jurisprudência que dispensaria citação – apenas à guisa de exemplo: Superior Tribunal de Justiça, recurso especial 621257/PE, Segunda Turma, relatora a Ministra Eliana Calmon).

É de notar, outrossim, que também jurisprudência e doutrina concordam em viabilizar o reconhecimento da prescrição fora e independentemente dos embargos. Ou seja, ainda que apreciados estes favoravelmente ao credor, a superveniência de causa extintiva do crédito pode ser objeto de pronunciamento judicial em seu desfavor.

Na prática, isso significa dizer que, tendo a apelação contra decreto de rejeição (mesmo que parcial) dos embargos demorado mais que o lapso prescricional para alcançar solução definitiva, sem que nesse período haja atos executivos (seja porque os autos da execução estavam indevidamente no Tribunal, remetidos para lá juntamente com a apelação sem contrariedade do credor; seja porque ainda que permanecendo no Juízo de origem, não tenha havido manifestação de impulso processual de parte do credor) é possível cogitar eventual superveniência de prescrição.

E merece realce a conclusão de que também essa solução é útil em termos de afetar ganho de efetividade no processo executivo. Não se pode perder de vista que o processo é voltado para dissipar um conflito intersubjetivo de interesses, visando à solução final deste conflito por meio da imposição da vontade estatal que diz o direito e o aplica em prol da pacificação social (ou ao menos a extinção da situação conflituosa no caso concreto).

A prescrição é fenômeno jurídico presente no Direito desde sempre, exatamente enquanto elemento capaz de trazer pacificação social aos conflitos já superados pelo tempo. Nesse sentido, tranqüila mais uma vez doutrina e jurisprudência, reconhecendo nesse instituto caráter de forte prestígio da segurança jurídica.

Por isso que a solução indicativa de possível ocorrência de prescrição intercorrente nos casos de ausência de impulso processual executivo durante tempo superior ao lapso da prescrição depois de rejeitados os embargos é uma resposta juridicamente eficaz. Quiçá, sob esse bastão (especialmente no campo cível com sensível diminuição dos prazos prescricionais prevista na novel codificação), os

credores deixem de praguejar contra a morosidade dos feitos e passem a exigir e diligenciar mais atentamente para o bom andamento das execuções.

2.3 Dispensa de depositário de bens imóveis

Terceira questão interessante, atinente a formalismos inadequados ou inobservância de mandamentos legais é relativa à penhora sobre bens imóveis. Há duas questões para apreciar. A primeira diz com a atual redação dos parágrafos 4° e 5° do artigo 659, do Código de Processo Civil e a expressa dispensa de intimação pessoal do depositário de imóvel nas circunstâncias que especifica.

Na realidade esses dois dispositivos implicaram alteração substancial na forma de proceder à penhora de bens imóveis. Não há mais que se falar em expedição de mandado de penhora quando apresentada a certidão atualizada da matrícula; nem na intimação pessoal de depositário quando o imóvel for do devedor e ele estiver representado por advogado.

Tais modificações não têm recebido o esperado acolhimento na prática da execução. A força inercial do procedimento anterior, marcado pelos formalismos da expedição de mandados de penhora, nomeação de depositário e intimação pessoal deste e do devedor, ainda marcam o dia a dia da penhora sobre bens imóveis.

Não há sentido algum nisso, até porque contrariam expressa disposição legal. A penhora sobre bens imóveis deve ser promovida em cartório à vista de certidão atualizada da matrícula, sem qualquer ato externo (por isso que "*será* realizada por termo nos autos" consoante artigo 659, parágrafo 5°, do CPC) e sua intimação deve ser feita na pessoa do advogado constituído. Nada mais justifica a manutenção de atos dispendiosos – como diligências de oficiais de justiça – para efetivar um passo processual que independe dessas providências.

Um segundo tema ligado à questão da penhora de imóveis é a dispensa da figura do depositário na constrição dessa espécie de bens. Esta é uma questão cuja solução habita a zona cinzenta entre a interpretação e mentalidade mais voltadas à efetivação do processo e a necessidade de alteração legislativa.

A atual redação dos dispositivos do Código de Processo Civil acima referidos caminhou certamente no sentido da dispensa de depositário. A pretensão deste trabalho é demonstrar prescindível nova alteração da Lei para reconhecer a dispensa do depósito quando são penhorados bens imóveis. Ou, ainda que assim não se compreenda, a alteração exigida é de pequena monta. Vejamos.

A existência de execução em que o devedor já esteja citado é fator suficiente para impedir alienações ou diminuição patrimonial deste em detrimento do credor.

Por isso que ocorre fraude à execução nesses casos, é que a conclusão inexorável só pode ser de oponibilidade a terceiros dessa circunstância.

Em outras palavras, pendente execução contra determinada pessoa, terceiro que pretenda adquirir seus bens é presumidamente conhecedor da circunstância. Não se admite alegar ignorância do fato.

O Código de Processo Civil fala, ainda, na necessidade de registro da penhora de bens imóveis para que essa constrição seja inegavelmente conhecida (artigo 659, parágrafo 4°). E a doutrina tem a penhora como "um vínculo de natureza processual, que faz recair um estigma sobre os bens por ela atingidos, de tal modo que não se poderá afetá-los de sua destinação, qual seja, atender à finalidade da execução." (AZEVEDO, Luiz Carlos de. *Da Penhora*. São Paulo: Resenha Tributária, 1994) que no caso "...de bens imóveis, somente se ultimará com o registro..." (ASSIS, Araken de, *Manual do Processo de Execução*. 7ª edição. São Paulo: RT, 2001).

A determinação de registro, subseqüente à constrição, entretanto, da forma que está redigida, seria uma superfetação se aplicada aos casos de penhora de imóvel cuja propriedade é do próprio executado. Basta considerar a oponibilidade da própria execução contra atos terceiros adquirentes.

Por certo que esse dispositivo é aplicável quando a garantia da execução for prestada por terceiro não executado no processo. Nessa situação (cujo exemplo é o artigo 9°, parágrafo 1°, da Lei 6830/80, mas também possível em execução civil), a oponibilidade da penhora contra terceiros com relação a eventual ato de transmissão em prejuízo da garantia processual depende do registro. Seria despropositado que a Lei determinasse a formalização de ato cuja finalidade já estava antes cumprida.

Ainda que se sustente defesa com fundamento em forte corrente jurisprudencial que prestigia a ineficácia das alienações de imóveis (quanto ao credor) somente depois de registrada a penhora, é fato também que a ausência do registro apenas implica inversão do ônus de provar a fraude. Basta ao credor fazer prova de ciência do terceiro adquirente acerca da execução, de seu intuito ou dolo de fraude ou de insolvência do devedor decorrente da transação para viabilizar a ineficácia da alienação contra si.

Até porque há decisões no sentido de que o registro da penhora não integra o ato de constrição e sua ausência não gera invalidade desta. Nesse sentido o Tribunal Regional Federal da Terceira Região, apelação cível 569021, processo 200003990070667/SP, Terceira Turma, relatora a Juíza Cecília Marcondes, DJU 12-fev-03: "A penhora é juridicamente válida, inobstante a falta de seu registro em cartório imobiliário, porque atendidas as demais prescrições legais, em especial, a regular notificação do devedor"; e o Tribunal Regional Federal da Segunda Região, apelação cível 220878, processo 199902010595858/RJ, Primeira Turma, relator o Juiz Ney Fonseca, DJU 15-fev-01: "Mesmo sem seu registro em cartório imobiliário, a penhora é juridicamente válida, desde que atendidas as demais prescrições legais,

em especial pela regular notificação do devedor acerca do gravame. ... lavrado o auto ou termo de penhora de bem imóvel e intimado dela o devedor, inicia-se o curso do prazo para oferecimento de embargos do devedor, na data da intimação, independentemente do registro da penhora do imóvel no competente cartório imobiliário".

De considerar, ainda, que o próprio Código de Processo Civil, refere a necessidade de apreensão dos bens (artigo 654) para que disso decorra a nomeação de depositário (artigo 655, inciso IV). Os imóveis não são efetivamente apreendidos, nem deixam a posse de seu proprietário (ou do possuidor) por força da penhora.

Também é fato que, quando fala na nomeação de depositário judicial dos bens (em razão de discordância que esse mister seja exercido pelo devedor), o artigo 666, inciso II, do Código de Processo Civil refere bens imóveis. É necessário, entretanto, que o depositário esteja na posse direta desse bem (apreensão) para que possa exercer o encargo. De toda sorte, ainda que o depositário não seja o devedor mas esteja na posse do imóvel, isso não impediria a alienação do bem por parte do proprietário.

Por fim resta lembrar que o artigo 677, não faz qualquer menção a depósito de bens imóveis.

De outro lado, o bem imóvel não é perecível. E o múnus de depositário não impõe ao exercente o dever de manutenção do bem e construções acrescidas ("A simples deterioração dos bens depositados não enseja a prisão do depositário.", conforme o Tribunal Regional Federal da Primeira Região, no *habeas corpus* 200101000327747/DF, Quarta Turma, relator o Juiz Ítalo Fioravante Sabo Mendes).

Assim sendo, o desgaste natural decorrente do tempo que uma construção acrescida possa sofrer não ensejam reconhecimento de violação do depósito. Menos ainda circunstâncias outras, derivadas de casos fortuitos como inundações ou incêndios, que impliquem destruição desses acréscimos. Ainda que tais ocorrências sucedessem, sempre restará o bem imóvel remanescente. Este não se perde, não extravia e não perece, por natureza.

Do ponto de vista do credor, o interesse defensável em Juízo é o de receber o crédito. A permanência da garantia, independentemente de circunstâncias que sucederem à constrição, viabiliza a sua alienação forçada, e assim a recuperação do crédito.

Ou seja, ainda que alienado ou arruinadas as construções que o acrescem, o imóvel persistirá como garantia. Não há providência mais útil ao credor que o reconhecimento de fraude à execução com conseqüente declaração de ineficácia da alienação em seu desfavor. Em caso de perda de valor que implique insuficiência do bem penhorado para suprir o débito, a providência legal útil é o reforço de penhora (até porque o depositário se livra do encargo entregando o bem depositado ou apresentando o seu valor em dinheiro).

Tendo esses instrumentos em mãos não é lícito ao credor valer-se de outros que apenas indiretamente ou por via reflexa culminam no recebimento do crédito. Dentre esses outros atos que lhe estão vedados, avulta a pretendida decretação de prisão do depositário do imóvel por violação do múnus que exerce (uma vez que a prisão é compreendida, sem discrepância, como meio de preservar a garantia da execução e, portanto, meio apenas indireto do recebimento do crédito).

Com isso quer-se chegar a ponto de reconhecer inútil a figura do depositário de bens imóveis. Todas as demais providências que se podem tomar em virtude da transmissão do bem imóvel penhorado ou da perda de seu valor são mais servientes à satisfação do crédito que perseguir o depositário.

Por isso que a formalidade de nomeação de depositário de imóveis não passa de degenerado formalismo. Tanto assim que o Código de Processo Civil sequer exige a formal nomeação de depositário nem a sua intimação pessoal desse ato quando a constrição recai sobre bem imóvel. É o que dispõe o artigo 659, parágrafo 5°, parte final.

Do ponto de vista da celeridade e eficácia processual, entretanto, a nomeação de depositário pode se tornar ato dificultoso e demorado. Não são poucos os mandados de penhora devolvidos (alguns que nem deveriam ter sido expedidos) sem cumprimento por falta de depositário ou recusa do encargo por parte do devedor.

A constrição que deveria ser resolvida imediatamente (em cartório independente de diligências externas) torna-se verdadeira ladainha processual. Sucessivos atos dispensáveis são produzidos a partir da devolução do mandado sem cumprimento: despacho judicial para manifestação do credor; a manifestação; novo despacho que a aprecie; expedição de novo mandado... E tudo acaba com a nomeação de um terceiro que nada, absolutamente nada, tem a ver com o bem e nunca deteve-lhe a posse (fato que por si só demonstra o desacerto de nomear depositário desses bens). Não raro, o depositário acaba sendo o advogado do credor, funcionários de repartições nas procuradorias, leiloeiros, etc.

A doutrina já se pronunciou sobre a inutilidade ou descabimento de nomeação de depositário na penhora de bens imóveis. Nesse sentido: REIS, José Alberto dos, *Processo de Execução*. Coimbra: Coimbra Editora, 1957.

E a jurisprudência já declarou, diretamente ou por vias transversas, a imprestabilidade dessa figura sempre que reconhece impossível a prisão do depositário de imóvel. Expressamente consignou o Tribunal Regional Federal da Terceira Região que:

> "HABEAS CORPUS. PENHORA. DEPOSITÁRIO INFIEL. FIGURA NÃO CARACTERIZADA. BEM IMÓVEL. ALIENAÇÃO. TÍTULO GRATUITO. DOAÇÃO. EFEITOS. I – Os atos de alienação, a qualquer título, são inoperantes em face da execução já que a penhora não retira os bens da posse indireta e do domínio do dono. II – O bem

penhorado permanece disponível para o executado, sendo que essa apreensão tem efeitos meramente processuais, que tornam os atos de disposição de seu proprietário ineficazes perante o credor. III – Os bens doados pelo paciente a seus filhos não se perderam nem se extraviaram, estando conservados, ainda que com título registrado em nome de outrem, que não o devedor depositário, com a constrição que os acompanha. IV – Tratando-se de bem imóvel, que não comporta tradição, não pode haver a efetiva entrega da coisa. *V – É prescindível a nomeação de depositário, em caso de penhora de bem imóvel, já que do ato basta a intimação do devedor.* VI – Não caracterizada a figura do depositário infiel. VII – Ordem concedida. Agravo regimental prejudicado." (*habeas corpus* 10983, processo 200103000054217/SP, Segunda Turma, relatora a Juíza Marianina Galante)

Na via indireta de desconsideração do depositário de bens imóveis como figura imprescindível para regularidade da constrição merecem destaques os *habeas corpus* concedidos com finalidade de impedir a prisão nas hipóteses de alienação do bem depositado. Dentre outros:

"Depositário judicial. Bem imóvel. Inexistência de previsão legal para a prisão, sendo certo, ainda, que o depositário não é necessariamente o proprietário. A alienação feita por esse expõe-se a ser considerada ineficaz, em relação à execução, o que não se vincula à condição de depositário." (Superior Tribunal de Justiça, *habeas corpus* 11124/GO, Terceira Turma, relator o Ministro Eduardo Ribeiro)

"HABEAS CORPUS. DEPOSITÁRIO INFIEL. BEM IMÓVEL. Não é possível a decretação de prisão contra o paciente sob o argumento de que configurado o depósito infiel, se a coisa consiste em bem imóvel, uma vez que tal depósito caracteriza-se como locação de serviço." (Tribunal Regional Federal da Quarta Região, *habeas corpus* 3548, processo 200204010422090/PR, Sétima Turma, relator o Juiz José Luiz B. Germano da Silva)

Só o que se pode concluir – posição que deve ser firmada independentemente de alteração legislativa – é o reconhecimento da dispensa de depositário nessa hipótese. A interpretação sistemática dos dispositivos processuais permite chegar a essa conclusão. A jurisprudência deveria encabeçar essa posição, quiçá mais uma dentre tantas que já abraçou e que culminaram até mesmo em alterações legislativas.

No caso, aliás, eventual alteração seria de pequena monta para solucionar a questão versada. Bastaria modificar dois parágrafos do artigo 659 e outras previsões menores do Código de Processo Civil e solução estaria dada[2].

No mais, não se pode deixar de referir que tanto exeqüentes como os Juízos que presidem execuções devem se aparelhar e fazer melhor e mais constante uso de instrumentos legais já existentes e que podem influir positivamente na efetividade da execução. Dentre esses merece especial destaque a possibilidade de conferir a corretor de imóveis a venda desses bens, na forma minuciosamente disciplinada pelo artigo 700 e parágrafos do Código de Processo Civil.

Também de grande eficiência a nomeação pelo exeqüente de leiloeiro para realização da venda dos bens penhorados. A autorização para indicar esses profissionais está expressamente consignada no artigo 706, do Código de Processo Civil e mostra-se expediente útil e eficaz posto tratar-se de profissionais com experiência e qualificação específica para a venda de bens penhorados e que podem promover divulgação suficiente e dirigida das vendas, muito diferentemente do que sucede na hipótese de serem realizadas as hastas por oficiais de justiça.

3 Breves alterações legais

Outros percalços há para o processo executivo, que dificultam sobremodo sua marcha para frente. Tais vicissitudes decorrem de excessivas previsões de intimação pessoal do executado bem assim da inexistência de ônus para que ele acompanhe o processo de execução.

Certamente voltado a garantir ampla defesa (no sentido de ciência dos atos processuais praticados e possibilidade de contra eles se manifestar) o Código de Processo Civil e também a Lei 6830/80 previram diversas oportunidades em que o executado deve ser pessoalmente noticiado de atos processuais. Tais determinações, entretanto, foram previstas com nítido exagero no processo executivo brasileiro[3].

Verdade que o executado não possa sofrer violência patrimonial sem que lhe estejam garantidos direitos básicos. Fato é, também, que o credor ocupa a posição de primeira e verdadeira vítima do inadimplemento. Pior, além disso, ao buscar amparo judicial para cobrança do seu crédito acaba sendo mais uma vez vitimado, desta feita pelo labirinto do processo de execução.

[2] Nesse ponto, talvez inadequado, porém imprescindível indicar tendo em conta o caráter eminentemente pragmático do texto, a redação que seria indicada para o artigo 659, parágrafo 4º, do CPC: "A penhora de bens imóveis realizar-se-á mediante auto ou termo de penhora do qual será extraída certidão de inteiro teor para fins de registro no ofício imobiliário."; parágrafo 5º do mesmo artigo: "Nos casos do parágrafo 4º quando apresentada certidão da respectiva matrícula, a penhora de imóveis, independentemente de onde se localizem, será realizada por termo nos autos, dispensada a constituição de depositário."; 665, inciso IV: "nomeação de depositário dos bens, excelo se imóvel o objeto da penhora"; e 666, inciso II: "em poder do depositário judicial, os móveis".

[3] "São demasiadas as oportunidades de defesas e retardamentos que a lei oferece ao executado, beneficiando inúmeras vezes o mau pagador sendo indulgente com chicanas em detrimento da plena satisfação do credor e do correto exercício da jurisdição." DINAMARCO, Cândido Rangel. *Execução Civil*. São Paulo: Matheiros, 2002, pág. 104

Da forma como disciplinado o processo executivo brasileiro com excessiva predileção das garantias do devedor em detrimento do direito de crédito, basta furtar-se às intimações pessoais que lhe são deferidas para inviabilizar o bom andamento da execução. De acordo com o Código de Processo Civil e a Lei 6830/80 o devedor será intimado pessoalmente nas seguintes ocasiões, além da citação: (i) na penhora (exceto de imóveis se patrocinado por advogado constituído no processo, caso em que, nada obstante, o cônjuge deverá ser intimado a teor do artigo 669, parágrafo único e firme jurisprudência, *v.g.*: Superior Tribunal de Justiça, recursos especiais 470878/RS, Terceira Turma; 538765/RS, Quinta Turma, dentre outros); (ii) do prazo para oposição de embargos (segundo jurisprudência majoritária, mesmo quando deposita em dinheiro o valor devido); (iii) das datas de leilões designados, mesmo que tenha advogado constituído no processo (súmula 121, do Superior Tribunal de Justiça quanto à execução fiscal e artigo 687, parágrafo 5°, quanto à execução cível).

E, ainda: (iv) segundo jurisprudência amplamente majoritária, tem o direito de permanecer na posse dos bens penhorados, sendo nomeado depositário preferencialmente (até mesmo em execuções fiscais[4] contra expressa previsão do artigo 11, parágrafo 3° da Lei 6830/80); e (v) não precisa sequer informar alterações de endereço ou onde poderá ser localizado mesmo sendo depositário da garantia judicial.

Pequenas mudanças na sistemática do processo alterariam violentamente essa realidade. A disciplina do processo executivo mais agressivo, voltado efetivamente para a recuperação do crédito do exeqüente não implica necessariamente na violação de direitos subjetivos dos executados. É interessante lembrar, em termos de garantias e direitos individuais de devedores, que o Supremo Tribunal Federal já considerou compatível com a Constituição a execução extrajudicial prevista no Decreto-Lei 70/66 (sempre da Primeira Turma do STF, os recursos extraordinários 223075/DF, Ilmar Galvão, DJU 06-nov-98; 148872/RS, Moreira Alves, DJU 12-mai-00; 240361/RS, Ilmar Galvão, DJU 29-out-99; 287453/RS, Moreira Alves, DJU 26-out-01).

Pior que uma execução legalmente agressiva é a propagação de leis esparsas ou de técnicas não previstas em Lei criando aqui e ali mecanismos outros de pressão ou de constrição[5]. Esse método é, sem dúvida, bem menos sadio de solução do

[4] Superior Tribunal de Justiça recursos especiais 570677/MT, Primeira Turma, DJU 16-ago-04;245646/SP, Segunda Turma, DJU 13-ago-03; 183634, Primeira Turma, DJU 01-mar-99; 28130, Segunda Turma, DJU 28-set-98; 25387/SP, Primeira Turma, DJU 26-set-94; Tribunal Regional Federal da Primeira Região, agravo de instrumento processo 199601033467/GO, Terceira Turma Suplementar, DJU 24-abr-03, Tribunal Regional Federal da Segunda Região agravo de instrumento 38169, processo 9902191223/ES, Primeira Turma, DJU 25-nov-99; Tribunal Regional Federal da Terceira Região agravo de instrumento processo 92030330852/SP, Segunda Turma, DJU 24 mai-93, dentre outros

problema. Muito mais respeitoso ao direito do devedor seria impor-lhe, legalmente, deveres processuais que simplifiquem efetivamente a execução.

Dentre esses – e para tanto não seria necessário mais que umas breves e pequenas mudanças em uns poucos artigos de lei – seria a imposição do ônus ao executado de acompanhar o processo em todos os seus atos, a partir da citação válida. Um simples dispositivo prevendo que o chamamento ao processo implica na desnecessidade de quaisquer outras intimações *pessoais* de atos subseqüentes é o ponto primeiro que dever servir de partida para as modificações.

Se o executado está representado por advogado as intimações devem seguir a sistemática do processo de conhecimento, sendo efetivadas na pessoa do advogado por meio de publicação do ato no órgão de imprensa (a teor dos artigos 236 e 237, do Código de Processo Civil). Quando o executado não se fez representar, mesmo depois de validamente citado, devem ser dispensadas intimações pessoais de atos posteriores, idéia que segue na esteira de semelhante disposição do processo de conhecimento para o réu revel (artigo 322 do Código de Processo Civil). Tais previsões tornariam muito mais simples a execução[6].

A modificação no que tange ao depósito de bens móveis, facultando-o ou até mesmo impondo-o ao credor com perda da posse pelo réu, também seria extremamente útil (até para evitar multiplicidade de penhora sobre o mesmo bem e para fazer com que o credor esteja efetivamente apto, disposto e desejoso de receber seu crédito). Disposição que previsse claramente ser a data do depósito do dinheiro o termo inicial para oposição de embargos do devedor (cujo prazo é legal e, portanto, de conhecimento irrecusável) também é salutar.

Todas essas alterações são meramente pontuais e mantém o arcabouço do processo executivo atual, sem causar choques decorrentes de ampla alteração procedimental (até o momento pensada e proposta). Isso, sem prejuízo de implicar sério incremento de efetividade e de determinar uma necessária mudança de mentalidade no trato da execução.

[5] penhora de numerário *on line* que sequer possui previsão legal, porém já está implementada por convênio entre o Banco Central e o Superior Tribunal de Justiça e também na Justiça do Trabalho, sem regulamentação específica e sem disciplina própria ou limitações precisas, viabilizando o acesso direto à dados bancários e o bloqueio de movimentação do numerário, independentemente de qualquer restrição ou regramento que permita a obediência e respeito aos bens impenhoráveis, que se pretende legalizar por via de modificação do Código Tributário Nacional (I), introduzindo o artigo 185-A, consoante projeto de Lei 72/03 pendente de sanção presidencial; Lei 10522/02 criando o Cadin.

[6] Mais uma vez, não omito idéia pensada e adianto uma solução legislativa viável, qual seja a inserção de um parágrafo ao artigo 598 do Código de Processo Civil, prevendo que "A citação do executado funcionará como comando para acompanhar todos os demais atos do processo, dos quais não mais será intimado pessoalmente", certamente acompanhada da revogação de dispositivos que prevêem a subseqüente intimação pessoal, dentre os quais destacam-se: 659, parágrafo 4°, na parte que refere "sem prejuízo da imediata intimação do executado"; 669 e parágrafo único; e 687, parágrafo 5°, do Código de Processo Civil.

4 Conclusão

Enfim e conclusivamente, a solução para o ganho de efetividade no processo de execução pode passar por alterações bem menos intensas em sede legislativa, desde que algumas mudanças pontuais densas, impliquem e sejam acompanhadas de alteração da mentalidade diretiva da execução.

Prescrição, decadência e lançamento por homologação

Fabiane Lopes Bueno Netto Bessa
Procuradora da Fazenda Nacional
Mestre em Direito Público pela Universidade Federal do Paraná

O dissenso doutrinário faz-se presente toda vez que se discute a prescrição e a decadência relativas a tributos que se submetem ao "lançamento por homologação".

O exame detido do tema revela que estas águas nada tranqüilas desbordam do seu ambiente acadêmico para, com os aspectos práticos que lhe são subjacentes, confluir a um verdadeiro oceano de incertezas onde navegam contribuintes, fisco, Poder Judiciário e juristas.

Assim, serão analisados diversos aspectos que envolvem o lançamento por homologação – imprescindíveis, embora não exaustivos – os quais povoam e repercutem ampla e substancialmente no universo das relações tributárias.

O lançamento por homologação e a tributação na atualidade

O lançamento por homologação tem por objetivo atingir aqueles tributos que, por sua própria construção legal, teriam sua exigência inviabilizada, caso o lançamento ficasse sob a dependência de uma atuação do Estado.

Esta modalidade de lançamento apresenta características peculiares e nitidamente distintas das demais modalidades, já que seria materialmente impossível que tributos a ele submetidos somente fossem exigíveis se promovido o lançamento de ofício (que, como lembra Paulo de Barros CARVALHO[1], é um acidente na vida de

[1] CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário. São Paulo : Saraiva, 5 ed. 1.991, p. 281-2:**

Realizado o evento típico e inaugurada a relação jurídica, o sujeito devedor encontrará na lei todas as informações relativas ao fiel cumprimento da obrigação que lhe cabe, em nada interferindo o Poder Público que, ao menos em tese, permanece vigilante (...) Interferirá, sim, havendo alguma anomalia que ele, Poder Público, surpreenda no exercício da sua vigilância, isto é, em sua função fiscalizadora. (...) **Inconcebível imaginar um singelo lançamento de IPI ou de ICMS para traduzir o anseio da Fazenda em receber os valores do imposto.**

(...) Não é preciso dispender muita energia mental para notar que a natureza do ato homologatório difere da do lançamento tributário. Enquanto aquele primeiro anuncia a extinção da obrigação, liberando o sujeito passivo, estoutro declara o nascimento do vínculo, em virtude da ocorrência do fato jurídico. Um certifica a quitação, outro, certifica a dívida.

tais tributos) ou mesmo por declaração, de maneira que, se a expectativa do Estado relativamente a receitas oriundas de tais tributos estivesse vinculada à atuação fiscal, esta expectativa certamente seria frustrada.

Não é preciso muito esforço para que se constate o forte e decisivo impacto na receita da União e dos Estados, cuja tendência evidente à diminuição dos quadros funcionais ante a reforma administrativa em contraste com as crescentes demandas judiciais implica em desproporção ainda maior entre o número de auditores fiscais e procuradores da Fazenda de maneira que - do ponto de vista da **cobrança dos tributos**, é cada vez mais improvável imaginar que cada tributo "lançado por homologação" devesse passar pelo exame individual do órgão fazendário.

Estudo elaborado por , Gilberto Etchaluz VILLELA – Procurador-Regional da Fazenda Nacional Substituto da 4ª Região[7] ilustra os aspectos abordados:

> Existem hoje cerca de 70.000.000 de pessoas físicas (CPF´s) e de cerca de 8.000.000 de pessoas jurídicas (CGC´s). (...)
>
> (...) Muitas vezes, o próprio Judiciário minimiza o problema ante a idéia de que cumpre ao Estado prover adequadamente o número de fiscais ou de que não se justificariam entendimentos diversos ou maiores cuidados com decisões tomadas contra a Fazenda Pública, em face de uma deficiência teoricamente sanável.
>
> Entretanto há que se reconhecer que as dificuldades em prover – e sustentar – uma máquina fiscalizatória adequada evidentemente cara em face da qualificação exigida das pessoas que hão de compor o quadro, não são muito diferentes daquelas outras que ocorrem com o provimento, por exemplo, dos efetivos policiais – que não prendem mais criminosos – ou do Judiciário – que não julga mais processos e com maior rapidez.

Tomando por base os dados acima, e imaginando que cada auditor fiscal tivesse a incumbência de proceder a um único lançamento relativamente a um único tributo que tivesse por sujeitos passivos tanto pessoas físicas como pessoas jurídicas, concluiríamos: dividindo o número de inscrições em CNPJ/CPF hoje existentes no país pelos 365 dias do ano, seriam necessários 213.698 auditores fiscais para proceder à conferência da forma de apuração e da integralidade dos pagamentos efetuados pelos contribuintes!

O art. 150 do CTN trata, portanto, de mecanismo de adequação e praticabilidade da tributação ante a realidade política e econômica contemporânea.

[7] VILLELA, Gilberto Etchaluz. **Reflexões em torno dos chamados "lançamentos por homologação" e dos seus efeitos, nas exações sujeitas a tal regime.** Porto Alegre : Assessoria de Informática da PRFN/4ª Região, 1.997. p.7.

Peculiaridades quanto ao nascimento da obrigação tributária, sua exigibilidade e exeqüibilidade

O nascimento da obrigação tributária

Considerando que, tanto a prescrição (perda do direito de acionar a máquina estatal para obter a tutela jurisdicional tendente à efetivação de determinado direito subjetivo) quanto a decadência (extinção de direito subjetivo propriamente dito) **operam pelo decurso do tempo, a definição exata do *dies a quo* é pressuposto lógico para a definição do *dies ad quem*.**

Assim, o primeiro ponto a ser discutido é: em se tratando de tributos submetidos ao lançamento por homologação, a relação jurídica que denominamos crédito tributário nasce : 1) com a ocorrência da hipótese prevista na norma instituidora do tributo? ou 2) com o lançamento do tributo ?

Analisemos a relação existente entre a regra jurídica tributária, a ocorrência da hipótese prevista nesta regra, a obrigação tributária, o lançamento tributário e os efeitos por cada um irradiados, delimitando como objeto do exame os casos em que não foi realizada a homologação ou o lançamento de ofício, pela autoridade fazendária.

Marcos Bernardes de MELLO (Contribuição ao Estudo da Incidência da Norma Jurídica Tributária. In: José Souto Maior BORGES (Coord.) . **Direito Tributário Moderno,** São Paulo : José Bushatsky, 1.977) ao tratar do fato gerador dos tributos assim se manifesta:

> Somente depois de ocorrido (materializado, concretizado) o suporte fático é que, pela incidência da norma jurídica, **surge o fato jurídico.**
>
> **A incidência é, assim, o efeito da norma jurídica de transformar em fato jurídico a parte do seu suporte fático que o direito considerou relevante para ingressar no mundo jurídico.(...)**
>
> **A incidência (...) se dá incondicionalmente, isto é, ocorrido o suporte fático, dá-se a incidência.**
>
> **Realmente, materializado o seu suporte fático hipotético, a norma de tributação incide sobre ele para juridicizá-lo, (=produzir fato jurídico), decorrendo, daí, como eficácia jurídica correspondente (=eficácia do fato jurídico respectivo) a relação jurídica tributária e, conseqüentemente, as demais categorias eficaciais (direitos e deveres, pretensões e obrigações, ações e exceções) que constituem o seu conteúdo.**

Tal entendimento é partilhado nas obras de Paulo de Barros CARVALHO[3] e Geraldo ATALIBA[4] não havendo como deixar de reconhecer-lhes validade pois entender que o lançamento é condição legal que submete o nascimento das obrigações implica em **admitir que se não há lançamento, o contribuinte está desobrigado de recolhimento do tributo, uma vez que só haveria o crédito com a expressa confirmação do órgão fazendário.**

Na obra **Lançamento Tributário**[5], Eurico Marcos Diniz DE SANTI analisa aspectos relativos ao lançamento por homologação e à decadência:

Em suma, tão-só considerando esse aspecto, pode-se entender "lançamento por homologação" como (i) uma espécie de ato de "auto-lançamento" que se sujeita a homologação, ou como (ii) o ato da própria homologação.

O primeiro significado equivale ao que designamos como ato-norma[6] de formalização instrumental, ato este realizado pelo próprio particular. (...)

Utilizando a classificação do Código, tem-se que os procedimentos de lançamento que não prevêem homologação são "de ofício" ou "por declaração". E da mesma forma, para aqueles que estão sujeitos ao ato de homologação, o procedimento destes atos podem ser também classificados como "de ofício" ou "por declaração".

Com efeito, no art. 150 do Código Tributário Nacional a expressão "O lançamento por homologação, (...) - fica desfeita aquela ambigüidade pelo próprio contexto do dispositivo - "opera-se pelo ato, em que referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, **expressamente a homologa**." (sem grifo no original)

Prosseguindo em sua análise, e alertando para o fato de que o lançamento é **ato administrativo** e que "o direito opera por meio de relações jurídicas", DE SANTI, acuradamente, constata que a homologação de que trata o CTN é

[3] Op. cit. p. 249 :

Definimos *crédito tributário*, como o direito subjetivo de que é portador o sujeito ativo de uma obrigação tributária e que lhe permite exigir o objeto prestacional, representado por uma importância em dinheiro.

(...)Nasce o crédito tributário no exato instante em que irrompe o laço obrigacional, isto é, ao acontecer, no mundo físico exterior, aquele fato hipoteticamente descrito no suposto normativo(...)

[4] Hipótese de Incidência Tributária, São Paulo : Malheiros, 5. ed, 1.993, p.62/63:

O vínculo obrigacional que corresponde ao conceito de tributo nasce, **por força da lei, da ocorrência do fato imponível. (...)**

Renato Alessi expôs com clareza (...) "Pode-se dizer, portanto, que, assim como no plano abstrato é a norma que tem função constitutiva da obrigação tributária(...).

[5] São Paulo : Max Limonad, 1.996, p. 176 e seguintes

[6] Na acepção adotada pelo autor (p. 126): Norma é a significação dos enunciados do direito positivo que, incidindo sobre o fato descrito em sua hipótese, torna-o fato jurídico. A eficácia jurídica da juridicização do fato produz relação jurídica efectual ou norma. Se produz norma, dizemos que o fato jurídico é fonte de direito, do que se deflui que sobre ele incidiu norma ou normas de estrutura, normas que prescrevem o modo de produção de outras normas.

homologação do crédito formalizado pelo próprio contribuinte, confirmando a coincidência da referida formalização do crédito com o que foi determinado na lei (ato de formalização que, embora materialmente corresponda ao lançamento, com ele não se confunde, pois o lançamento é ato administrativo, não podendo prescindir do aspecto formal - prática por agente capaz). Tem-se então a identidade entre o crédito tributário (formalizado pelo contribuinte) e o **crédito tributário** (agora) lançado (pela fiscalização).

Exigibilidade e exeqüibilidade do crédito tributário

Não entrando em questionamentos que fogem à presente análise, quanto à identificação das relações que se estabelecem entre o fisco e os sujeitos passivos com as obrigações entendidas do ponto de vista da doutrina civilista[7], presta-se a distinção apresentada, a seguir, por Orlando GOMES, no tratamento das obrigações de modo geral, e que colaboram para elucidar a existência de níveis de **eficácia** presentes na obrigação tributária.

Ao se decompor uma *relação obrigacional*, verifica-se que o direito de crédito tem como fim *imediato*, uma prestação e *remoto* a sujeição do patrimônio do devedor. Encarada essa dupla finalidade sucessiva pelo lado passivo, pode-se distinguir, correspondentemente, o *dever de prestação*, a ser cumprido espontaneamente, da *sujeição* do devedor, na ordem patrimonial, ao poder coativo do credor. Analisada a obrigação perfeita sob essa dupla perspectiva, descortinam-se os dois elementos que compõem seu conceito. Ao *dever de prestação* corresponde o *debitum*, à *sujeição*, a *obligatio*, isto é, *responsabilidade*.

Ora, ao direito de exigir o pagamento (do qual é titular o sujeito ativo da obrigação tributária) corresponde o dever de pagar. Neste sentido, a relação obrigacional nasce com a incidência da norma, sendo que, somente na hipótese de **descumprimento** do dever nela previsto, é **que se cogitará do aspecto coativo** contido na ***obligatio.*** Em outros termos, a obrigação tributária sob exame é dotada de pretensão ante o vencimento (previsto em lei) sem que tenha ocorrido o pagamento.

O curso natural da relação jurídica tributária deveria ser a extinção pelo espontâneo cumprimento da prestação, com o pagamento do **tributo no seu vencimento.**

Pela natureza distinta do crédito tributário, em não ocorrendo o pagamento, não pode o fisco propor ação de cobrança sem antes proceder à formalização do título executivo inscrevendo o débito em dívida ativa.

[7] A este respeito, Marçal JUSTEN Filho. **Sujeição Passiva Tributária.** Belém : CEJUP, 1.986, p. 338 e seguintes.

Porém, ainda que não passível de ser exigido judicialmente (o crédito), ao simples vencimento da obrigação, o vencimento configura a mora e seus efeitos.

Assim, quando se fala em **exigibilidade** é oportuno distinguir:

Exigibilidade como termo final para o cumprimento espontâneo da prestação – ou seja, a data estipulada por lei para o pagamento do tributo a qual, uma vez superada, enseja: a) a mora e seus efeitos – Art. 955 do Código Civil, Art. 161 do CTN; b) a possibilidade de lançamento de ofício (quando, por exemplo, não houver sido apresentada Declaração de Contribuições e Tributos Federais – DCTF).

Exigibilidade como existência de título executivo, o qual autorize o credor a obter tutela jurisdicional para fazer valer a sujeição contida na relação obrigacional (*obligatio*), e que se traduz em medidas coativas sobre o patrimônio do devedor.

Alguns autores vêm, para este último caso, adotando a acepção **exeqüibilidade**[8]. É que a cobrança do crédito de natureza tributária vem revestida de diversos aspectos formais e procedimentais até culminar na suas inscrição em dívida ativa quando – e somente quando – se poderá ter o crédito como **exeqüível** – diga-se – passível de cobrança judicial.

De observar que o art. 201 do CTN – este sim, define os contornos definitivos do crédito **exeqüível**, constituindo **ato administrativo indispensável à propositura da execução fiscal.**

O Código Tributário Nacional, a Teoria Geral do Direito, e a disciplina do lançamento por homologação – CTN: artigos 109, 111, 116, 117, 150, 156 e Código Civil: artigos 114, 117 e 119.

Código Tributário Nacional

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

> Par. 1°. O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento.
>
> .....

[8] Neste sentido: Ruy Barbosa NOGUEIRA. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo : Saraiva, 10 ed. 1.990, p. 298; James MARINS Suspensão Judicial do Crédito Tributário. Lançamento e Exigibilidade. in **Processo Administrativo Fiscal**, 2 v. Dialética, p. 52-55; Gilberto Etchaluz VILELA. op. cit p. 17-18

> Par. 4°. Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirando esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Recentemente, discute-se uma interpretação do artigo transcrito, que fundamenta a decadência dos tributos lançados por homologação **exclusivamente** no art. 150 § 4° do Código Tributário Nacional, examinando dispositivo de lei isolado, sem apresentar análise da norma de decadência para tais tributos, que não se reduz a um único enunciado do texto legislado. Vejamos:

> EXECUÇÃO FISCAL - MINISTÉRIO PÚBLICO – INTER-VENÇÃO DESNECESSÁRIA. CRÉDITO TRIBUTÁRIO - CONSTITUIÇÃO - DECADÊNCIA - TERMO INICIAL.
>
> (...)II - O Art. 173, I do CTN deve ser interpretado em conjunto com seu Art. 150, parágrafo 4°. III - O termo inicial da decadência prevista no Art. 173, I do CTN não é a data em que ocorreu o fato gerador. IV - A decadência relativa ao **direito de constituir crédito tributário** somente ocorre depois de cinco anos, contados do exercício seguinte àquele em que se **extinguiu o direito potestativo de o Estado rever e homologar o lançamento** (CTN, art. 150, par. 4°). (Ac un da 1ªT do STJ - Resp 63.529-2/PR - Rel. Min. Humberto Gomes de Barros - j 17.05.95 - Rectes: Estado do Paraná/Fazenda Estadual e outro; Recda.: Distribuidora de Bebidas Santa Maria de Ivaiporã Ltda. DJU I 07.08.95 p. 23.023 - ementa oficial)

Os seguintes dispositivos: a) do CTN[9]: Art. 109, 111, 116, 117, 150, 156; b) do Código Civil: Art. 114, 117 e 119[10], por seu próprio conteúdo, dispensariam digressões doutrinárias relativas à inequívoca distorção que a exegese

[9] Código Tributário Nacional

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.

Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

I - suspensão ou **exclusão do crédito tributário;**

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

.....

II - tratando-se da situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos da lei aplicável;

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

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

unidimensional da decadência à luz do art. 150 e seu parágrafo 4° representa, resultando em verdadeira inovação normativa nos mecanismos que orientam o nascimento e a extinção dos tributos ora tratados, pois:

• O artigo 109 trata expressamente da utilização de definições e institutos do direito privado pelo direito tributário;

• Os artigos 114, 118 e 119, que tratam das condições resolutiva e suspensiva, muito embora insertos no Código Civil, integram , na verdade a Teoria Geral do Direito, mostrando-se **unívocos** seus significados, não sendo concebível entender-se condição resolutiva **como se suspensiva fosse**, ao talante do intérprete;

• O próprio legislador, não satisfeito em explicitar o contido no parágrafo 1° do artigo 150 do CTN, vem reforçar a plena aplicação da condição resolutiva para efeito de extinção dos tributos objetos de "lançamento por homologação" nos artigos 116, 117 e 156, inciso V, sinalizando para a impossibilidade de supressão do citado artigo 1° na definição do termo *a quo* da decadência do direito do fisco lançar e do direito do contribuinte pleitear a restituição de pagamentos indevidos a título de débito tributário, conforme se exporá mais adiante.

• Muito embora não se trate, na presente análise, de exclusão na forma do art. 175 do CTN (isenção/anistia), parece inequívoca a intenção do legislador no sentido de confirmar a regra geral de interpretação segundo a qual a concessão de favores e a lei específica interpretam-se restritivamente.

II - sendo resolutória a condição, desde o momento da prática do ato ou da celebração do negócio

Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

I - o pagamento;

.....

V - a prescrição e a decadência;

.....

VII - o pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no art. 150 e seus parágrafos 1° e 4°;

---

[10] Código Civil

DAS MODALIDADES DOS ATOS JURÍDICOS

Art. 114. Considera-se condição a cláusula, que subordina o efeito do ato jurídico a evento futuro e incerto.

Art. 118. Subordinando-se a eficácia do ato à condição suspensiva, enquanto esta se não verificar, não se terá adquirido o direito, a que ele visa.

Art. 119. Se for resolutiva a condição, enquanto esta não se realizar, vigorará o ato jurídico, podendo exercer-se desde o momento deste o direito por ele estabelecido; mas, verificada a condição, para todos os efeitos, se extingue o direito a que ela se opõe.

Parágrafo único. A condição resolutiva da obrigação pode ser expressa, ou tácita; operando, no primeiro caso, de pleno direito. (...)

Lançamento "por homologação", homologação "tácita" e decadência do direito de lançar

Paulo de Barros CARVALHO[11], parafraseando Lourival Vilanova, afirma que "fica ao talante da autoridade legislativa imputar efeitos jurídicos aos fatos que livremente escolha, no plano da realidade social. No entanto, o domínio que exerce no campo da associação imputativa não se transporta para o seio da relação jurídica, regido por imposições lógicas que escapam à vontade do político investido de competência legiferante."

Não menos enfaticamente se emprega a assertiva quando se trata de aplicar a lei ao caso concreto, haja vista que tornar sem efeito o conteúdo de todos os dispositivos anteriormente citados em prol de uma expressão "constituição definitiva do crédito" no parágrafo quarto do art. 150 é tornar letra morta o universo sistemático não só do Código Tributário, mas da própria Teoria Geral do Direito - fundamental na interpretação do direito positivo como um todo.

Dentro desta análise, e apesar da grande admiração dedicada a Paulo de Barros CARVALHO e à sua obra, não parecem acertadas as mais recentes posições do mestre, segundo as quais[12]:

> O direito brasileiro desconhece outro meio de produzir o nascimento de direitos subjetivos com relação a tributos, que não seja o lançamento (...)
>
> Não ingressa aqui em tela de juízo a decisão política que determinou a escolha dessa orientação. Poderia o mesmo legislador abrir mão dessa figura, num procedimento que já tive a oportunidade de predicar, reservando a entidade para situações em que os agentes administrativos cumprissem, efetivamente, aquela autuosidade, celebrando o ato de lançamento, tal qual se acha estipulado no art. 142 do CTN (...)
>
> (...) não foi esse o caminho escolhido e o lançamento por homologação aí está para ser descrito pelo cientista do direito. Pouco importa, também, que esse tipo de atividade opere, em termos semânticos, como a oposição cabal do lançamento comum.

Isso porque, afastado o problema terminológico (lançamento por homologação) o Código Tributário Nacional reconhece o nascimento da obrigação tributária pela ocorrência do fato previsto na norma – que é, via de regra, a maneira como nascem os direitos.

Mais se afirma a opinião aqui defendida, considerando que a interpretação dos textos legais merece sempre um tratamento sistemático. E neste entendimento,

---

[11] Op. cit. p. 322.

[12] Repertório IOB de Jurisprudência n.3/97, Caderno 1, p. 72

parece mais **defensável** que a interpretação deva prestigiar o aspecto **contextual**, sem apego irrestrito à **literalidade** da expressão "lançamento por homologação " – expressão que **não esclarece e nem afirma a necessidade de um ato da administração** (negrito) – senão de forma fictícia (pois não há lançamento, **não havendo, pois, homologação de lançamento** e, menos ainda, há que se igualar "lançamento tácito" ao lançamento previsto no art. 142) razão porque não é compreensível que através de ficção possa surgir a obrigação tributária no mundo jurídico.

A compreensão do efetivo conteúdo desta controvérsia impõe, ainda, um questionamento sobre a intenção expressa nos dispositivos citados no tópico anterior, relativamente à extinção do crédito tributário objeto de lançamento por homologação.

Este questionamento, entretanto, não pode prescindir de uma clara visualização de outro aspecto intimamente relacionado, além daqueles já abordados e que se traduz na resposta à seguinte pergunta: existe um lançamento por homologação tácito?

A este respeito, Eurico Marques DE SANTI[13] conclui acertadamente , que:

> A configuração do fato jurídico, caracterizado pela **inércia da Administração,** produzir o "ato-norma de homologação tributário", **não conforma ato-norma administrativo de homologação tácito. Trata-se sim da decadência do direito do Fisco homologar o "crédito instrumental".** Este fato conformado pela "inércia da Administração" é, justamente, o suposto de incidência da norma jurídica de decadência, enunciada no art. 150 par. 4º da Lei nº 5.172/66, que prescreve como efeito o perecimento do direito do Fisco de praticar o ato-norma administrativo de lançamento.
>
> **A inércia não produz norma. Não é a inércia da administração que homologa o crédito tributário instrumental, formalizado pelo particular. Inércia não é norma, é fato, dá-se no tempo e no espaço.** É sim o pressuposto da norma de decadência que suprime o direito subjetivo administrativo do fisco formalizar o crédito tributário. (...)
>
> Amor à verdade implica subjetiva-objetividade: **no direito tudo que é provisório é definitivo,** enquanto dure; como também **toda definitividade é provisória. O crédito tributário lançado é definitivo até que outra norma lhe contraste a validade ou se lhe opere os efeitos da prescrição** *ex vi* do art. 156, V.

[13] Op. cit p. 181-182.

> De acordo com De Plácido e SILVA[14] **homologação** "na terminologia jurídica exprime especialmente o ato pelo qual a autoridade , judicial ou administrativa *ratifica, confirma* ou *aprova um outro ato*, a fim de que possa investir-se de *força executória* ou apresentar-se com validade jurídica, para ter a eficácia legal".

O repúdio à idéia de um autolançamento vincula-se à compreensão de que, sendo o lançamento um ato administrativo, sua realização se dá por agente capaz.

Não contradiz esse entendimento, a idéia de uma homologação (pelo auditor fiscal) do crédito formalizado e pago pelo próprio contribuinte: **ato de homologação – e não de lançamento**, que recebeu o nome jurídico de "lançamento por homologação".

De fato, o "lançamento por homologação" **confirma** a formalização do crédito realizada pelo contribuinte extinguindo-o. Ao contrário, se não houver tal confirmação, não haverá homologação, mas **lançamento de ofício:** ocorre a formalização do crédito (ou parcela do crédito) não formalizado pelo particular - cuja **constituição** deu-se quando da **ocorrência do fato gerador** e cuja definição dos seus diversos aspectos (subjetivo -sujeição passiva e ativa; objetivo - o objeto da prestação - relacionado à base de cálculo e alíquota) deu-se na ocasião em que se configurou a hipótese prevista na lei e que rege-se pela legislação então em vigor.

E se o Fisco não realiza um dos procedimentos: lançamento por homologação (confirmando o ato do particular de formalização do crédito) ou o lançamento de ofício (pela impossibilidade de homologar tal ato) perde essa oportunidade em vista da decadência de seu direito de lançar.

Não há, pelas razões expostas, lançamento tácito, mas decadência do direito de lançar.

Termo inicial para contagem do prazo decadencial e prescricional relativamente ao crédito tributário

A decadência

Diante das considerações aqui desenvolvidas, conclui-se que, ao contrário do tratamento dispensado ao lançamento por declaração e ao lançamento de ofício, a decadência dos tributos submetidos ao "lançamento por homologação" não é regida pelo art. 173 do CTN, haja vista que as obrigações tributárias submetidas ao art. 150 não têm sua exigibilidade condicionada a prévio **lançamento** nos moldes do art. 142.

[14] Silva, De plácido e. **Vocabilário Jurídico** 10 ed. Rio de Janeiro : Forense, 1 987, p. 389).

Na terminologia do CTN (art 150, § 1º), "o pagamento antecipado (...) extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação".

A expressão "pagamento antecipado" não parece ser a mais adequada, pois, na verdade, o pagamento efetuado até o vencimento **não é antecipado**, mas ocorre **exatamente dentro do prazo previsto por lei para cumprimento da obrigação**– tanto que, se tal pagamento for posterior ao vencimento, incidirão juros, multa moratória e a partir do inadimplemento – e só a partir daí – pode haver lançamento de ofício (pois antes do vencimento, o tributo era inexigível).

O fato de submeter-se a extinção da obrigação à condição resolutiva de eventual lançamento de ofício só vem confirmar o mecanismo criado pelo legislador no sentido de possibilitar a tributação sem tanta dependência da máquina fiscalizadora do Estado e garantir à administração tributária a possibilidade de cobrar diferenças a maior apuradas em procedimento fiscalizatório.

A terminologia utilizada no art. 150 §4º "(...) expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e **definitivamente extinto o crédito**(...) " em nada retira a validade da prescrição contida no parágrafo 1º do mesmo artigo. A questão é analisada por Paulo de Barros CARVALHO[15]

> Fala-se, também, num lançamento provisório e noutro definitivo, querendo referir-se, com aquela expressão, ao ato susceptível de alterações, com o decorrer do procedimento administrativo contraditório.(...)
>
> Acreditamos que a distinção não procede. O ato jurídico administrativo estará definitivamente pronto(...) Agora, a circunstância de poder ser impugnado não significa ter caráter provisório, aguardando a expedição de outros atos que o confirmem. A **susceptibilidade a impugnações é predicado de todos os atos administrativos. Fora assim e diríamos que o ato de nomeação de um Ministro de Estado é provisório, porquanto pode ser atacado e invalidado.**

Na vida dos tributos em estudo, não há lançamento provisório (ou qualquer lançamento) – visto que não ocorreu o ato administrativo (nos termos do art. 142), e considerando que a "susceptibilidade a impugnações" é predicado não só de todos os atos administrativos, mas de todos os atos jurídicos.

Reforça este argumento o fato de que mesmo os créditos inscritos em dívida ativa após decisão final na via administrativa podem ser rediscutidos em embargos à execução fiscal, resultando em eventual desconstituição do lançamento **definitivo.**

Da mesma forma, não haverá "lançamento definitivo tácito", pois:

[15] Op. cit. p. 283.

• Se o sujeito passivo apurou e pagou o valor integral (extinguindo-se o débito pelo **pagamento**) e, ainda que o Fisco reconheça a identidade entre o valor pago e o devido, via de regra não notificará o contribuinte do ato de homologação – e a extinção **não se dá pelo ato da fiscalização de conferir o cumprimento da obrigação, mas pelo cumprimento integral propriamente dito** – realizado pelo próprio contribuinte.

• Se o pagamento não existiu ou foi feito a menor: a) haverá lançamento de ofício para cobrar o valor devido; ou b) a extinção se dará com o decurso de cinco anos contados da data da ocorrência do fato gerador, em razão da decadência do direito de lançar – pois como também já foi observado, o decurso do tempo é fato jurídico que não pode produzir o ato de lançamento tácito ou ficto.

Assim, retornando à análise da expressão "definitivamente extinto o crédito" (art. 150 §4º) duas são as hipóteses: ou o crédito extinguiu-se **definitivamente pelo pagamento** integral (sob condição resolutiva de exame pela administração), ou extinguiu-se **definitivamente pela decadência** do direito de lançar.

Repita-se: a hipótese contida no citado parágrafo 4º **é hipótese diversa daquela contida no parágrafo 1º.** E cada uma delas **regula fato jurídico diverso**: esta, incide quando houver o pagamento integral (fato jurídico=pagamento integral); aquela incide quando não houver lançamento tributário no prazo estipulado por lei – caducando o direito pelo seu não exercício (fato jurídico = decadência do direito de lançar).

Por outras palavras – redundância que se admite por tratar-se de ponto nodal da conclusão ao que se pretende chegar – não há como querer aplicar o parágrafo 4º quando o que incidiu foi a hipótese prevista no parágrafo 1º, lembrando uma vez mais que o suporte fático de uma difere do da outra.

Daí, conclui-se que:

• O artigo 150, em seu parágrafo 4º estipula o prazo de cinco anos para o lançamento do crédito tributário – lançamento de ofício – contados da data prevista na lei, para o pagamento do tributo.

• Não havendo o lançamento de ofício nos cinco anos conferidos por lei, haverá decadência do direito de lançar.

A prescrição da ação para cobrança do crédito tributário

Precedendo à análise da prescrição em Direito Tributário, é oportuno rever alguns aspectos da teoria da ação, examinados por Ovídio Batista, à luz da doutrina de PONTES DE MIRANDA [16]

[16] Silva, Ovídio Batista da. **Curso de Processo Civil.** Porto Alegre : Sergio Fabris, 1.987, v. 1, p. 71 e seguintes.

Comparemos os dois planos. Se tenho um direito de crédito ainda não vencido, apenas tenho **direito subjetivo de crédito**, mais ainda não disponho de **pretensão**, porque meu direito não é, então, **exigível**; vencida a obrigação, a partir daí, posso exigir a satisfação, ou seja exercer a pretensão de que já disponho, adotando as providências que julgar adequadas a **forçar o cumprimento voluntário** da obrigação, por ato espontâneo do obrigado. Se este, ante minha exigência, não satisfaz o direito de crédito pelo pagamento, então posso **agir** contra ele, exercendo agora não mais uma simples pretensão, enquanto exigência de satisfação, mas minha **ação de direito material**, que é a **conduta do titular do direito idônea a realizá-lo por seus próprios meios** e sem mais contar com a atividade voluntária do obrigado. Pois bem, **se o Estado impedir-me de agir privadamente então ele próprio há de dar-me o sucedâneo jurisdicional, de modo que meu direito se realize por meio do juiz, cumprindo este a mesma atividade (ação) que o titular do direito poderia ter realizado** privadamente. Vê-se, pois, distintamente separados, os três momentos do direito.[direito subjetivo - pretensão - ação (em virtude da pretensão resistida) – (observação não constante no texto citado].

Observa Maria Helena DINIZ (Teoria Geral do Direito Civil, São Paulo : Saraiva, 11 ed. 1.995, p. 201):

(...) Para que se configure a prescrição, imprescindível será a ocorrência de quatro requisitos:

1) *Existência de uma ação exercitável*, que é seu objeto, em virtude da violação do direito, que ela tem por fim remover. Deveras, violado o direito pessoal ou real nasce a pretensão (ação material) contra o sujeito passivo; com a recusa deste em atender a pretensão, nasce a ação processual, com a qual se provoca a intervenção estatal, que prescreverá se o interessado não a mover.

2) *Inércia do titular da ação pelo seu não exercício*, que é sua causa eficiente (...)

3) *Continuidade dessa inércia durante um certo lapso de tempo*, que é o seu fator operante, pois o que a norma jurídica pretende punir é a inércia prolongada e não a passageira.

4) *Ausência de algum fato ou ato a que a lei confere eficácia impeditiva, suspensiva ou interruptiva de curso prescricional*, que é o seu fator neutralizador. (...)

(...) Prescrevem em *5 anos*:

6) As ações que se dirigem contra a Fazenda Federal, **Estadual ou Municipal, devendo o prazo correr da data do ato ou do fato do qual se originar a mesma ação (CC, art. 178, par. 10, VI, *RT*, 459:85 e Súmula 443 do STF)**

A prescrição traz implícito o binômio: inafastabilidade da jurisdição e segurança das relações jurídicas.

Pela primeira o autor contava com o direito subjetivo público à jurisdição a partir do momento que viu-se compelido à exação discutida.

Em contrapartida, atendendo ao princípio da segurança das relações jurídicas, estabeleceu-se um limite temporal ao exercício deste direito subjetivo público de ação.

Com relação à cobrança do crédito tributário, trata-se do artigo 174 do CTN, que preceitua:

Art. 174. A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em 5 (cinco) anos, contados da data da sua constituição definitiva.

Não entrando em pormenores que fogem à presente análise, pode-se, genericamente, considerar que a constituição definitiva do crédito em se tratando de tributos objeto de lançamento por declaração ou de ofício – que marca o início da contagem do prazo prescricional – dá-se: a) aos 30 dias da notificação do lançamento, sem que haja pagamento ou impugnação do lançamento; 2) passados trinta dias da notificação do sujeito passivo da decisão administrativa definitiva que mantém (no todo ou em parte) o lançamento ou, ainda, quando cientificada a Fazenda Pública do trânsito em julgado da decisão judicial que mantém o lançamento.

Em se tratando de tributos lançados de ofício ou por declaração, as situações acima marcam o momento da **exigibilidade** do tributo – **quando o crédito tributário passa a ser dotado de pretensão**, cabendo alertar para o fato de que, também aqui, se presta a diferenciação entre **exigibilidade e "exeqüibilidade"** – que se dá em momento posterior, ante a inscrição em dívida ativa.

Com relação aos tributos submetidos ao lançamento por homologação, a **exigibilidade**, via de regra se dá a partir da data estipulada em lei para o pagamento do tributo, quando a obrigação passa a ser dotada de **pretensão**, cabendo a ressalva de que, não havendo o pagamento ou sendo este insuficiente, pode a autoridade fiscalizadora proceder ao lançamento de ofício no período compreendido entre o vencimento do tributo e os cinco anos que o sucederem (e ocorrendo esta hipótese, a prescrição segue a orientação adotada para o lançamento de ofício, tangenciada anteriormente).

Assim, a teor do art. 174, a ação do fisco para cobrança do crédito tributário prescreve: a) aos cinco anos contados da constituição do lançamento (de ofício ou

por declaração); b) para casos de lançamento por homologação, aos cinco anos contados do vencimento previsto em lei, havendo pagamento "antecipado" parcial ou não havendo o pagamento ,

A decadência do direito do contribuinte à restituição e a prescrição da ação de repetição de indébito

A doutrina é unânime quando reconhece, no art. 168 do CTN[17], um prazo tipicamente decadencial:

> O pagamento indevido, caracterizado pelo recolhimento indevido do tributo, tanto por exceder ao montante da dívida real quanto por inexistir dever jurídico de índole tributária, faz nascer o direito à restituição na forma estampada pelo art. 165 do Código Tributário Nacional. Para estas hipóteses, tem o contribuinte prazo de cinco anos para requerer sua devolução, sob pena de ver fulminado seu direito, por se tratar aqui de prazo de decadência(...) (CELSO RIBEIRO BASTOS, Curso de Direito Financeiro e de Direito Tributário, Saraiva, 1.991, pg. 219).
>
> DECADÊNCIA DA REPETIÇÃO. - O prazo de cinco anos do art. 168 é de decadência, portanto, não pode ser interrompido. (ALIOMAR BALEEIRO, Direito Tributário Brasileiro, Forense, 1.987, pg. 570).
>
> Quem tenha pago tributo indevidamente dispõe do prazo de cinco anos para requerer sua devolução. é um prazo de decadência, que fulmina o direito de pleitear o retorno. Manifestada a inércia do administrado, durante aquele período, acontece, inapelavelmente, o fato jurídico da decadência ou caducidade, extintivo do seu direito. O prazo de cinco anos para pedir a devolução, na esfera administrativa, é contado do seguinte modo: a) a partir do momento em que se deu o pagamento espontâneo do tributo indevido ou a maior, em face da legislação tributária aplicável(...) (PAULO DE BARROS CARVALHO, Curso de Direito Tributário, Saraiva, 1.991, pág. 306).

Portanto, na data em que foi efetuado o pagamento indevido, começa a contagem do prazo decadencial do direito do contribuinte, de obter a restituição do pagamento indevido.

Com relação ao prazo prescricional, duas são as hipótese que se afiguram: a) o art. 169 do CTN – quando se tratar de ação anulatória de **débito anteriormente lançado** e que tenha sido objeto de recurso administrativo; b) o artigo 1° do Decreto n° 20.910, de 6 de janeiro de 1932 (que revogou o art. 178, par. 10° , inciso VI do Código Civil) em se tratando de ação de repetição de indébito sem prévio questionamento na via administrativa[18]

> **Decreto n° 20.910/32:**
>
> As dívidas passivas da União, dos Estados e dos Municípios, bem assim como todo e qualquer direito ou ação contra as fazendas federal, estaduais ou municipais, **seja qual for a sua natureza, prescrevem em cinco anos, contados da data do ato ou fato do qual se originarem.**[19]

Conforme observa Cleide Previtalli CAIS[20]:

> (...)esses dois artigos (168 e 169 do CTN) não obstam a escolha imediata do Poder Judiciário pelo contribuinte, dando-se que, se assim preferir agir, deverá fazê-lo dentro do prazo qüinqüenal de prescrição em relação à Fazenda Pública, regrado pelo Decreto n° 20.910 de 06 de janeiro de 1.932.

Ocorrido o fato gerador do tributo cobrado nos termos da legislação vigente, e havendo o pagamento respectivo, surge para o autor o direito à tutela jurisdicional do Estado, tem por objeto a declaração de existência ou inexistência de relação jurídico-tributária e a restituição dos valores recolhidos sem amparo legal, cuja pretensão surge na data em que foi efetuado o recolhimento do tributo - quando inicia-se a contagem do prazo prescricional.

---

[17] Código Tributário Nacional

Art. 165 - O sujeito passivo tem direito independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, ressalvado o disposto no parágrafo 4° do art. 162, nos seguintes casos:

I - cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da Legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido:

Art. 168 - O direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contados:

I - nas hipóteses dos incisos I e II do art. 165, da data da extinção do crédito tributário;

II - na hipótese do inciso III do art. 165, da data em que se tornar definitiva a decisão administrativa ou passar em julgado a decisão judicial que tenha reformado, anulado, revogado ou rescindido a decisão condenatória.

[18] Código Civil

Art. 178. Prescreve:

.....

Par. 10°. Em cinco anos:

VI. As dívidas passivas da União, dos Estados e dos Municípios, bem assim toda e qualquer ação contra a Fazenda Federal, Estadual ou Municipal, devendo o prazo de prescrição correr da data do ato o fato do qual se originar a mesma ação.

[19] Neste sentido, Maria Helena Diniz op. cit. p. 210.

[20] CAIS, Cleide Previtalli. **O Processo Tributário.** São Paulo : Revista dos Tribunais, 1.993, p. 223.

Examinando o que foi dito a respeito da decadência do **direito à restituição**, verifica-se que **coincide o termo inicial para contagem do prazo decadencial** (data do pagamento "antecipado" - direito subjetivo à restituição - art. 168, I do CTN) com o **termo inicial para contagem do prazo prescricional** pois o direito subjetivo à **restituição é dotado de pretensão** no momento em que ocorre o pagamento indevido (art. 1º do Decreto nº 20.910/32).

Neste sentido as seguintes súmulas:

Súmula nº 107 do TRF: A ação de cobrança do crédito previdenciário contra a Fazenda Pública está sujeita à prescrição qüinqüenal estabelecida no Decreto nº 20.910, de 1.932.

Súmula nº 85 do STJ: Nas relações jurídicas de trato sucessivo em que a Fazenda Pública figure como devedora, quando não tiver sido negado o próprio direito reclamado, a prescrição atinge apenas as prestações vencidas antes do qüinqüênio anterior à propositura da ação.

É assim que, criada a imposição, se esta não foi questionada, mas, ao contrário, foi devidamente cumprida, uma vez superado o prazo conferido ao contribuinte para o exercício de seu direito de ação, tem-se por reconhecida a exação que, além de não questionada na via judicial, foi atendida ao tempo e forma previstos na legislação, extinguindo-se qualquer relação jurídica que pudesse dela advir.

A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça e suas implicações teóricas e práticas

Discussões mais recentes, entretanto, vêm gerando teses as mais surpreendentes, algumas das quais recebendo a chancela do próprio Superior Tribunal de Justiça, a exemplo do julgado já citado[21] (que denominaremos, para efeito de análise, Decisão 1) e dos que passamos a transcrever:

Decisão 2

EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RECURSO ESPECIAL Nº 43.995-5/RS (94/0039466-7)

[21] EXECUÇÃO FISCAL - MINISTÉRIO PÚBLICO - INTERVENÇÃO DESNECESSÁRIA. CRÉDITO TRIBUTÁRIO - CONSTITUIÇÃO - DECADÊNCIA - TERMO INICIAL.

(...) II - O Art. 173, I do CTN deve ser interpretado em conjunto com seu Art. 150, parágrafo 4º. III - O termo inicial da decadência prevista no Art. 173, I do CTN não é a data em que ocorreu o fato gerador. IV - A decadência relativa ao **direito de constituir crédito tributário** somente ocorre depois de cinco anos, contados do exercício seguinte àquele em que se **extinguiu o direito potestativo de o Estado rever e homologar o lançamento** (CTN, art. 150, par. 4º). (Ac un da 1ª T do STJ - Resp 63.529-2/PR - Rel. Min. Humberto Gomes de Barros - j 17.05.95 - Rectes: Estado do Paraná/Fazenda Estadual e outro; Recda.: Distribuidora de Bebidas Santa Maria de Ivaiporã Ltda. DJU 1 07.08.95 p 23.023 - ementa oficial)

EMENTA

TRIBUTÁRIO. EMPRÉSTIMO COMPULSÓRIO SOBRE A AQUISIÇÃO DE COMBUSTÍVEIS. DECRETO-LEI Nº 2.288/86 - RESTITUIÇÃO DECADÊNCIA. PRESCRIÇÃO. INOCORRÊNCIA.

Consoante o entendimento fixado pela egrégia Primeira Seção, sendo o empréstimo compulsório sobre a aquisição de combustíveis sujeito a **lançamento por homologação, à falta deste,** o prazo **decadencial** só **começará a fluir após o decurso de cinco anos da ocorrência do fato gerador, somados de mais cinco anos, contados estes da homologação tácita do lançamento. Por sua vez, o prazo prescricional tem como termo inicial a data da declaração de inconstitucionalidade da Lei em que se fundamentou o gravame.**

Embargos de divergência rejeitados.

Decisão 3:

Recurso Especial nº 73.348-PR (95.0043950-6)

Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça

EMENTA: Tributário. Empréstimo compulsório sobre veículos. Decreto-lei nº 2.288, de 23.07.86, art. 10. Repetição do indébito. Direito à restituição. Decadência. Prescrição. Contagem do prazo. Não caracterização.

I – O tributo, a que se denominou empréstimo compulsório, está sujeito a lançamento por homologação, não se podendo falar antes desta em crédito tributário e pagamento que o extingue. Não tendo ocorrido a homologação expressa, a extinção do direito de pleitear a restituição só ocorrerá após o transcurso do prazo de cinco anos, contados da ocorrência do fato gerador, acrescido de mais cinco anos, contados daquela data em que se deu a homologação tácita.

II – Recurso especial conhecido e provido.

DO VOTO DO RELATOR: (...) O crédito tributário se constitui pelo lançamento (CTN, art. 156, I e VII). Todavia, em se tratando de lançamento por homologação, "o pagamento antecipado pelo obrigado extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento (CTN, art. 150 §1º). Portanto, antes da **homologação do lançamento, não se pode falar em crédito tributário e no pagamento que o extingue, pois não se pode extinguir o que até então não existia**.

Em casos tais, a homologação pode ser expressa, se a autoridade pratica ato nesse sentido, ou tácita, se expirado o prazo de cinco anos, contado da ocorrência do fato gerador, sem que o fisco se tenha pronunciado (CTN, art. 150 §4º).

Se não houver qualquer ato da autoridade fiscal homologatório do lançamento, a extinção do direito de pleitear a restituição só ocorrerá após o decurso do prazo de cinco anos, a partir da ocorrência do fator gerador, acrescido de mais cinco anos, contados da homologação do lançamento.

A **decisão 1** implica a defesa das seguintes teses:

• Não havendo o lançamento por homologação (expressa), o **prazo decadencial para a constituição do crédito tributário** só começa a fluir após o decurso de cinco anos da ocorrência do fato gerador **quando ter-se-á efetivado o lançamento por homologação tácito** (tendo sido constituído o **crédito por homologação tácita**)

• Assim, decorridos os cinco anos da realização da hipótese de incidência - e portanto ocorrido o lançamento por homologação tácito (onde o Fisco acolheria as informações prestadas pelo contribuinte**), haveria a extinção do crédito tributário.**

• Não obstante isto, no **exato momento em que se extingue o crédito** por tal subespécie de lançamento por homologação, **inicia-se a contagem do prazo decadencial do direito do Fisco de constituir o mesmo credito** (!).

A **decisão 2,** na afirmativa de que "... à falta deste (do lançamento por homologação), o prazo decadencial só começará a fluir após o decurso de cinco anos da ocorrência do fato gerador, somados de mais cinco anos, contados estes da homologação tácita do lançamento" toma como certo que o art. 168, I do CTN equipara a data da extinção do crédito tributário à data em que se extingue o direito do fisco de realizar o lançamento por homologação, abstraindo disposições expressas do CTN:

• Art. 150 §1º: " O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, **sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento;**

• **Art.; 156: Extinguem o crédito tributário: I – o pagamento (...); V – a prescrição e a decadência; VII – o pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no art. 150 e seus parágrafos 1º e 4º";**

A **decisão 3** inverte as definições de condição resolutiva e condição suspensiva que, mais que definições do Código Civil, integram, inegavelmente a Teoria Geral do Direito pátria.

Da mesma forma, pressupõem a **constituição do crédito** tributário **pelo lançamento** - contrariando a norma tributária obtida na sistemática aplicação dos artigos 150 §1º , 109, 111 inciso I, 116 inciso II, 117 inciso II, 156 inciso VII e 168 inciso I.

A segurança nas relações jurídicas

Até o advento das novas interpretações, **qualquer pessoa que se enquadrasse na condição de contribuinte** sabia que deveria manter sob sua guarda os documentos necessários à fiscalização tributária pelos **cinco anos** seguintes, por exemplo, àquele da apresentação da DCTF. E o Estado sabia que não teria que restituir tributos não questionados após cinco anos do exercício fiscal.

Ora, duas novas situações surgiram com as interpretações jurisprudenciais em tela:

• O contribuinte poderá pedir a restituição dos valores indevidamente pagos em 10 anos.

• O fisco também pode constituir o crédito em 10 anos, retroativamente.

Assim, a estabilidade que confere segurança ao Estado quanto às suas previsões orçamentárias e a estabilidade do contribuinte quanto ao prazo para lançamento vão por água abaixo, permitindo situações que serão consideradas de grande injustiça.

Se, por questão cultural a maioria dos brasileiros não se sensibiliza ao ver os cofres públicos sendo esvaziados ante a ampliação do prazo para repetição de indébito, é certo que perceberá com clareza a insegurança que causa a possibilidade do fisco lançar tributos anteriores aos 5 anos até então adotados, quando o contribuinte sequer contará com prova documental necessária à sua defesa pois não estava obrigado a manter documentos por prazo maior que 5 anos.

Conseqüências inusitadas decorrentes das nova jurisprudência

• Ao nascimento do crédito tributário corresponde o nascimento do correlato dever jurídico cometido ao sujeito passivo.

Se só pelo **lançamento** nasce a obrigação, **como pode uma obrigação que não existe, ser exigível?**

• Se somente a partir do "lançamento por homologação tácito" é que se constitui o crédito, então somente **a partir de cinco anos** contados da data **da ocorrência do fato gerador é que** constitui-se em **mora** o sujeito passivo –

momento a partir do qual poderá o fisco lançar o tributo: **posterga-se em cinco anos a obrigação tributária, resultando em incidência póstuma que não parece coincidir com a *mens legis* que orientou a elaboração do Código Tributário Nacional.**

• Conforme já observado em momento anterior: "Não obstante isto, no **exato momento em que se extingue o crédito** por tal subespécie de lançamento por homologação, **inicia-se a contagem do prazo decadencial do direito do Fisco de constituir o mesmo credito** (!)".

• Se os argumentos para admitir as novas teses relativas à prescrição e à decadência tomam como pressuposto a idéia de que o **lançamento é ato administrativo, imprescindível à constituição do crédito,** como admitir que há **lançamento tácito**, que nada mais seria que lançamento **ficto – portanto sem a presença da autoridade fiscalizadora?**

Conclusão

No estudo comparado de diversos sistemas jurídicos contemporâneos, René DAVID[22] conclui que um sistema jurídico é algo mais que meramente a soma total das normas jurídicas válidas em um determinado país num determinado momento, destacando **a importância dos elementos que dão os contornos ao direito e que asseguram sua permanência, apesar das constantes substituições das normas postas.**

Neste sentido, o objetivo essencial do ensino jurídico não é defrontar os estudantes – e os juristas em geral - com as normas legais existentes, mas familiarizá-los com a **estrutura, categorias e conceitos** do direito local, mostrando-lhes os **métodos** através dos quais eles poderão encontrar a solução apropriada para um problema dado.

Ora, a prescrição decenal odiernamente difundida, desconsidera expresso tratamento dado pelo CTN quanto à observação da condição resolutiva – que integra a Teoria Geral do Direito para efeito de determinar-se o termo inicial para contagem do prazo decadencial e do prazo prescricional, abstraindo a norma tributária obtida na sistemática aplicação dos arts. 150; parágrafo 1º; 109; 111, inciso "I"; 116, inciso II; 117, inciso II; 156, inciso VII e 168, inciso I, todos do CTN, abstraindo igualmente a existência e plena vigência do **Decreto nº 20.910/32,** a noção de **pretensão resistida** que integra a teoria da ação e a própria Súmula nº 85 do STJ.

Traçando um paralelo, pode-se afirmar que qualquer brasileiro tem conhecimento das regras do futebol e sabe conceituar o que seja um pênalti, um

[22] DAVID, René. **Os Grandes Sistemas do Direito Contemporâneo**. São Paulo: Martins Fontes, 1986.

impedimento e um escanteio. E ficaria inconformado se o árbitro, em lugar de marcar escanteio, marcasse um pênalti.

Isto porque as regras do jogo impõe uma linguagem técnica, reconhecida por todos os seus participantes: as táticas, os campeonatos, os times podem ser diferentes, mas um pênalti é sempre um pênalti, um impedimento é sempre um impedimento, e um escanteio é sempre um escanteio.

Na linguagem jurídica não poderia ser diferente: as leis podem mudar, mas a **estrutura, categorias e conceitos** do direito brasileiro permanecem, mostrando ao jurista os **métodos** através dos quais ele deverá buscar a solução apropriada para um problema dado.

Assim, a ordem jurídica – os institutos, conceitos e métodos construídos dentro do sistema civilista adotado pelo país, não podem ser mutilados, sob pena de não mais se manter uma linguagem comum a orientar a ação do próprio Poder Judiciário e daqueles que exercem o que a Constituição denomina funções essenciais à justiça.

É oportuna a pergunta: a justiça social e a segurança jurídica que se almeja é aquela pontual - buscando recompor situações criadas a partir de eventuais políticas tributárias infelizes - ou é a justiça social e a segurança jurídica que permitam o reconhecimento unívoco dos mecanismos do direito e de sua estrutura, de forma que, embora mudem as leis, possam seus usuários aplica-las e prever as suas conseqüências segundo a ordem jurídica ?

Encerrando estas considerações, cumpre esclarecer: a defesa que aqui se faz não diz respeito exatamente a cinco ou dez anos para lançar ou cinco ou dez anos para pleitear a repetição de indébito, mas volta-se para a necessidade de manter-se a coerência e a clareza da ordem jurídica. Penso que é a defesa das regras do próprio jogo democrático.

Os princípios constitucionais da legalidade e da irretroatividade da lei em face da Nota Técnica 53/2002/SRH/MPOG.

A questão da vantagem pessoa nominalmente identificada (VPNI) e a correta interpretação do artigo 6° da Lei N° 10.549/2002

Flávio Xavier de Almeida e Silva
Procurador da Fazenda Nacional
Especialista em Direito Constitucional e Civil pela UFG-GO
Especialista em Direito Constitucional e Administrativo pela Academia de Polícia de Goiás

Sumário. 01. Introdução. 02. Da violação da *rule of law* e da inexistência no ordenamento jurídico da *rule of administrator*. 03. Da correta interpretação da Lei n.° 10.549/2002. Do ato jurídico perfeito do pagamento das verbas do pro labore e da representação mensal, nos meses de março a junho de 2002, e da inexistência de revogação tácita de uma lei por uma nota técnica, consoante a melhor doutrina e a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça. 04. Dos pareceres vinculantes da Advocacia-Geral de União (Pareceres AGU GQ-01 e GQ-174 – LC 73/93, art. 40, § 1°, e 41) afirmando que *"A retroatividade da lei só é admissível quando existente dispositivo claro e expresso, não se admitindo sua presunção"*, bem como *"inexistente preceito determinador da retroatividade, entende-se esta não verificada, em decorrência do princípio da legalidade."* 05. A alegação de isonomia remuneratória entre as carreiras jurídicas da Advocacia-Geral da União encontra vedação constitucional no artigo 37, inciso XIII, da Constituição Federal, bem como na exclusão dos Procuradores da Fazenda Nacional da Medida Provisória n.° 2.048-26/2000, efetivada através do artigo 44 da Medida Provisória 2.048-28/2000. 06. Da rejeição do conteúdo da Nota Técnica n.° 53/2002 pelo Congresso Nacional e pelo Presidente da República. 07. Da violação do princípio da legalidade (Magna Carta, artigos 5° e 37, caput). 08. Da melhoria remuneratória para a Carreira de Procurador da Fazenda Nacional prevista na Exposição de Motivos da Medida Provisória n.° 43/2002. 09. Da dotação orçamentária de R$ 1.006.329.218,00 (um bilhão, seis milhões, trezentos e vinte e nove mil, duzentos e dezoito reais) contida na Lei n.° 10.511/2002, para a reestruturação de cargos do Poder Executivo, prevista no quadro VI da lei orçamentária de 2002 (Lei n.° 10.407, de 10 de janeiro de 2002 – DOU de 11.01.2002). 10. Dos precedentes do colendo Supremo Tribunal Federal e a jurisprudência do egrégio Tribunal Regional Federal da 1ª Região, do Tribunal Regional Federal da 4ª Região e do Tribunal Regional Federal da 5ª Região que reconheceram a ilegalidade da Nota Técnica 53/2002. 11. Conclusões. 12. Referências Bibliográficas.

1 Introdução

A remuneração da carreira de Procurador da Fazenda Nacional era composta do vencimento básico, da representação mensal e do pro labore de êxito.

No dia 26 de junho de 2002 foi editada a Medida Provisória n° 43/2002, integralmente convertida na Lei n° 10.549, de 13 de novembro de 2002, que reestruturou a carreira de Procurador da Fazenda Nacional, estabelecendo novos parâmetros de remuneração, nos seguintes termos: vencimento básico e pro-labore de 30% sobre o novo vencimento básico.

Com a referida reestruturação da carreira, ocorrida no mês de junho de 2002, houve acréscimo nos valores pertinentes ao *Vencimento Básico* (artigo 3° da Lei n.° 10.549/2002); o *Pro Labore de Êxito* sofreu diminuição, porque passou a corresponder a até 30% (trinta por cento) do Vencimento Básico (artigo 4° da Lei n.° 10.549/2002) e a *Representação Mensal* foi extinta em virtude do artigo 5° da mesma Lei.

Apesar de a Medida Provisória n° 43 somente ter sido editada no dia 26 de junho de 2002, o seu art. 3° estabeleceu que os novos valores de *Vencimento Básico* teriam efeitos financeiros *retroativos* a 1° de março de 2002, *in litteris*:

> *"Art. 3°. Os valores de vencimento básico dos cargos da Carreira de Procurador da Fazenda Nacional são os constantes do Anexo II, com vigência a partir 1° de março de 2002."* (grifos nossos).

Idêntica prescrição normativa está contida no artigo 3° da Lei n.° 10.549/2002.

Como o novo valor do *Vencimento Básico (R$ 5.054,06)* é superior àquele recebido pelos Procuradores, a esse título, nos meses de março a junho de 2002, a Lei concedeu-lhes o direito à percepção da diferença entre os valores efetivamente pagos e os que passaram a ser devidos por força do efeito retroativo do artigo 3° da Medida Provisória n.° 43/2002 e da Lei n.° 10.549/2002 (diferenças dos meses de março, abril, maio e junho de 2002, correspondente ao valor do novo Vencimento Básico menos o Vencimento Básico anterior).

A União determinou o pagamento da mencionada diferença no contracheque referente ao mês de novembro de 2002. Portanto, no que diz respeito à retroatividade do novo valor do *Vencimento Básico*, houve a aplicação correta do art. 3° da Lei n.° 10.549/2002.

Todavia, de forma totalmente ilegal e arbitrária, no mesmo contracheque de novembro de 2002, a União determinou, também, a realização de descontos retroativos referentes às verbas de *Pro Labore de Êxito, correspondente à diferença entre o antigo Pro Labore de Êxito e o novo Pro Labore de Êxito, como, ainda, da Representação Mensal* recebida pelos Procuradores da Fazenda Nacional nos meses de março, abril, maio e junho de 2002.

Referidos descontos tiveram como norma geral de execução a Nota Técnica n.° 053/2002 da Secretaria de Recursos Humanos do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão, que assim prescreveu, *in litteris:*

"3. Considerações Gerais

a) A questão apresentada pelo Ministro da Fazenda pode ser assim sintetizada: o art. 3° da Medida Provisória n.° 43, de 2002, expressamente estabeleceu 1° de março de 2002 como marco temporal para vigência de nova tabela de vencimento básico para os Procuradores da Fazenda Nacional, o mesmo não ocorrendo em relação às demais disposições da referida Medida, cujo fecho – art. 12 – remete para a data de publicação a entrada em vigor de todo o ato normativo.

.....omissis.....

g) Ora, se caracterizada está a situação, então não resta dúvida de que, à semelhança do que foi aplicado às demais carreiras da área jurídica, ao novo vencimento básico corresponde nova gratificação variável e concomitantemente a perda das demais parcelas enumeradas nas duas Medidas Provisórias que tratam do assunto, ou seja, tanto o vencimento básico como o pro labore serão devidos aos Procuradores da Fazenda Nacional nos novos valores e parâmetros, a partir de 1° de março de 2002, data também em que deixam de fazer jus a Representação Mensal, de que tratam os Decretos-Leis n.° 2.333, de 1987, e 2.371, de 1987, e a Gratificação Temporária, a que se refere a Lei n.° 9.028, de 1995.

h) Por oportuno, convém lembrar ainda que a estrutura remuneratória dos Procuradores da Fazenda Nacional, constante da Medida Provisória n.° 43, de 2002, está em consonância com o que foi proposto para as demais carreiras da Administração Pública Federal, em que parte das gratificações existentes antes da reestruturação foram absorvidos pelo novo vencimento básico, passando na categoria inicial de R$ 463,88 para R$ 3.741,92 e na categoria final de R$ 599,85 para R$ 5.636,96.

4. Conclusão

Diante do exposto, pode-se concluir que os efeitos financeiros da aplicação da Medida Provisória n.° 43, de 2002, na sua plenitude devem ser contados a partir de 1° de março de 2002, com ganho dos novos valores do vencimento básico e do pro labore e perda da Representação Mensal e Gratificação Temporária."

2 Da violação da *rule of law* e da inexistência no ordenamento jurídico da *rule of administrator*

A questão nevrálgica deste artigo consiste em responder à seguinte indagação: pode a autoridade administrativa, através da Nota Técnica 53/2002, violar o princípio da legalidade e irretroatividade da lei, tripudiando expressa disposição normativa dos artigos 3° e 12 Lei n.° 10.549/2002, que somente atribuiu efeito retroativo ao novo vencimento básico dos Procuradores da Fazenda Nacional (art. 3°) ?

A resposta é negativa, porque a Nota Técnica 53/2002, como ato administrativo normativo, somente poderia ter visado à correta aplicação da lei e nunca a sua violação, nos termos do artigo 16 do Decreto n.° 4.176, de 28 de março de 2002, que assim prescreve, *in litteris*:

"Regulamentação de Lei ou de Medida Provisória.

Art.16. Os projetos de atos normativos regulamentares não estabelecerão normas que ampliem ou reduzam o âmbito de aplicação da lei ou da medida provisória a ser regulamentada ou que sejam estranhos ao seu objeto." (destacou-se).

Isto porque o seu objetivo deveria ter sido explicitar a norma legal a ser observada e nunca criar normatividade administrativa que inovasse na ordem jurídica, tendo em vista que Nota Técnica da Secretaria de Recursos Humanos não é ato normativo do Poder Legislativo.

O artigo 3° da Medida Provisória 43/2002, integralmente convertida na Lei n.° 10.549/2002, é bastante claro ao determinar que somente o vencimento básico retroagirá a 1° de março de 2002.

Se existe uma lei específica determinando a retroação apenas do vencimento básico, é vedado ao administrador ampliar o conteúdo da norma ao aplicá-la.

E, ao aplicar a lei, o administrador público deve cumpri-la na exata medida de suas prescrições, nem mais, nem menos, porque as regras contêm fixações normativas definitivas.

Se as prescrições do texto normativo não são corretas ou justas, devem ser alteradas pelo Poder Legislativo, mas enquanto isso não ocorre, a Administração Pública não pode violá-las, decidindo ao seu talante, com arbítrio, sem qualquer respaldo legal, sob a justificativa de paridade entre carreiras jurídicas distintas e disciplinadas por legislações diferentes.

A interpretação é uma atividade normativamente vinculada, constituindo a lei um limite ineliminável, que não admite o sacrifício da primazia da lei em prol da prioridade do problema.

Isto porque a interpretação deve partir da norma para o problema, e não deste para a norma, porque senão conduzirá a um casuísmo sem limites.

A prescrição normativa do artigo 3° da Lei n.° 10.549/2002 é de clareza solar: somente o vencimento básico retroagirá a 1° de março de 2002. Deste modo, é ilegal e abusivo uma "Nota Técnica" fazer a retroação da extinção da representação mensal e da redução do pro labore a 30% do vencimento básico a 1° de março de 2002, porque esta retroação tácita não está prevista na Lei.

Na interpretação vinculada deste texto normativo, a previsão do acontecimento em função do qual o aplicador do direito agirá é de uma objetividade absoluta, porque há uma significação unívoca inquestionável: somente o vencimento básico do Recorrido retroagirá a 1° de março de 2002.

Para a finalidade específica desta lei, é irrelevante o valor da representação mensal e do *pro labore* pagos de março a junho de 2002, porque o pagamentos das referidas verbas constituiu-se em ato jurídico perfeito que nem mesmo a lei posterior poderia prejudicar (CF, art. 5°, XXXV).

Se o legislador também quisesse retroagir a extinção da representação mensal a 1° de março de 2002 e a redução do *pro labore*, como fez com o vencimento básico, teria previsto expressamente no artigo 4° e 5° da Lei n.° 10.549/2002. Se não o fez, é porque não o poderia fazê-lo legalmente, sendo vedado ao administrador tal conduta, via "*Nota Técnica*" ilegal, arbitrária, parcial e unilateralmente feita.

Portanto, uma interpretação objetiva e imparcial da lei é condição indispensável para o respeito aos princípios constitucionais da legalidade e da irretroatividade da lei, porque na presente hipótese a norma legal não deixou margem discricionária para qualquer outra solução.

Parafraseando Dworkin, poderíamos dizer que o Direito interpreta-se, mas não se inventa.

Inexiste margem de discricionariedade que possibilitaria à autoridade administrativa uma retroação da extinção da representação mensal e a redução do *pro labore* a 1° de março de 2002, porque a lei é expressa e clara, não deixando dúvidas à interpretação: somente há retroação do novo vencimento básico.

Isto se justifica porque, se assim não fosse, haveria um casuísmo sem limites, com impossibilidade de controle da legalidade.

Se a retroação tácita ou a supressão de verbas remuneratórias legalmente pagas pudesse ser feita pela autoridade administrativa, por "Notas Técnicas" partidárias, encomendadas pelo administrador da despesa, ao arrepio da lei, isso seria uma ilegalidade absurda com casuísmo sem limites e a derrocada do Estado Democrático de Direito.

Cumpre destacar que a Nota Técnica 53/2002 foi elaborada pelo Secretário Adjunto de Recursos Humanos e aprovada pelo titular da Secretaria de Recursos Humanos, sem parecer algum da Consultoria Jurídica do Ministério do Planejamento,

tampouco do órgão jurídico do Ministério da Fazenda, da Consultoria-Geral da União ou da Advocacia-Geral da União.

A lei não concedeu essa possibilidade ao aplicador da lei.

Portanto, o princípio da legalidade impõe ao aplicador da lei a fiel observância de todos os requisitos expressos no enunciado da lei.

Como inexiste qualquer determinação legal para se conferir efeito retroativo tácito à nova situação referente à verba da *Representação Mensal* e a redução do *pro labore*, é vedado ao administrador violar a norma legal fixando data de vigência diferente daquela estabelecida pelo legislador.

Aplica-se ao caso, quanto à eficácia dos dispositivos acima transcritos, a regra geral de vigência do art. 12 de ambos os diplomas legais (Medida Provisória n.° 43/2002 e Lei n.° 10.549/2002), que tem a seguinte redação, *in verbis*:

> "Art. 12. Esta Medida Provisória entra em vigor na data de sua publicação.
>
> Art. 12. Esta Lei entra em vigor na data de sua publicação."

É válido dizer que a única exceção à regra insculpida no citado art. 12 foi expressamente prevista no art. 3°, que trata exclusivamente da retroatividade da verba pertinente ao *Vencimento Básico*.

Com efeito, se tanto a Medida Provisória n.° 43/2002 quanto a Lei n.° 10.549/2002 trataram em 3 (três) artigos distintos (3°, 4° e 5°), do Vencimento Básico, da redução do Pro Labore e da extinção da Representação Mensal, e somente o artigo 3° determinou a aplicação retroativa do Vencimento Básico, inexiste possibilidade de dúvidas quanto à interpretação dos mencionados artigos.

Portanto, a questão jurídica *sub examine*, como se pode perceber, é singela, limitando-se à interpretação da vigência de dispositivos legais e os efeitos deles decorrentes.

Tendo-se presentes as regras concernentes à vigência das normas, consubstanciadas na Lei Complementar n.° 95/98 (art. 8°) e na Lei de Introdução ao Código Civil (artigos 1° e 6°), sabe-se que a vigência de uma lei ou está prevista de forma expressa na própria norma ou decorre da regra geral, ou seja, 45 dias após a publicação, sendo vedado à lei retroagir para prejudicar o ato jurídico perfeito do pagamento da representação mensal e do pro labore nos meses de março a junho de 2002.

No caso em tela, a Medida Provisória n.° 43/02, integralmente convertida na Lei n.° 10.549/02, expressamente fixou a sua vigência na data da sua publicação, ou seja, 26/06/02, excepcionando, única e exclusivamente, o seu artigo 3°, que atribuiu efeito retroativo a 1° de março de 2002 somente para os novos valores de Vencimento Básico da Carreira de Procurador da Fazenda Nacional.

Assim, para os artigos 4° e 5° da Medida Provisória e da Lei de conversão que tratam da redução do *pro labore* e a extinção da Representação Mensal, o início da vigência deu-se com a publicação da norma, sendo ilegal e arbitrária qualquer interpretação no sentido de deslocar a data de vigência e a produção de efeitos daquele artigo em data diversa daquela taxativamente prevista no artigo 12° (26.06.2002 – data da publicação da Medida Provisória n.° 43 no Diário Oficial da União), vale dizer, 1°.03.2002, como fez a Nota Técnica 53/2002.

A clareza solar do dispositivo dispensaria qualquer ato complementar de interpretação, já que não pode o intérprete contrariar a norma fixando data de vigência diferente daquela estabelecida pelo legislador.

Ademais, sequer a própria lei poderia retroagir para retirar benefícios legitimamente pagos de acordo com a legislação vigente à época dos fatos geradores e já usufruídos pelos Procuradores da Fazenda Nacional, sob pena de atentar contra ato jurídico perfeito e a irredutibilidade de vencimentos, com ofensa à própria Constituição (art. 5°, inciso XXXVI, e art. 37, XV).

3.Da correta interpretação da Lei n.° 10.549/2002. Do ato jurídico perfeito do pagamento das verbas do pro labore e da representação mensal, nos meses de março a junho de 2002, e da inexistência de revogação tácita de uma lei por uma nota técnica, consoante a melhor doutrina e a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça

A alegação da União nas ações judiciais acerca da legalidade da Nota Técnica, da revogação tácita da legislação anterior pela Lei n.° 10.549/2002, feita através da Nota Técnica 53/2002 e da utilização apenas do método gramatical de interpretação são destituídas de qualquer fundamento legal.

O que se busca neste artigo é explicitar a correta interpretação da Lei n.° 10.549/2002, que alterou a estrutura remuneratória da carreira de Procurador da Fazenda Nacional e que foi totalmente desvirtuada pela Administração Pública através da interpretação ilegal e abusiva da Nota Técnica n.° 53/2002.

A Medida Provisória n.° 43/2002, convertida na Lei n.° 10.549/2002, ao reestruturar a carreira de Procurador da Fazenda Nacional, estabeleceu regras claras para preservar o ato jurídico perfeito do pagamento do pro labore e da representação nos meses de março a junho de 2002.

Isto porque referidas verbas foram pagas nos estritos limites da legislação aplicável à época dos fatos geradores da obrigação.

O Supremo Tribunal Federal tem jurisprudência pacífica no sentido de que, em se tratando de norma de aplicação imediata, a lei não alcança vencimentos já pagos ou devidos *pro labore facto*.

Assim, a nova legislação jamais poderia retroagir para atingir os fatos e os efeitos já consumados sob o império da antiga lei, sob pena de violação dos princípios da irretroatividade das leis e do ato jurídico perfeito. Se a lei não pode, muito menos um ato administrativo infralegal, que é a Nota Técnica 53/2002.

Se a nova lei pudesse retroagir e reger todas as conseqüências dos fatos anteriores, destruiria a paz social, prejudicando a segurança jurídica e causando a desordem social.

Portanto, em obediência aos princípios da intangibilidade do ato jurídico perfeito e da irretroatividade das leis, a Lei n.° 10.549/2002 somente deverá incidir sobre os fatos que ocorrerem durante sua vigência, porque o ordenamento jurídico pátrio veda que a mesma possa atingir efeitos já produzidos por relações jurídicas resultantes de fatos anteriores a sua entrada em vigor.

Vale dizer, a nova lei apesar de ter eficácia imediata, só poderá alcançar situações futuras, porque não pode incidir sobre situações jurídicas que já se consolidaram em épocas pretéritas.

Ao discorrer acerca do ato jurídico perfeito, assim preleciona MARIA HELENA DINIZ, in litteris:

> "O ato jurídico perfeito é o já consumado, segundo a norma vigente, ao tempo em que se efetuou, produzindo seus efeitos jurídicos, uma vez que o direito gerado foi exercido. É o que já se tornou apto para produzir os seus efeitos. A segurança do ato jurídico perfeito é um modo de garantir o direito adquirido pela proteção que se concede ao seu elemento gerador, pois, se a nova norma considerasse como inexistente, ou inadequado, ato já consumado sob o amparo da norma precedente, o direito adquirido dele decorrente desapareceria por falta de fundamento. Convém salientar que para gerar direito adquirido, o ato jurídico perfeito deverá não só ter acontecido em tempo hábil, ou seja, durante a vigência da lei que contempla aquele direito, mas também ser válido, isto é, conforme aos preceitos legais que o regem.
>
> Eis a razão pela qual Clóvis Beviláqua assevera que "O direito quer que o ato jurídico perfeito seja respeitado pelo legislador e pelo intérprete na aplicação da lei, precisamente porque o ato jurídico é gerador, modificador ou extintivo de direitos. Se lei pudesse dar como inexistente ou inadequado o ato jurídico, já consumado segundo a lei vigente ao tempo em se efetuou, o direito adquirido dele oriundo desapareceria por falta de fundamento." Claro está que a garantia do

ato jurídico perfeito seria um modo de assegurar o direito adquirido, uma vez que o ato jurídico perfeito é um dos elementos geradores de direito adquirido e do dever jurídico correlato. Assim sendo, o ato jurídico perfeito não poderá ser alcançado por lei posterior, sendo inclusive imunizado contra quaisquer requisitos formais exigidos pela nova norma." (destacou-se, in Lei de Introdução ao Código Civil Brasileiro Interpretada, São Paulo, Saraiva, 1994, p. 180).

Além disso, quer o hermeneuta se valha do critério interpretativo literal ou gramatical, quer dos critérios histórico, sistemático, teleológico ou construtivo, o resultado final da exegese será sempre o mesmo: somente o valor do novo vencimento básico retroagiu a 1° de março de 2002, sendo flagrantemente ilegal a inovação legislativa, filha do arbítrio unipessoal, efetivada via Nota Técnica 53/2002 em face das disposições cogentes dos artigos 3°, 4°, 5°, 6° e 12 da Lei n.° 10.549/2002.

Tendo a Lei n.° 10.549/2002 determinado o efeito retroativo somente ao novo vencimento básico (art. 3°), inexiste suporte jurídico para a Nota Técnica 53/2002 ter determinado a retroação, também, da redução do pro labore (art. 4°) e da extinção da representação mensal (art. 5°).

A Lei n.° 10.549/2002 determinou a redução do pro labore e a extinção da representação mensal nos seus artigos 4° e 5°, respectivamente, e, inexistindo disposição expressa em contrário em seu texto, o início da vigência desses dispositivos somente ocorreu em 26 de junho de 2002, data da publicação da Medida Provisória n.° 43/2002, em face do efeito retroativo da lei de conversão.

Cumpre destacar que os verbos empregados nos artigos 4° (o pro labore será pago) e 5° (não serão devidas aos integrantes da Carreira de Procurador da Fazenda Nacional a Representação Mensal e a Gratificação Temporária) estão empregados no futuro do presente, com denúncia explícita de que somente a partir da publicação dos mencionados diplomas normativos é que se operaria a força jurígena daquelas disposições.

A União, na defesa das ações judiciais, afirma que a redução do pro labore e a extinção da verba de representação mensal da remuneração dos Procuradores da Fazenda Nacional teriam ocorrido em março de 2002.

Para fundamentar tal assertiva, utiliza-se do absurdo argumento de que a lei teria retroagido a extinção da representação mensal e a redução do pro labore de forma tácita, uma vez que seria desnecessária a previsão expressa de tal retroação.

Como é cediço de qualquer neófito do Direito, somente existe a revogação tácita de uma lei quando há incompatibilidade formal e absoluta entre a lei nova e a lei antiga, pelo fato de a nova legislação passar a regular parcial ou totalmente a matéria tratada pela anterior.

Desta modo, é uma teratologia a afirmar-se a possibilidade jurídica de uma nota técnica, ato normativo hierarquicamente inferior à lei, estabelecer uma situação de retroatividade não prevista legalmente, isto porque sendo o princípio da irretroatividade da lei consagrado por lei, somente por uma outra lei a retroatividade do preceito poderá ser estabelecido.

Nesse sentido, traz-se a colação da brilhante sentença prolatada pela douta magistrada federal MARLUCE GOMES DE SÁ, *in litteris*:

"A tese de retroatividade tácita da lei encontra óbice intransponível no próprio parecer vinculante da Advocacia-Geral da União (Lei Complementar n.° 73/93, artigos 40, § 1°, e 41), que preleciona que "A retroatividade da lei só é admissível quando existente dispositivo claro e expresso, não se admitindo a sua presunção." (Parecer AGU GQ-1, DOU de 26.07.93, p. 10.406).

Da mesma forma, o Supremo Tribunal Federal tem entendimento jurisprudencial consolidado no sentido de que, em se tratando de norma de aplicação imediata, a lei não alcança os vencimentos já pagos ou devidos pro labore facto, porque são irretiráveis do servidor.

Além disso, há revogação tácita quando existe incompatibilidade entre a lei nova e a lei antiga, pelo fato de a nova legislação passar a regular parcial ou totalmente a matéria tratada pela anterior.

Desta forma, verifica-se que inexiste a possibilidade jurídica de uma nota técnica, ato normativo hierarquicamente inferior à lei, estabelecer uma situação de retroatividade não prevista legalmente, isto porque sendo o princípio da irretroatividade da lei consagrado por lei, somente por outra lei a retroatividade do preceito poderá ser estabelecido.

É a aplicação do princípio da legalidade, que determina que a Administração Pública somente pode atuar quando a lei autoriza, sendo-lhe vedada impor restrições de direito sem estar previamente embasada em lei.

Nesse sentido, o artigo 16 do Decreto n.° 4.176/02 veda aos atos infralegais ampliarem ou reduzirem o âmbito de aplicação da lei, bem como introduzir matérias estranhas ao seu objeto.

O princípio da primazia de lei determina a completa supremacia e autoridade da lei sobre os atos administrativos. Deste modo, em virtude do princípio do congelamento do grau hierárquico "veiculada determinada matéria por lei, o grau hierárquico dela fica congelado e somente outro ato legislativo de idêntica categoria normativa pode alterar-lhe o regime de estatuição." (Souza, Leomar Barros Amorin, in A Produção Normativa do Poder Executivo – Medidas Provisórias,

Leis **Delegadas e Regulamentos**, Brasília:Brasília Jurídica, 1999, p. 137).

Portanto, é inadmissível no Estado Democrático de Direito uma nota técnica legislar para derrogar, ab-rogar, modificar, alterar ou suspender a eficácia de uma lei, tendo em vista a superioridade vertical desta tanto no seu aspecto material quanto formal.

Pelo simples cotejo da Lei n.° 10.549/2002 e a legislação anterior, verifica-se que inexiste qualquer espécie de incompatibilidade entre elas, com possibilidade de derrogação ou ab-rogação, da legislação relativa a representação mensal (Decreto-lei n.° 2.333/87 e 2.371/87), a gratificação temporária (Lei n.° 9.028/95) e o pro labore (Lei n.° 7.711/88).

O que houve foi a simples extinção da representação mensal e da gratificação temporária e a redução do pro labore, com efeitos a partir da publicação da Medida Provisória n.° 43/2002.

A retroatividade, como exceção ao princípio da irretroatividade da lei, não se presume, jamais podendo ser extraída de uma vontade tácita ou presumida do legislador, sob pena do princípio da autoridade impessoal da lei ser substituído pelo arbítrio pessoal do intérprete e aplicador da lei, com violação do princípios da legalidade, segurança jurídica e do Estado Democrático." (destacou-se, fls. 392/393 dos autos 2003.35.00.00.5649-3/GO).

Portanto, repita-se, pela análise comparativa da Lei n.° 10.549/2002 e a legislação relativa a representação mensal (Decreto-lei n.° 2.333/87 e 2.371/87), e ao pro labore (Lei n.° 7.711/88), constata-se, claramente, que não há qualquer espécie de incompatibilidade absoluta e formal entre elas, de modo que seja impossível de executar a norma recente sem destruir a antiga.

O fato jurídico objetivamente verificado foi somente a simples extinção da representação mensal e a redução do pro labore, com efeitos a partir da publicação da Medida Provisória n.° 43/2002.

Sendo a retroatividade uma exceção ao princípio da irretroatividade da lei, ela não se presume, jamais podendo ser extraída de uma vontade tácita ou presumida do legislador, via nota técnica editada *"com o fito básico de se evitar equívocos na interpretação da legislação"*, sob pena de que o princípio da autoridade impessoal da lei ser modificado pelo arbítrio pessoal do administrador público, com violação do princípios da legalidade, segurança jurídica e do Estado Democrático.

Portanto, referida argumentação é destituída de qualquer validade e fundamento jurídico, porque é inadmissível a retroação tácita de dispositivos legais que disponham sobre alteração na estrutura remuneratória de servidores públicos,

via nota técnica, ainda mais se tais alterações produzirem a extinção de parcela da remuneração (Representação Mensal) e redução de pro labore já pagos.

A prevalecer tal tese, seria admitir a completa derrocada dos princípios da segurança jurídica e do direito adquirido, uma vez que os Procuradores da Fazenda Nacional teriam que devolver à União os valores já recebidos a titulo de representação mensal e pro labore pagos nos meses de março a junho de 2002, numa frontal violação do ato jurídico perfeito em que consistiu tais pagamento à época do fato gerador da obrigação.

Ademais é princípio basilar de direito que normas que resultem em restrição ou extinção de direitos devem ser interpretadas restritivamente.

A eminente doutrinadora MARIA HELENA DINIZ, ao discorrer sobre a revogação tácita por incompatibilidade entre a lei nova e a antiga, preleciona que *"sendo duvidosa a incompatibilidade, as duas leis deverão ser interpretadas por modo a fazer cessar a antinomia, pois as leis, em regra, não se revogam por presunção. Assim, havendo dúvida, dever-se-á entender que as leis conflitantes são compatíveis, uma vez que a revogação tácita não se presume. A incompatibilidade deverá ser formal, de tal modo que a execução da lei nova seja impossível sem destruir a antiga."* (destacou-se, *in* Lei de Introdução ao Código Civil Brasileiro Interpretada, São Paulo: Saraiva, 1ª ed., 1994, p. 66).

Nesse mesmo sentido preleciona CARLOS MAXIMILIANO ao tratar das normas relativas às disposições contraditórias e à revogação do direito, *in litteris*:

"140 – Não se presumem antinomias ou incompatibilidade nos repositórios jurídicos; se alguém alega a existência de disposições inconciliáveis, deve demonstrá-la até a evidência.

Supõe-se que o legislador, e também o escritor do Direito, exprimiram o seu pensamento com o necessário método, cautela, segurança; de sorte que haja unidade de pensamento, coerência de idéias; todas as expressões se combinem e harmonizem. Militam as probabilidades lógicas no sentido de não existirem, sobre o mesmo objeto, disposições contraditórias ou entre si incompatíveis, em repositório, lei, tratado, ou sistema jurídico.

.....omissis.....

442 – Pode ser promulgada nova lei, sobre o mesmo assunto, sem ficar tacitamente ab-rogada a anterior: ou a última restringe apenas o campo de aplicação da antiga; ou, ao contrário, dilata-o, estende-o a casos novos; é possível até transformar a determinação especial em regra geral. Em suma: a incompatibilidade implícita entre duas expressões de direito não se presume; na dúvida, se considerará uma norma conciliável com a outra. O jurisconsulto Paulo ensinara que –

as leis posteriores se ligam às anteriores, se lhes não são contrárias; e esta última circunstância precisa ser provada com argumentos sólidos: Sed et posteriores leges ad priores pertinent, nisi contrarice sint idque multis argumentis probatur.

Para a ab-rogação a incompatibilidade deve ser absoluta e formal, de modo que seja impossível executar a norma recente sem postergar, destruir praticamente a antiga; para a derrogação basta a inconciliabilidade parcial, embora também absoluta quanto ao ponto em contraste. Portanto, a abolição das disposições anteriores se dará nos limites da incompatibilidade; o prolóquio a lei posterior derroga a anterior (lex posterior derogat priori) deve ser aplicado em concordância com o outro, já transcrito leges posteriores ad priores pertinent. Se em um mesmo trecho existe uma parte conciliável e outra não, continua em vigor a primeira.

.....omissis.....

448 – VI. As expressões de Direito podem ser ab-rogadas ou derrogadas somente por outras da mesma natureza ou de autoridade superior.

.....omissis.....

452 – X. Considera-se expressa ou tacitamente ab-rogada a regra anterior, não em data da publicação da lei nova, e sim no dia em que esta se torna obrigatória (Código Civil, art. 2°, da antiga Introdução)." (destacou-se, in Hermenêutica e Aplicação do Direito, Rio de Janeiro: Forense, 13ª ed., 1993, p. 134, 358, 361 e 363).

Da mesma forma, o Plenário do Supremo Tribunal Federal, no julgamento da ADIn 605 MC/DF, Relator Ministro Celso de Mello (DJ de 05.03.1993, p. 2.897), assentou o entendimento de que "*As leis, em face do caráter prospectivo de que se revestem, devem, ordinariamente, dispor para o futuro.*" (RTJ 145/463).

No julgamento do Recurso Extraordinário 201.176-2/RS, o Ministro CELSO DE MELLO assim fundamentou o seu voto em caso semelhante, *in litteris*:

"Não constitui demasia enfatizar que, no sistema de direito constitucional positivo brasileiro, a eficácia retroativa das leis (a) é excepcional, (b) não se presume, (c) deve emanar de texto expresso de lei e – circunstância que se reveste de essencialidade inquestionável – (d) não deve e nem pode gerar lesão ao ato jurídico perfeito, ao direito adquirido e à coisa julgada (RT 218/447 – RF 102/72 – RF 144/166 – RF 153/695." (destacou-se, Supremo Tribunal Federal, RE 201.176-2/RS, Relator: Ministro CELSO DE MELLO, DJ de 21.03.1997, excerto do voto proferido às fls. 1.374 dos autos).

Nesse mesmo sentido é a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, *in litteris*:

"CIVIL. ADMINISTRATIVO. LEI. RETROATIVIDADE.

1. A lei disciplina e rege situações futuras, não agasalhando o sistema jurídico o princípio de sua retroprojeção, salvo quando expressamente previsto e determinado.

2. Recurso conhecido." (destacou-se, in RESP n.° 151.061/PE, 6ª Turma, Relator: Ministro Fernando Gonçalves, DJ de 02.02.1998, p. 161).

"PROCESSUAL CIVIL. RETROATIVIDADE TÁCITA DE LEI. IMPOSSIBILIDADE.

1. Face ao princípio da irretroatividade das leis (LICC, art. 6°), não ha se falar em retroatividade tácita, sendo imprescindível a sua determinação expressa em lei.

2. Recurso não conhecido." (destacou-se, in RESP n.° 47.857/RN, 5ª Turma, Relator: Ministro Edson Vidigal, DJ de 23.09.1996, p. 35.132).

Portanto, é uma violência ao Estado Democrático de Direito e à autoridade impessoal da lei a assertiva de retroatividade tácita de dispositivos de uma lei, via nota técnica, porque a lei deve viger a partir de sua publicação, sendo os seus efeitos retroativos exceção, e, como toda exceção em Direito, deve ser objeto de interpretação restritiva em face do princípio constitucional da segurança jurídica, que determina o respeito ao direito adquirido, ao ato jurídico perfeito e à coisa julgada (Magna Carta, art. 5°, inciso XXXV).

4 Dos pareceres vinculantes da Advocacia-Geral de União (Pareceres AGU GQ-01 e GQ-174 – CL 73/93, art. 40, § 1°, e 41) afirmando que *"A retroatividade da lei só é admissível quando existente dispositivo claro e expresso, não se admitindo sua presunção"*, bem como *"inexistente preceito determinador da retroatividade, entende-se esta não verificada, em decorrência do princípio da legalidade."*

A respeito da retroatividade tácita de uma lei por outra lei, a Advocacia-Geral da União possui os PARECERES AGU GQ-01 e GQ-174, de autoria dos Consultores da União José Márcio Monsão Mollo (Parecer AGU n.° JM-05/93 – fls. 362/365) e Wilson Teles de Macêdo (Parecer AGU n.° WM-13/98 – fls. 366/369), adotados pelo Advogado-Geral da União, aprovados pelo Presidente da República e publicados no DOU de 26.07.1993, p. 10.406 (fls. 365) e 06.11.1998, p. 05 (fls. 369), respectivamente, tendo, portanto, efeito vinculativo para todos os órgãos da Administração Federal, que ficam obrigados a lhe dar fiel cumprimento, nos termos

do art. 40, § 1º, e 41 da Lei Complementar n.º 73/93 (Lei Orgânica da Advocacia-Geral da União).

Os referidos Pareceres da AGU destroem o argumento da União de revogação tácita da Lei n.º 10.549/2002 pela Nota Técnica 53/2002 e comprovam, de forma cabal, a litigância de má-fé da União, que desconsidera e desrespeita os próprios pareceres normativos adotados pelo Advogado-Geral da União, aos quais deveria dar fiel cumprimento, incidindo os Advogados da União em violação de dever funcional (LC 73/93, art. 28, II).

A fim aniquilar o falacioso argumento da União de revogação tácita de lei, traz-se o colação os próprios argumentos expendidos pela União no Parecer AGU GQ-01, de autoria do Consultor da União José Márcio Monsão Mollo (Parecer AGU n.º JM-05/93), *in litteris*:

"PROCESSO N.º 46020.000919/92-49

ORIGEM: Secretaria da Administração Federal

ASSUNTO: Efeitos financeiros dos §§ 1º e 2º do art. 14 da Lei Delegada n.º 13, de 1992.

Parecer n.º GQ - 01

Adoto, para os fins do art. 40 e 41 da Lei Complementar n.º 73, de 10 de fevereiro de 1993, o anexo parecer da lavra do eminente Consultor da União, Doutor JOSÉ MÁRCIO MONSÃO MOLLO.

Sub censura.

Brasília, 08 de julho de 1993

GERALDO MAGELA DA CRUZ QUINTÃO

Advogado-Geral da União

PARECER N.º AGU/JM-05/93 (Anexo ao Parecer N.º GQ-01)

PROCESSO N.º 46020.000919/92-49

INTERESSADO: Secretaria da Administração Federal

ASSUNTO: Efeitos financeiros dos §§ 1º e 2º do art. 14 da Lei Delegada n.º 13, de 1992.

EMENTA: Vigência dos efeitos financeiros dos §§ 1º e 2º do art. 14 da Lei Delegada n.º 13, de 1992, com a redação do art. 5º da Lei n.º 8.538, de 1992, resultante da conversão da Medida Provisória n.º 311, de 1992.

A retroatividade da lei só é admissível quando existente dispositivo claro e expresso, não se admitindo sua presunção".

Ao fundamentar o seu parecer, o douto Consultor Jurídico da União assim elucidou a lide, em idêntico raciocínio que se aplica ao caso *sub judice*, *in litteris*:

"3. "Saliente-se todavia, que a retroatividade é exceção e não se presume. Deve decorrer de determinação legal, expressa e inequívoca, embora não se requeiram palavras sacramentais. Não há retroatividade virtual ou inata, nem leis retroativas pela sua própria índole."(Washington de Barros Monteiro, "Curso de Direito Civil - Parte Geral", Saraiva, 5º edição, págs. 33/34).

4. "Não há retroatividade possível senão em virtude de uma cláusula legislativa expressa; não há retroatividade tácita, e, se o legislador não inserir uma cláusula formal, o intérprete não está autorizado a tirá-la de uma intenção tácita ou presumida do legislador."(Roubier, citado por R. Limongi França, in Enciclopédia Saraiva de Direito, vol. 60).

5. "A fórmula excepcional da retroatividade há de ser clara e expressa, não sendo lícito ao intérprete presumi-la. Quando muito caberá a extensão cuidadosa, na prática, a casos bem similares e evidentemente esquecidos pelo legislador."(Hésio Fernandes Pinheiro, "Técnica Legislativa", Freitas Bastos, 2ª edição, pág. 146).

6. "A regra, no silêncio da lei, é a irretroatividade. Pode, todavia, haver retroatividade, se expressa e não ofender direito adquirido. Nas leis de direito público ou de ordem pública há retroatividade, só se for expressa, e sem que possa gerar desequilíbrio social e jurídico". (Francisco dos Santos Amaral Neto, in Enciclopédia Saraiva de Direito).

7. A retroatividade, portanto, só é admissível quando existente dispositivo legislativo claro e expresso, não se admitindo sua presunção.

8. O artigo em análise está vazado nos seguintes termos: "Os §§ 1ºe 2ºdo art. 14 da Lei Delegada n.º 13, de 1992, passam avigorar com a seguinte redação:"

9. A locução verbal "passam a" tem o significado de "mudança", mudança de situação, de estado; fazer passar de uma situação ou estado para outro; modificar, trocar, inovar, dispor de outro modo. Quando se muda, se inova, se dispõe de forma diferente, se muda, se inova, se dispõe para o futuro - daquele momento em diante -, salvo se expressamente se disser que os efeitos de tal mudança retroagem, que os efeitos são válidos para as situações pretéritas.

10. É o que se constata de vários dispositivos da própria Lei n.º 8.538, como o art. 2º, caput: "..., a partir de 1º de novembro de 1992."; o art. 3º, caput: "..., a partir de 1º de outubro de 1992."; o art. 4º, parágrafo único: "As diferenças ..., serão pagas em novembro de 1992."; art. 6º: "... cujos

efeitos vigoram a partir de 1º de novembro de 1992.": e o art. 9º: "..., a partir de 1º de setembro de 1992, ...".

11. Não é o que ocorre com o art. 5º, que altera a redação dos §§ 1º e 2º do art. 14 da Lei Delegada nº 13, de 1992. Silente sobre a vigência de seus efeitos, enquadra-se, naturalmente, na regra geral da lei (art. 10).

12. "Quando a modificação é feita em lei preexistente e vigorante, conta-se a vigência da parte que altera, a partir da publicação do novo texto se outra data não for expressamente prevista."(Hésio Fernandes Pinheiro, ob. cit., págs. 143/144). "

Idêntico entendimento foi adotado pelo Consultor da União WILSON TELES DE MACEDO, no Parecer AGU n.º WM 13/98, que, invocando o princípio da legalidade, perfilhou, em caso similar ao *sub judice*, a seguinte orientação jurídica, válida para toda a Administração Pública Federal, *in verbis*:

"EMENTA: A transposição dos cargos da categoria funcional de Assistente Jurídico da Administração Federal Direta, para a correspondente Carreira da Advocacia-Geral da União, ocorreu com a vigência da Medida Provisória nº 485, de 29.4.94 (D.O. de 30.4.94); todavia, o art. 16 da Lei nº 9.651, de 27.5.98 (Medida Provisória nº 1.587, de 1997), que fixou a remuneração do cargo de Assistente Jurídico da respectiva carreira da AGU, tem efeitos ex nunc, não retroagindo, pois à data da transposição em foco."

Ao fundamentar o seu parecer o douto Consultor da União assim bem decidiu a lide à luz do princípio da legalidade, *in litteris*:

"11.A Medida Provisória nº 1.585, de 9/9/97, arts. 16 e 23, e a Lei nº 9.651, de 27/5/98, arts. 15, § 3º, e 28, fixaram os vencimentos das classes da carreira de Assistente Jurídico, sem a retroação explícita à data da Medida Provisória nº 485. Inexistente preceito determinador da retroatividade, entende-se esta não verificada, em decorrência do princípio da legalidade."

A aludida manifestação foi devidamente adotada e aprovada pelo Advogado-Geral da União, nos termos do Parecer GQ-174, nestes termos, *verbis*:

"Adoto, para os fins do art. 41 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993, a anexa NOTA Nº AGU/WM-13/98, de 15 de julho de 1998, da lavra do Consultor da União, Dr. WILSON TELES DE MACÊDO, por mim aprovada em 5 de agosto de 1998, e submeto-o ao EXCELENTÍSSIMO SENHOR PRESIDENTE DA REPÚBLICA, para os efeitos do art. 40 da referida Lei Complementar.

Embora tenha destinado cópia da Nota nº AGU/WM-13/98 aos órgãos consulentes e, posteriormente, ao Ministério da Administração Federal e Reforma do Estado, o entendimento nela firmado reclama a vinculação, e o seu fiel cumprimento, nos termos do § 1º do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 1993, por toda a Administração Federal, especialmente com o propósito de impedir o pagamento de "diferenças salariais" indevidas."

Referido Parecer foi aprovado pelo então Excelentíssimo Senhor Presidente da República, em 4 de novembro de 1998, publicado, na íntegra, no Diário Oficial de 5 de novembro de 1998, pág. 13, e republicado no Diário Oficial de 6 de novembro de 1998, pág. 5, produzindo, conseqüentemente, os efeitos jurídicos vinculativos previstos nos arts. 40, § 1º, e 41, da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993, *in verbis*:

"Art. 40. Os pareceres do Advogado-Geral da União são por este submetidos à aprovação do Presidente da República.

§ 1º O parecer aprovado e publicado juntamente com o despacho presidencial vincula a Administração Federal, cujos órgãos e entidades ficam obrigados a lhe dar fiel cumprimento.

§ 2º .....omissis.....

Art. 41. Consideram-se, igualmente, pareceres do Advogado-Geral da União, para os efeitos do artigo anterior, aqueles que, emitidos pela Consultoria-Geral da União, sejam por ele aprovados e submetidos ao Presidente da República." (grifou-se)

Portanto, a alegação de retroatividade tácita de um lei, via nota técnica administrativa, é uma conduta aética da União, que entra em conflito com os seus próprios pareceres vinculantes e que não pode ser admitido pelo Poder Judiciário.

5 A alegação de isonomia remuneratória entre as carreiras jurídicas da Advocacia-Geral da União encontra vedação constitucional no artigo 37, inciso XIII, da Constituição Federal, bem como na exclusão dos Procuradores da Fazenda Nacional da Medida Provisória n.º 2.048-26/2000, efetivada através do artigo 44 da Medida Provisória 2.048-28/2000

A alegação da União, no sentido de que o entendimento expresso na Nota Técnica 53/2002 objetiva dar tratamento igualitário às carreiras jurídicas da União, também, não tem o menor fundamento jurídico, lógico, sistemático ou histórico.

A um, porque o artigo 37, inciso XIII, da Constituição Federal veda a vinculação ou equiparação de quaisquer espécies remuneratórias para o efeito de remuneração de pessoal do serviço público, tendo o Supremo Tribunal Federal

jurisprudência pacífica no sentido de que a concretização da isonomia salarial depende de ato legislativo próprio, vale dizer, a isonomia deve ser viabilizada mediante lei específica aos integrantes de cada categoria funcional, consoante se verifica dos seguintes julgados na nossa Corte Constitucional, *in litteris*:

> *"EMENTA:- CONSTITUCIONAL. ADMINISTRATIVO. SERVIDOR PÚBLICO. ISONOMIA. C.F. art. 39, § 1º.*
>
> *I. - A Constituição Federal não concedeu isonomia direta às carreiras jurídicas. Essa isonomia deve ser viabilizada mediante lei. C.F. art. 39, § 1º. ADin 171-MG, Pertence, RTJ 153/361.*
>
> *II. R.E. conhecido e provido."* (destacou-se, in RE n.º 192.963-4/PI, Relator: Ministro Carlos Veloso, 2ª Turma, DJ de 04.04.1997, p. 10.543).
>
> *"EMENTA: AUDITORES DO ESTADO DO MARANHÃO. VENCIMENTOS. ISONOMIA COM OS AUDITORES DO TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO. VEDAÇÃO. SÚMULA 339.*
>
> *Segundo assentado pelo Supremo Tribunal Federal, não cabe ao Poder Judiciário, que não tem função legislativa, aumentar vencimentos de servidores públicos sob fundamento em isonomia (Súmula 339), nem ao próprio legislador é dado, segundo a Constituição vigente, estabelecer vinculação ou equiparação de vencimentos (arts. 37, XIII).*
>
> *O art. 39, § 1º, da CF, ao assegurar isonomia de vencimentos para cargos de atribuições iguais ou assemelhadas do mesmo Poder ou entre servidores dos Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário, estabelece norma que há de ser observada pelo Poder Legislativo na fixação da remuneração devida aos integrantes de cada categoria funcional, não havendo margem para extensão da remuneração de uma categoria a outra.*
>
> *Recurso extraordinário conhecido e provido."* (destacou-se, *in* RE n.º 160.850-1/MA, Relator: Ministro Ilmar Galvão, 1ª Turma, DJ de 14.06.1996, p. 21.078).

A dois, porque a igualdade genérica dos servidores públicos não os iguala em vencimentos e vantagens, tendo em vista que cargos de igual denominação podem ser funcionalmente desiguais, em função das condições de trabalho de cada um e da importância do seu papel para o Estado, que elevou a princípio constitucional a precedência da administração fazendária e dos seus servidores sobre os demais setores administrativos (Constituição Federal, art. 37, inciso XVIII).

Além disso, a reestruturação é o método pelo qual a Administração corrige as distorções existentes no serviço público, tendo em vista a valorização profissional observada no setor empresarial, a fim de que Poder Público não perca os seus melhores servidores para a iniciativa privada.

Nesse sentido preleciona HELY LOPES MEIRELLES, *in litteris*:

> *"O que a Constituição assegura é a igualdade jurídica, ou seja, tratamento igual, aos especificamente iguais perante a lei. A igualdade genérica dos servidores públicos não os equipara em direitos e deveres e, por isso mesmo, não os iguala em vencimentos e vantagens. Genericamente, todos os servidores são iguais, mas pode haver diferenças específicas de função, de tempo de serviço, de condições de trabalho, de habilitação profissional e outras mais, que desigualem os genericamente iguais. Se assim não fosse, ficaria a Administração obrigada a dar os mesmos vencimentos e vantagens aos portadores de iguais títulos de habilitação, aos que desempenham o mesmo ofício, aos que realizam o mesmo serviço, embora em cargos diferentes ou em circunstâncias diversas. Todavia, não é assim, porque cada servidor ou classe de servidor pode exercer as mesmas funções (v.g., de médico, engenheiro, escriturário, porteiro, etc. em condições funcionais ou pessoais distintas, fazendo jus a retribuições diferentes, sem ofensa ao princípio isonômico. Até mesmo a organização da carreira, com escalonamento de classes para acesso sucessivo, com gradação crescente dos vencimentos, importa diferençar os servidores sem os desigualar perante a lei. É uma contingência da hierarquia e da seleção de valores humanos na escala dos servidores públicos.*
>
> *O que o princípio da isonomia impõe é tratamento igual aos realmente iguais. A igualdade nominal não se confunde com a igualdade real. Cargos de igual denominação podem ser funcionalmente desiguais, em razão das condições de trabalho de um e de outro; funções equivalentes podem diversificar-se pela qualidade ou pela intensidade do serviço ou, ainda, pela habilitação profissional dos que as realizam. A situação de fato é que dirá da identidade ou não entre cargos e funções nominalmente iguais.*
>
> .....*omissis*.....
>
> *Em qualquer das hipóteses – aumento impróprio e reestruturação – podem ocorrer injustiças, pela inobservância da isonomia, tal como explicado acima. Nesse caso, porém, somente a lei poderá corrigi-las, pois qualquer interferência do Judiciário nessa matéria constituiria usurpação de atribuições do Legislativo, consoante vem decidindo reiteradamente nossos Tribunais e, finalmente, sumulou o STF, nestes termos: "Não cabe ao Poder Judiciário, que não tem função legislativa, aumentar vencimentos de servidores públicos sob fundamento de isonomia" (Súmula 339)."* (destacou-se, *in* Direito Administrativo Brasileiro, 19ª ed., São Paulo: Malheiros, 1994, p. 402/403).

A três, porque, se fosse esta a real intenção do Governo, não teria ele excluído os Procuradores da Fazenda Nacional da Medida Provisória 2.048-28/2000, a qual

unificou as tabelas remuneratórias dos Advogados da União, Assistentes Jurídicos, Procuradores Federais e Defensores Públicos da União, constantes do anexo XI da referida medida provisória.

Como é cediço, os Procuradores da Fazenda Nacional foram incluídos na redação originária do artigo 44 da Medida Provisória n.° 2.048-26, de 29.06.2000, que reestruturou a carreira jurídica dos integrantes da AGU.

Posteriormente, através da Medida Provisória n.° 2.048-28, de 28.08.2000 (art. 44), os membros da Procuradoria Fazenda Nacional foram excluídos da referida reforma, em virtude das especificidades das suas atribuições, voltando a receber a sua remuneração normal, que era composta de vencimento básico, *pro labore* e representação mensal.

Portanto, foi o próprio Governo que excluiu os Procuradores da Fazenda Nacional da Medida Provisória n.° 2.048-26/2000 (atual Medida Provisória 2.229-43, de 06.09.2001) para que os mesmos fossem contemplados em ato normativo próprio, no caso, a Medida Provisória 43/2002, convertida na Lei n.10.549/2002.

E a relevância da carreira foi considerada pelo Congresso Nacional e pelo Poder Executivo, haja vista que a Medida Provisória n.° 43/2002 foi editada 2 (dois) anos após a Medida Provisória 2.048-26/2000, tendo aquela sido convertida na Lei n.° 10.549/2002 e esta continua ainda em tramitação.

Cumpre destacar que a reestruturação da carreira de Procuradores da Fazenda Nacional somente beneficiou os atuais integrantes, em número exíguo de 795 (Boletim Estatístico de Pessoal, Brasília – DF, Julho de 2003, n.° 87, editado pelo Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão, disponível para consulta na *internet* - http://www.servidor.gov.br/), sendo que os Procuradores que entrarem na carreira após a publicação da Lei n.° 10.549/2002 não terão direito à representação mensal extinta e a VPNI.

Essa reestruturação da carreira foi fruto da valorização profissional do trabalho dos seus membros, que, em face de suas ações junto ao Poder Judiciário, permitiram uma arrecadação para a União, somente no ano de 2003 (até o mês de agosto), de R$ 5,09 bilhões aos cofres da União (Correio Brasiliense de 01.10.2003, Economia, p. 7).

6 Da rejeição do conteúdo da Nota Técnica n.° 53/2002 pelo Congresso Nacional e pelo Presidente da República

Cumpre destacar que a Nota Técnica 53/2002 é datada de 17.10.2002, tendo a Lei n.° 10.549/2002 sido publicada em 14.11.2002.

Portanto, antes da conversão em lei da Medida Provisória n.° 43/2002, o Poder Executivo e o Poder Legislativo já tinham conhecimento da interpretação

administrativa feita pela Secretaria de Recursos Humanos do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão, através da Nota Técnica 53/2002.

Se a interpretação obtusa da administração de reduzir o pro labore e extinguir a representação mensal com efeito retroativo a partir de 1° de março de 2002 fosse legal ou razoável, durante a tramitação do processo legislativo poderia ter ocorrido a mudança da redação dos artigos 4° e 5° da Medida Provisória n.° 43/2002, tendo em vista o conhecimento dos legisladores acerca da Nota Técnica 53/2002, que repita-se, é datada de 17.10.2002.

Assim, ao manter a redução do pro labore e a extinção da representação mensal somente na data da publicação da Lei n.° 10.549/2002 (artigos 4°, 5° e 12), o Congresso Nacional repudiou a interpretação administrativa consubstanciada na Nota Técnica 53/2002.

Da mesma forma, se a retroação apenas do vencimento básico majorado a 1° de março de 2002 (art. 3°) fosse inconstitucional ou contrário ao interesse público, o Chefe do Poder Executivo deveria ter vetado o dispositivo, nos termos do artigo 66, § 1°, da Constituição Federal, sob pena de crime contra as finanças públicas (Código Penal, artigos 359-C e 359-D) e crime de responsabilidade (art. 85,VI, da Magna Carta c/c Lei n.° 1.079/50, com a redação dada pela Lei n.° 10.028/2000).

Portanto, está patente que tanto o Poder Legislativo quanto o Poder Executivo rechaçaram o entendimento da Nota Técnica 53/2002 de atribuir efeito retroativo a 1° de março de 2002 na redução do pro labore e na extinção da representação mensal, isto porque mantiveram a redação originária da Medida Provisória n.° 43/2002 e não foi efetivado nenhum veto à Lei n.° 10.549/2002.

7 Da violação do princípio da legalidade (Magna Carta, artigos 5° e 37 caput)

Pelo exposto, fica patente que a conduta da União é inconstitucional, ilegítima e ilegal, violando flagrantemente o direito cristalino dos Procuradores da Fazenda Nacional.

A Constituição da República Federativa do Brasil estabeleceu, em seus artigos 5° e 37, que a Administração Pública deve observar, na prática de seus atos, os seguintes princípios, *in litteris*:

"Art. 5°.....omissis.....

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

Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá

aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e também ao seguinte:

.....*omissis*.....

XV – o subsídio e os vencimentos dos ocupantes de cargos e empregos públicos são irredutíveis....."(grifos não originais).

Como é cediço, o princípio da legalidade significa a submissão e o respeito à lei, devendo o administrador público atuar dentro dos limites demarcados pelo legislador, tendo em vista que somente a lei pode conceder direitos, criar obrigações ou impor vedações ou restrições ao jurisdicionado.

Desta forma, a execução da Nota Técnica 53/2002 pela União é um ato flagrantemente ilegal, porque extrapolou o conteúdo normativo da Medida Provisória n.° 43 e da Lei n.° 10.549/2002, elaborando conceitos, suposições de isonomia entre carreiras jurídicas distintas, regidas por legislações diferentes, criando restrições não previstos nas normas legais, numa elementar violação ao consagrado princípio da legalidade que deve legitimar os atos da Administração Pública.

Nesse sentido, traz-se à colação o escólio abalizado do consagrado administrativista CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO, *in litteris*:

"*11. No Brasil, o princípio da legalidade, além de assentar-se na própria estrutura do Estado de Direito e, pois, no sistema constitucional como um todo, está radicado especificamente nos arts. 5°, II, art. 37 e 84, IV, da Constituição Federal. Estes dispositivos atribuem ao princípio em causa compostura muito estrita e rigorosa, não deixando válvula para que o Executivo se evada de seus grilhões. É, aliás, o que convém a um país de tão acentuada tradição autocrática, despótica, na qual o Poder Executivo, abertamente, ou através de expedientes pueris - cuja juridicidade não iludiria sequer a um principiante - viola de modo sistemático direitos e liberdades públicas e tripudia à vontade sobre a repartição de poderes.*

Nos termos do artigo 5°, II, "ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei." Aí não se diz "em virtude de" decreto, regulamento, resolução, portaria ou quejandos. Diz-se "em virtude de lei". Logo, a Administração não poderá proibir ou impor comportamento algum a terceiros, salvo se estiver previamente embasada em determinada lei que lhe faculte proibir ou impor algo a quem quer que seja. Vale dizer, não lhe é possível expedir regulamento, instrução, resolução, portaria ou seja lá que ato for para coartar a liberdade dos administrados, salvo se, em lei, já existir delineada a contenção ou imposição que o ato administrativo venha a minudenciar.

.....*omissis*.....

Portanto, a função do ato administrativo só poderá ser a de agregar à lei nível de concreção; nunca lhe assistirá instaurar originariamente qualquer cerceio a direitos de terceiros." (destacou-se, *in* Curso de Direito Administrativo, 8ª ed., São Paulo: Malheiros, 1996, p. 58/59).

Igual entendimento é perfilhado por HELY LOPES MEIRELLES, *in litteris*:

"*Legalidade - A legalidade, como princípio de administração (CF, art. 37, caput), significa que o administrador público está, em toda a sua atividade funcional, sujeito aos mandamentos da lei e às exigências do bem comum, e deles não se pode afastar ou desviar, sob pena de praticar ato inválido e expor-se a responsabilidade disciplinar, civil e criminal, conforme o caso.*

A eficácia de toda atividade administrativa está condicionada ao atendimento da lei.

Na Administração Pública não há liberdade nem vontade pessoal. Enquanto na administração particular é lícito fazer tudo que a lei não proíbe, na Administração Pública só é permitido fazer o que a lei autoriza. A lei para o particular significa "pode fazer assim"; para o administrador público significa "deve fazer assim".

As leis administrativas são, normalmente, de ordem pública e seus preceitos não podem ser descumpridos, nem mesmo por acordo ou vontade conjunta de seus aplicadores e destinatários, uma vez que contêm verdadeiros poderes-deveres, irrelegáveis pelos agentes públicos. Por outras palavras, a natureza da função pública e a finalidade do Estado impedem que seus agentes deixem de exercitar os poderes e de cumprir os deveres que a lei lhes impõe." (destacou-se, *in* Direito Administrativo Brasileiro, 19ª ed., São Paulo: Malheiros, 1994, p. 82/83).

Ao discorrer acerca da motivação dos atos administrativos, o consagrado administrativista assim preleciona, *in litteris*:

"*Do Estado absolutista, em que preponderava a vontade pessoal do monarca com força de lei...evoluímos para o Estado de Direito, onde só impera a vontade das normas jurídicas. Nos Estados modernos já não existe a autoridade pessoal do governante, senão a autoridade impessoal da lei. A igualdade de todos perante a lei e a submissão de todos somente à lei constituem os dois cânones fundamentais dos Estados de Direito...*

No Direito Público, o que há de menos relevante é a vontade do administrador. Seus desejos, suas ambições, seus programas, seus atos não tem eficácia administrativa, nem validade jurídica, se não estiverem alicerçados no Direito e na Lei. Não é a chancela da autoridade que valida o ato e o torna respeitável e obrigatório. É a legalidade a pedra de toque de todo ato administrativo." (*op. cit.*, p. 179/180).

Finalmente, traz-se à colação o escólio irreprochável de HELLY LOPES MEIRELLES ao tratar dos vencimentos e vantagens pecuniárias, *in litteris*:

> *"Os vencimentos – padrão e vantagens - só por lei podem ser fixados, segundo as conveniências e possibilidades da Administração, observando-se que a nova Constituição consagrou aos servidores públicos a irredutibilidade de seus vencimentos (art. 37, XV), o que anteriormente só era assegurado aos magistrados.*
>
> *Vantagens irretiráveis do servidor só são as que já foram adquiridas pelo desempenho efetivo da função (pro labore facto) ou pelo transcurso do tempo de serviço (ex facto temporis)....*
>
> *Desde que o Estado não firma contrato com seus servidores, mas para eles estabelece unilateralmente um regime de trabalho e de retribuição por via estatutária, lícito lhe é, a todo tempo, alterar as condições de serviço e de pagamento, uma vez que o faça por lei, sem discriminações pessoais, visando às conveniências da Administração."* (op. cit., p. 399).

Portanto, a orientação constitucional é de ordem pública e deve ser sempre observada pelo intérprete da Administração, sendo um atentado ao Estado Democrático de Direito uma interpretação obtusa de uma norma técnica violar flagrantemente o conteúdo e vigência da Medida Provisória n.° 43/2002 e da Lei n.° 10.549/2002.

8 Da melhoria remuneratória para a Carreira de Procurador da Fazenda Nacional prevista na Exposição de Motivos da Medida Provisória n.° 43/2002

A prova irrefutável de que a Lei n.° 10.549/2002 objetivou a melhoria remuneratória dos integrantes da carreira de Procurado da Fazenda Nacional encontra-se na Exposição de Motivos da Medida Provisória n.° 43/2002, constante da EM Interministerial n.° 073/MP/AGU/MF, onde consta expressamente que o objetivo do projeto era a MELHORIA DA REMUNERAÇÃO dos integrantes da carreira de Procurador da Fazenda Nacional (item 02 – fls. 71), sendo que as despesas relativas à majoração salarial concedida já se encontravam previstas no Projeto de Lei Orçamentária Anual no ano de 2002 e na Lei de Diretrizes Orçamentárias para 2002, com um aumento de despesas da ordem de R$ 21,8 milhões e R$ 23,6 milhões, respectivamente, consoante se depreende do seguinte excerto da peça, *in litteris*:

> *"8. Quanto ao disposto nos arts. 16 e 17 da Lei Complementar n.º 101, de 4 de maio de 2000, pode ser considerado plenamente atendido, uma vez que as despesas relativas à medida em pauta em 2002, da ordem de R$ 21,8 milhões, encontram-se previstas no Projeto de Lei Orçamentária Anual, com recursos alocados em funcional específica junto ao Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão, sendo absorvidas pela margem líquida de expansão para despesas de caráter continuado calculada e demonstrada no anexo à Lei de Diretrizes Orçamentárias para 2002.*
>
> *9. Nos exercícios de 2003 e subseqüentes, a despesa estimada em R$ 23,6 milhões representará um acréscimo de R$ 1,8 milhões em relação a 2002, montante que reduzirá a margem líquida de expansão para despesas de caráter continuado daqueles exercícios, o que se mostra compatível com o aumento de receita decorrente do crescimento real da economia previsto, conforme demonstra a série histórica relativa à ampliação da base de arrecadação nos últimos anos.*
>
> *10. A medida abrange um mil cento e trinta e oito servidores da PGFN, sendo oitocentos e quarenta e sete ativos e duzentos e noventa e um inativos (aposentados e instituidores de pensão). Abrange, também, trezentos e cinqüenta e seis servidores de segunda categoria das demais áreas jurídicas, sendo trezentos e quarenta e dois ativos e catorze inativos."*

9 Da dotação orçamentária de R$ 1.006.329.218,00 (um bilhão, seis milhões, trezentos e vinte e nove mil, duzentos e dezoito reais) contida na Lei n.° 10.511/2002, para a reestruturação de cargos do Poder Executivo, prevista no quadro VI da lei orçamentária de 2002 (Lei n.° 10.407, de 10 de janeiro de 2002 – DOU de 11.01.2002)

A Lei de Diretrizes Orçamentárias para o ano de 2002 (Lei n.° 10.266/2001 – fls. 292/297), no seu artigo 59, autorizou as concessões de "*quaisquer vantagens, aumentos de remuneração, criação de cargos, empregos e funções, alterações de estruturas de carreira*" constantes de anexo específico da lei orçamentária.

Dando cumprimento à Lei de Diretrizes Orçamentárias para o ano de 2002, foi publicada a Lei Orçamentária Anual de 2002 (Lei n.° 10.407, de 10 de janeiro de 2002 – fls. 298/303), que, no quadro VI, que trata da concessão de vantagem ou aumento da remuneração, nos termos do artigo 169, § 1°, da Constituição Federal e art. 59 da Lei n.° 10.266/2001, previu para o Poder Executivo a reestruturação da remuneração dos cargos integrantes da Carreira Jurídica (item 04, inciso IV), tendo a Lei n.° 10.511/2002 (fls. 304/305) limitado a despesa decorrente das autorizações concedidas ao Poder Executivo, no quadro VI, ao montante de R$ 1.006.329.218,00 (um bilhão, seis milhões, trezentos e vinte e nove mil, duzentos e dezoito reais), tendo destinado a rubrica 0707 para a reestruturação de cargos e carreiras no âmbito do Poder Executivo.

Para a melhor comprovação da existência de dotação orçamentária para o pagamento das vantagens concedidas aos atuais Procuradores da Fazenda Nacional, faz-se a transcrição do artigo 2° da Lei n.° 10.511, de 11 de julho de 2002, que alterou o quadro VI da Lei n.° 10.407/2002, *in litteris*:

> *"Art. 2° A despesa decorrente das autorizações concedidas ao Poder Executivo no Quadro VI, considerando as alterações desta Lei, fica limitada ao montante de R$ 1.006.329.218,00 (um bilhão, seis milhões, trezentos e vinte e nove mil, duzentos e dezoito reais), equivalente ao total das dotações consignadas na Lei n° 10.407, de 10 de janeiro de 2002, no âmbito do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão, para as ações "0533 – Alocação e remanejamento de cargos e funções no âmbito do Poder Executivo, 0623 – Pagamento de pessoal decorrente de provimento por meio de concursos públicos no âmbito do Poder Executivo, e 0707 – Reestruturação de cargos e carreiras no âmbito do Poder Executivo."*

Portanto, de um orçamento superior a R$ 1.006.329.218,00 (um bilhão, seis milhões, trezentos e vinte e nove mil, duzentos e dezoito reais) para a reestruturação remuneratória de cargos, alocou-se apenas 21,8 milhões para a reestruturação remuneratória da carreira de Procurador da Fazenda Nacional no exercício financeiro de 2002, sendo que esta quantia representou a ínfima percentagem de 2,16% do total previsto.

Destarte, demonstrou-se, à saciedade, a existência de dotação orçamentária para a inovação legislativa prevista.

10 Dos precedentes do colendo Supremo Tribunal Federal e a jurisprudência do egrégio Tribunal Regional Federal da 1ª Região, do Tribunal Regional Federal da 4ª Região e do Tribunal Regional Federal da 5ª Região que reconheceram a ilegalidade da Nota Técnica 53/2002

Apenas a título exemplificativo, colaciona-se alguns julgados colendo Supremo Tribunal Federal e dos egrégios Tribunais Regionais Federais da 1ª, 3ª, 4ª e 5ª Regiões.

No Supremo Tribunal Federal a questão já foi assim decidida, *in litteris*:

> *"EMENTA: MUNICÍPIO DE SÃO PAULO. LEI MUNICIPAL N.° 11.722, DE 13.02.95, QUE MANDOU REAJUSTAR OS VENCIMENTOS DOS SERVIDORES DA MUNICIPALIDADE, QUADRIMESTRALMENTE, COM BASE NA VARIAÇÃO DO IPC-FIPE.*

> *Diploma que, ao estabelecer, nos artigos 2.° e 7.°, a retroatividade de seus efeitos a 1° de fevereiro de 1995, ofendeu o princípio constitucional da irredutibilidade de vencimentos.*
>
> *Recurso provido, com declaração da inconstitucionalidade, na referida lei, do art. 2.° e, no art. 7.°, da expressão "retroagindo os efeitos do disposto no art. 1.° a 1.° de fevereiro de 1995"."* (destacou-se, RE n.° 258.980-2/SP, Tribunal Pleno, Relator: Ministro Ilmar Galvão, DJ de 06.06.2003).
>
> *"EMENTA: ADMINISTRATIVO. ESTADO DE MINAS GERAIS. FUNCIONÁRIO PÚBLICO. CONVERSÃO COMPULSÓRIA DO REGIME CONTRATUAL EM ESTATUTÁRIO. REDUÇÃO VERIFICADA NA REMUNERAÇÃO. ART. 7°, VI, C/C ART. 39, § 2°, DA CONSTITUIÇÃO.*
>
> *Situação incompatível com o princípio da irredutibilidade que protegia os salários e protege os vencimentos do servidor, exsurgindo, como solução razoável para o impasse, o enquadramento do servidor do nível mais alto da categoria funcional que veio a integrar, convertido, ainda, eventual excesso remuneratório verificado em vantagem pessoal a ser absorvida em futuras concessões de aumento real ou específico.*
>
> *Recurso conhecido e provido."* (destacou-se, RE n.° 212.131-2/MG, 1ª Turma, Relator: Ministro Ilmar Galvão, DJ de 29.10.1999, p. 19).
>
> *"EMENTA: SERVIDOR ESTADUAL. GRATIFICAÇÃO NATALINA COM BASE NOS VENCIMENTOS DO MÊS DE DEZEMBRO DE 1988. LEI COMPLEMENTAR 644/89-SP. OFENSA CONSTITUCIONAL INOCORRENTE.*
>
> *O acórdão recorrido, ao assegurar o cálculo da gratificação natalina considerados os vencimentos do mês de dezembro de 1988, limitou-se a dar aplicação à Lei Complementar n.° 644/89, que estabeleceu efeito retroativo ao tomar por termo inicial o dia 05 de outubro de 1988.*
>
> *Ofensas constitucionais inocorrentes.*
>
> *Recurso não conhecido."* (destacou-se, RE n.° 206.965-5/SP, 1ª Turma, Relator: Ministro Ilmar Galvão, DJ de 24.10.1997).

Na análise da matéria tanto a primeira quanto a segunda turma do egrégio Tribunal Regional Federal da 1ª Região têm decidido pela ilegalidade dos descontos retroativos realizados pela Administração Pública com supedâneo na Nota Técnica 53/2002.

Nesse sentido o eminente Desembargador Federal JOSÉ AMILCAR MACHADO assim fundamentou o seu voto:

> *"Com efeito, a Medida Provisória n.° 43, de 25 de junho de 2002, posteriormente convertida em lei, que reestruturou a carreira de Procurador da Fazenda Nacional, elevou o valor do vencimento básico da carreira, reduziu o valor do pro labore e excluiu a representação mensal e a*

gratificação temporária, ficando ressalvado, porém, que, em caso de decesso remuneratório decorrente da reestruturação, eventual diferença seria paga a título de vantagem pessoal nominalmente identificada, a ser absorvida por ocasião da reorganização da carreira ou da tabela remuneratória.

Ocorre que, na parte em que houve elevação dos vencimentos ficou consignado (art. 3º, da MP) que vigoraria com efeito retroativo a partir de março de 2002, enquanto que a parte em que houve redução ou exclusão de vantagens vigorou somente a partir de 26 de junho de 2002, tendo em vista que não houve determinação expressa para a retroatividade nesse ponto, gerando, dessa forma, uma diferença salarial a favor dos agravantes a partir do mês de março de 2002.

Assim, em análise primeira da legislação acima referida, tenho que a interpretação lógica é que conduz a resultado mais convincente. Realmente, tendo a MP expressamente estabelecido a data em que entraria em vigor a questão da redução ou exclusão de vantagens, não pode a administração efetuar descontos nos contracheques dos impetrantes, por verificar, posteriormente, diferença salarial a favor dos agravantes." (destacou-se, AG n.º 2002.01.00.043317-8/DF, 1ª Turma, Relator: Desembargador Federal José Amílcar Machado, DJ de 16.06.2003).

Idêntico entendimento foi perfilhado pela 2ª Turma do egrégio Tribunal Regional Federal da 1ª Região, *in litteris*:

"PROCESSUAL CIVIL. ADMINISTRATIVO. REPRESENTAÇÃO MENSAL E PRO LABORE DE ÊXITO. DECRETO-LEI 2.333, DE 1987, E DECRETO 98.135, DE 1989. MANUTENÇÃO DE PAGAMENTO.

1. "Os artigos 5º, parágrafo único, e 7º da Lei n.º 4.348, de 28 de junho de 1964, normas excepcionais em relação ao disposto no parágrafo único do artigo 12 da Lei n.º 1.533, de 31 de dezembro de 1951, portanto, de interpretação estrita, vedam, provisória execução de sentença concessiva de segurança de que resulte inclusão em folha de pagamento, reclassificação ou equiparação de servidores públicos, concessão de aumentos ou extensão de vantagens." Precedentes deste TRF – 1ª Região (AG 2002.01.00.030991-7/MG, DJ de 25/03/03, p. 31).

2. É possível a concessão de liminar que apenas preserve o que os impetrantes vinham recebendo em seus vencimentos a título de Representação Mensal e ao Pro Labore de êxito, previstos no Decreto-lei n.º 2.371, de 18/11/87 e no Decreto 98.135, de 12/09/89, anteriormente pago pela Administração.

3. Agravo a que se nega provimento."

(destacou-se, AG n.º 2002.01.00.045094-5/DF, 2ª Turma, Relator: Desembargador Federal Tourinho Neto, DJ de 11.06.2003, p. 38).

Idêntico entendimento foi perfilhado pelo egrégio Tribunal Regional Federal da 4ª Região, *in litteris*:

"AGRAVO DE INSTRUMENTO. CONCESSÃO DE LIMINAR EM MANDADO DE SEGURANÇA PARA DETERMINAR A ABSTENÇÃO DE PROMOVER DESCONTOS RELATIVOS A PRO-LABORE E REPRESENTAÇÃO MENSAL DE MESES ANTERIORES.

Salvo raras hipóteses o ordenamento jurídico, é a de que a lei é feita para ter efeitos a partir do momento de sua edição e durante a sua vigência (tempus regit actum), e não para projetar efeitos para eventos anteriormente ocorridos e, portanto, já consolidados, sendo assim, não pode a lei retroagir para prejudicar os administrados, assim como não pode a analogia ser aplicada para prejudicar (somente para beneficiar).

Presentes os requisitos do fumus boni juris e periculum in mora, é de ser mantida a concessão liminar." (destacou-se, AG 2003.04.01.002513-4/SC, 4ª Turma, Relator: Desembargador Federal Edgard A Lippmann Júnior, DJ de 17.09.2003, p. 869).

Idêntico entendimento foi perfilhado pelo egrégio Tribunal Regional Federal da 5ª Região:

"AGRAVO DE INSTRUMENTO. INAPLICABILIDADE DO ARTIGO 269, II, DO CPC. INAPLICABILIDADE DA VEDAÇÃO CONTIDA NA LEI 9.494/97. REMUNERAÇÃO DOS CARGOS DA CARREIRA DE PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL. EXEGESE DA MP/43, CONVERTIDA NA LEI 10.549/2002. POSSIBILIDADE DE COMINAÇÃO DE MULTA ANTE O DESCUMPRIMENTO DE DECISÃO JUDICIAL.

1. O disposto no art. 269, II, do CPC somente se aplica na hipótese do réu se manifestar inequívoca, expressa ou tacitamente, pela procedência do pedido do autor nos precisos termos em que o pleito haja sido formulado; é descabida, portanto, a aplicação do art. 269, II, do CPC quando a oferta do réu é insuficiente a satisfazer integralmente o pleito do autor.

2. O advento da Lei 9.494/97, vedando a concessão de antecipação de tutela para fins de reclassificação ou equiparação de Servidores Públicos, ou concessão de aumento e extensão de vantagens, não impede que o Juiz antecipe os efeitos da tutela para fazer valer direito legalmente previsto e que não vem sendo voluntariamente cumprido pela União, fazendo-se necessário, para tanto, apenas o atendimento dos requisitos gerais previstos no art. 273 do CPC.

3. Analisando as modificações introduzidas pela MP 43/2002, convertida na Lei 10.549/2002, na sistemática da remuneração dos Cargos da Carreira de Procurador Nacional, conclui-se que o Legislador Federal

somente atribuiu efeito retroativo ao dispositivo que determina os novos valores do salário base, de modo que, inexistindo qualquer previsão quanto ao início da vigência dos demais preceitos legais, deve ser-lhes aplicada a regra geral contida no art. 12, a qual determina que a entrada em vigor da citada MP na data de sua publicação.

4. A cominação de multa se afigura como meio legítimo a intimidar a parte devedora, estimulando-a a cumprir fielmente os preceitos legais bem como as decisões judiciais.

5. Agravo de Instrumento improvido e Agravo Regimental e Embargos Declaratórios prejudicados." (destacou-se, AGTR 47.140-PE (2002.05.00.032458-8), DJ de 4 de junho de 2003, p. 951).

11 Conclusões

Em face do exposto, chegamos às seguintes conclusões:

1ª - a RETROATIVIDADE TÁCITA DA REDUÇÃO DO PRO LABORE E A EXTINÇÃO DA REPRESENTAÇÃO MENSAL a 1° de março de 2002, feita pela Nota Técnica 53/2002 – SHR/MPOG, com a devolução retroativa dos valores já pagos de março a junho de 2002, violou flagrantemente os princípios constitucionais do ato jurídico perfeito, da irretroatividade, da legalidade, da moralidade, da irredutibilidade de vencimentos e segurança jurídica (artigos 5°, *caput*, e incisos II e XXXVI, art. 37, *caput*, e inciso XV, da Constituição Federal; artigos 1° e 6° da Lei de Introdução do Código Civil; artigos 3°, 4°, 5°, 6° e 12 da Medida Provisória n.° 43, de 26 de junho de 2002, convertida integralmente na Lei n.° 10.549, de 13 de novembro de 2002; art. 16 do Decreto 4.176/2002 e artigo 8° da Lei Complementar n.° 95/98);

2ª - A reestruturação da carreira de Procurador da Fazenda Nacional, com a conseqüente melhoria remuneratória, encontra-se materializado na Exposição de Motivos Interministerial n.° 073/MP/AGU/MF, que informa que as despesas decorrentes do projeto de lei, no valor de 21,8 milhões, no exercício de 2002, e 23,6 milhões, nos exercícios de 2003 e subseqüentes, já estavam adequadas à Lei de Responsabilidade Fiscal e previstas na Lei Orçamentária Anual e na Lei de Diretrizes Orçamentárias para 2002 (itens 2, 8 e 9);

3ª - O artigo 2° da Lei n.° 10.511, de 11 julho de 2002, autorizou uma despesa de R$ 1.006.329.218,00 (um bilhão, seis milhões, trezentos e vinte e nove mil, duzentos e dezoito reais) para que houvesse uma reestruturação na política remuneratória dos cargos e carreiras no âmbito do Poder Executivo (fls. 304/305), constante do quadro VI da Lei Orçamentária de 2002 (Lei n.° 10.407/2002);

4ª - a Medida Provisória n.° 43/02, integralmente convertida na Lei n.° 10.549/02, expressamente fixou a sua vigência na data da sua publicação, ou seja, 26/06/02,

excepcionando, única e exclusivamente, o seu artigo 3°, que atribuiu efeito retroativo a 1° de março de 2002 somente para os novos valores de Vencimento Básico da Carreira de Procurador da Fazenda Nacional. Assim, para os artigos 4° e 5° da Medida Provisória e da lei de conversão, que tratam da redução do pro labore e da extinção da Representação Mensal, o início da vigência deu-se com a publicação da norma (26.06.2002), sendo ilegal e arbitrária a interpretação da Nota Técnica 53/2002 no sentido de deslocar, via retroatividade tácita, para 1° de março de 2002 a data de vigência e a produção de efeitos dos artigos 4° e 5° em data diversa daquela taxativamente prevista no artigo 12°, repita-se: 26.06.2002;

5ª - em obediência aos princípios da intangibilidade do ato jurídico perfeito e da irretroatividade das leis, a Lei n.° 10.549/2002 deverá incidir somente sobre os fatos que ocorrerem durante sua vigência, porque o ordenamento jurídico pátrio veda que a lei possa atingir efeitos já produzidos por relações jurídicas resultantes de fatos anteriores a sua entrada em vigor, vale dizer, os pagamentos realizados a título de pro labore e representação mensal nos meses de março a junho de 2002;

6ª - tendo a Lei n.° 10.549/2002 determinado a redução do pro labore e a extinção da representação mensal nos seus artigos 4° e 5°, respectivamente, e, inexistindo disposição expressa em contrário em seu texto, o início da vigência desses dispositivos somente ocorreu em 26 de junho de 2002, data da publicação da Medida Provisória n.° 43/2002, em face do efeito retroativo da lei de conversão (art. 12);

7ª - a interpretação é uma atividade normativamente vinculada, constituindo a lei um limite ineliminável; portanto, quer o hermeneuta se valha do critério interpretativo literal ou gramatical, quer dos critérios histórico, sistemático, teleológico ou construtivo, o resultado final da exegese será sempre o mesmo: somente o valor do novo vencimento básico retroagiu a 1° de março de 2002, sendo flagrantemente ilegal a inovação legislativa efetivada pela Nota Técnica 53/2002, que retroagiu a 1° de março de 2002 a redução do pro labore e a extinção da representação mensal, em face das disposições cogentes dos artigos 4°, 5° e 12 da Lei n.° 10.549/2002;

8ª - os verbos empregados nos artigos 4° (o pro labore será pago) e 5° (não serão devidas aos integrantes da Carreira de Procurador da Fazenda Nacional a Representação Mensal e a Gratificação Temporária) da Lei n.° 10.549/2002 estão empregados no futuro do presente, com denúncia explícita de que somente a partir da publicação dos mencionados diplomas normativos é que se operaria a força jurígena daquelas disposições;

9ª - somente existe a revogação tácita de uma lei quando há incompatibilidade formal e absoluta entre a lei nova e a lei antiga, pelo fato de a nova legislação passar a regular parcial ou totalmente a matéria tratada pela anterior;

10ª - é juridicamente impossível uma Nota Técnica, ato normativo hierarquicamente inferior à lei, estabelecer uma situação de retroatividade não

prevista legalmente, isto porque, sendo o princípio da irretroatividade da lei consagrado por lei, somente por uma outra lei a retroatividade a 1° de março de 2002 da redução do pro labore e a extinção da representação mensal poderia ter sido estabelecido;

11 - pela análise comparativa da Lei n.° 10.549/2002 e a legislação relativa a representação mensal (Decreto-lei n.° 2.333/87 e 2.371/87) e o pro labore (Lei n.° 7.711/88) constata-se, claramente, que não há qualquer espécie de incompatibilidade absoluta e formal entre elas, de modo que seja impossível de executar a norma recente sem destruir a antiga;

12 - "*É inadmissível no Estado Democrático de Direito uma nota técnica legislar para derrogar, ab-rogar, modificar, alterar ou suspender a eficácia de uma lei, tendo em vista a superioridade vertical desta tanto no seu aspecto material quanto formal.*";

13 - é uma violência ao Estado Democrático de Direito e à autoridade impessoal da lei a assertiva de retroatividade tácita de dispositivos de uma lei por uma interpretação feita através da Nota Técnica 53/2002, porque a lei deve viger a partir de sua publicação, sendo os seus efeitos retroativos exceção, e, como toda exceção em Direito, deve ser objeto de interpretação restritiva em face do princípio constitucional da segurança jurídica, que determina o respeito a trilogia magna do direito adquirido, do ato jurídico perfeito e da coisa julgada (Constituição Federal, art. 5°, inciso XXXVI);

14 – é princípio basilar de direito que normas que resultem em restrição ou extinção de direitos devem ser interpretadas restritivamente, sendo inadmissível a retroação tácita de dispositivos legais, através da interpretação feita pela Nota Técnica 53/2002, que violou o ato jurídico perfeito dos pagamentos da representação mensal e do pro labore nos meses de março a junho de 2002;

15 - a retroatividade é exceção e não se presume, devendo resultar de determinação legal, expressa e inequívoca, sendo ilícito ao intérprete presumi-la, porque, no silêncio da lei, a regra é a da irretroatividade da lei;

16 - a melhor doutrina preleciona que "sendo duvidosa a incompatibilidade, as duas leis deverão ser interpretadas por modo a fazer cessar a antinomia, pois as leis, em regra, não se revogam por presunção. Assim, havendo dúvida, dever-se-á entender que as leis conflitantes são compatíveis, uma vez que a revogação tácita não se presume. A incompatibilidade deverá ser formal, de tal modo que a execução da lei nova seja impossível sem destruir a antiga." (Diniz, Maria Helena. Lei de Introdução ao Código Civil Brasileiro Interpretada, São Paulo: Saraiva, 1ª ed., 1994, p. 66);

17 - o Supremo Tribunal Federal tem jurisprudência pacífica no sentido de que, em se tratando de norma de aplicação imediata, a lei não alcança vencimentos já pagos ou devidos *pro labore facto* (RE 258.980-2/SP; RE 206.965 e RE 212.131);

18 - O Plenário do Supremo Tribunal Federal, no julgamento da ADIn 605 MC/DF, Relator Ministro Celso de Mello (DJ de 05.03.1993, p. 2.897), assentou o entendimento de que "*As leis, em face do caráter prospectivo de que se revestem, devem, ordinariamente, dispor para o futuro.*" (RTJ 145/463);

19 – "*Não constitui demasia enfatizar que, no sistema de direito constitucional positivo brasileiro, a eficácia retroativa das leis (a) é excepcional, (b) não se presume, (c) deve emanar de texto expresso de lei e – circunstância que se reveste de essencialidade inquestionável – (d) não deve e nem pode gerar lesão ao ato jurídico perfeito, ao direito adquirido e à coisa julgada (RT 218/447 – RF 102/72 – RF 144/166 – RF 153/695.*" (destacou-se, Supremo Tribunal Federal, RE 201.176-2/RS, Relator: Ministro CELSO DE MELLO, DJ de 21.03.1997, excerto do voto proferido às fls. 1.374 dos autos);

20 - o Superior Tribunal de Justiça tem jurisprudência consolidada no sentido de que "*Face ao princípio da irretroatividade das leis (LICC, art. 6°), não há se falar em retroatividade tácita, sendo imprescindível a sua determinação expressa em lei.*" (RESP 47.857/RN e RESP 151.061/PE – fls. 330/333);

21 - a Advocacia-Geral da União possui PARECERES VINCULANTES (Lei Complementar n.° 73/93, art. 40, § 1°, e 41) afirmando que a "*A RETROATIVIDADE DA LEI SÓ É ADMISSÍVEL QUANDO EXISTENTE DISPOSITIVO CLARO E EXPRESSO, NÃO SE ADMITINDO SUA PRESUNÇÃO*" (PARECERES AGU GQ-01 - Parecer AGU n.° JM-05/93, e GQ-174 - Parecer AGU n.° WM-13/98 – fls. 362/369);

22 - a alegação de isonomia remuneratória entre as carreiras jurídicas da Advocacia-Geral da União encontra vedação constitucional no artigo 37, inciso XIII, da Constituição Federal, bem como na exclusão dos Procuradores da Fazenda Nacional da Medida Provisória n.° 2.048-26/2000, efetivada através do artigo 44 da Medida Provisória 2.048-28/2000 (fls. 285/290). Além disso, é princípio constitucional a precedência da administração fazendária e dos seus servidores sobre os demais setores administrativos (Constituição Federal, art. 37, inciso XVIII);

23 - o Supremo Tribunal Federal tem jurisprudência pacífica no sentido de que a concretização da isonomia salarial depende de ato legislativo próprio, vale dizer, a isonomia deve ser viabilizada mediante lei específica aos integrantes de cada categoria funcional (RE 192.963-4/PI, RE 160.850-1/MA, ADIN 549/DF e ADIN (MC) 1977/PB);

24 - foi a própria União que excluiu os Procuradores da Fazenda Nacional da Medida Provisória n.° 2.048-26/2000 para que os mesmos fossem contemplados em ato normativo próprio, no caso, a Medida Provisória 43/2002, convertida na Lei n.10.549/2002;

25 - O conteúdo da Nota Técnica n.° 53/2002, de atribuir efeito retroativo tácito a 1° de março de 2002 para a redução do pro labore e a extinção da representação mensal, foi rejeitado tanto pelo Congresso Nacional quanto pelo

Presidente da República. Isto porque, tendo sido editado em 17.10.2002, antes, portanto, da conversão em lei da Medida Provisória n.° 43/2002, referido ato administrativo não provocou a alteração no texto da Medida Provisória n.° 43/2002 enquanto tramitava no Poder Legislativo, nem o veto do Poder Executivo, que deveria ter ocorrido, se a Lei n.° 10.549, que é datada de 14 de novembro de 2002, posterior, portanto, à Nota Técnica 53/2002 (17.10.2002), fosse contrária ao interesse público, nos termos do artigo 66, § 1° da Constituição Federal, sob pena de crime contra as finanças públicas (Código Penal, artigos 359-C e 359-D) e crime de responsabilidade (art. 85, VI, da Magna Carta c/c Lei n.° 1.079/50, com a redação dada pela Lei n.° 10.028/2000);

26 - o princípio da legalidade significa a submissão e o respeito à lei, devendo o administrador público atuar dentro dos limites demarcados pelo legislador, tendo em vista que somente a lei pode conceder direitos, criar obrigações ou impor vedações ou restrições ao jurisdicionado;

27 - a execução da Nota Técnica 53/2002 pela União é um ato flagrantemente ilegal, porque extrapolou o conteúdo normativo da Medida Provisória n.° 43 e da Lei n.° 10.549/2002, elaborando conceitos, suposições de isonomia entre carreiras jurídicas distintas, regidas por legislações diferentes, introduzindo restrições não previstos nas normas legais, numa elementar violação ao consagrado princípio da legalidade que deve legitimar os atos da Administração Pública;

28 - os precedentes jurisprudenciais do egrégio Tribunal Regional Federal da 1ª Região (AG n.° 2002.01.00.043317-8/DF – 1ª Turma, e AG n.° 2002.01.00.045094-5/DF – 2ª Turma), do Tribunal Regional Federal da 3ª Região (AG n.° 2003.03.00.033867-8/SP; AG n.° 2003.03.00.001856-8/SP), do Tribunal Regional Federal da 4ª Região (AG n.° 2003.04.01.002513-4/SC) e do Tribunal Regional Federal da 5ª Região (AG n.° 2002.05.00.032458-/PE; AG n.° 2003.05.00.009878-7/RN; AG n.° 2003.05.00.022712-5/CE) reconheceram a ilegalidade da Nota Técnica 53/2002;

29 – "*Motivos de ordem pública ou razões de Estado – que muitas vezes configuram fundamentos políticos destinados a justificar, pragmaticamente, ex parte principis, a inaceitável adoção de medidas que frustram a plena eficácia da ordem constitucional, comprometendo-a em sua integridade e desrespeitando-a em sua autoridade – não podem ser invocados para viabilizar o descumprimento da própria Constituição, que, em tema de produção normativa, impõe ao Poder Público limites inultrapassáveis, como aquele que impede a edição de atos legislativos vulneradores da intangibilidade do ato jurídico perfeito, do direito adquirido e da coisa julgada.*" (destacou-se, Supremo Tribunal Federal, RE 201.176-2/RS, Relator: Ministro CELSO DE MELLO, DJ de 21.03.1997, excerto do voto proferido às fls. 1.378 dos autos).

Referências

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. Curso de Direito Administrativo. 8ª ed., São Paulo: Malheiros Editores, 1996;

BASTOS, Celso Ribeiro. Curso de Direito Constitucional. 15ª ed., São Paulo: Saraiva, 1994;

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. Direito Constitucional e Teoria da Constituição. 4ª ed. Coimbra: Livraria Almedina.

CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988. OLIVEIRA, Juarez de, e OLIVEIRA, Ana Cláudia Ferreira de. 6ª ed. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2000.

DINIZ, Maria Helena. Lei de Introdução ao Código Civil Brasileiro Interpretada. São Paulo: Saraiva, 1994;

_____. Curso de Direito Civil Brasileiro. 11ª ed., aum., atual., São Paulo: Saraiva, 1995, 1 v.;

FRANÇA, R. Limongi. A Irretroatividade das Leis e o Direito Adquirido. 5ª ed., São Paulo: Saraiva, 1998;

LACERDA, Belizário Antonio de. Direito Adquirido. Belo Horizonte: Del Rey, 1999;

MACHADO, Hugo de Brito. Direito adquirido e coisa julgada como garantias constitucionais. *Revista dos Tribunais*, São Paulo, v. 84, n.° 714, p. 19-26, abril de 1995;

MAXIMILIANO, Carlos. Hermenêutica e Aplicação do Direito. 13ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 1993;

MEIRELLES, Hely Lopes. Direito Administrativo Brasileiro. 19ª ed., São Paulo: Malheiros Editores, 1994;

MONTEIRO, Washington de Barros. Curso de Direito Civil. 30ª ed., São Paulo: Saraiva, 1991, 1 v.;

MORAES, Alexandre de. Direito Constitucional. 6ª ed., São Paulo: Atlas SA, 1999;

MOREIRA ALVES, José Carlos. Direito adquirido. *Revista do Centro de Estudos Victor Nunes Leal*, Brasília, ano II, n.° 06, janeiro de 2001;

RODRIGUES, Silvio. Direito Civil. 18ª ed., São Paulo: Saraiva, 1988, 1 v.;

SARMENTO, Daniel. A Ponderação de Interesses na Constituição Federal. 1ª ed., Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2002;

SILVA, José Afonso da. Curso de Direito Constitucional Positivo. 18ª ed., São Paulo: Malheiros Editores, 2000;

SOBRINHO, Osório Silva Barbosa. Constituição Federal vista pelo STF. 2ª ed., São Paulo: Juarez de Oliveira, 2000;

SPÍNOLA, Eduardo; SPÍNOLA FILHO, Eduardo. A Lei de Introdução ao Código Civil Brasileiro. 3ª ed., Rio de Janeiro: Renovar, 1999, 1 v.

Responsabilidade penal tributária na empresa e o princípio da culpabilidade

João Luiz de Laia
Procurador da Fazenda Nacional Mestrando em Direito pela Faculdade de Direito de Curitiba - FDC/FIC
Professor Universitário

Sumário: 1. Introdução e considerações iniciais sobre o crime tributário. 2. Responsabilidade penal tributária e tributária penal. 2.1 Teorias sobre a personalidade jurídica da empresa. 3. Responsabilidade penal objetiva e subjetiva e o princípio da culpabilidade. 4. A culpabilidade e responsabilidade penal. 5. A responsabilidade penal e a culpabilidade nos crimes contra a ordem tributária. 6. A responsabilidade pelo fato de outrem; 6.1 Culpa *in vigilando*; 6.2 Culpa *in eligendo*. 7. Ainda a responsabilidade pelo fato de outrem. 8. Conclusão e considerações finais.

1 Introdução e considerações iniciais sobre o crime tributário

Os crimes contra a ordem tributária têm sido uma constante, e a responsabilização pelos mesmos é a tônica aqui enfrentada, frente a princípios penais e tributários, e a adoção pátria de um sistema penal, em vias de mudança. Para enfrentar tal tema, no entanto, parece-nos necessária uma incursão, primeiramente, na razão de ser desses delitos, ainda que em considerações iniciais.

O Direito Penal é fragmentário, significando que ele só deve atuar na defesa dos bens jurídicos imprescindíveis para toda a sociedade, dentro de uma escala de valores ou tutela seletiva de valores. A fragmentariedade decorre do princípio da intervenção mínima como meio de pacificar a convivência entre os conviventes, devendo intervir apenas quando absolutamente indispensável à sociedade, deixando aos demais ramos do Direito as regulações necessárias, ou como prescreve DAMÁSIO DE JESUS: "procurando restringir ou impedir o arbítrio do legislador, no sentido de evitar a definição desnecessária de crimes e a imposição de penas injustas, desumanas ou cruéis, a criação de tipos delituosos deve obedecer à imprescindibilidade, só devendo intervir o Estado, por intermédio do Direito Penal, quando outros ramos do Direito não conseguirem prevenir a conduta ilícita."[1] Assim, elencando como valor imprescindível para a sociedade, o legislador pátrio elevou a categoria de crime o não pagamento de tributo, por certo dentro de princípios tributários, como o de graduar a tributação de acordo com a capacidade contributiva de cada indivíduo,

[1] JESUS, Damásio E. de. *Direito Penal*, Parte Geral, v. 1. 23ª ed. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 10

com o objetivo de atingir o ideal de uma sociedade livre, justa e solidária, como previsto no art. 3º, da Constituição Federal. Decorrente também, do princípio da generalidade da tributação, segundo o qual, todos devem pagar tributos; e do princípio da universalidade da tributação, em razão do qual, todos os bens, serviços e patrimônios devem ser atingidos pelos tributos. Sendo essa a razão pela elevação à condição de crime: não pagar tributos. Claro que não se trata de um mero não pagar tributos, pois isso seria um ilícito tributário, passível de sanção administrativa e posterior execução fiscal, mas sim de supressão fraudulenta, onde o agente intenta lesar o Fisco não declarando tributo ou declarando a menor, visando seu não pagamento.

A justificação da elevação da sonegação fiscal à condição de crime, encontra eco na doutrina, segundo nos pontifica RUY BARBOSA NOGUEIRA:

"Certos autores, que defendem a inflição de pena privativa de liberdade nos chamados crimes de sonegação, ressaltam que nesses casos ela se justifica, em primeiro lugar, porque se está punindo o delinqüente pela desobediência às ordens do Estado; mais ainda, a dívida fiscal que deixa de ser paga fraudulentamente é afinal dinheiro público destinado à aplicação em financiamentos do bem-estar coletivo e aquele que descumpre esse dever cívico não só prejudica a comunidade, mas também os contribuintes honestos que por isso mesmo vão ficando mais onerados. Daí essa penalidade não dever ser confundida com a da simples prisão por dívida."[2]

Entretanto, posições contrárias também existem. Dentre elas, inclusive a do citado autor, para quem: "mais recomendável do que a inflição de penas tão graves seria a melhoria da legislação, dos serviços de fiscalização e orientação consultiva, da justiça fiscal, de conscientização dos obrigados e, sobretudo, a da boa aplicação dos dinheiros públicos."[3] As críticas mais veementes são de duas ordens: a) haveria prisão por dívida, vedado expressamente pela Constituição;[4] e, b) a elevação à categoria de crime seria apenas um meio coercitivo de cobrança, já que o pagamento, antes do recebimento da denúncia, elidiria o crime. Ambas as críticas parecem não prosperar totalmente.

A prisão civil por dívida está afastada quando do simples inadimplemento da obrigação tributária, tanto é que em não havendo pagamento do tributo devido, há a inscrição em Dívida Ativa e posterior execução fiscal de recuperação do crédito fiscal. A prisão é decorrente de crime, e, portanto, seria uma sanção decorrente de crime, não por um mero inadimplemento, mas sim, por um ato de sonegação, em sentido amplo, envolvendo fraude, simulação, evasão, conluio, etc., com dolo, ou culpa, quando prevista em lei. Por sua vez, a elevação à categoria de crime, como

[2] NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de Direito Tributário*. 14ª ed., São Paulo: Saraiva, 1995, p. 206-207

[3] NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Idem, p. 207.

[4] Tal previsão consta do artigo 5º, inciso LXVII, onde diz: "não haverá prisão civil por dívida, salvo a do responsável pelo inadimplemento voluntário e inescusável de obrigação alimentícia e a do depositário infiel."

meio coercitivo de cobrança, apenas reforça outro instituto do Direito Penal que é o da prevenção pela pena, ou seja, dentro do caráter misto da natureza jurídica da pena, como elencado pelo artigo 59, *in fine*, do Código Penal, especialmente, a prevenção geral negativa a toda a sociedade, onde sabendo que sofrerá uma pena, uma retribuição pelo mal causado à comunidade, o indivíduo se abstenha de cometer o crime, de sonegar o tributo. Neste sentido professa ASSIS TOLEDO, quando ensina:

"E, agora, atente-se para o seguinte: a pena criminal assim entendida como instrumento de intimidação, isto é, como medida de prevenção geral, só adquire algum sentido se a correlacionarmos com a noção de *evitabilidade* do fato praticado. Vale dizer: só se pode intimidar o homem, com algum proveito, com a ameaça de pena, de dor ou de sofrimento, para que deixe de praticar fatos indesejáveis, nocivos ao semelhante, à tribo, à comunidade, à sociedade, quando esteja na esfera do indivíduo membro *fazer* ou *não fazer* o que se quer evitar por meio da ameaça referida. Uma pena cominada para um espirro (ato impulsivo automático), para a sede (estímulo orgânico incontrolável), para o ódio ou para algum tipo de aversão seria uma total inutilidade, além de absurda."[5]

No mesmo sentido, é a lição de FÁBIO GUARAGNI:

"À guisa de exemplo, no momento executivo da pena, a par da preponderância da função preventivo-especial, atua a intimidação decorrente da prevenção geral que – por igual – provém da pena imposta, a servir de exemplo para os demais membros da sociedade. A *contrário sensu*, tem-se que a ausência de punição desenvolve sentimento de impunidade nestes mesmos membros, alimentando a criminalidade."[6]

No entanto, a extinção da punibilidade, prevista no artigo 34, da Lei 9.249/95, para o pagamento antes do recebimento da denúncia, se baseia no interesse do Fisco em receber o tributo, extinguindo até mesmo as condutas-meio previstas na Lei 8.137/90. Parece querer prever a lei em comento, em seu artigo 34, uma ponte de ouro, como intitulado por VON LISZT, para quem:

"En el momento en que se transpassa da línea divisoria entre los actos preparatórios impunes y la ejecución punible, se incurre em la pena establecida para la tentativa. Este hecho no puede ya ser alterado, ni anulado por volverse atrás, ni desaparecer del mundo. Si embargo, puede la legislacion, por razones de Política Criminal, construir un puente de oro para la retirada del agente que ya era suscetible de pena.".[7]

[5] TOLEDO, Francisco de Assis. *Princípios Básicos de Direito Penal*. 5ª ed.. São Paulo: Saraiva, 1999 p. 218.

[6] GUARAGNI, Fábio André. *Prescrição Penal e Impunidade: Crítica ao Sistema Prescricional Penal Brasileiro*. Curitiba: Juruá, 2000, p. 37-38.

[7] LISZT, Fran Von. *Tratado de derecho penal* (trad. de Jiménez de Asua), v. 3. Madri: Reus, 1929, p. 20.

Em se tratando de política criminal, como meio de cobrar tributos apenas, ...siste razão àqueles que criticam a ascensão desta figura à categoria de crimes, já que contraria, segundo essa corrente, o sistema jurídico penal, e estaria nefastando a figura delituosa e a pena, além de uma série de princípios, dentre os quais, o da certeza de pena.

Parece-nos, dessarte, correta a primeira corrente, pois ao tentar sonegar o tributo estaria cometendo um fato contra todas as pessoas, traduzidas no Estado. Aliás, ressalte-se que, quando a empresa embute em seus preços o dos tributos e não repassa ao Estado, ela está se apoderando do que temos chamado de tributo social, e por conseqüência estaria cometendo apropriação indébita, mas tal fato não é do propósito deste trabalho, pelo que se há de postergar.

Eliminada a questão do crime tributário, há que se adentrar na seara da responsabilidade penal do sujeito ativo. Tal questão, que é o pano de fundo desse singelo artigo, enfrenta na atualidade acirrados debates, como a extinção da punibilidade, momento da denúncia em razão do procedimento administrativo/fiscal, entre outros. Dentre os problemas, adentraremos na questão da responsabilidade penal nos crimes contra a ordem tributária, abordando a sujeição ativa, sob o crivo do princípio da culpabilidade, e especialmente naqueles casos em que a empresa tem mais de um sócio-gerente, mais de um representante legal.

Um bom começo, pode ser definindo a responsabilidade penal tributária e tributária penal.

2 Responsabilidade penal tributária e tributária penal

A terminologia é de suma importância para se descarnar um instituto e revestí-lo com a roupagem normativa, visando descobrir seu real significado e sua melhor aplicação. A terminologia em xeque, deriva do Direito Penal tributário e do Direito Tributário Penal e não se trata de problema apenas semântico, mas da própria dogmática jurídica, como denota JUARY SILVA.[8] Segundo o autor "Direito Penal Tributário denota o Direito Penal referido ao tema dos tributos", e ainda "É nessa acepção que empregaremos a locução 'Direito Penal Tributário', vale dizer, apenas como um rótulo ou envoltório verbal para designar uma série de infrações penais e a sua sistemática jurídica, sem que lhe atribua o *status* de um lídimo ramo do Direito."[9] Por sua vez, o outro vocábulo seria, segundo o autor: "Dentro desse enfoque a locução 'Direito Tributário Penal' jamais poderia expressar o mesmo conceito, em boa lógica. Aí, cuida-se de 'Direito Tributário' adjetivado pelo vocábulo 'penal'. O sentido é o da parte sancionatória ínsita ao Direito Tributário, provido de sanções

[8] SILVA, Juary C. *Elementos de Direito Penal Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 13.

[9] SILVA, Juary C. Idem, p. 13-14.

de várias naturezas, desde que não-penais, pois quando entra em cena alguma sanção criminal ingressa-se na seara do Direito Penal."[10]

Como se vê, a responsabilidade penal tributária está afeta ao Direito Penal Tributário, como sendo a responsabilidade subjetiva pelo crime tributário, onde deve haver conduta dolosa ou culposa, ante o princípio da culpabilidade, passível de uma pena criminal, podendo ser privativa de liberdade, restritiva de direitos ou multa, como prescreve o artigo 32, do Código Penal. De outro giro, a responsabilidade tributária penal, ligada ao Direito Tributário Penal refere-se à responsabilidade tributária, via de regra objetiva,[11] onde a pessoa, contribuinte ou responsável, sofrerá uma sanção administrativa/tributária, não-penal, como uma multa-sanção ou apreensão de mercadorias.

A responsabilidade penal tributária é da pessoa que praticou o delito, estando afeta ao princípio da pessoalidade. Para REGIS PRADO, o princípio da pessoalidade é aquele que:

"(...) impede a punição por fato alheio, vale dizer, só o autor da infração penal pode ser apenado: 'nenhuma pena passará da pessoa do condenado, podendo a obrigação de reparar o dano e a decretação do perdimento de bens ser, nos termos da lei, estendidas aos sucessores e contra eles executadas, até o limite do valor do patrimônio transferido' (art. 5°, XLV, CF)".[12]

Assim, resta saber quem é o sujeito ativo nos crimes contra a ordem tributária, quando cometidos visando o não pagamento de tributos da empresa, ou melhor, se nesses casos a empresa responderá pelo crime, como na responsabilidade tributária. Para isso, devemos saber se a empresa detém capacidade jurídica penal, em uma breve incursão nas teorias sobre o tema.

2.1 Teorias sobre a personalidade jurídica da empresa

Como visto acima, adentraremos da seara da "personalidade" da pessoa jurídica, para saber se a empresa como ente pode delinqüir. Para isso, devemos rever as teorias sobre a natureza jurídica da pessoa jurídica, valendo, por óbvio, para a empresa.

As teorias sobre o assunto, que se destacaram foram a da ficção e da realidade. Assim, segundo AQUILES MESTRE, citado por Regis Prado, temos:

> "A primeira, criada por Savigny, afirma que as pessoas jurídicas têm existência fictícia, irreal ou de pura abstração – devido a um privilégio lícito da autoridade soberana -, sendo, portanto, incapazes de delinqüir

[10] SILVA, Juary C. idem, ibidem.

[11] Consoante prescreve o artigo 136, do CTN, não sendo, todavia, absoluta tal responsabilidade

[12] PRADO, Luiz Regis. *Curso de Direito Penal Brasileiro*, Parte Geral, v. 1. São Paulo: RT, 2002, p. 120.

> (carecem de vontade e de ação). O Direito Penal considera o homem natural, quer dizer, um ser livre, inteligente e sensível: a pessoa jurídica, ao contrário, encontra-se despojada dessas características, sendo só um ser abstrato. A realidade de sua existência se funda sobre as decisões de certo número de representantes que, em virtude de uma ficção, são consideradas como suas; e uma representação semelhante, que exclui a vontade propriamente dita, pode ter efeito em matéria civil, mas nunca em relação à ordem penal. Os delitos que podem ser imputados à pessoa jurídica são praticados sempre por seus membros ou diretores, isto é, por pessoas naturais, e pouco importa que o interesse da corporação tenha servido de motivo ou de fim para o delito."[13]

Em continuação, o autor relata a segunda teoria, a da realidade, nos seguintes termos:

> "A segunda – teoria da realidade, da personalidade real ou orgânica -, cujo precursor mais ilustre foi Otto Gierke, baseia-se em pressupostos totalmente diversos. A pessoa moral não é um ser artificial, criado pelo Estado, mas sim um ente real (vivo e ativo), independente dos indivíduos que a compõem. Do mesmo modo que uma pessoa física 'atua como o indivíduo, ainda que mediante procedimentos diferentes, e pode, por conseguinte, atuar mal, delinqüir e ser punida'. A pessoa coletiva tem uma personalidade real, dotada de vontade própria, com capacidade de agir e de praticar ilícitos penais. O ente corporativo existe, é uma realidade social. É sujeito de direitos e deveres, em conseqüência é capaz de dupla responsabilidade: civil e penal. Essa responsabilidade é pessoal, identificando-se com a da pessoa natural."[14]

A tese ou teoria que sempre prevaleceu entre nós foi a primeira, a da ficção, sob o clássico axioma *societas delinquere non potest*. Baseia-se na falta de capacidade de conduta ou de ação, como bem colocado por ZAFFARONI: "a pessoa jurídica não pode ser autora de delito, porque não tem capacidade de conduta humana no seu sentido ôntico-ontológico."[15] Em sentido contrário, no entanto, entendendo a superação deste axioma, está WALTER ROTHENBURG, para quem:

> "*Societas delinquere non potest*" – a máxima latina traduz a oposição levantada no século passado: a pessoa jurídica seria uma ficção, suficientemente irreal para ser insuficiente como sujeito ativo de crimes. Com efeito, os autores clássicos sustentavam que a pessoa jurídica não passava de um ente fictício, incapaz de compreender e de querer,

[13] Apud PRADO, Luiz Regis. Ob cit., p. 217.

[14] Apud PRADO, Luiz Regis. Idem, p. 218.

[15] ZAFFARONI, Eugenio Raúl, PIERANGELI, José Henrique. *Manual de DIREITO PENAL BRASILEIRO, Parte Geral*. 3ª ed. São Paulo: RT, 2001, p. 410.

portanto incapaz no sentido do Direito Criminal. A concepção ficcionista está hoje definitivamente superada, às mais das vezes por concepções realistas."[16]

A adoção vem especialmente do modelo jurídico por nós adotado. O conceito analítico de crime tem como primeiro elemento a ação típica, o fato típico. O fato típico, por sua vez, é composto por conduta, resultado, nexo de causalidade e tipicidade, sendo que por óbvio, faltando alguns destes requisitos, não há que se falar em fato típico, e por conseguinte não há crime. Pois bem! Em seu primeiro elemento, "a conduta", esta é classificada como uma ação humana, segundo WESSELS,[17] quer para a teoria causalista, finalista ou a social ou normativa. Consentindo que a reforma da parte geral do Código Penal, de 1984, através da Lei 7.209/84, tenha adotado ao menos uma postura finalista,[18] podemos concordar com a tradicional classificação da doutrina sobre a conduta, como sendo "conduta é a ação ou omissão humana, consciente, e dirigida a determinada finalidade",[19] onde a atividade humana é condição *sine qua non* para a existência de conduta. Não havendo ação humana, segundo o modelo adotado pela doutrina e pelo Código Penal, não há crime. Daí o axioma *nullum crimen, sine conducta*. De relevante aqui, também, a questão da pena à pessoa jurídica ou moral, como conseqüente lógico do crime. Quanto a este tema, escrevia ANIBAL BRUNO: "A própria especialização da pena a cada caso concreto há de ter em consideração a personalidade do delinqüente, que é um elemento de índole naturalista-sociológica, impossível de existir em uma entidade puramente jurídica como são as pessoas morais."[20]

Mas apesar do consagrado brocardo *societas delinquere non potest*, a Constituição de 1988 adotou um posicionamento diverso. Consoante nos relata ZAFFARONI:

> "Repudiando a teoria da ficção, que não admite a responsabilidade penal das pessoas jurídicas por faltar-lhe a capacidade de conduta ou de ação - *societas delinquere non potest* -, e aceitar a teoria organicista ou da realidade, a Constituição admitiu a responsabilidade desses entes no que respeita à ordem econômica e financeira (art. 173, § 5°) e ao meio ambiente (art. 225, § 3°)."[21]

Como se vê, admite-se o crime da pessoa jurídica para alguns crimes (meio ambiente, ordem econômica e financeira e economia popular). Dentre esses, somente os contra o meio ambiente estão definidos e regulados, através da Lei 9.605/98.

[16] ROTHENBURG, Walter Claudius. *A Pessoa Jurídica Criminosa*. Curitiba: Juruá, 1997, p. 41.

[17] WESSELS, Johannes. *Direito Penal: parte geral*. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris, 1976, p. 22.

[18] Da escola finalista da ação, a teoria finalista sistematizada por Hans Welzel, é adotada entre nós por Damásio de Jesus, Assis Toledo, Juarez Tavares, Heleno Fragoso, Henrique Pierangeli, entre outros. A celeuma, quanto à adoção pelo Código, se deve a adoção da teoria finalista incondicionalmente, ou com uma postura finalista, ou ainda à adoção de uma teoria pós-finalista, como a teoria social. Debale este meramente acadêmico, que não enseja melhor análise ante o propósito perquirido.

[19] Neste sentido JESUS, Damásio E. de. Ob. cit., p. 227.

[20] BRUNO, Anibal. *Direito Penal*. Rio de Janeiro: Nacional de Direito, 1956, p. 559.

[21] ZAFFARONI, Eugenio Raúl, PIERANGELI, José Henrique. Ob. cit., p. 410.

Em que pese, concordarmos com REGIS PRADO de que a parte da Lei que regula o crime contra o meio ambiente é inconstitucional e que ela não é passível de aplicação concreta e imediata por faltar instrumentos hábeis e indispensáveis, como uma lei de adaptação ou de mudança do sistema penal,[22] temos que aceitar que a lei existe, e enquanto não for considerada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal e suspensa a execução da lei pelo Senado Federal, ela pode ser aplicada, bem como ser criada outras figuras delituosas para os fatos descritos no artigo 173, § 5°.

Dito isto, podemos concluir, dizendo que a responsabilidade penal nos crimes contra a ordem tributária não é da pessoa jurídica por adoção da teoria da ficção, onde serão responsabilizados seus sócios-gerentes, administradores e responsáveis legais, ante a falta de previsão legal, que diga-se, poderia ensejar, nos mesmos termos do artigo 225, § 3° e 173, § 5°, a responsabilização penal da pessoa jurídica nos crimes tributários, pois as circunstâncias se equivalem, o bem jurídico é tão valorado quanto os citados, o *modus operandi* é o mesmo e a vantagem igual, na medida que é, em regra, no "interesse ou benefício da entidade" como prescreve o artigo 3°, da Lei 9.605/98.

3 Responsabilidade penal objetiva e subjetiva e o princípio da culpabilidade

Esclarecida a responsabilidade penal nos crimes contra a ordem tributária, praticados no âmbito da empresa, como sendo imputados aos seus sócios-gerentes e administradores,[23] ou seja, àquelas pessoas que detém poder de decisão na empresa ou que envolva a empresa, faz-se necessário para ressaltar nosso tema proposto, adentrar na conceituação da responsabilidade, em objetiva e subjetiva.

A responsabilidade objetiva caracteriza-se pela responsabilização do agente pelo resultado danoso, mesmo que não tenha agido com culpa, entendida esta, como dolo, ou culpa em sentido estrito. É a oposição aos princípios basilares, ou preceitos fundamentais do Direito Penal trazidos pela Constituição. Por certo, é imprescindível que uma constituição traga preceitos fundamentais sobre determinados sistemas, mas de forma geral, como norma de estrutura, segundo PAULO DE BARROS CARVALHO,[24] ou norma-matriz, como conceituado por MIGUEL REALE.[25] Na verdade, basta a Constituição trazer as chamadas normas de estrutura, também chamadas normas-princípio, como norteadora de outras normas de cunho infraconstitucional, tudo visando os princípios maiores de uma constituição democrática, como a legalidade, a igualdade, a soberania, a dignidade e outros mais,

[22] PRADO, Luiz Regis. Ob. cit., p. 238.

[23] Aos dirigentes, em um primeiro momento, apenas como sinônimo de pessoas naturais, pois discordamos que a responsabilidade penal sempre será dos sócios-gerentes.

[24] CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 2000*, p. 140.

[25] REALE, Miguel. *Filosofia do Direito*. 9ª ed., São Paulo: Saraiva, 1982.

sem construir sistemas por completo, como fez com o Sistema Tributário Nacional, cabendo ao legislador infraconstitucional elaborar leis para dar efetividade aos sistemas, mas dentro do preceituado na norma-matriz. Qualquer violação da norma-matriz, como ao princípio da culpabilidade gera inconstitucionalidades. ZAFFARONI, referindo-se ao instituto da responsabilidade objetiva, assim afirma:

> "A imputação da produção de um resultado, fundada na causação dele, é o que chama de responsabilidade objetiva. A 'responsabilidade objetiva' é a forma de violar o princípio de que não há delito sem culpa, isto é, diz respeito a uma terceira forma de tipicidade, que se configuraria com a proibição de uma conduta pela mera causação de um resultado, sem exigir-se que esta causação tenha ocorrido dolosa ou culposamente."

A responsabilidade objetiva não ocorre somente quando se pune uma conduta só porque causou um resultado, mas também quando a pena é agravada pela mesma razão. Ambos os casos implicam, pois, violações ao princípio *nullum crimen sine culpa*."[26]

LUIZ FLÁVIO GOMES tratando da responsabilidade penal, afirma:

"(...) quando alguém é punido sem ter atuado com dolo ou pelo menos com culpa, ou quando alguém é punido sem culpabilidade, sem ter podido, nas circunstâncias concretas do fato, ter atuado de modo diferente (dito de outra forma: quando era-lhe inexigível concretamente conduta diversa). Não basta, assim, para a existência da responsabilidade penal, a simples ocorrência de um 'fato' ou de um 'resultado' perturbador ou lesivo a bens jurídicos."[27]

A responsabilidade penal objetiva vem perdendo aplicação no mundo moderno, especialmente em razão das democracias cada vez mais crescentes. Dessarte, consoante a docência de SOLER:

"(...) No Direito penal a evolução é caracterizada pelo abandono cada vez mais acentuado das formas de responsabilidade objetiva, ao contrário do Direito Privado onde o modernismo é assinalado no sentido oposto: vale dizer, há progresso com a adoção de formas objetivas e impessoais de responsabilidade, impostas à teoria jurídica pelas exigências dos grandes progressos da vida presente, que não devem ter suas atividades travadas."[28]

[26] ZAFFARONI, Eugenio Raúl, PIERANGELI, José Henrique. Ob. cit., p. 523.

[27] GOMES, Luís Flávio. *Acusações Genéricas, responsabilidade Penal Objetiva e Culpabilidade nos Crimes Contra a Ordem Tributária*. In *Revista Brasileira de Ciências Criminais*, ano 3, v. 11, jul/set., 1995, p. 247.

[28] SOLER, Sebastian. *Culpabilidade Real e Culpabilidade presumida*. In *Revista Brasileira de Criminologia e Direito Penal, nº. 4, p. 7.*

Tal tentativa, de se abolir a responsabilidade objetiva, também é intento de nosso Código Penal,[29] apesar de sua origem em 1940, com reformulação de sua Parte Geral em 1984,[30] e com uma Parte Especial, que parece ser intocável, pela demora da necessária mudança, com os inúmeros tipos penais de qualificação pelo resultado, sustenta o direito pátrio uma vedação da responsabilidade objetiva. O significado se encontra na reforma de 1984, que irrefutavelmente optou pelo princípio da culpabilidade.[31]

A retórica estatuída no direito pátrio – em face da opção pelo princípio da culpabilidade – é a de que sem a constatação da culpabilidade não há que se falar em pena (*nulla poena sine culpa*). Por outro lado, a responsabilização penal só pode ser imputada ao agente quando diante de uma conduta que enseja a verificação do *dolo* ou *culpa*. Está presente o dolo quando o agente quer ou assume o risco de produzir o resultado, a luz do artigo 18, I, do Código Penal. Existe culpa em sentido estrito quando o agente, sem tomar as cautelas do homem médio, produz o resultado por negligência, imprudência ou imperícia, nos termos do artigo 18, II, do Código Penal.

Portanto, diante dos requisitos exigidos pelo princípio da culpabilidade, para a existência de um fato punível, que estão representados no *dolo* e na *culpa*, é que se tem a vedação da responsabilidade objetiva.

Portanto, é diante dessa complexidade de figuras que continua a discussão envolvendo a responsabilidade objetiva, que provoca uma situação de risco – em alguns casos – da negação do princípio da culpabilidade. E é de responsabilidade objetiva que se trata a responsabilização de sócios-gerentes não atuantes, como a esposa e filhos que compõem a empresa, ou com procuração outorgada a administradores, que por vezes são responsabilizados pelo simples fato de participarem do contrato social da empresa na condição de sócio-gerente, fato que é válido para o Direito Tributário, onde se admite a responsabilidade objetiva.[32]

Visando a um primeiro debate, na área do Direito Penal Tributário, levantam-se duas situações: a primeira, na necessidade da comprovação de quem de forma dolosa ou culposa provocou o resultado, e, a segunda, na identificação da intensidade de ofensa ao bem jurídico tutelado.

Para afastar a responsabilidade objetiva, nos crimes tributários, LUIZ FLÁVIO GOMES nos adverte:

> "não basta ao acusador provar que em determinada empresa houve 'supressão' ou 'redução' de tributo ou de contribuição social (esse é o

[29] Decreto-Lei 2.848, de 07 de dezembro de 1940, com vigência a partir de 1º de janeiro de 1942.

[30] Através da Lei 7.209, de 11 de julho de 1984.

[31] Neste sentido a exposição de motivos da Nova Parte Geral do CP, a Lei 7.209/84, itens 16, 17 e 18.

[32] Consoante prescreve o artigo 136, do CTN, não sendo, todavia, absoluta tal responsabilidade, ante o elencado, por exemplo, nos artigos 108, § 2º, 112 e 172, II. Posiciona-se neste sentido COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 6ª ed.. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 632-633.

'resultado' exigido pelo crime). É também fundamental que a acusação comprove 'quem' 'dolosamente' (impõe-se recordar desde logo que não existe crime tributário 'culposo') causou esse resultado (foi o empresário?, foi o sócio-gerente?, foram todos os sócios?, foi o contador?, foi um empregado? Etc.)."[33]

A segunda situação, que refere-se à proteção dos chamados bens superindividuais, norteia-se a dicotomia de ser o bem juridicamente protegido apenas a "arrecadação", ou, a ordem jurídico-social é que realmente apresenta-se como o bem jurídico tutelado. Diante dessa dicotomia como identificar uma ofensa significativa ou intensa, ao bem jurídico? Parece-nos, juntamente com a doutrina majoritária, que a resposta se encontra no campo do valor monetário, na quantia suprimida ou reduzida, sem adentrar, em maiores comentários, ante a fuga ao tema.

4 A culpabilidade e a responsabilidade penal

A culpabilidade, segundo WELZEL, maior expoente do finalismo, é "a reprovabilidade pessoal da conduta ilícita; é um juízo de censura ou reprovação pessoal, ou seja, que recai sobre a pessoa do agente, já que podia ter agido conforme a norma e não o fez."[34] Por sua vez, REGIS PRADO elenca o princípio da culpabilidade como:

> "Postulado basilar de que não há pena sem culpabilidade (*nulla poena sine culpa*) e de que a pena não pode ultrapassar a medida da culpabilidade – proporcionalidade na culpabilidade – é uma lídima expressão de justiça material peculiar ao Estado de Direito democrático delimitadora de toda a responsabilidade penal. A culpabilidade deve ser entendida como fundamento e limite de toda a pena."[35]

A culpabilidade, no sentido de reprovação *pós factum*, é pressuposto, apenas, da pena, conforme posicionamento de RENÉ DOTTI,[36] não fazendo parte do delito. O sentido de culpa muda de forma com a teoria finalista. A culpabilidade no sentido de possuir culpa, ou ainda melhor, agir com culpa, entendida essa em sentido amplo, passa a compor o primeiro elemento no conceito de crime, o fato típico, como componente da ação, conduta. Veja-se o relato de LUIZ VICENTE CERNICHIARO, "A culpabilidade, após a teoria finalista da ação, elaborada por Welzel e que, no Brasil, a partir dos anos 50, granjeou adeptos, entendeu o elemento subjetivo integrante do tipo. À culpabilidade, separada dos elementos anímicos, restou conceito axiológico negativo, significando a reprovabilidade ou censurabilidade ao autor do

[33] GOMES, Luis Flávio, Ob. cit., p. 248.

[34] WELZEL, Hans. *Derecho penal Alemán* (trad. Juan Bustos Ramires). 11ª ed.. Santiago: Jurídica de Chile, 1970, p. 197.

[35] PRADO, Luiz Régis. Ob. cit., p. 117.

[36] DOTTI, René Ariel. *Curso de Direito Penal – Parte Geral*. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 301

delito."[37] É um conjunto de circunstâncias que cercam o fato e o seu autor, das quais se pode inferir que o mesmo quis o resultado de sua conduta ou assumiu o risco de produzi-lo, ou embora sem ter a sua vontade dirigida para o resultado agiu com negligência, imperícia ou imprudência, isto é, culpa estrita, e por isto se deu o fato que a lei define como crime, composto pelos elementos objetivos do fato e as circunstâncias objetivas que o envolvem, bem como, as circunstâncias subjetivas, ligadas ao agente.

Há, todavia, quem sustente que a culpabilidade é elemento do crime, integra o conceito de crime. Aliás, tal corrente sempre foi majoritária.

Sem adentrar em tal celeuma, por certo, o agente que não age com culpa, sem culpabilidade, não pode sofrer sanção penal, pois do contrário estar-se-ia rompendo com princípios constitucionais de Direito Penal, que como vimos são normas de estrutura, servindo de norte para outras normas, de forma que sua não observância gera ilegalidade, inconstitucionalidade. A culpabilidade, assim, resta como condição da sanção penal, pois do contrário estaria implantada a responsabilidade penal objetiva, fundada simplesmente numa relação de causalidade.

Apesar de já elencada a responsabilidade, um conceito de responsabilidade penal é necessário. Responsabilidade é a aptidão para responder por algo. No Direito Penal, a responsabilidade é a aptidão para receber a pena. Temos duas espécies de responsabilidade: a) responsabilidade penal subjetiva, resultante de um conjunto de condições psicológicas, fundada na responsabilidade pessoal e na culpabilidade; e b) responsabilidade penal objetiva, simples nexo de causalidade material, sem importar a ação com dolo ou culpa do agente, segundo MIRABETE.[38]

5 A responsabilidade penal e a culpabilidade nos crimes contra a ordem tributária

Após os fugazes conceitos sobre os institutos que cercam o tema em comento, podemos enfim, adentrar no ceme do problema proposto. Tal desiderato, não encerra, por óbvio questiúnculas anteriores, que poderiam levar ao desenrolar diverso, se noutro caminho tivesse-mos enveredado. Mas explicar um tema depende de um prisma e de um objetivo. Aliás, explicar, do latim *ex plicare*, consiste em desdobrar as plicas, como ensina JOSÉ ROBERTO VIEIRA,[39] em expressar, manifestar, significar, entender, compreender, expor, explanar, desenvolver, como algum dos significados encontrados no Dicionário Aurélio – século XXI. Destarte, expressada e manifestada a introdução necessária, poderemos finalizar o desdobramento das plicas.

[37] CERNICHIARO, Luiz Vicente. *Direito Penal na Constituição*. São Paulo: RT, 1990, p. 81.

[38] MIRABETE, Julio F.. *Manual de Direito Penal* – Parte Geral, v. 1. 17ª ed.. São Paulo: Atlas, 2001, p. 155

[39] VIEIRA, José Roberto. *A Regra-Matriz de Incidência do IPI. Texto e Contexto*. Curitiba: Juruá, 1993.

A responsabilidade penal nos crimes contra a ordem tributária não é da pessoa jurídica, em que pese a crítica que se fez a esse respeito no final do item 2.1. Não sendo da pessoa jurídica, da empresa, a responsabilidade penal recai sobre os sócios-gerentes e responsáveis legais da empresa, enfim, dos que a dirigem, via de regra. É esta responsabilização que leva por vezes à responsabilidade objetiva.

Pois bem! A denúncia nesses crimes, quase sempre vem de forma genérica, imputando o delito aos sócios-gerentes, de acordo com o contrato social. Na prática, o Ministério Público requisita o contrato social da empresa para a Junta Comercial,[40] e indica como sujeitos ativos do crime seus representantes legais, para que, no decorrer da instrução criminal, individualize-se a conduta delituosa. Tal situação nos é relatada por HUGO DE BRITO, nos seguintes termos:

> "Muitos alegam, sem razão, que a ação penal, nos crimes contra a ordem tributária, deve ser recebida ainda quando não descreva a conduta individual de cada denunciado. Seria bastante a descrição do fato capaz de tipificar o crime, ocorrido no âmbito da empresa da qual o denunciado é dirigente. Admitir-se tal argumento é admitir não apenas a responsabilidade objetiva, mas, também, a responsabilidade pelo fato de outrem."[41]

Em outra obra, HUGO DE BRITO ainda leciona: "deve a denúncia dizer *quem* é o acusado, *o que* está sendo a este imputado, *quando*, *como* e *onde* se deu o cometimento delituoso, as circunstâncias de tempo, de modo e de lugar daquele cometimento. Denúncia que não responde àquelas perguntas é denúncia inepta."[42]

Concordamos com o citado autor. Parece-nos, que a denúncia não pode ser genérica. Posiciona-se igualmente dessa forma, LUIZ FLÁVIO GOMES, quando diz: "se considerarmos que o acusado se defende do crime imputado na peça acusatória, não do artigo de lei invocado (...), desde logo se vislumbra a necessidade imperiosa de a acusação narrar os fatos constitutivos do fato punível".[43] Ante o princípio do contraditório, elencado no art. 5°, inciso LV, da Constituição Federal, a narração detalhada do fato acontecido é uma exigência não apenas do Direito Penal formal, mas, principalmente, de caráter constitucional.

O Direito pátrio tem, como predominante, um Direito Penal do fato e não do autor,[44] de forma a punir alguém pelo que fez de forma culpável, e não pelo que se é.

[40] Como órgão competente para os registros da empresa comercial, que não seja sociedade civil, pois estas detêm registros junto ao RTD e RPC.

[41] MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 18ª ed.. São Paulo. Malheiros Editores, 2000, p. 401

[42] MACHADO, Hugo de Brito. *A denúncia genérica nos crimes contra a ordem tributária*. In *Revista Dialética de Direito Tributário nº 12*. São Paulo: Dialética, 1996, p. 28.

[43] GOMES, Luiz Flávio. Ob. cit., p. 245.

[44] Apesar de exceções como a da contravenção por vadiagem, descrita no artigo 59, da LCP, Decreto-Lei 3.688/41

Uma culpabilidade pelo fato e não de autor, de forma que a conduta do agente deve ser desde logo demonstrada, não podendo ser punido por constar no contrato social, sob pena de ofender-se o princípio da culpabilidade. Colaciona-se o magistério de BACIGALUPO, no tocante, quando ensina que: "um direito em que é preciso responder *pelo que se é*, e não somente *pelo que se fez*, não é um direito penal da culpabilidade".[45] Como visto, um juízo de culpabilidade sobre a conduta praticada pelo agente é necessária, jamais sobre o seu caráter, modo de pensar ou conduta de vida.

Não há que se falar em culpa presumida, em especial na forma culposa de crimes, já que nos crimes contra a ordem tributária não se admite tal modalidade, sendo somente na modalidade dolosa, razão pela qual não se pode admitir a responsabilidade penal, dos dirigentes de pessoa jurídica, fundada em culpa presumida. A demonstração da presença do dolo, por tratar-se de um elemento puramente subjetivo, de foro íntimo, é difícil, senão pela confissão, mas indispensável. Admite-se, até, seja a presença do dolo demonstrada mediante provas indiretas ou mediante presunções, sem exageros e com muita cautela, para se afastar da responsabilidade objetiva, por ser inconstitucional qualquer dispositivo legal que adote tal desiderato, ofendendo, inclusive, princípios como o da presunção de inocência, inscrito sob o seguinte fundamento, no art. 5°, inciso LVII, da Constituição Federal: "ninguém será considerado culpado até o trânsito em julgado da sentença penal condenatória."

O que se veda é que o Judiciário exerça a função de indivíduo serventuário do Executivo, ratificando sua deficiência de investigação, sacrificando as garantias fundamentais. Na obra já citada, de LUIZ FLÁVIO GOMES, onde faz referência a acórdão que ressuscita, segundo ele, o "bom direito" (TJSP, SER 165.716-3/3, 1ª C., Criminal), que confirma a r. decisão de primeira instância que havia rejeitado *denúncia genérica* em caso de crime contra a ordem tributária.

6 A responsabilidade pelo fato de outrem

Retomando o tema sobre a responsabilidade objetiva, parece-nos, juntamente com Flávio Gomes e Hugo de Brito, inaceitável a equiparação que se tem feito, no exame das questões da autoria e da responsabilidade penal, entre aquelas práticas ilícitas coletivas e um crime contra a ordem tributária, praticado no âmbito de uma empresa, ao argumento de que neste a presunção de autoria decorre do contrato social ou documento equivalente. E essa orientação leva a outro problema detectado: a responsabilidade pelo fato de outrem.

O princípio da pessoalidade como se disse no item 2, impede a punição por fato alheio, vale dizer, só o autor da infração penal pode ser apenado. Diante disso, precisa-se saber quem é o autor do fato, para ser sujeito ativo nos crimes contra a

[45] BACIGALUPO, Henrique. *A personalidade e a culpabilidade na medida da pena*. Rio de Janeiro: RDPen, 1974, p. 41.

ordem tributária, quando cometidos visando o não pagamento de tributos da empresa, no âmbito de uma empresa. Imputar, simplesmente, aos dirigentes da empresa, a responsabilidade penal, levará, por vezes, à responsabilidade por fato de outrem. O argumento de que a presunção de autoria decorre do contrato social ou documento equivalente, supondo que tal documento seria a prova inconteste da autoria, ou como conceitua EISELE: "documento indicativo do centro de emanação das decisões acerca dos atos praticados pelos prepostos da empresa, cabendo ao dirigente comprovar que estes agiram à revelia da administração,"[46] É ser "responsável por responsabilidade", o que retorna à questão da responsabilidade objetiva.

Desdobremos o tema. Veja-se o caso do crime de autoria coletiva, em que a associação dos agentes tem por finalidade a consecução criminosa. A ação de todos os atuantes do evento é direcionada para um fim pré-ordenado, delituoso, com presunção de que todos os integrantes do grupo querem alcançar aquele objetivo, e por isto são solidariamente responsáveis do ponto de vista penal. A tônica então vem do objeto da associação: cometer um delito em comum. No crime contra a ordem tributária, porém, o cometimento criminoso não constitui o objetivo do contrato social. Não é razoável falar-se, neste caso, em solidariedade no cometimento, porque o vínculo societário não se estabeleceu com o objetivo do cometimento criminoso, mas com objetivo outro, lícito. Dessa forma, pelo simples fato de constituir um contrato social de uma empresa não lhe dá o absoluto título de responsável penal, pela desvirtuação do objeto social.

Em outro giro, em inúmeras situações, em empresas de grande porte, crimes contra a ordem tributária são consumados por funcionários, e até por diretores, em proveito próprio, sem cumprir ordem alguma dos sócios ou dos estatutos da empresa, em detrimento da sociedade e dos demais integrantes desta. Agem por conta própria. Nestes casos, podemos citar as vendas subfaturadas, os desvios de tributo e de obrigações acessórias, entre outras. Nestes casos, a empresa e os sócios são também vítimas. Poderia-se levantar outra vertente para esses casos, o da culpa *in eligendo* ou *in vigilando*. O Supremo Tribunal Federal, decidindo reiteradamente, sumulou matéria referente à culpa presumida do patrão ou comitente pelos atos de seus prepostos, onde definiu: "Súmula 341 – É presumida a culpa do patrão ou comitente pelo ato culposo do empregado ou preposto." A razão de tal responsabilização se deve pela má escolha (culpa *in eligendo*) ou pela não atenção aos procedimentos do preposto (culpa *in vigilando*), conforme veremos em seguida, para a análise da aplicabilidade aqui.

6.1 Culpa "in vigilando"

Para Aguiar Dias,[47] diversas teorias, dentre elas: da presunção de culpa, do risco, da garantia tácita, da representação, dos órgãos, do resultado e da força maior, tentam explicar a responsabilidade por fato de outrem. Mazeaud et Mazeaud,

[46] EISELE, Andreas. *Crimes contra a ordem tributária*. São Paulo: Dialética, 1998, p. 202.

[47] DIAS, José de Aguiar. Ob. cit., p. 179-181.

citados por Aguiar Dias,[48] reconhecendo a dificuldade recorrem ao instituto da representação, onde quando uma pessoa representa outra, toma o seu lugar, portanto, age não em nome próprio mas em nome de seu comitente ou patrão.

A culpa *in vigilando* (pela não vigilância) refere-se a normal diligência que o administrador ou sócios da sociedade devem ter com seus prepostos. Diante disso, quando o ato danoso ocorrer não por culpa do preposto, mas por culpa da vítima, a responsabilidade deve ser afastada. Entretanto, caso se dê por culpa de seu preposto, a sociedade deve ser a responsável, porém, civilmente, e não tendo patrimônio suficiente esta será também ampliada aos sócios. Por outro lado, haverá responsabilização pessoal dos sócios e principalmente do administrador, pelos atos de seus prepostos pessoais, aqueles tidos como sem anuência dos demais, mas cumprindo estrita ordem do sócio, seu patrão. É um caso de estrito cumprimento de ordem, onde responde o ordenador, desde que a ordem não seja manifestamente ilegal, é o erro provocado por terceiro, previsto no artigo 20, § 2º, do Código Penal.

6.2 Culpa "in eligendo"

A culpa *in eligendo* se dá pela má escolha de seu preposto, de seu representante. A fundamentação nesse caso é a mesma da letra anterior, pelo que não carece de maiores comentários.

Assim, a pessoa jurídica responde pelos atos praticados pelos seus funcionários, daí a culpa *in eligendo e in vigilando*, conseqüência do dever de escolher corretamente o seu representante, bem como, vigiar continuamente os atos por este praticado. O artigo 932, III, do Código Civil consagra essa situação, restando aplicação somente no âmbito civil.

Nesse sentido, de responsabilidade civil, o lesado poderá promover ação contra a pessoa jurídica, que tem o direito de regresso assegurado contra o seu representante legal.

A doutrina compreende que toda pessoa jurídica de fins econômicos e não econômicos responde pelos danos causados - estendendo, assim, a regra prevista no artigo 932, III, do Código Civil, a essas pessoas de um modo geral.

Daí porque, a conclusão de RUI STOCO:

> "Portanto, para caracterizar a responsabilidade, uma vez adotada a doutrina do risco criado, comprovar o dano e a autoria, somente se eximindo a pessoa jurídica se provar o procedimento culposo da vítima e que, não obstante adotados meios idôneos a evitar o prejuízo, ocorreu este por fato vinculado pelo nexo de causalidade com o procedimento do agente".[49]

[48] DIAS, José de Aguiar. idem, p. 179.

[49] STOCO, Rui. *Responsabilidade Civil e sua Interpretação Jurisprudencial*. 4ª ed., São Paulo: RT, 1999, p. 112

Como se vê, tais institutos, aplicáveis ao Direito Civil, não são aplicados no Direito Penal Tributário, não ensejando a responsabilização penal.

7 Ainda a responsabilidade por fato de outrem

Saindo do âmbito das grandes empresas, podemos citar os casos das pequenas empresas, especialmente aquelas de marido e mulher e familiar. Nesses casos, a administração é exercida, em regra por apenas um dos sócios, apesar de constar no contrato social, dois ou mais responsáveis legais. Tal fato se dá pela cultura machista e patriarcal que vivemos e pela necessidade de mais de um sócio-gerente para assinar documentos, ou exercer eventualmente outro *munus*. É claro que a esposa, ao ficar em casa cuidando dos filhos e da casa, não pode ser responsabilizada penalmente pela sonegação de tributos perpetrados por seu marido, quer em proveito dele ou da empresa, sendo em proveito da mulher, indiretamente, porque não agiu com culpa em sentido amplo, a não ser que consideremos a assinatura no contrato social como uma pré-responsabilidade penal, não sendo nada mais, no caso, do que responsabilidade objetiva por fato de outrem.

Ante essas observações podemos constatar a inexistência de razões jurídicas para a aceitação da denúncia genérica nos crimes contra a ordem tributária. Tal aceitação contraria o princípio segundo o qual não existe responsabilidade penal sem culpabilidade. Enseja mais do que aceitar a responsabilidade penal objetiva, enseja aceitar a responsabilidade penal objetiva por fato de outrem. Sequer deve prosperar a alegação da difícil apuração da conduta pessoal de cada um, nesses delitos, e a recusa se deve porque o Ministério Público pode utilizar-se do instrumento adequado para a prévia apuração de todos os fatos, que é o inquérito policial, pois essa alegada dificuldade de apuração jamais pode ser aceita como justificativa para a denúncia sem imputação específica a cada denunciado, com flagrante violência ao direito de defesa, além de desrespeito ao que está expressado em dispositivo legal vigente, a saber, o art. 41 do Código de Processo Penal, consoante defende LUIZ FLÁVIO GOMES.[50]

8 Conclusão e considerações finais

Considerando o até aqui explanado, apesar da difícil tarefa envolvendo não só questão de política criminal, que refoge da opção doutrinária, mas também questões que, ao longo dos tempos, ou foram modificando-se ou nunca tiveram consenso, podemos chegar a uma conclusão sobre o tema ora em pauta.

Para poder chegar ao fechamento de uma posição sobre o tema "responsabilidade penal tributária na empresa e a culpabilidade" tivemos que

[50] GOMES, Luiz Flávio. *Acusações Genéricas, responsabilidade Penal Objetiva e Culpabilidade nos Crimes Contra a Ordem Tributária*. In *Revista Brasileira de Ciências Criminais*, ano 3, v. 11, jul/set., [illegible] p. 21[illegible]

percorrer um caminho inicial passando pela própria nomenclatura "responsabilidade penal tributária e tributária penal", donde concluímos pela utilização da primeira para os crimes penais de ordem tributária, enquanto a segunda para as infrações tributárias, passíveis de sanção tributária penal, ou melhor, de natureza não-penal, como as multas e a apreensão de mercadoria.

Conhecido o tipo de responsabilidade de que trataríamos, passamos às teorias sobre a personalidade jurídica da empresa, visando, primeiramente, saber se a empresa como ente pode delinqüir. Tal assunto, como visto, é dirimido pelas teorias da ficção e da realidade, tendo a primeira o ente jurídico como uma ficção, portanto sem vontade própria, atribuindo-se aos seus dirigentes a responsabilidade penal; e a segunda, como ente real, com vontade e possibilidade de delinqüir. Dentre as teorias vimos que a opção sempre foi pela primeira, com o axioma *societas deliquere non potest*, a qual está sendo superada pela segunda, e prova disso entre nós, é a adoção pela Constituição Federal da possibilidade de responsabilidade penal da pessoa jurídica nos crimes ambientais, contra a ordem econômica e financeira e a economia popular, com lei regulando os crimes ambientais. Apesar disso, concluímos pela não aplicação, ainda, da responsabilidade penal da empresa nos crimes contra a ordem tributária, sendo essa, das pessoas físicas que tomam atitudes pela empresa ou envolvendo a mesma.

A partir de então, encontrado o ente que exercerá a responsabilidade penal tributária, a pessoa física, a pessoa natural, passamos a exercer uma crítica na busca da real responsabilidade penal tributária, quer quanto à responsabilidade penal objetiva, quer subjetiva, e em relação ao princípio da culpabilidade. Neste aspecto concluímos pela aplicabilidade constitucional do princípio da culpabilidade e pela inafastabilidade da responsabilidade penal subjetiva.

Encerrando a nossa crítica em relação à responsabilidade penal, ante o prisma da culpabilidade, nos crimes contra a ordem tributária, colocamos os pontos e situações que levam a não observância de princípios penais nominados e levando à adoção de uma responsabilidade penal objetiva e pelo fato de outrem. A responsabilidade pelo fato de outrem foi por nós colocada como uma realidade, senão final ao menos inicial na responsabilização penal tributária.

Após esse encerramento de idéias, podemos tecer um final comentário, que apesar de não hermético, ante a variação possível no tema, expõe uma vez mais o problema, especialmente da responsabilidade objetiva.

E como final visão, ainda que pareça fugir ao tema, ou adentrar, nas considerações finais, em tema não abordado, precisamos falar em Direito Penal Econômico, ramo hoje enfocado por estudiosos como BAJO FERNANDES[51] e CLAUS TIEDEMANN,[52] sem

[51] BAJO FERNANDES, Miguel. BACIGALUPO, Silvina. *Derecho Penal Económico*. Madrid, Editorial Centro de Estudios Ramón Areces, 2001.

[52] TIEDEMANN, klaus. *Lecciones de Derecho Penal Económico: comunitario, español, alemán*. Barcelona: PPU, 1993.

um conceito inicial sobre ele sequer, mas por ser ramo que hoje vislumbra uma modificação no direito penal do fato, para o direito penal do autor, do direito penal de resultado para o direito penal do risco, do perigo, com a finalidade de levar ao leitor a, provável, fundamentação futura de responsabilização não só objetivamente do dirigente da empresa, como da própria empresa, como medida de combate da criminalidade de forma antecipada e preventiva, diminuindo o leque de direitos, como o *ius libertatis*, sendo menos liberal, e propiciando maiores e mais efetivas condenações, buscando a maior diligência do empresário, por si e pela empresa, com um fundamento maior, que será o bem comum.

O ser humano com a capacidade de discernir entre o certo e o errado, o bem e o mal, não pode voltar à predominância do predeterminismo, pois tem a vontade livre para se autodeterminar.

Por outro lado, a culpabilidade ou responsabilidade da pessoa jurídica é uma questão que o Direito não pode se negar a enfrentar, porque, em primeira instância, se trata de um enfrentamento ao crime organizado, ou de forma mais ampla, ao chamado crime difuso e/ou coletivo, e o exemplo maior dessa vertente é o Direito Penal Econômico. O Direito Penal moderno se pautou por uma busca incessante para eliminação da responsabilidade objetiva, realizando um abandono total da questão da responsabilidade coletiva, adotando os princípios da individualização e pessoalidade das penas. E, finalizando, com tal adoção, uma eliminação total da responsabilidade objetiva mediante o princípio da culpabilidade.

O princípio da culpabilidade teve a sua construção, ao longo da história do próprio Direito Penal clássico, nas suas diversas concepções, como psicológica, normativa etc., numa evolução da teoria causal-naturalista para uma teoria finalista da ação, que não satisfaz, ou não corresponde à identificação de uma legitimidade do poder punitivo estatal. A culpabilidade normativa enfrenta suas maiores dificuldades no campo do Direito Penal Tributário, não nas suas modalidades praticadas por pessoas físicas, pois se apresentam de fácil identificação, apesar da problemática apontada pela responsabilização por fato de outrem, mas, nas previsões dirigidas às pessoas jurídicas, pois, daí, surge a indagação de a pessoa jurídica ser capaz de ação e de uma ação culpável.

Sem perder o foco, no entanto, ainda existe a necessária análise do Direito Penal Econômico em seu sentido amplo, como aquele que tutela a regularidade da produção, distribuição e consumo, e suas fronteiras com o Direito Administrativo Sancionador que são extremamente próximas, basta analisar os delitos concernentes a livre concorrência, a concorrência desleal, contra o consumidor, nas relações de trabalho, e porque não, nas relações fiscais. Perante tais institutos será que a culpabilidade pode ser vista de forma simples como a vimos? Será que não poderíamos obrigar o empresário, dirigente da empresa, a imprimir um cuidado especial para que não haja crimes tributários a sua revelia, sob pena de sua incriminação pessoal? Será que poderíamos tentar prevenir "no atacado" os crimes tributários, elencando

sempre o dirigente como responsável penal, independente de sua ação, mais até pela sua omissão, nos crimes em que não atue, visando um bem maior: a coletividade?

Parece necessário uma amoldação entre o Direito Penal Clássico e o Direito Penal Econômico, e também do Direito Penal Administrativo sancionador ante a evolução das relações humanas e sociais, especialmente sob o prisma da culpabilidade, responsabilidade penal objetiva e a responsabilidade penal tributária da empresa, mas dentro da linha de pensamento construída por REGIS PRADO,[53] com a qual comungamos, de uma modificação no sistema penal, primeiramente, para possível aplicação, inclusive com lei de adaptação, visando criar instrumentos hábeis e indispensáveis para a consecução de tal desiderato.

No entanto, enquanto não houver essas transformações, o nosso sistema penal tributário adota o princípio da culpabilidade, não havendo crime sem culpa em sentido amplo, englobando dolo e culpa em sentido estrito, sendo ainda, que a responsabilidade penal é a subjetiva, sendo somente da pessoa natural, e mais ainda, daquela que agiu no intento do crime tributário, não podendo ser punida a pessoa por fato de outrem.

Referências

BACIGALUPO, Henrique. *A personalidade e a culpabilidade na medida da pena*. Rio de Janeiro: RDPen, 1974.

BAJO FERNANDES, Miguel. BACIGALUPO, Silvina. *Derecho Penal Econômico*. Madrid: Editorial Centro de Estudios Ramón Areces, 2001.

BRUNO, Aníbal. *Direito Penal*. Rio de Janeiro: Nacional de Direito, 1956.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 2000.*

CERNICHIARO, Luiz Vicente. *Direito Penal na Constituição*. São Paulo: RT, 1990.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 6ª ed.. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

DIAS, José de Aguiar. *Da Responsabilidade Civil*, v 1. 10ª ed.. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

DOTTI, René Ariel. *Curso de Direito Penal – Parte Geral*. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

EISELE, Andreas. *Crimes contra a ordem tributária*. São Paulo: Dialética, 1998.

GOMES, Luiz Flávio. *Acusações Genéricas, responsabilidade Penal Objetiva e Culpabilidade nos Crimes Contra a Ordem Tributária*. In *Revista Brasileira de Ciências Criminais*, ano 3, vol. 11, jul/set., 1995.

GUARAGNI, Fábio André. *Prescrição Penal e Impunidade*: Crítica ao Sistema Prescricional Penal Brasileiro. Curitiba: Juruá, 2000.

JESUS, Damásio E. de. *Direito Penal*, v. 1. Parte Geral. 23ª ed.. São Paulo: Saraiva, 1999.

LISZT, Fran Von. *Tratado de Derecho Penal* (trad. de Jiménez de Asúa). v. 3. Madri: Reus, 1929.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 18ª ed.. São Paulo: Malheiros Editores, 2000.

[53] PRADO, Luiz Regis. Ob. cit., p. 237-242.

_____. *A denúncia genérica nos crimes contra a ordem tributária*. In *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 12. São Paulo: Dialética, 1996.

MIRABETE, Julio F. *Manual de Direito Penal* – Parte Geral, v. 1. 17ª ed.. São Paulo: Atlas, 2001.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de Direito Tributário*. 14ª ed.. São Paulo: Saraiva, 1995.

PRADO, Luiz Regis. *Curso de Direito Penal Brasileiro,Parte Geral*, v. 1. São Paulo: RT, 2002.

REALE, Miguel. Filosofia do Direito. 9ª ed.. São Paulo: Saraiva, 1982.

ROTHENBURG, Walter Claudius. *A Pessoa Jurídica Criminosa*. Curitiba: Juruá, 1997.

SILVA, Juary C. *Elementos de Direito Penal Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1998.

SOLER, Sebastian. *Culpabilidade Real e Culpabilidade presumida*. In *Revista Brasileira de Criminologia e Direito Penal*, nº. 4.

STOCO, Rui. *Responsabilidade Civil e sua Interpretação Jurisprudencial*. 4ª ed.. São Paulo: RT, 1999.

TIEDEMANN, klaus. *Lecciones de Derecho Penal Económico: comunitario, español, alemán*. Barcelona: PPU, 1993.

TOLEDO, Francisco de Assis. *Princípios Básicos de Direito Penal*. 5ª ed.. São Paulo: Saraiva, 1999.

VIEIRA, José Roberto. *A Regra-Matriz de Incidência do IPI. Texto e Contexto*. Curitiba: Juruá. 1993.

WELZEL, Hans. *Derecho penal Alemán* (trad. Juan Bustos Ramires). 11ª ed.. Santiago: Jurídica de Chile, 1970.

WESSELS, Johannes. *Direito Penal: parte geral*. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris, 1976.

ZAFFARONI, Eugenio Raúl, PIERANGELI, José Henrique. *Manual de Direito Penal Brasileiro, Parte Geral*. 3° ed.. São Paulo: RT, 2001.

Possibilidade de recurso judicial contra as decisões do conselho de contribuintes contrárias à Fazenda

Juliana de Melo Vilar Pitta Pinheiro
Procuradora da Fazenda Nacional
Especialista em Direito Processual Administrativo
pela Universidade Federal do Ceará

Introdução

O presente trabalho tem por escopo demonstrar que, de acordo com os princípios jurídicos constitucionais, é possível, ao menos no plano teórico, falar-se na possibilidade da Fazenda Nacional, através de seus órgãos próprios e mediante os procedimentos adequados, recorrer ao Poder Judiciário contra certas decisões que lhe sejam desfavoráveis, em última instância, no âmbito do Conselho de Contribuintes[1], órgão paritário, formado por representantes da Fazenda e representantes dos Contribuintes.

A possibilidade aqui defendida é fundamentada em diversos princípios, muito dos quais encartados expressamente no Texto Constitucional, além de diversas outras razões de direito, que impõem o tratamento isonômico entre a Administração e o administrado, tornando necessário, assim, o recurso da Fazenda Nacional ao Poder Judiciário em algumas hipóteses nas quais a mesma restar vencida perante o Conselho de Contribuintes.

A possibilidade de recurso ao Judiciário contra as decisões desfavoráveis do Conselho de Contribuintes não é aceita por grande parte da doutrina especializada, sob o principal argumento de que o Processo Administrativo já é conduzido em favor da União, de modo que lhe é oportunizada a revisão dos seus próprios atos, além de que, de acordo com o inciso IX do art. 156 do Código Tributário Nacional, a decisão administrativa irreformável seria uma das causas de extinção do crédito tributário. Mas tais argumentos, como se pretende mostrar no desenvolvimento que se segue, não se sustentam ante a prevalência dos princípios jurídicos que norteiam o sistema de normas brasileiras.

Não se pode olvidar, também, que a unanimidade da Doutrina e da Jurisprudência não contesta a possibilidade do particular, ante uma decisão desfavorável do Conselho, recorrer ao Judiciário para tentar reverter o quadro

[1] A expressão Conselho de Contribuintes é aqui utilizada em sentido geral, referindo-se a toda estrutura recursal colegiada do Processo Administrativo Fiscal.

negativo, não havendo a "coisa julgada administrativa" para aquele que, por opção, impulsionou o aparato julgador administrativo, recorrendo até as suas últimas instâncias, e que teve seu pleito decidido por órgão imparcial, composto, como já foi dito, por representantes tanto da Administração como dos contribuintes. Então, por quê razão se justificaria a quebra da igualdade entre as partes, não se facultando à Fazenda a mesma oportunidade concedida ao particular, já que pelo princípio da isonomia, explicitado na Carta Constitucional, em seu art. 5°, *caput*, só pode haver tratamento diferenciado para pessoas que se encontrem em situações também diferentes[2].

Ademais, também se evidencia o desrespeito ao princípio da reserva de jurisdição[3], que na forma pela qual está inserido no Direito Constitucional Brasileiro, no art. 5°, XXXV, da Carta Magna, impede que qualquer legislação ordinária vede o acesso ao Judiciário, que só é excepcionado nas hipóteses previstas pela própria Constituição.

E se, repita-se, para o contribuinte é permitido o acesso ao Judiciário, convindo destacar que a sua posição perante o Conselho é absolutamente igual à posição da Administração, sendo que o recurso hierárquico é de sua inteira opção, com mais razão deve ser garantido o recurso ao Poder Jurisdicional pela Administração, tendo em vista a primazia do interesse público sobre o interesse privado, que também é princípio que deve nortear toda a atividade da Administração Pública.

O trabalho ora apresentado se divide, na sua estrutura principal, em quatro tópicos, iniciando-se pela explanação acerca da natureza jurídica, estrutura e peculiaridades do Conselho de Contribuintes, passando-se à análise sobre os Princípios Constitucionais aplicáveis à espécie e sobre as questões fáticas e jurídicas pertinentes, ultimando com a demonstração da viabilidade do recurso da Administração contra as decisões do órgão paritário em comento.

Assim, na medida que forem sendo desdobrados os tópicos específicos acerca dos princípios acima aludidos e das demais razões de direito invocadas, pretende restar demonstrada a impossibilidade jurídica de se vedar à Administração Fiscal a possibilidade de recorrer ao Judiciário contra as decisões proferidas no âmbito do Conselho de Contribuintes, que é órgão de instância especial dentro da estrutura do Processo Administrativo Tributário.

[2] "Quando se diz que o legislador não pode distinguir, isso não significa que a lei deva tratar todos abstratamente iguais, pois o tratamento igual – esclarece Petzold – não se dirige a pessoas integralmente iguais entre si, mas àquelas que são iguais sob os aspectos tomados em consideração pela norma, o que implica que os 'iguais' podem diferir totalmente sob outros aspectos ignorados ou considerados como irrelevantes pelo legislador". (José Afonso da Silva, *in* Curso de Direito Constitucional Positivo, 22. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2003. p. 215).

[3] "A primeira garantia que o texto revela é a de que cabe ao Poder Judiciário o monopólio da jurisdição, pois sequer se admite mais o contencioso administrativo que estava previsto na Constituição revogada. A segunda garantia consiste no direito de invocar a atividade jurisdicional sempre que se tenha como lesado ou simplesmente ameaçado um direito, individual ou não, pois a Constituição já não mais o qualifica de individual, no que andou bem, porquanto a interpretação sempre fora a de que o texto anterior já amparava direitos, p. ex., de pessoas jurídicas ou de outras instituições ou entidades não individuais, e agora hão de levar-se em conta os direitos coletivos também". (José Afonso da Silva, op. Citada, p. 431)

Não se pretende, contudo, esgotar o tema nem indicar a processualista adequada na operacionalização da insurgência da Administração contra as decisões do Conselho de Contribuintes, uma vez que se trata de matéria de Direito Processual a ser analisada com a devida acuidade, especialmente no concernente às legitimidades das partes perante o Poder Judiciário e o procedimento judicial a ser adotado. O que se intenta é tão somente demonstrar que a não admissão de impugnações judiciais contra as decisões da 2ª instância administrativa fiscal, por vontade da Administração, não se coaduna com os princípios que orientam todo o nosso arcabouço jurídico, e toda a legislação vigente deve ser interpretada de forma a não permitir a afronta às normas principológicas, sob pena de incorrer-se em diversas inconstitucionalidades.

1 O conselho de contribuintes

Deve se iniciar o estudo acerca do tema proposto fazendo-se uma breve explanação sobre o Conselho de Contribuintes, sua história e formação, de modo que seja possível o entendimento das conseqüências e do alcance das decisões por ele proferidas, assim como a situação das partes envolvidas no processo administrativo fiscal.

1.1 Antecedentes históricos

O início do Conselho de Contribuintes coincide com o período da Colonização brasileira, mais precisamente com a instalação do Governo Geral por Tomé de Sousa, no ano de 1549.

Não se tratava, então, de um órgão colegiado, mas a atribuição de julgar os recursos interpostos contra as decisões dos provedores das capitanias era do provedor-mor da Fazenda Real no Brasil, ofício no qual era auxiliado por duas pessoas letradas, o que garantia a deliberação coletiva nos julgamentos proferidos em segunda instância.

Esse modelo perdurou até 1760, quando foram criadas as Juntas de Administração e Arrecadação da Real Fazenda, pelas quais tanto os julgamentos de primeira, quanto de segunda instância, cabiam a órgãos colegiados.

Em 1808, para aperfeiçoar o sistema criado sob a influência do Marquês de Pombal, Dom João VI, Príncipe Regente, centralizou os julgamentos referentes aos processos envolvendo os interesses da Fazenda, criando um órgão julgador de última instância administrativa, ao qual estavam subordinadas as Juntas de Administração e Arrecadação da Real Fazenda, chamado Tribunal do Conselho da Fazenda, que tinha jurisdição contenciosa e administrativa.

Somente em 1831 ocorreu a extinção do Tribunal do Conselho da Fazenda, tendo sido as suas competências divididas entre o Tribunal do Tesouro Nacional e os juízes territoriais.

O Conselho de Contribuintes, tal como o conhecemos hoje, especialmente no que concerne à sua composição paritária, tem seus fundamentos no Decreto 16.580, de 04.09.1924, que instituiu um Conselho de Contribuintes em cada Estado e no Distrito Federal, com competência para julgamento de recursos referentes ao Imposto sobre a Renda, cujos cinco membros seriam escolhidos entre contribuintes representantes de diversos setores sociais e funcionários públicos, todos de reconhecida idoneidade e nomeados pelo Ministro da Fazenda.

O Decreto 5.157, de 12.01.1927, veio aperfeiçoar o sistema recursal do processo administrativo fiscal, estabelecendo que os recursos dos contribuintes em matéria fiscal seriam julgados por um Conselho *paritário*, composto por funcionários da Administração e por contribuintes nomeados pelo Governo, em número igual.

Em 1931, através do Decreto 20.350, houve nova alteração na composição do Conselho, que passou a contar com doze membros, dos quais seis representantes da Fazenda e seis representantes dos Contribuintes. Também foi estabelecida uma estrutura de órgão independente, com o estabelecimento de mandato de dois anos para os Conselheiros, a participação de um representante da Fazenda Pública para acompanhar e esclarecer as discussões e interpor os recursos cabíveis em favor da União, e a criação de uma Secretaria própria.

Ainda a partir do Decreto 20.350 o Conselho de Contribuintes passou definitivamente à condição de última instância nas questões submetidas ao seu julgamento, ressalvados os recursos excepcionais ao Ministro da Fazenda.

Atualmente, o Regimento Interno do Conselho está previsto na Portaria MF n. 55, de 16 de março de 1998, publicada no DOU de 17.03.1998, p. 31-38.

1.2 A estrutura do Conselho de Contribuintes

O Conselho de Contribuintes (gênero) é órgão de natureza jurídica *sui generis*, integrante da estrutura do Ministério da Fazenda e composto por pelo Primeiro, Segundo e Terceiro Conselho, cada qual com uma competência material privativa.

Os três Conselhos, por sua feita, se dividem em Câmaras, que são compostas por oito Conselheiros e quatro Suplentes. O número de Câmaras, todavia, não é igual nos três Conselhos, sendo que o Primeiro Conselho tem oito Câmaras, enquanto o Segundo e o Terceiro Conselho possuem apenas três Câmaras cada.

A formação das Câmaras é paritária entre representantes dos Contribuintes e representantes da Fazenda, indicados respectivamente pelas entidades de classe de âmbito nacional e pelo Ministro da Fazenda, neste caso dentre os ocupantes do cargo de Auditor Fiscal do Tesouro Nacional.

O Conselho é a segunda instância da esfera julgadora Administrativa, competindo-lhe o julgamento administrativo dos recursos em litígio fiscal.

1.3 A composição do Conselho de Contribuintes

De acordo com o Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, a composição dos mesmos é paritária, significando dizer que na sua formação existe, em número igual, representantes de ambas as partes, o que garante, pelo menos em tese, a imparcialidade nas decisões tomadas em sede recurso administrativo fiscal.

Como se verifica no Decreto 70.235/72, em seu art. 37[4], a composição dos Conselhos de Contribuintes e o procedimento vigente para os recursos a eles submetidos devem observar o que dispõe o Regimento Interno, atualmente estabelecido na Portaria MF n. 55, de 16 de março de 1998, publicada no DOU de 17.03.1998, p. 31-38.

Prevê a citada Portaria que em todos os Conselhos, metade dos Conselheiros e dos Suplentes será constituída de representantes da Fazenda Nacional, ocupante de cargo de Auditor-Fiscal do Tesouro Nacional, e metade de representantes dos Contribuintes, estes indicados por entidades de classe de suas categorias econômicas de nível nacional, por solicitação do Presidente do respectivo Conselho.

É exigência para os Conselheiros representantes da Fazenda que eles estejam há pelo menos cinco anos no cargo de Auditor- Fiscal, sendo que para os Suplentes o tempo de exercício no cargo é diminuído para três anos, de toda forma garantindo um mínimo de aptidão técnica para o julgamento das causas submetidas ao julgamento na 2ª instância do Processo Administrativo Fiscal.

A capacidade dos representantes dos contribuintes deve ser auferida pelos mecanismos próprios dos Conselhos de Classe responsáveis por sua indicação, não sendo crível que a escolha se dê a favor de pessoas inabilitadas ou sem o conhecimento técnico necessário para o conhecimento das complexas causas tributárias postas em julgamento perante o Conselho de Contribuintes.

Como se verifica, a fim de que reste garantida a imparcialidade dos julgamentos proferidos na 2ª instância, a norma que regula a formação do Conselho, garante que haverá, paritariamente, representantes igualmente capacitados dos interesses das partes em litígio, ou seja, da Fazenda e do Contribuinte.

E essa imparcialidade permite que tanto a Administração quanto o administrado, na questão fiscal, tenham direito a uma decisão fruto de uma discussão eqüitativa entre os diversos julgadores do Órgão Colegiado, que em igual número, representam os interesses da Fazenda e dos contribuintes, de acordo com a sua formação e origem.

Infere-se, daí, que diante do Conselho de Contribuintes, a Administração Tributária e o contribuinte estão em condição de igualdade, não havendo qualquer diferença entre eles que pudesse justificar um tratamento diferenciado quanto à possibilidade de recurso judicial contra as decisões proferidas no âmbito da instância superior do Processo Administrativo Fiscal.

[4] Decreto 70.235/72. Art. 37. O julgamento nos Conselhos de Contribuintes far-se-á conforme dispuserem os seus regimentos internos.

Desde que pode ser aduzido que não há isenção suficiente do julgamento proferido pelas Delegacias de Julgamento da Receita Federal, órgãos que julgam os processos administrativos em 1ª instância, justificando-se a partir daí a possibilidade de recurso judicial somente nas decisões que não atendam os interesses do contribuinte, o mesmo argumento não pode ser utilizado quando se trata de um julgamento proferido por um dos Conselhos de Contribuintes, pois a composição desses órgãos não permite a prolação de decisões parciais, levadas pelo interesse de qualquer das partes envolvidas, já que, em igual número de Conselheiros, estão representados os interesses da União e os interesses dos contribuintes.

Portanto, se é verificado no julgamento perante o Conselho de Contribuinte, qualquer vício que possa e deva ser sanado pelo Poder Judiciário, não é a composição do órgão colegiado que poderia justificar um tratamento diferenciado entre o contribuinte e à Administração, já que, na estrutura do Processo Administrativo, a última instância é formada por julgadores cuja formação e origem garante a imparcialidade dos julgamentos ali proferidos.

2 Uma breve noção dos princípios

Princípio, em termos gerais e na linguagem comum, quer dizer o começo, o início, o alicerce de todas as coisas, sendo que todo o desenvolvimento das idéias não pode se afastar do que estabelece o princípio.

No Direito, o termo não se afasta muito de seu sentido geral, comum, pois também aqui se revela como a norma inicial, de caráter geral e que disciplina a aplicação de todas as outras normas a ele posteriores. Seus ditames constituem o embasamento do Ordenamento Jurídico, os indicativos de como deve ser concebido e aplicado todo o arcabouço de normas legais.

Na lição de Uadi Lammego Bulos[5], deve-se entender o princípio como norma reguladora da aplicação de todas as outras normas, visto que é ele que dá coerência ao ordenamento, disciplinando todo o sistema e dando-lhe, apesar da divergência entre as normas, uma unidade de entendimento[6].

Por isso o caráter mais amplo e abstrato dos princípios, que devem servir de norte para aplicação de todas as normas do ordenamento jurídico.

Os princípios, em noção bastante superficial, podem ser divididos em duas categorias: os princípios gerais, aplicáveis a todos os ramos do direito, sem distinção, e os princípios específicos de cada matéria jurídica, em face de suas respectivas especificidades.

[5] *in* Constituição Federal Anotada, 4ª ed., Editora Saraiva: São Paulo, 2002

[6] "Trasladando-se para a esfera jurídica a noção de princípio, pode-se dizer que ele é o enunciado lógico extraído da ordenação sistemática e coerente de diversas disposições normativas, postando-se como uma norma de validez geral, cuja abrangência é maior do que a generalidade de uma norma particularmente tomada".Uadi Lammego Bulos. Op. citada. pg 37

No ordenamento jurídico brasileiro, muitos dos princípios gerais estão expressos na Constituição Federal, em especial no seu art. 5º, embora também possam estar implícitos, cumprindo aos intérpretes das leis aclarar-lhes o significado e o alcance, como ocorre com os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade, que foram sendo paulatinamente identificados pela doutrina e jurisprudência, e acabaram por serem positivados em diversas leis[7].

Apesar da não positivação de alguns princípios, bem como do fato de que outros são apenas superficialmente indicados nas leis, além da extremada abstração neles identificada, não se pode considerá-los meras intenções, pois os seus preceitos devem ser respeitados e seguidos, de forma que, pelo menos, não se encontre nas normas positivadas regras a eles contrárias. Afinal, são os seus conteúdos que, como dito no início, conduzem à coerência e à harmonia na coexistência de normas muitas vezes de conteúdos conflitantes.

Tanto os princípios gerais quanto os específicos devem ser os orientadores na aplicação das normas postas, que se daqueles se afastarem perdem a juridicidade, havendo doutrinadores vários que, inclusive, consideram os princípios hierarquicamente superiores às leis.

Não se pode olvidar, por outro lado, a existência de uma certa ordem de grau de superioridade dentre os princípios, visto que aqueles que estão expressa ou implicitamente contidos na Lei Constitucional estão acima daqueles encontrados no sistema infraconstitucional.

No caso do processo administrativo, tributário ou não, a orientação permanece inalterada, sendo que os princípios gerais do direito e os princípios do direito administrativo, nessa ordem, devem servir de bússola na aplicação das normas positivadas, a serem adequadas àqueles, se não repetindo-lhes o preceito, pelo menos não o contrariando.

É cediço que acerca de uma única norma podem existir diversas interpretações, no mais das vezes inconciliáveis, e são os princípios que vão apontar o sentido que deve ser dado ao dispositivo interpretado, pois, afinal, são eles que esboçam as linhas mestras do ordenamento jurídico, já que contêm os preceitos básicos dos quais as normas devem ser desdobramentos.

Importa ainda ressaltar que, ao contrário do que acontece com as normas, havendo conflito de princípios não se deve excluir qualquer deles, mas ponderá-los, de modo que um não seja excludente do outro, mas complementar de seu sentido.

Acerca da matéria em estudo no presente trabalho, também as normas que disciplinam a questão não podem ser analisadas isoladamente. Toda a sua aplicação deve ter em perspectiva os princípios gerais do direito e os princípios de direito

[7] Podemos citar como exemplo da positivação dos princípios da proporcionalidade e da razoabilidade o art. 2º da Lei n. 9.784/1999, que disciplina o Processo Administrativo no âmbito Federal, e dispõe: "A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência."

administrativo, não podendo restar válida uma interpretação que lhes negue validade ou aplique um em detrimento de outros, cabendo ao intérprete, aplicador da lei, harmonizar as normas positivadas com os preceitos emanados dos princípios.

3 Os princípios que justificariam a possibilidade de recurso judicial contra as decisões do conselho de contribuintes contrárias à Fazenda

Alguns princípios atuam especificamente sobre o tema em debate, fundamentando a tese ora defendida, de que a Fazenda Pública pode ir a Juízo pleitear a anulação das decisões proferidas pelo Conselho de Contribuintes que lesem o seu direito.

A Constituição Federal garante que toda e qualquer pessoa pode buscar guarida do Judiciário quando ocorre lesão ou ameaça de lesão a direito, não podendo ser a Fazenda Pública alijada de tal garantia, já que no que concerne ao julgamento perante a 2ª instância do processo administrativo tributário, as partes envolvidas encontram-se em situação de igualdade, nada havendo que justifique a quebra da isonomia de tratamento.

O princípio da supremacia do interesse público sobre o interesse privado também deve orientar o operador do direito, de forma que na solução da questão posta se tenha como norte a prevalência do interesse público, visto que este, afinal, transmuda-se em interesse de todos os membros da sociedade, e, por isso, não pode ser prejudicado, salvo em situações excepcionais, em favor do interesse particular, de um único membro da sociedade.

3.1 O princípio da isonomia

O Princípio da isonomia está na base de todo o Estado Social, tal como o conhecemos hoje, pois é a partir dele que se garante um tratamento igualitário entre todos os indivíduos, respeitadas as suas condições individuais, pois, enquanto na ausência de um órgão central gestor de toda a sociedade, prevalecia a força, em prejuízo, obviamente, dos mais fracos.

O princípio em comento deve ser observado pelos três Poderes constituídos, devendo estes dispensar o mesmo tratamento às pessoas na mesma situação, sendo certo que a igualdade deve se operar tanto na lei como perante e lei.

O princípio da igualdade, importante frisar, na clássica fórmula de Aristóteles, não significa que todos serão tratados exatamente da mesma forma, mas sim que os iguais serão tratados igualmente, e os desiguais desigualmente, na medida de suas desigualdades.

A aplicação do princípio da igualdade sem a ressalva acima geraria inúmeras distorções e injustiças, que culminariam mesmo em tornar o princípio em comento

numa contradição em seus próprios termos, pois pessoas com necessidades e peculiaridades diferentes teriam as mesmas obrigações e direitos, o que, no final, poderia implicar, dependendo do caso concreto, em situações absurdas, tais como, no direito tributário, obrigar pessoas com diferentes rendas a pagarem a mesma quantidade de impostos[8].

Assim o tratamento dado pela lei deve ser igualitário para todas as pessoas que se encontram na mesma situação, bem como toda disposição legal que importe em diferença de direitos e obrigações deve ser justificada pelas desigualdades verificadas no caso concreto. Isto é, a lei não pode simplesmente determinar um tratamento diferenciado para algumas pessoas ou situações sem que elas se encontrem em situações peculiares, diferenciadas daqueles sujeitos às normas gerais e que justifiquem o tratamento desigual, de maneira que este, em última instância, venha a gerar uma virtual igualdade, fabricada pela lei, entre as pessoas desiguais.

Essa regra abstrata, contudo, não traz em si os critérios que devem ser utilizados na distinção dos desiguais, não garantindo, por si só, o tratamento isonômico almejado com a formação do Estado de Direito[9].

Para se garantir um mínimo de objetividade na aplicação do princípio, deve-se ter em perspectiva a correlação lógica entre a desigualdade verificada na prática entre as pessoas e a desigualdade de tratamento estabelecida na lei ou no ato administrativo. Isto é, veda-se a distinção sem nexo de causalidade com a nota distintiva eleita[10].

Na hipótese objeto do presente estudo, acerca da possibilidade de recurso judicial contra as decisões do Conselho de Contribuintes desfavoráveis à Fazenda Nacional, também deve ser aplicado o princípio da isonomia, tratando-se igualmente a União e o particular, só podendo haver um tratamento diferenciado nas hipóteses em que a União e o Particular também estejam em situações desiguais.

No Conselho de Contribuintes, como se verificou no breve estudo de sua natureza e estrutura realizado acima, verificou-se ser o mesmo um órgão colegiado paritário, no qual as decisões são tomadas em conjunto, pelos representantes da Fazenda e pelos representantes dos Contribuintes.

---

[8] Importante lembrar que, no Direito Tributário, o princípio da capacidade contributiva é um desdobramento do princípio da isonomia, como bem leciona Luciano Amaro (*in* Direito Tributário Brasileiro, 8ª ed. Editora Saraiva: São Paulo, 2002, p. 137): "O postulado em exame avizinha-se do princípio da igualdade, na medida em que, ao adequar-se o tributo à capacidade do contribuinte, deve-se buscar um modelo de incidência que não ignore as diferenças (de riqueza) evidenciadas nas diversas situações eleitas como suporte de imposição. E isso corresponde a um dos aspectos da igualdade, que é o tratamento desigual para os desiguais".

[9] "Contudo, trata-se de regra hipotética que não satisfaz. E isto porque não é capaz de informar quando ou como distinguir os desiguais dos iguais. É preciso, portanto, encontrar um critério capaz de legitimamente apartar essas duas categorias genéricas e abstratas de pessoas. É necessário saber quais são os elementos ou as situações de igualdade ou desigualdade que autorizam, ou não, o tratamento igual ou desigual." (André Ramos Tavares, *in* Curso de Direito Constitucional, 2ª ed. Editora Saraiva: São Paulo, 2003, p. 414).

[10] Didática é a lição de Celso Antônio Bandeira de Mello, na sua obra Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade (3ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1993, p. 41): "...*in concreto*, o vínculo de correlação supra-referido seja pertinente em função dos interesses constitucionalmente protegidos, isto é, resulte em diferenciação de tratamento jurídico fundada em razão valiosa - ao lume do texto constitucional – para o bem público."

As decisões tomadas, por isso, são imparciais[11], havendo tratamento igualitário tanto para a Fazenda quanto para o Contribuinte, que devem se submeter, da mesma forma, às decisões exaradas pelo órgão superior na hierarquia do processo administrativo fiscal.

Logo, se o contribuinte, insatisfeito com a decisão do Conselho, pode recorrer ao Judiciário, de forma a afastar o que entende lhe causar prejuízo, da mesma forma pode a União, que também se submeteu ao julgamento de um órgão paritário, técnico e imparcial, se insurgir, através de uma ação judicial, contra a decisão que venha a lhe causar indevido prejuízo.

E isso é ainda mais evidente porque a decisão de submeter a questão fiscal ao Contencioso Administrativo é faculdade exclusiva do contribuinte, que mesmo optando pela via administrativa ainda pode recorrer ao Poder Judiciário a qualquer tempo[12].

Afinal, se o contribuinte, que pode ou não escolher discutir a lide fiscal no âmbito administrativo, tem o direito de recorrer ao Judiciário sempre que estiver diante de uma decisão desfavorável, mais razão ainda tem a Fazenda Nacional para se socorrer do Judiciário quando as decisões do Conselho lhe forem desfavoráveis, já que a sua submissão ao processo administrativo não é voluntária, mas ocorre sempre que o Contribuinte elege tal via para discutir a matéria fiscal.

Se o Conselho de Contribuintes é órgão imparcial, até porque a sua formação colegiada e paritária impede, pelo menos teoricamente, que se vislumbre nas suas decisões alguma tendência para qualquer das partes, não há nenhuma razão lógica que sustente um tratamento não isonômico entre as partes envolvidas, permitindo-se o recurso ao Poder Judiciário para apenas quando uma delas for vencida.

Assim, como o princípio da isonomia exige que o tratamento diferenciado entre as partes seja dado de acordo com o razoável, dando um tratamento desigual na justa medida da desigualdade, não se pode dispensar às partes, que estão em igualdade de condições perante o Conselho, tratamento diferenciado, permitindo que o contribuinte recorra ao Judiciário sempre que a decisão lhe for desfavorável, o mesmo não sendo permitido à Fazenda Nacional[13].

---

[11] Nisso os doutrinadores pátrios não discordam, sendo uníssona a afirmação de que a formação do Conselho de Contribuintes, a par de outras características do órgão, garantem um posicionamento imparcial. Veja-se o que expressa Lídia Maria Lopes Rodrigues Ribas, *in* Processo Administrativo Tributário (2ª Ed. Malheiros Editores. São Paulo: 2003, p. 140): "Principalmente os órgãos de segunda instância, cuja composição é mista, parte com representantes da Administração Fazendária e parte com representantes da sociedade, fica ainda mais caracterizada a imparcialidade".

[12] "Em relação ao Fisco, a instauração de processo administrativo não cogita de vantagens, mas de um dever imposto pelo parágrafo único do art. 3º, combinado com o artigo 142, ambos do Código Tributário Nacional. A cobrança de tributos será feita por atividade plenamente vinculada, o que supõe também respeito a processo regular de cobrança." (Cleucio Santos Nunes. *Teoria e Prática do Processo Tributário*. Editora Dialética. São Paulo, 2001, p. 237)

[13] "A doutrina tradicionalmente tem entendido que a característica essencial da jurisdição e do ato jurisdicional reside na formação da coisa julgada. Como os atos administrativos em geral são sempre suscetíveis de controle jurisdicional (CF, 5º, XXXV), tais atos, à míngua to atributo da coisa julgada, só podem revestir natureza administrativa. E como ninguém pode ter o seu acesso ao Judiciário obstado, a garantia também se aplica ao Poder Público, podendo a Fazenda Pública ir a juízo pedir a anulação de decisão administrativa a ela contrária, desde que se trate de violação da legalidade". (Dilva Malerbi *in* Processo Administrativo Tributário. 2. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2002 – Pesquisas Tributárias – Nova Série 5. MARTINS, Ives Gandra da Silva - Coord.)

A única conclusão que se pode chegar, a partir da aplicação do princípio da isonomia no caso em estudo, é que, por estarem as parte envolvidas no Processo Administrativo Tributário nas mesmas condições e perante o julgamento de um órgão imparcial, também à Administração Fazendária é garantido, pelos princípios que devem reger o Direito Pátrio e que estão encartados na Constituição Federal, o recurso ao Judiciário em face de decisões do Conselho de Contribuintes contrárias aos seus interesses.

3.2 O princípio do direito de ação

A Constituição Federal de 1988[14]estabeleceu que a jurisdição é privativa do Poder Judiciário, só ele podendo dizer o direito definitivamente, ou seja, qualquer lesão ou ameaça de lesão a direito pode ser levada à Justiça, pois só ela detém o poder de decidir questões jurídicas definitivamente.

Para que uma decisão sobre qualquer lide jurídica seja imutável, definitiva, é preciso que se revista das características da coisa julgada, que só a jurisdição pode conferir. No ordenamento jurídico brasileiro, somente o Poder Judiciário, através de seus membros, pode exercê-la, tendo o Constituinte de 1988 garantido que nenhuma lei poderia suprimir o direito de ação, de qualquer pessoa, física ou jurídica, pública ou privada, que se sentisse lesada ou ameaçada de lesão.

Importa ressaltar que a doutrina e a jurisprudência mais abalizada não restringem o controle jurisdicional apenas aos aspectos extrínsecos do ato administrativo, defendendo que, de acordo com o caso concreto, é possível o ingresso no mérito da decisão administrativa, de modo que o ato impugnado reste em consonância com os princípios e normas de Direito Público. O controle jurisdicional dos atos administrativos, portanto, com fundamento no inciso XXXV do artigo 5º da Constituição da República, diante da ameaça ou lesão a direito é irrestrito.

Portanto, o Poder Judiciário tanto pode julgar o ato administrativo, qualquer que seja a sua natureza, inclusive aqueles emanados do Conselho de Contribuintes, como deve fazê-lo não somente quanto ao aspecto da legalidade, mas também do seu mérito, pois não é suficiente que esteja ele de acordo com as normas legais específicas da matéria, mas sim de acordo com todo o ordenamento jurídico, especialmente com os princípios que devem guiar a atuação da Administração Pública.

Esse também é o posicionamento do Ministro José Delgado, exarado em manifestação doutrinária[15], na qual restou expresso o entendimento segundo o qual

---

[14] Segundo José Afonso da Silva, na obra *Manual da Constituição de 1988* (São Paulo: Malheiros Editores, 2002, p. 39): "O art. 5º, XXXV, declara: 'a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça de direito'. A primeira garantia que o texto revela é a de que cabe ao Poder Judiciário o monopólio da jurisdição. A segunda garantia consiste no direito de invocar a atividade jurisdicional sempre que se tenha como lesado, ou simplesmente ameaçado, um direito, individual ou não. Assegura, aí, o direito de ação e o direito de defesa. Invocar a jurisdição para a tutela de direito é, também, direito daquele contra quem se age, contra quem se propõe a ação".

[15] *in* Processo Administrativo Tributário. 2. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2002 – Pesquisas Tributárias – Nova Série 5. MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.)

a vedação do acesso da Fazenda Pública ao Judiciário implicaria em conferir imutabilidade da coisa julgada a uma decisão do Poder Executivo, contrariando o que estabelece a Constituição Federal, que confere o monopólio jurisdicional ao Poder Judiciário.

Logo, se a União constatar que houve contrariedade aos seus interesses, tendo sido proferida, em sede de recurso administrativo ao Conselho de Contribuintes, decisão que viola os princípios jurídicos pertinentes, ou foi constatado qualquer outro vício, como fraude, dolo, erro, simulação ou coação, pode e deve recorrer ao Judiciário, pleiteando a anulação do ato administrativo viciado.

Afinal, a competência atribuída ao Poder Executivo para resolver os processos administrativos não pode ser confundida com a jurisdição, que é o poder de dizer o direito de forma definitiva, e, por isso, é relativa e está sempre sujeita à revisão do Poder Judiciário (que detém o monopólio da Jurisdição), desde que respeitados, obviamente, os prazos decadenciais e prescricionais.

Mesmo que sejam exauridos todas os recursos administrativos disponíveis contra a decisão que se entende indevida, a decisão administrativa, nem no âmbito do processo administrativo, pode ser considerada definitiva, já que ela não pode ter a qualidade da coisa julgada, só atribuída às questões contra as quais já não caiba mais recurso perante o Poder Judiciário.

Convém ainda trazer à baila que quando o Constituinte desejou excetuar o garantia de ação, o fez de forma expressa – art. 217, ss 1°, da Carta Magna de 1988 –, e mesmo assim relativa, pois não excluiu, mas apenas condicionou as lides desportivas ao prévio julgamento pelos Tribunais Desportivos[16].

Assim sendo, como não se encontra no texto constitucional qualquer norma, implícita ou explícita que excetue do princípio do direito de ação o Poder Público, temos que é permitido ao Poder Público recorrer ao Judiciário para ver anulados os atos administrativos perpetrados ao alvedrio do bom direito, mesmo que exarados pelo Conselho de Contribuintes no julgamento de recursos administrativos.

3.3 O princípio da supremacia do interesse público sobre o interesse privado

No trato da coisa pública deve o aplicador do direito sempre ter em perspectiva a supremacia do interesse público sobre o interesse privado.

[16] "A própria Constituição Federal exige, excepcionalmente, o prévio acesso às instâncias da justiça desportiva, nos casos de ações relativas à disciplina e às competições desportivas, reguladas em lei (CF, art. 217, ss 1°), sem porém condicionar o acesso ao Judiciário ao término do processo administrativo, pois a justiça desportiva terá o prazo máximo de sessenta dias, contados da instauração do processo, para proferir decisão final (CF, art. 217, ss. 2°)". Alexandre de Moraes, *in* Direito Constitucional, 12. ed. São Paulo, Atlas, 2002, p. 103.

O princípio da supremacia do interesse público sobre o interesse privado é decorrência direta da evolução do Estado e do próprio sistema jurídico[17], quando o Estado abandonou uma posição passiva e passou a agir para a promoção do bem estar social, dos interesses coletivos em detrimentos dos interesses meramente privados, que muitas vezes culminam por prejudicar a sociedade como um todo.

Desse modo, toda a atividade do legislador deve ser norteada para a consecução da justiça social, que garanta o bem estar de todos, sendo de menor relevância que, em algumas hipóteses (não encartadas, é claro, entre os direitos individuais indisponíveis), o interesse do particular seja negligenciado para que se alcance um bem maior para a coletividade.

A lei que regula o processo administrativo no âmbito federal, inclusive, expressa que se deve interpretar "a norma administrativa da forma que melhor garanta o atendimento do fim público a que se destina" (Lei n. 9.784/99, parágrafo único, inciso XIII, do art. 2°).

É por isso que também no caso em estudo não pode o operador do direito se afastar de uma interpretação que garanta ao Poder Público todos os meios de defesa contra atos que por seus vícios possam vir a prejudicar o interesse público.

Uma decisão do Conselho de Contribuintes que contrarie a lei em sentido estrito ou os princípios que regem o direito tributário ou administrativo afeta diretamente o interesse público envolvido na lide fiscal respectiva, em especial porque é do interesse geral que o processo administrativo produza decisões corretas, dentro dos princípios pertinentes, e que a Fazenda Pública possa envidar os melhores esforços no sentido de proteger o tesouro público, que, não há dúvida, é afetado por decisões proferidas no âmbito administrativo.

Não se advoga a tese, até absurda, de que todas as decisões contrárias à Fazenda seriam injurídicas, mas deve-se garantir que os agentes públicos tenham todos os meios possíveis e razoáveis para discutir o acerto de tais decisões, pois as suas conseqüências não afetam uma pessoa isoladamente, mas toda a coletividade representada pelo Estado.

Logo, também em face da supremacia do interesse público sobre o privado, é permitido o recurso judicial contra as decisões proferidas pelo Conselho de Contribuintes contrária aos interesses da Fazenda Pública.

[17] A maioria dos administrativistas traduz o princípio da supremacia do interesse público sobre o interesse privado no princípio da finalidade, deixando entrever que a Administração deve sempre pautar suas ações pela finalidade pública, para atingir o bem comum, coletivo, e não dos indivíduos particularmente considerados. Nesse sentido, veja-se a lição de Hely Lopes Meirelles (op. citada, p. 95): "O princípio do interesse público está intimamente ligado ao da finalidade. A primazia do interesse público sobre o privado é inerente à atuação estatal e domina-a, na medida em que a existência do Estado justificasse pela busca do interesse geral. Em razão dessa inerência, deve ser observado mesmo quando as atividades ou serviços públicos forem delegados aos particulares"

4 A problemática do artigo 156 do Código Tributário Nacional e do artigo 45 do Decreto 70.235/72

Muitos doutrinadores argumentam a coisa julgada administrativa para a Fazenda Pública tendo em vista o comando expresso no art. 156, inciso XI, do Código Tributário Nacional, que prescreve a extinção do crédito tributário através de "decisão administrativa irreformável, assem entendida a definitiva na órbita administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória"[18], além do que estabelece o art. 45 do Decreto 70.235/72, qual seja a obrigatoriedade do agente exonerar, de ofício, o sujeito passível em caso de decisão definitiva a ele favorável[19].

Aqui convém relembrar o que já foi dito acerca dos princípios, no sentido de que eles estão em patamar superior às normas, servindo de orientadores na interpretação e aplicação delas[20].

Assim, as normas legais aqui referidas devem ser interpretadas de acordo com os princípios sobre os quais explanamos acima, ou seja, a sua aplicação não pode se afastar da isonomia entre a Administração e o administrado, do direito de ação ao Poder Judiciário, detentor de reserva de jurisdição, e da supremacia do interesse público sobre o interesse privado.

Quanto ao disposto no art. 156, IX, do Código Tributário Nacional, a própria redação da norma dá a solução para o caso, já que o que provoca a extinção do crédito tributário não é qualquer decisão administrativa, mas somente aquela que não pode ser mais objeto de ação anulatória.

Essa ação anulatória referida no dispositivo, é claro, não é outra que não a ação judicial para anular o ato administrativo de julgamento incompatível com as normas e princípios pertinentes.

Em síntese, a interpretação que deve ser dada ao dispositivo em comento há de respeitar, especialmente, a garantia do acesso ao Judiciário que favorece não só o particular, mas também a Administração, entendendo que a decisão administrativa pode extinguir o crédito tributário, contudo, tão somente nas hipóteses em que contra ela não seja mais possível a propositura de ação anulatória, afastando-se, assim, qualquer interpretação que, ferindo a supremacia do interesse público sobre

[18] Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

(...)

XI – a decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória.

(...)

[19] Art. 45. No caso de decisão definitiva favorável ao sujeito passivo, cumpre à autoridade preparadora exonerá-lo, de ofício, dos gravames decorrentes do litígio.

[20] Cf. José Afonso da Silva, op. citada, p. 92: "Os princípios são ordenações que se irradiam e imantam os sistemas de normas, são (como observa Gomes Canotilho e Vital Moreira) 'núcleos de condensações' nos quais confluem valores e bens constitucionais. Mas como disseram os mesmos autores, 'os princípios, que começam por ser a base de normas jurídicas, podem estar positivamente incorporados, transformando-se em normas-princípio e constituindo preceitos básicos da organização constitucional'".

o privado e o princípio da isonomia, considere extinto o crédito tributário antes de decorrido o prazo para se pleitear judicialmente a anulação do ato administrativo expedido sob a forma de decisão do Conselho de Contribuintes.

No tocante ao segundo dispositivo legal citado, dado que nenhuma lesão ou ameaça a direito pode escapar da apreciação do Judiciário, nem mesmo o julgamento em sede de processo administrativo fiscal, deve-se afirmar que a norma do artigo 45 do Decreto nº 70.235, de 1972, deve ser interpretada de acordo com a Constituição, de modo que não se verifique na sua aplicação vedação de acesso ao Judiciário, pois aí teríamos ato normativo inconstitucional, por violação ao art. 5º, XXXV, da CF/88.

Logo, no processo administrativo fiscal, a decisão final proferida pelo Conselho de Contribuintes, contrária ao Fisco, pode ser apreciada pelo Poder Judiciário, em face dos princípios constitucionais acima elencados e discutidos[21].

Assim, as normas contidas nos art. 156, IX, do Código Tributário Nacional e art. 45 do Decreto 70.235/78 não vedam que as decisões do Conselho de Contribuintes, independentemente de quem seja a parte favorecida, inclusive e principalmente a União, sujeitem-se ao crivo do Poder Judiciário, só podendo falar-se em definitividade quando de decisão judicial, que é a única capaz produzir os efeitos da coisa julgada.

Conclusão

A Fazenda Pública pode ir a Juízo pleitear, através de ação própria, a nulidade do julgamento proferido pelo Conselho de Contribuintes, tendo em vista que não é encontrada nas leis de regência da matéria qualquer vedação nesse sentido.

E, mesmo que a lei positiva, estabelecendo um tratamento diferenciado entre a Administração e o contribuinte, expressamente negasse a possibilidade de recurso judicial contra as decisões do Conselho de Contribuintes contrárias aos interesses da Fazenda Nacional, a norma que assim dispusesse seria inconstitucional, por afrontar o princípio explícito na Constituição da isonomia, que não permite que sejam dispensadas a pessoas na mesma situação fática direitos e prerrogativas distintas.

Haveria, também, evidente violação do direito de ação, encartado no art. 5º, XXXV, da Carta Magna, cujas principais conseqüências são a vedação de lei que proíba, de qualquer forma, a possibilidade de toda e qualquer questão jurídica ser levada ao conhecimento do Judiciário, bem como garantia de que somente a este Poder cabe dizer o direito de forma definitiva, sendo o exercício da jurisdição privativamente seu, e, por isso, só as decisões por ele proferidas podem ser acobertadas pela coisa julgada.

[21] "O princípio em questão significa que toda controvérsia sobre direito, incluindo a ameaça de lesão, não pode ser subtraída da apreciação do Poder Judiciário. Sob esse enfoque, o comando constitucional dirige-se diretamente ao legislador, que não pode pretender, por meio de lei, delimitar o âmbito de atividade do Poder Judiciário, até porque uma ocorrência dessas chocar-se-ia frontalmente com o princípio maior da separação de poderes". Cf. André Ramos Tavares, op. citada, p. 498.

Da mesma forma, qualquer norma infraconstitucional que não reconhecesse à Fazenda Nacional o recurso judicial contra as decisões dos Conselhos não cumpriria o contido no princípio da supremacia do interesse público sobre o interesse privado, pois é presente que a finalidade pública só pode ser alcançada através de atos administrativos perfeitos, e na hipótese de ser verificado, na decisão proferida pelo órgão colegiado referido, qualquer vício, o mesmo deve ser expurgado do mundo jurídico, não podendo ser negado à Fazenda do direito de utilizar-se de todos os recursos regularmente disponíveis para alcançar tal fim.

Por fim, a tese levantada pelos que se posicionam contrariamente à possibilidade aqui defendida, de que os artigos 156, IX, do Código Tributário Nacional e 45 do Decreto 70.235/72 seriam normas positivadas a prescrever a coisa julgada administrativa em face de decisões favoráveis aos contribuintes, não se sustenta.

É que a interpretação de tais dispositivos deve ser norteada pelos princípios antes comentados, sob pena de ter-se leis inconstitucionais, pois desassociadas do que preceitua a Carta Magna.

Pode-se afirmar, portanto, para que restem respeitados os princípios da isonomia, do direito de ação e da supremacia do interesse público sobre o privado, além da ausência de normas que o proíba, que as decisões do Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, desfavoráveis a qualquer um dos sujeitos da relação jurídico-tributária, sujeitam-se ao crivo do Poder Judiciário para controle de sua legalidade ou de seu mérito.

A forma como deve se proceder diante do julgamento desfavorável, em termos processuais, especialmente no que diz respeito à legitimidade, ao interesse das partes e ao procedimento a ser adotado, é matéria que, como dito na introdução, há de ser abordada em outro trabalho, pelas especificidades e dificuldades próprias que tais questões devem fomentar; mas sempre tendo em perspectiva os princípios aqui enumerados, de forma a se equacionar uma solução prática que não se afaste das linhas mestras traçadas na Constituição em vigor.

Referências

AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 8. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2002.

BULOS, Uadi Lammêgo. *Constituição federal anotada*. 4. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2002.

CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*. 17. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2002.

CASSONE, Vittorio; CASSONE, Maria Eugênia Teixeira. *Processo tributário*: teoria e prática. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito administrativo*. 13. ed. São Paulo: Atlas 2001.

. *Discricionariedade administrativa na constituição de 1988*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

FIGUEIREDO, Lúcia Valle. *Curso de direito administrativo*. 3. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1998.

MACHADO, Hugo de Brito. *Os princípios jurídicos da tributação na constituição de 1988*. 4. ed. São Paulo: Dialética, 2001.

_____. *Curso de direito tributário*. 20. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2002.

MARINS, James. *Direito processual tributário brasileiro*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2002.

MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Processo administrativo tributário*. 2. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2002. (Pesquisas Tributárias – Nova Série 5.)

MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e aplicação do direito*. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1988.

MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito administrativo brasileiro*. 24. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1999.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Conteúdo jurídico do princípio da igualdade*. 3. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1993.

_____. *Curso de direito administrativo*. 15. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2003.

MORAES, Alexandre de. *Direito constitucional*. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

MORAES, Germana de Oliveira. *Controle jurisdicional da administração pública*. São Paulo: Dialética, 1999.

NERY JUNIOR, Nelson. *Princípios do processo na Constituição*. 5. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1999 (Coleção Enrico Túlio Liebman, v. 21)

NUNES, Cleucio Santos. *Teoria e prática do processo tributário*. São Paulo: Dialética, 2002.

OLIVEIRA, Régis Fernandes de. *Ato administrativo*. 3. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1992.

PAULSEN, Leandro. *Direito tributário*: constituição, código tributário, lei de execução fiscal à luz da doutrina e da jurisprudência. 4. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2001.

PAULSEN, Leandro; ÁVILA, René Bergmann. *Direito processual tributário*: Processo Administrativo Fiscal e Execução Fiscal à Luz da Doutrina e da Jurisprudência. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2003.

RIBAS, Lídia Maria Rodrigues. *Processo administrativo tributário*. 2. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2003.

ROCHA, José de Albuquerque. *Teoria geral do processo*. 6. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2002.

SILVA, José Afonso da. *Manual da constituição de 1988*. São Paulo: Malheiros Editores, 2002.

_____. *Curso de direito constitucional positivo*. 22. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2003.

SUNFELD, Carlos Ari; MUÑOZ, Guilherme Andrés (coord.). *As leis do processo administrativo*. São Paulo: Malheiros Editores, 2000.

TAVARES, André Ramos. *Curso de direito constitucional*. 2. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2003.

XAVIER, Alberto. *Do lançamento*: teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

O contraditório no mandado de segurança sob o enfoque da advocacia pública

Letícia Franco Maculan Assumpção
Procuradora da Fazenda Nacional
Ex-Procuradora do Município de Belo Horizonte

Sumário: 1 - Introdução. 2 - Desenvolvimento. 2.1 - Do mandado de segurança. 2.2 - Da Constituição da República de 1988. 2.3 - Da interpretação das leis que regem o mandado de segurança conforme a Constituição de 1988. 2.4 - Da prática do mandado de segurança anteriormente à Lei 10.910/04. 2.4.1 - Da notificação da autoridade administrativa. 2.4.2 - Do recurso contra a liminar deferida em mandado de segurança. 2.4.3 - Da intimação da sentença concessiva da segurança. 3 - Da Lei 10.910, de 15 de julho de 2004. 3.1 - Da inexistência de atraso na dinâmica do mandado de segurança com o rito alterado pela Lei 10.910/04. 4 - Conclusão.

1 Introdução

O mandado de segurança, garantia fundamental, é um importante remédio constitucional para evitar ou afastar, rapidamente, lesão a direito líquido e certo, individual ou coletivo, quando o responsável pela ilegalidade ou pelo abuso for autoridade pública ou agente de pessoa jurídica no exercício de atribuições do Poder Público (art. 5°., LXIX, da CR/88). Entretanto, a questão da atuação do advogado público no mandado de segurança, na defesa do ato administrativo, poucas vezes é abordada na doutrina.

Com a nova ordem constitucional instituída em 1988, o contraditório foi alçado à condição de direito fundamental (art. 5°., LV, da CR/88), tendo ainda sido erigida a princípio constitucional a indispensabilidade do advogado à administração da justiça (art. 133 da Lei Maior). Contudo, o rito do mandado de segurança restou inalterado até a publicação da Lei 10.910/04.

Nesse intervalo de 16 (dezesseis) anos, as pessoas jurídicas de direito público foram muito prejudicadas, tanto pela impossibilidade de apresentação de defesa propriamente dita (somente eram prestadas informações pela autoridade administrativa), quanto pela dificuldade de recorrer após a concessão de medidas liminares, sendo que, em certos casos, o representante judicial da entidade sequer era intimado da sentença proferida.

A recente Lei 10.910, de 15 de julho de 2004, veio corrigir a sistemática acima descrita, que ofendia a garantia constitucional do contraditório, tendo, em seu artigo 19[1], alterado a redação do artigo 3° da Lei 4.348, de 26 de junho de 1964.

Tal alteração legislativa, apesar de não ter instituído a citação da pessoa jurídica de direito público, assegurou a intimação de seus representantes judiciais das decisões liminares e das sentenças, bem como a defesa, pelo advogado público, do ato administrativo questionado.

A mudança, entretanto, não foi bem recebida pelo Judiciário, tendo o Presidente do STJ encaminhado ao Presidente da Câmara dos Deputados projeto de lei para supressão dos artigos 17 e 19 da Lei número 10.910/04. Tal projeto, apresentado em 25 de agosto de 2004, recebeu naquela Casa o no. 4091/2004 e está tramitando em regime de prioridade.

Nos tópicos seguintes, busca-se demonstrar as dificuldades da prática da advocacia pública no mandado de segurança no período posterior à promulgação da Constituição da República de 1988 até a publicação da Lei 10.910/04 e os conseqüentes prejuízos que vinham sofrendo as entidades de direito público, concluindo ser necessária a manutenção da Lei 10.910/04, que nada mais fez do que adaptar o rito do mandado de segurança à nova ordem jurídica instituída pela Constituição da República de 1988, a fim de garantir os princípios constitucionais do contraditório e da indispensabilidade do advogado para a administração da justiça.

Trata-se de questão de interesse nacional, sendo os problemas comuns a todos os advogados públicos do país, que atuam na defesa dos Municípios, dos Estados, da União, bem como das autarquias e fundações públicas.

A importância do tema se revela na constatação de que o patrimônio público é bem de todos, e a defesa dos entes públicos em juízo corresponde à defesa do patrimônio público. Portanto, o interesse pela eficaz atuação dos entes públicos em juízo não é apenas dos membros da advocacia pública; trata-se de direito de toda a coletividade.

2 Desenvolvimento

2.1 Do mandado de segurança

O mandado de segurança foi inserido no ordenamento jurídico brasileiro pelo constituinte de 1934 e, salvo no período da outorga do Estatuto Político de

[1] Art. 19. O art. 3°, da Lei n°4.348, de 26 de junho de 1964, passa a vigorar com a seguinte redação: "Art. 3° Os representantes judiciais da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios ou de suas respectivas autarquias e fundações serão intimados pessoalmente pelo juiz, no prazo de 48 (quarenta e oito) horas, das decisões judiciais em que suas autoridades administrativas figurem como coatoras, com a entrega de cópias dos documentos nelas mencionados, para eventual suspensão da decisão e defesa do ato apontado como ilegal ou abusivo de poder." (NR)

1937, tem figurado nas Constituições posteriores como garantia fundamental ao exercício de diversos direitos, tenham ou não sede constitucional. Trata-se de um remédio constitucional capaz de socorrer com rapidez direito líquido e certo, individual ou coletivo, ameaçado ou ofendido por ato de autoridade pública ou agente de pessoa jurídica no exercício de atribuições do Poder Público.

Como bem conceitua Hely Lopes Meirelles: "Mandado de segurança é o meio constitucional posto à disposição de toda pessoa física ou jurídica, órgão com capacidade processual, ou universalidade reconhecida por lei, para a proteção de direito individual ou coletivo, líquido e certo, não amparado por *habeas corpus* ou *habeas data*, lesado ou ameaçado de lesão, por ato de autoridade, seja de que categoria for e sejam quais forem as funções que exerça (CF, art. 5º., LXIX e LXX; Lei n. 1.533/51, art. 1º)." [2]

O ato da autoridade pública que motiva a impetração do mandado de segurança é um ato de Estado. Os atos da autoridade pública, se particulares, não podem motivar o ajuizamento de ação mandamental. Podem dar causa a outras ações – civis, penais ou ambas -, nunca a um mandado de segurança.[3]

Nesse sentido a lição de Celso Agrícola Barbi: "O ato que a autoridade pratica no exercício de suas funções vincula a pessoa jurídica de direito público a cujos quadros ela pertence: é ato do ente público e não do funcionário. Assim, o ato do secretário de Estado que demite um funcionário produz efeitos nas relações jurídicas entre o funcionário e o Estado, e não entre aquele e o secretário. Da mesma forma, o ato de um diretor de sociedade privada vincula a sociedade e não o diretor, uma vez que foi praticado naquela qualidade, e não na de particular." [4]

Assim, apesar de figurar como impetrada a autoridade que praticou ou ordenou concreta e especificamente a execução ou inexecução do ato impugnado, há que se entender que a legitimidade passiva no mandado de segurança é da pessoa jurídica de direito público a cujos quadros pertence a autoridade apontada como coatora[5], e não do servidor, o que é comprovado pelo fato de que, caso concedida a segurança, a pessoa jurídica de direito público suportará as conseqüências da decisão, arcando inclusive com as custas.

Tanto autores de renome[6], quanto a jurisprudência dos Tribunais Superiores[7], já vinham se posicionando no sentido de que a pessoa jurídica de direito público

[2] Hely Lopes MEIRELLES, *Mandado de segurança...*, p. 21.

[3] João Carlos SOUTO, *A união federal em juízo*, p. 283.

[4] Celso Agrícola BARBI, *Do mandado de segurança*, p. 123.

[5] Esse é o entendimento da jurisprudência do STJ: Resp. no. 143.526-PA, Rel. Min. Luiz Vicente Cernicchiaro, DJU de 29.06.1998; Resp. no. 132.476-CE, Rel. Min. Humberto Gomes de Barros, *DJU* de 09.12.1997.

[6] Alexandre de MORAES, *Direito constitucional*, p. 168.

[7] STJ – Resp no. 135.988/CE – Rel. Min. José Delgado, *Diário da Justiça*, Seção I, 6 out. 1997, p. 49.904.

sempre será parte legítima para integrar a lide em qualquer fase, representada, evidentemente, pelo seu advogado. Restava, entretanto, reconhecer que o direito de defesa pudesse se dar o mais rapidamente possível; assegurando-se, dessa forma, o pleno respeito ao princípio do contraditório.

2.2 Da Constituição da república de 1988

Em 1988, nova ordem jurídica foi estabelecida, tendo o contraditório sido incluído no rol dos direitos fundamentais, determinando o art. 5º, LV, da Constituição da República de 1988, que aos litigantes em processo judicial são assegurados o contraditório e a ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes.

Como bem esclarece Alexandre de Moraes:

> "Por ampla defesa, entende-se o asseguramento que é dado ao réu de condições que lhe possibilitem trazer para o processo todos os elementos tendentes a esclarecer a verdade ou mesmo omitir-se ou calar-se, se entender necessário, enquanto o contraditório é a própria exteriorização da ampla defesa, impondo a condução dialética do processo (par conditio), pois todo ato produzido pela acusação, caberá igual direito da defesa de opor-se-lhe ou de dar-lhe a versão que melhor lhe apresente, ou, ainda, de fornecer uma interpretação jurídica diversa daquela feita pelo autor." [8]

Exatamente o direito de fornecer interpretação jurídica diversa daquela feita pelo autor é que vinha sendo negado às entidades de direito público no mandado de segurança até a alteração feita pela Lei 10.910/04.

Já o art. 133 da Constituição da República erigiu ao *status* de princípio constitucional a indispensabilidade do advogado à administração da justiça, não fazendo qualquer exceção quanto à sua atuação no mandado de segurança.

2.3 Da interpretação das leis que regem o mandado de segurança conforme a constituicãode 1988

Ensina Alexandre de Moraes que:

> "A supremacia das normas constitucionais no ordenamento jurídico e a presunção de constitucionalidade das leis e atos normativos editados pelo poder público competente exigem que, na função hermenêutica de interpretação do ordenamento jurídico, seja sempre concedida preferência ao sentido da norma que seja adequado à Constituição Federal. Assim sendo, no caso de normas com várias significações

[8] Alexandre de MORAES, *Direito constitucional*, p. 124.

possíveis, deverá ser encontrada a significação que apresente *conformidade com as normas constitucionais*, evitando sua declaração de inconstitucionalidade e conseqüente retirada do mundo jurídico."[9]

Desta forma, havia possibilidade de interpretar o rito do mandado de segurança estabelecido pelas Leis 1.533/51 e 4.348/64 de forma compatível com a Constituição, a fim de assegurar o contraditório, princípio fundamental da nova ordem jurídica constitucional, e a atuação do advogado público? A resposta somente pode ser positiva, posto que o contrário importaria em inconstitucionalidade das referidas leis.

A partir do momento em que a Constituição da República de 1988 entrou em vigor, tais leis deveriam ter sido interpretadas de forma a possibilitar o contraditório, para que a defesa do ente público no mandado de segurança fosse a mais ampla possível, com a participação do representante judicial logo após a notificação da autoridade, a fim de que pudessem ser complementadas as informações com a matéria jurídica que, no sistema daquelas leis, não era objeto de defesa, bem como apresentado o recurso cabível caso tivesse havido deferimento de medida liminar.

Também a sentença devia ser objeto de intimação, o que, no entanto, com freqüência não acontecia.

De fato, a interpretação conforme a Constituição muitas vezes não era feita, ficando os juízes limitados à letra da lei, sendo, pois, necessária a alteração legislativa que se consubstanciou na Lei 10.910/04.

2.4 Da prática do mandado de segurança anteriormente à Lei 10.910/04

2.4.1 Da notificação da autoridade administrativa

No mandado de segurança figura como impetrada a autoridade administrativa. Essa autoridade, após notificada, deveria, nos termos da redação original das leis 1.533/1951 e 4.348/1964, prestar informações sobre a questão que fora levada a Juízo no prazo de 10 (dez) dias[10]. Deveria, ainda, no prazo de 48 (quarenta e oito horas) da notificação da medida liminar, remeter a quem tivesse a representação judicial cópia autenticada do mandado notificatório, assim como indicações e elementos outros necessários às providências a serem tomadas para eventual suspensão da medida e defesa do ato apontado como ilegal ou abusivo de poder.[11] Portanto, na interpretação literal que vinha sendo dada à redação original das

[9] Alexandre de MORAES, *Direito constitucional*, p. 45.

[10] Art. 7º, I, da Lei 1.533/1951.

[11] Redação do art. 3º da Lei 4.348/64 anterior à alteração efetuada pela Lei 10.910/04.

mencionadas leis[12], não havia propriamente defesa escrita, pois a autoridade somente prestava informações, sem qualquer participação do advogado público.

A autoridade administrativa, em regra, não tem formação jurídica, pelo que, quando presta informações, somente pode apresentar sua versão dos fatos, mas não é capaz de fundamentar juridicamente sua atuação ou de apontar vícios legais da impetração. Portanto, no rito anterior à Lei 10.910/04, era evidente o prejuízo da não atuação do advogado já nessa fase inicial, pois lhe era suprimida a oportunidade de demonstrar que inexistia direito líquido e certo; ou que a matéria envolvia dilação probatória, incompatível com o rito do mandado de segurança; ou ainda a impossibilidade de utilização do mandado de segurança como substitutivo de ação de cobrança; a existência de prescrição ou decadência, entre outras alegações que o servidor leigo não poderia elaborar.

Ousamos, pelos motivos acima expostos, discordar do posicionamento de Celso Agrícola Barbi, que entende inútil a duplicação da defesa (informações prestadas pela autoridade e contestação apresentada pelo representante judicial) ao fundamento de que "a defesa da pessoa jurídica de direito público é feita nas informações prestadas pela autoridade coatora, no prazo de dez dias, e que têm, assim, natureza de contestação."[13]

A entidade pública tem garantido constitucionalmente seu direito de se ver defendida pelo seu representante judicial (art. 133 da Constituição da República) e somente a ele cabe a apresentação de qualquer defesa.

2.4.2 Do recurso contra a liminar deferida em mandado de segurança

Antes da Lei 10.910/94 havia grande problema quando da interposição de recurso contra a decisão concessiva de liminar.

Isso porque, inicialmente, não se concebia da utilização do agravo de instrumento como recurso contra liminar concedida em mandado de segurança. A Lei 1.533/51 prevê procedimento tão célere (10 dias para prestação de informações pela autoridade, 5 dias para que fosse ouvido o Ministério Público e 5 dias para que o Juiz ou Tribunal proferisse a sentença)[14] que efetivamente seria desnecessário tal recurso.

[12] Celso Agrícola Barbi informa que a interpretação dada à Lei 1.533 divergia desde a sua publicação, tendo Temistocles Cavalcanti, na 4ª edição de sua monografia publicada em 1957, sustentado a necessidade da audiência da pessoa jurídica de direito público, que informaria quanto ao aspecto de direito, enquanto o coator informaria quanto aos fatos. - Celso Agrícola BARBI, *Do mandado de segurança*, p. 156.

[13] Em continuação a tal asserção, afirma Celso Agrícola Barbi que incumbe à autoridade "apresentar a questão examinada sob todos os ângulos que se lhe afigurem adequados, quer quanto aos fatos quer quanto ao direito. Se não tem habilitação jurídica suficiente, recorra aos advogados e procuradores da entidade pública a cujos quadros pertença, se quiser defendê-la eficientemente." - Celso Agrícola BARBI, *Do mandado de segurança*, p. 162.

[14] Arts. 7º, inciso I, e 10 da Lei 1.533, de 31 de dezembro de 1951

Entretanto, como na prática tais prazos não são observados, devido ao acúmulo de processos para julgamento, tornou-se premente a utilização do agravo de instrumento em face de concessão de liminares, o que passou a ser admitido tanto pela doutrina quanto pela jurisprudência.

De fato, a obra de Hely Lopes Meirelles vem esclarecer que:

> "no andamento do feito podem sobrevir decisões intelocutórias inteiramente contrárias à lei processual e prejudiciais à parte. Ficarão sem recurso oportuno tais decisões? Entendemos que não. A lei regedora do mandado de segurança (Lei n. 1.522/51) especificou os três casos de apelação (arts. 8º., parágrafo único, e 12), mas não excluiu a possibilidade genérica de agravo de instrumento previsto no art. 522 do CPC, aplicável na tramitação da segurança em tudo aquilo que não conflitar com as prescrições de sua lei especial, nem contrariar a índole do *mandamus*."[15]

O STJ, principalmente após a Lei 9.139/95, que tornou mais célere o rito do agravo de instrumento, passou a aceitar a possibilidade de interposição desse recurso no âmbito do mandado de segurança, o que foi demonstrado nos acórdãos proferidos nos Recursos Especiais n. 108.026-PR, *DJU* 22.6.98, p. 25; n. 218.382-SP, *DJU* 29.11.99, p. 131; n. 207280- GO, *DJU* 28.6.99, p. 68. Este é hoje o entendimento pacífico do STJ, como demonstram as recentes decisões proferidas no RMS 12503/MS, *DJU* 08.04.2002, p. 166, bem como no RMS 6403/SP, *DJU* 04.6.2001, p. 185.

Assim, foi aceito o agravo de instrumento como recurso próprio em face de liminares em mandado de segurança, mas o rito do mandado de segurança não era adequado a tal recurso.

Como o advogado público não tinha acesso aos autos nessa fase inicial, recebendo apenas cópias encaminhadas pela autoridade impetrada, com freqüência não havia como recorrer no prazo legal[16], posto que a autoridade raramente conseguia encaminhar as cópias à Procuradoria responsável no prazo de 48 (quarenta e oito horas)[17].

A demora na remessa das cópias pela autoridade era causada principalmente pela grande quantidade de notificações recebidas, pois, quando da escolha da ação

[15] Em continuação à afirmação supra reproduzida, a referida obra esclarece que "a Lei 9.139/95 conferiu maior celeridade ao recurso de agravo de instrumento, agora ajuizado diretamente no tribunal *ad quem*, e suprimida a demorada fase de traslado de peças. Ficaram muito enfraquecidos os argumentos contrários ao seu cabimento em processo de mandado de segurança." - Hely Lopes MEIRELLES, *Mandado de segurança...*, p. 108.

[16] Houve polêmica quanto ao termo inicial para a interposição de agravo de instrumento, seria a data de notificação da autoridade ou a data da intimação do representante judicial (feita após pedido de vista, caso a intimação não tivesse sido feita pelo juiz)? Com a Lei 10.910/04 tal polêmica está superada, posto que o representante judicial será intimado da decisão pelo juiz e a partir da intimação correrá o prazo para agravo, que é de 20 dias para as pessoas jurídicas de direito público (o prazo de dez dias do art. 522, do CPC, é contado em dobro – art. 188, do CPC).

[17] Art. 3º da Lei 4.348, de 26 de junho de 1964

e ser ajuizada, o mandado de segurança costuma ser preferido às demais ações, por ser mais rápido e ainda não importar em risco de condenação em honorários[18].

Mais grave era o problema da instrução do agravo de instrumento. Na sistemática anterior à Lei 10.910/04, o advogado público, caso efetivamente recebesse da autoridade administrativa as cópias da liminar, mesmo assim não teria em suas mãos todas as cópias exigidas para a instrução do recurso. Isso porque os Tribunais vêm exigindo, com fundamento no art. 525, do Código de Processo Civil, além da cópia da decisão agravada, outras referentes à certidão da respectiva intimação e das procurações outorgadas aos advogados do agravado, além de quaisquer outras necessárias à compreensão da lide. Tais cópias somente podem ser obtidas se houver acesso aos autos do processo judicial. Entretanto, alguns juízes não compreendiam, ou ignoravam, o problema, indeferindo o pedido de vista aos autos feito pelos advogados públicos, fundamentando o indeferimento no fato de que o rito do mandado de segurança não admitia tal remessa. Dessa forma, mais uma vez restava prejudicada a entidade pública.[19]

2.4.3 Da intimação da sentença concessiva da segurança

Já quando da prolação da sentença concessiva da segurança, alguns juízes não intimavam a Procuradoria responsável pelo feito, limitando-se a remeter cópia da sentença à autoridade. Isso ocorria apesar da existência da Súmula 392 do Supremo Tribunal Federal, que estabelece que o prazo para recurso tem início na data da intimação da decisão contra a qual é interposto, e não da ciência à autoridade impetrada para cumprimento da ordem[20].

O Supremo Tribunal Federal também já decidiu: "o coator é notificado para prestar informações. Prestadas estas sua intervenção cessa. Não tem ele legitimidade para recorrer da decisão deferitória do *mandamus*. A legitimação cabe ao representante da pessoa jurídica interessada."[21]

[18] A Súmula 512 do Supremo Tribunal Federal estabelece que "não cabe condenação em honorários de advogado na ação de mandado de segurança." Como noticia Hugo de Brito Machado em seu *Mandado de segurança em matéria tributária*, pp. 179/185, essa orientação não surgiu tranqüila e ainda hoje é objeto de controvérsia, tendo o Eg. STJ decidido, recentemente, pela condenação em honorários advocatícios, ao fundamento de que a lei do mandado de segurança não contém nenhum dispositivo que restrinja a aplicação do princípio da sucumbência. Mas na Corte Especial daquele Tribunal, a maioria dos ministros entendeu que a Súmula 512 devia ser preservada, tendo o tema terminado objeto de súmula também pelo STJ (Súmula 105). Concordamos com Hugo de Brito Machado que seria conveniente a condenação do vencido nos honorários em mandado de segurança, principalmente para diminuir as impetrações absolutamente infundadas.

[19] Tribunal Regional Federal da 1a. Região: AG 2003.01.00.028909-3/GO - DJ 13 /02 /2004 P.174: AGA 2001.01.00.026217-7/AM - DJ 19 /12 /2003 P.214

[20] Enunciado da Súmula 392: "O prazo para recorrer de acórdão concessivo de segurança conta-se da publicação oficial de suas conclusões, e não da anterior ciência à autoridade para cumprimento da decisão." - decisão de 03/04/1964, publ. *DJ* de 08.05.64, p. 01239.

[21] RE no. 97.282-9-PA, publ. DJU de 24.09.1982, publicado na íntegra na *Revista de Direito Administrativo*, no. 150, pp. 162/164.

Em razão da inexistência de intimação, não havia apresentação de apelação, prejudicando novamente o ente público, que não podia levar ao conhecimento do Tribunal as suas razões fáticas e jurídicas. Certo é que, quando o advogado público, apesar de não intimado, tomava conhecimento da prolação da sentença e apelava, tal apelação era conhecida, como se pode observar da ementa do seguinte julgado:

Nº do Processo	AMS 2002.01.99.011570-6 /MG ; APELAÇÃO EM MANDADO DE SEGURANÇA
Relator	DESEMBARGADOR FEDERAL DANIEL PAES RIBEIRO (388)
Órgão Julgador	SEXTA TURMA
Publicação	DJ 02 /06 /2003 P.171
Ementa	PROCESSUAL CIVIL. MANDADO DE SEGURANÇA. TRÂNSITO EM JULGADO. NÃO OCORRÊNCIA. SENTENÇA. DUPLO GRAU DE JURISDIÇÃO. NÃO SUBMISSÃO. FALTA. INTIMAÇÃO PESSOAL. UNIÃO. HIPÓTESE. TRAMITAÇÃO. PROCESSO. JUSTIÇA ESTATUAL. AUTORIDADE COATORA. DIRIGENTE DE ÓRGÃO QUE INTEGRA A UNIÃO. EXISTÊNCIA. LEGITIMIDADE PASSIVA AD CAUSAM. UNIÃO. COMPETÊNCIA ABSOLUTA DA JUSTIÇA FEDERAL. 1. Não ocorre o trânsito em julgado da sentença concessiva da segurança, não submetida ao obrigatório duplo grau de jurisdição (parágrafo único do art. 12 da Lei 1.533/51), e que não procedeu à intimação pessoal da União. 2. Sendo o suposto ato coator imputado à dirigente de órgão que integra a União, é de se reconhecer sua legitimidade passiva ad causam, uma vez que será quem suportará o ônus de uma eventual sentença condenatória, e, ademais, é quem possui legitimidade para a interposição de recurso. 3. Admitida a União na lide, exsurge a competência absoluta da Justiça Federal para o julgamento da causa, ex vi art. 109, I e VIII da CF/88. 4. Sentença que se anula, em face da incompetência absoluta da Justiça Estadual, com a conseqüente remessa dos autos à Seção Judiciária do Estado de Minas Gerais.
Data Decisão	07 /04 /2003
Decisão	A Turma, por unanimidade, deu provimento à apelação, para anular a sentença recorrida e determinar remessa dos autos à Seção Judiciária do Estado de Minas Gerais. Participaram do Julgamento as Exmas. Sras. DESEMBARGADORAS FEDERAIS MARIA ISABEL GALLOTTI e MARIA DO CARMO CARDOSO. Ausente, por motivo de férias, o Exmo. Sr. DESEMBARGADOR FEDERAL SOUZA PRUDENTE.

Da Lei 10.910, de 15 de junho de 2004

A recente Lei 10.910, de 15 de julho de 2004, veio corrigir a sistemática descrita, que ofendia a garantia constitucional do contraditório e não permitia a atuação plena do advogado público. A referida lei alterou a redação do art. 3º da Lei 4.348, de 26 de junho de 1964, que passou a vigorar nos seguintes termos:

> "Art. 3º. – Os representantes judiciais da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios ou de suas respectivas autarquias e fundações serão intimados pessoalmente pelo juiz, no prazo de 48 (quarenta e oito) horas, das decisões judiciais em que suas autoridades administrativas figurem como coatoras, com a entrega das cópias dos documentos nelas mencionados, para eventual suspensão da decisão e defesa do ato apontado como ilegal ou abusivo de poder."

Tal alteração legislativa, apesar de não ter instituído a citação da pessoa jurídica de direito público, assegurou a intimação de seus representantes judiciais das decisões liminares e das sentenças proferidas em mandados de segurança. Assegurou, ainda, a defesa, pelo advogado público, do ato administrativo.

Cabe ressaltar que o Juiz deverá intimar a Procuradoria responsável no prazo de 48 (quarenta e oito) horas, contado da concessão da medida liminar ou da prolação da sentença, a fim de que seja possível a apresentação de agravo de instrumento ou de apelação, ou ainda de pedido de suspensão da decisão, nos termos do art. 4º da lei 4.248/64.

O termo inicial do prazo para recorrer é a data em que intimado o representante judicial, não mais podendo ser admitido que a contagem do prazo para interposição de agravo de instrumento se inicie com a notificação da autoridade administrativa.

Importante verificar, ainda, que a intimação do representante judicial deverá estar acompanhada dos documentos mencionados na liminar ou na sentença, bem como daqueles necessários à suspensão da decisão ou à instrução do recurso. Assim, deverá a intimação estar acompanhada de todos os documentos obrigatórios para a instrução do agravo de instrumento, inclusive procuração outorgada ao patrono da impetrante.

A nova redação da lei autoriza a "*defesa do ato apontado como ilegal ou abusivo de poder*". A expressão é equivalente à utilizada na redação de 1964, mas somente a partir da Lei 10.910/04 tornou-se factível tal defesa, pois anteriormente não era oportunizada manifestação pelo advogado público. O representante judicial deverá, portanto, defender o ato administrativo, apresentando na oportunidade as alegações de direito não contidas nas informações prestadas pela autoridade administrativa, entre elas a inexistência de direito líquido e certo; a instrução deficiente da inicial; a necessidade de dilação probatória; a impossibilidade de utilização do mandado de

segurança como substitutivo de ação de cobrança; a existência de prescrição ou decadência. Obviamente que, se do agravo de instrumento já constarem todas as alegações necessárias, com a juntada de cópia dele aos autos judiciais, nos termos do art. 526 do Código de Processo Civil, a defesa já estará apresentada. Caberá ao juiz examinar tais alegações quando da prolação da sentença.

3.1 Da inexistência de atraso na dinâmica do mandado de segurança com o rito alterado pela Lei 10.910/04

As alterações feitas pelos artigos 17 e 19 da Lei 10.910/04 não foram bem recebidas pelo Judiciário, tendo o Presidente do STJ encaminhado ao Presidente da Câmara dos Deputados projeto de lei para supressão de tais artigos. Tal projeto, apresentado em 25 de agosto de 2004, recebeu naquela Casa o no. 4091/2004 e está tramitando em regime de prioridade.

Segundo o Presidente do STJ, a alteração traria severas repercussões para a celeridade do processo judicial.

Mas permitir a atuação do advogado público não implica atrasar o deslinde do mandado de segurança.

De fato, quando o Juiz entender existir direito líquido e certo que necessite de proteção contra ato ilegal ou abusivo por parte de autoridade, sendo relevante o fundamento e podendo do ato impugnado resultar a ineficácia da medida, ordenará, liminarmente, que se suspenda o ato que deu motivo ao pedido[22].

Deferida a liminar, e portanto resguardado o direito, não se pode conceber de qualquer risco em ser concedida vista para o representante legal da entidade pública para, no prazo de 20 dias, interpor eventual agravo de instrumento e manifestar-se quanto às questões jurídicas envolvidas na impetração[23]. Ao contrário, não concedida tal vista, será irremediavelmente lesada a defesa da entidade pública, com prejuízo para toda a sociedade.

Aliás, cabe ressaltar que, interposto o agravo de instrumento, somente se o relator, no Tribunal, entender que o recurso envolve provisão jurisdicional de urgência ou que há perigo de lesão de grave e de difícil reparação, sendo relevante a fundamentação, concederá efeito suspensivo ao agravo de instrumento ou deferirá a pretensão recursal[24]. Assim, se não forem relevantes os argumentos da entidade pública, a liminar continuará produzindo seus efeitos, mas o contraditório terá sido observado.

[22] art. 7º, II, da Lei 1.533/53.

[23] No sentido da inexistência de atraso é a doutrina de Hely Lopes MEIRELLES, *Mandado de segurança...*, p. 108.

[24] Arts 527, III e art. 558 do Código de Processo Civil.

Já quanto à intimação do representante judicial da sentença proferida, sempre foi obrigatória, como inclusive reconhecido pelo Supremo Tribunal Federal, na Súmula 392. Ocorria, no entanto, que, como não era expressa em lei a necessidade de, nessa fase, ser intimado o representante judicial, alguns juízes deixavam de efetuar tal intimação. A alteração legislativa, nesse ponto, somente veio explicitar direito já existente, o que não implica qualquer atraso no andamento do feito.

Se é assim, não pode prevalecer a argumentação de que a participação do advogado público importará demora ou de que é incompatível com o rito do mandado de segurança.

4 Conclusão

Não pode haver dúvida, portanto, quanto aos prejuízos que vinham sofrendo as pessoas jurídicas de direito público anteriormente à Lei 10.910/04, em razão das dificuldades que existiam para a prática da advocacia pública no mandado de segurança.

A Lei 10.910/04 somente veio adaptar o rito da ação mandamental à Constituição da República de 1988, a fim de efetivar os princípios constitucionais do contraditório e da indispensabilidade do advogado à administração da justiça, garantindo, ainda, um direito de toda a coletividade - a eficaz atuação dos entes públicos em juízo, na defesa do patrimônio público.

Por outro lado, o temor de que as alterações efetuadas possam atrasar a prestação jurisdicional é totalmente destituído de fundamento, pelo que não deve ser concretizada a supressão do artigo 19 da Lei 10.910/04, supressão essa que é objeto do Projeto de Lei que recebeu na Câmara dos Deputados o no. 4091/2004.

Conclui-se, pois, pela importância das alterações feitas no rito do mandado de segurança pela Lei 10.910/04 e pela necessidade de sua manutenção.

Referências

BARBI, Celso Agrícola. *Do mandado de segurança*. ed revista e aumentada. Rio de Janeiro: Forense, 2000.

MACHADO, Hugo de Brito. *Mandado de segurança em matéria tributária*. 4. ed. São Paulo: Dialética, 2000.

MEIRELLES, Hely Lopes. *Mandado de segurança, ação popular, ação civil pública, mandado de injunção, "hábeas data", ação direta de inconstitucionalidade e ação declaratória de constitucionalidade*. 22. ed. São Paulo: Malheiros Editores Ltda, 2000.

MORAES, Alexandre de. *Direito constitucional*. 15. ed. São Paulo: Atlas SA, 2004.

SOUTO, João Carlos. *A união federal em juízo*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2000.

As contribuições PIS-Importação e Confins-Importação, face a normas contitucionais, acordos internacionais e os processos de integração econômica

Luiz Dias Martins Filho
Procurador da Fazenda Nacional
Mestre em Direito pela Universidade de Cambridge – Reino Unido
Membro do Instituto Cearense de Estudos Tributários – ICET
Professor Universitário

Apesar dos intensos debates travados no seio da sociedade civil brasileira, que, entretanto, ainda não se refletiram fielmente no âmbito do Congresso Nacional, no sentido de que as matérias tributárias sejam mais discutidas e analisadas pelos parlamentares, na verdade, a cada dia fica mais claro que o Brasil não pode mais conviver com a máxima de que é um "***paraíso fiscal para poucos e inferno tributário para a maioria***" e de que é grave a **regressividade do nosso sistema tributário**. Portanto, a necessidade de uma racionalização dos tributos é premente, mas enquanto isso não ocorre, não se pode aceitar que a tributação se torne a cada ano mais distorciva e iníqua.

Então, será analisada aqui a cobrança, instituída pela Lei nº 10.865, de 2004, da contribuição ao PIS e a COFINS na importação de bens e mercadorias, especialmente originários de países latino-americanos com os quais o Brasil está em processo de integração econômica. A matriz constitucional (inciso II do §2º do art. 149, CF/88) das referidas contribuições, denominadas PIS-Importação e COFINS-Importação, foi introduzida na Carta Política de 1988 pela Emenda Constitucional nº 42 de 2003 (D.O.U. de 31.12.2003).

Cânones da tributação

As razões para tributar e a opção por determinada espécie de tributo é matéria de estudo extremamente interessante, não só sob o aspecto acadêmico, mas também em decorrência de suas implicações jurídicas, econômicas e sociais relevantíssimas. Tal estudo nos leva a uma questão aparentemente simples, mas com resposta bastante difícil: qual a melhor forma de se tributar e qual espécie de tributo deve-se utilizar?

Essas indagações e questionamentos iniciaram-se há muitos anos, sendo que Adam Smith, servidor da administração aduaneira britânica, destacou na obra *A*

Riqueza das Nações (*The Wealth of Nations*), publicada pela primeira vez em 1776, quatro grandes princípios (*canons*), que segundo seu ponto de vista levariam a um melhor exercício do poder de tributar. De forma um pouco modificada, a essência desses quatro grandes princípios permanecem até hoje a exercer influência nos sistemas tributários de todo o mundo, sendo tais axiomas os seguintes:

I – as pessoas devem pagar tributos na proporção de sua renda e riqueza;

II – os tributos devem ser certos e não arbitrários;

III – os tributos devem ser cobrados da forma mais conveniente, prática e simples;

IV – os custos da imposição e arrecadação dos tributos devem ser mínimos.

A esse último axioma, modernamente, é acrescentado um quinto, qual seja:

V – **os tributos têm que ser não só simples e práticos, mas também internacionalmente competitivos**.

Os Estados, além de proporcionar aos cidadãos todos os meios para que satisfaçam e desenvolvam suas potencialidades, têm também que negociar internacionalmente, visando obter divisas e manter suas respectivas economias prósperas. Sabe-se que negociando numa economia globalizada e interdependente, a importância de um sistema tributário justo e que não gere distorções[1] é crucial. Portanto, difícil ao país criar e permanecer com incidências tributárias esdrúxulas, em substituição aos impostos, como ocorre com as contribuições ao PIS e a COFINS, especialmente as incidentes na importação. Já seria o momento de dar ao Estado brasileiro um sistema tributário adequado à nova realidade vivida, tanto de integração econômica regional quanto de globalização[2].

Levando-se em consideração essa perspectiva de idéias e de princípios que norteiam os sistemas tributários em todo o mundo, estando por isso implícitos no sistema tributário brasileiro, é que se entende que devam ser analisados os tópicos que se seguem. Como se sabe, os princípios são proposições que orientam as

[1] Basta analisar as distorções causadas pelas chamadas contribuições ao PIS e a COFINS, mesmo após tornarem-se "não-cumulativas", para algumas situações e sujeitos passivos tributários.

[2] Não há uma definição única e universalmente aceita para *globalização*, alguns dizem referir-se ao grau de interdependência econômica existente entre os Estados. O Fundo Monetário Internacional-FMI assimila tal expressão à "interdependência econômica crescente do conjunto dos países do mundo, provocada pelo crescimento do volume e da variedade das transações transfronteiriças de bens e de serviços, assim como dos fluxos internacionais de capitais, ao mesmo tempo que pela difusão acelerada e generalizada da tecnologia" (FMI, *Globalization: Opportunities and Challenges*, in World Economic Outlook, maio 1977, p. 45). Já, segundo definição mais abrangente, da Comissão Européia, consiste, na combinação de quatro aspectos: (i) a crescente integração dos mercados financeiros e o aumento dos fluxos financeiros; (ii) a transformação do mercado internacional num espaço único de produção e comércio; (iii) a multiplicação das empresas que implementam estratégias globais; e (iv) o aparecimento de um conjunto de normas e regulamentações transnacionais (COMISSÃO EUROPÉIA, The European Union as a World Trade Partner, in *European Economy-Reports and Studies*, nº. 3, 1997, p. 1). A expressão *munialização* teria o mesmo significado de globalização, sendo, porém, essa expressão mais utilizada pelos estudiosos franceses ou que sofrem maior influência dos franceses.

formulações jurídicas, valendo para todo o Direito, desde os criadores de novas normas jurídicas até aos seus aplicadores.

O dilema brasileiro

No Brasil, são dos mais dramáticos os dilemas da política fiscal, do sistema tributário e da seguridade social, porque de um lado, o peso dos contribuintes de alta renda é significativo, a despeito de sua pequena expressão numérica, enquanto o grande número dos contribuintes detém rendimentos extremamente reduzidos, sendo a soma de suas contribuições, equivalente em valor, a pequeno número de contribuintes de altos rendimentos. As fontes de receita para a União Federal e seguridade social, que está essencialmente no seu âmbito de competência, atualmente "apóiam-se essencialmente no financiamento tributário, usando, para isso, tributos sobre o faturamento de **grande produtividade fiscal** e **péssima técnica tributária**. Os tributos, ainda em grande parte em cascata, comprometem a competitividade do sistema, por não serem totalmente desoneráveis nas exportações. Além disso, davam, até bem pouco tempo, proteção não-intencional aos produtos importados, não-sujeitos ao mesmo tratamento tributário"[3]. Mesmo com a implantação da complexa não-cumulatividade na Contribuição ao PIS e da COFINS, além da cobrança do PIS e da COFINS na importação, que equivale uma "contribuição de equalização tributária" (ou a dispositivos denominados "ajustes tributários de fronteira" -*border tax adjustment provisions* of GATT[4] -previstos no art. III, parágrafos 1 e 2, do acordo multilateral do GATT[5]) não foram eliminadas as graves distorções geradas por tal tipo de tributação, que ainda oneram brutalmente, no mercado nacional, a produção de bens e também os serviços.

[3] Sulamis Dain, " Experiência Internacional e Especificidade Brasileira" apud in AFFONSO, Rui de Britto Álvares & SILVA, Pedro Luiz Barros, organizadores. "Reforma Tributária e Federação" (Federalismo no Brasil) – São Paulo: FUNDAP; Editora da Universidade Estadual Paulista, 1995, p. 33.

[4] Sobre a matéria, interessante o que expõe John H. Jackson na sua clássica obra *The World Trading System – Law and Policy of International Economic Relations – second edition, 1997*, pp. 218/219. "One of the more perplexing trade-policy problems, related to the national obligation but also to several other GATT obligations, is the subject of border tax adjustments (BTAs). **Under GATT, upon importation a nation may charge a tax (in addition to other tariffs) equivalent to a like internal tax imposed on domestic products of the same type.** With respect to trade in the opposite direction (i.e., exports), a nation is allowed to rebate the amount of any internal tax imposed on the exported goods. Thus, in theory, the goods travel in international trade "untaxed", and are taxed at their destination under whatever rules apply there to domestic goods as well as imported goods. It sounds equitable and reasonable, but these measures have been the source of considerable acrimony in international trade relations, and were considered by the Supreme Court of the United States in one of the few international trade cases it has ever considered" (*Zenith Radio Corp. v. United States*, 437 U.S. 443, 98 S. Ct. 2441, 57 L. Ed. 2d 337 (1978)). Também sobre a matéria decisões do Contencioso (*Dispute Settlement Body*) da Organização Mundial do Comércio-OMC que podem ser obtidas por meio do *website* www.wto.org . Ainda sobre o tema a obra de Abel Laureano *Discriminação Inversa na Comunidade Européia (O Desfavorecimento dos Próprios Nacionais na Tributação Indirecta*, Lisboa: Quid Juris Sociedade Editora Ltda., 1997.

O Acordo multilateral do GATT de há muito já havia sido internalizado no ordenamento jurídico brasileiro o dispõe:

ARTIGO III - TRATAMENTO NACIONAL EM MATÉRIA DE IMPOSTOS E DE REGULAMENTAÇÃO INTERNOS

Interessante observar que conforme o acordo multilateral do GATT os ajustes tributários de fronteira (*border tax adjustments*) deveriam ser instituídos e cobrados transitoriamente para eliminar distorções e iniqüidades resultantes das incidências das normas tributárias internas, enquanto ocorrerem os ajustes necessários aos processos de integração econômica e não como tem acontecido no Brasil, onde tem-se utilizado os ajustes de fronteira como contribuições de equalização tributária de forma a perpetuar uma situação distorciva da distribuição constitucional das receitas tributárias, violador das competências constitucionais tributárias e que coloca o sistema constitucional dos impostos em xeque-mate.

Mais grave ainda, no caso da incidência do PIS/COFINS na importação, é o tratamento diferenciado que é dado às empresas que são tributadas pelo lucro presumido e às empresas tributadas pelo lucro real.

Sendo assim, verifica-se que seria imprescindível, na atual realidade política e jurídica mundial, a racionalização do sistema, com a implantação de um sistema não-distorcivo e que visasse a neutralidade tributária[6].

1. Os produtos de qualquer Parte Contratante importados no território de outra *Parte Contratante* (leia-se "Membro") serão isentos da parte dos tributos e outras imposições internas de qualquer natureza que excedam aos aplicados, direta ou indiretamente, a produtos similares de origem nacional. Além disto, nos casos em que não houver no território importador produção substancial de produto similar de origem nacional, nenhuma *Parte Contratante* aplicará tributos internos novos ou mais elevados sobre os produtos de outras *Partes Contratantes* com o fim de conceder proteção à produção de produtos, diretamente competidores ou substitutos, não taxados de maneira semelhante; **os tributos internos dessa natureza, existentes, serão objeto de negociação para a sua redução ou eliminação**.

2. Os produtos originários de qualquer *Parte Contratante* importados no território de qualquer outra *Parte Contratante* gozarão de tratamento não menos favorável que a concedido a produtos similares de origem nacional no que concerne a todas as leis, regulamentos e exigências que afetem a sua venda, colocação no mercado, compra, transporte, distribuição ou uso no mercado interno. As disposições dêste parágrafo não impedirão a aplicação das taxas diferenciais de transportes, baseadas exclusivamente na utilização econômica dos meios de transporte e não na origem de produtos."

[6] A neutralidade tributária, além de garantir receita para o Estado, faz com que a decisão econômica não dependa do fator tributação. Implica o agente econômico estruturar sua produção independentemente do fator tributário. Em sua decisão de produção, o empresário terá de saber se o local é bom para produzir, se há demanda, se há mão de obra suficiente e qualificada, se o salário é compatível, e se, obviamente, dispõe de capital para mobilizar os fatores necessários à produção. No caso da neutralidade da tributação sobre o consumo, para o agente econômico (excetuando-se o consumidor final) é indiferente a alíquota incidente e o montante do gravame, porque transmite o valor do imposto pago à operação e, no final, quem paga é o consumidor, todos, sem exceção. Quanto mais neutra for a tributação sobre o consumo maior será a produção e o próprio consumo. Maior produção implica maior rendimento, e maior rendimento implica maior consumo, levando a ganhos para a sociedade como um todo, obviamente matizado pela estrutura de distribuição de renda prevalecente (GUIMARÃES, Vasco Branco. *O sistema tributário como fator de integração econômica*, transcrição de audiência pública na Comissão Parlamentar Conjunta do Mercosul, em Brasília, em 25 de agosto de 2004. pp. 3, 6 e 7). A NEUTRALIDADE FISCAL (TRIBUTÁRIA) apesar de ser um conceito econômico foi juridicizado, e, em síntese, consiste em que as decisões econômicas e de investimento devem ser tomadas sem levar em consideração aspectos tributários. Em outras palavras, considerações tributárias devem ser irrelevantes na escolha entre várias formas de investimento ou organização empresarial. Sob o ponto de vista tributário deve ser irrelevante e não consistir em vantagem decisiva em escolher uma forma peculiar de investimento ou organização empresarial, porque, em última instância, a renda/lucro/receita gerados estariam sujeitos ao mesmo ônus tributário.

Sistematização

Apesar da Constituição de 1988 ter inicialmente disposto de forma sistemática os impostos, o certo é que verifica-se que a sistematização das contribuições, no contexto do sistema tributário brasileiro, foi incompleta ou de clareza insuficiente e que durante esses quinze anos foi gravemente distorcida.

Pode-se entender como sistema[7] um conjunto ordenado de normas a partir de uma perspectiva unitária. À "ciência do direito" ou à "jurisprudência" compete apresentar o direito na sua conexão sistemática e, antes de mais nada, tem-se que saber o que deve ser inserido nessa sistematização.[8]

Enquanto os impostos visam a atender as necessidades gerais do Estado, que busca recursos para manter em funcionamento todo o seu aparato, em fatos quaisquer que não tenham nenhuma relação com a atividade do mesmo Estado, as contribuições são cobradas a fim de que o Estado possa atuar e proporcionar específicas vantagens[9] a determinado grupo de cidadãos ou setores da sociedade, há uma vinculação a uma finalidade específica.

Entretanto, a excessiva criatividade para instituição e cobrança de contribuições minou e distorceu todo o sistema tributário brasileiro, daí, mais uma vez clara a necessidade de racionalizar nosso sistema tributário e propiciar ao povo brasileiro a possibilidade de desenvolver suas atividades com mais segurança jurídica e com um ônus tributário menos gravoso, mais razoável ou pelo mais compreensível.

A Constituição de 1988 – Art. 4°, Parágrafo único

A instituição das contribuições PIS-Importação e COFINS-Importação também violam o parágrafo único do art. 4° da Constituição de 1988 que dispõe que "a República Federativa do Brasil buscará a integração econômica, política, social e cultural dos povos da América Latina, visando à formação de uma comunidade latino-americana de nações".

[7] Aurélio Buarque de Holanda Ferreira, no Novo Aurélio Século XXI: o dicionário da língua portuguesa, 1999, diz entre outros verbetes que **sistema** consiste em: ... 2. Disposição das partes ou dos elementos de um todo, coordenados entre si, e que funcionam como estrutura organizada; ... 6. Reunião coordenada e lógica de princípios ou idéias relacionadas de modo que abranjam um campo do conhecimento. 7. Conjunto ordenado de meios de ação ou de idéias, tendente a um resultado , plano, método, ... 10. Conjunto de regras ou normas.

[8] Tércio Sampaio Ferraz Jr., "Conceito de Sistema no Direito", "capacidade total de explicação, ausência de contradição e aplicabilidade fecunda a casos concretos aparecem como os postulados para a justificação crítica de um **sistema**". Estas três exigências correspondem a três conceitos que podem ser tomados como critérios de forma sistemática do todo: totalidade, identidade, singularidade. Totalidade, na medida em que o sistema cria a partir de uma "idéia" e constitui uma conexão do todo. Identidade, na medida em que a conexão, enquanto lógica, se subordina ao princípio de identidade. Singularidade, na medida em que os fenômenos singulares são explicados na conexão, sem ser, na sua singularidade, anulados ou dissolvidos." (págs. 161/162)

[9] Wagner Balera. A seguridade na Constituição de 1988, p 56

Então, como efetivamente viabilizar a integração econômica se no próprio sistema tributário brasileiro, ao contrário do que estabelecia a Constituição, foi instituída a cobrança de novos tributos, inclusive quando da importação de bens originários de outros países latino-americanos que estão integrando-se economicamente ao Brasil, maior economia da América do Sul.

Pode-se dizer que a harmonização tributária é pressuposto para que sejam alcançados os primeiros objetivos de um processo de integração. Mesmo nas hipóteses em que não se almeje alcançar uma integração muito profunda, é necessário haver certo grau de harmonização tributária. Há uma verdadeira sintonia entre o avançar de um processo de integração e medidas que devam ser tomadas para remoção de obstáculos tributários, não só na tributação aduaneira como também na tributação interna, pois tais entraves vão inevitavelmente surgindo durante o processo de aprofundamento de uma integração econômica e devem ser sempre superados. No caso do Brasil, observa-se justamente o contrário, criam-se novos óbices e entraves à integração econômica, o que se comprova com a instituição das malsinadas contribuições PIS-Importação e COFINS-Importação.

Um processo de integração bem sucedido necessita de um mínimo de coordenação macroeconômica, variando, obviamente, conforme o projeto de integração que se está visando. Como salienta Hartmut Sangmeister: "segundo a sabedoria convencional dos economistas, o grão necessário de coordenação das políticas macroeconômicas dentro de um bloco de integração regional depende da intensidade de integração desejada ou intencionada. Se o objetivo de integração for restringido à formação de uma área de livre comércio, a necessidade para a criação de mecanismos formais de coordenação macroeconômica fica limitada a uma certa homogeneização dos sistemas tributários para evitar "guerras tributárias" entre os países membros na competição para obter investimentos estrangeiros"[10].

Assim, na linha da sapiência inerente aos economistas, que os juristas não podem nem devem ignorar, observa-se que num bloco econômico regional, ou mesmo numa mera área de livre comércio deve haver, **pelo menos, harmonização tributária**. Portanto, a falta de uma coordenação macroeconômica mínima e de um sistema tributário que viabilize a competitividade tributária internacional implica o enfraquecimento de qualquer processo de integração o que vem a violar o multimencionado parágrafo único do art. 4° da Constituição de 1988. A experiência bem-sucedida de integração européia demonstra que a existência de mecanismos formais de coordenação macroeconômicas aumenta com o nível de interdependência[11] e complementariedade econômica. Ainda analisando as lições do processo de integração dadas pela Europa, o alemão Sangmeister observa como a mais importante a de que "não há uma alternativa realista senão a inserção na economia mundial". Fica sempre o questionamento de como o Brasil pretende inserir-se na economia mundial com um sistema tributário minado por impostos disfarçados de contribuições.

[10] SANGMEISTER, Hartmut. "O futuro da integração latino-americana: lições do passado e experiências da "velha" Europa". *in Curso de Integração Econômica e Direito Internacional Fiscal*, (nota de aula, pág. 8), ESAF-Brasília, outubro de 2004.

[11] SANGMEISTER, Hartmut. idem.

Dessa forma, considerando o art. 4°, parágrafo único, da Constituição brasileira de 1988, e procurando-se apreender o verdadeiro alcance das situações jurídicas instituídas pela própria Constituição, por meio da aplicabilidade das normas constitucionais, busca-se subverter, em resultados efetivos, as proposições eternamente inócuas da Lei maior, reavivando-as na prática dos Poderes Públicos. Cabe assim distinguir, doutrinariamente, para esse fim, duas situações diversas: (a) as normas que devem ser prontamente exigíveis pela aplicação direta do texto constitucional; e (b) as normas que não prescindem de legislação infraconstitucional integradora para deflagração da plenitude de seus efeitos.

Caso se leve em consideração a classificação das normas constitucionais, segundo o critério de aplicabilidade, feita por José Afonso da Silva, poder-se-ia até ficar em dúvida em classificar a norma constitucional do parágrafo único do art. 4° em norma constitucional com eficácia plena[12] ou norma constitucional com eficácia limitada[13], entretanto, em qualquer das duas situações a que se venha a classificar mencionada norma constitucional, verificar-se-á que a lei que instituiu a cobrança do PIS-Importação e COFINS-Importação de bens e mercadorias provenientes de países latino-ameriacanos, em que o Brasil está em processo de integração econômica, viola o mencionado dispositivo da Constituição de 1988.

Caso se considere a norma contida no parágrafo único do art. 4° da Constituição de 1988, como norma programática, que tem aplicação diferida, e não aplicação ou execução imediata; diz Jorge Miranda que a norma programática seria mais do que um comando-regra, na verdade, explicitaria comandos-valores; que conferem elastecidade ao ordenamento constitucional; e que têm como destinatário primacial – embora não único – o legislador, a cuja opção fica a ponderação do tempo e dos meios em que vêm a ser revestidas de plena eficácia. A eficácia jurídica de tais normas programáticas resultam: (1) na revogação de leis anteriores com elas incompatíveis; (2) na vinculação do legislador, inclusive do poder constituinte reformador; (3) no condicionamento da atuação da administração pública; e (4) no balizamento para interpretação e aplicação das normas jurídicas pelo Poder Judiciário.

Assim, caso se venha a considerar o parágrafo único do art. 4° da Carta Política de 1988 como norma constitucional programática, por via de conseqüência, conteria eficácia paralisante de todos os atos que não sejam reverentes às proposições formuladas e facultaria ao jurisdicionado o reconhecimento e declaração de sua inconstitucionalidade[14]. Portanto, no mínimo, não poderiam ser instituídas e cobradas as contribuições PIS-Importação e COFINS-Importação de mercadorias e bens provenientes de países, especialmente latino-americanos, como os quais o Brasil está buscando efetiva integração econômica.

[12] "Aquelas que, desde a entrada em vigor da Constituição, produzem, ou têm possibilidade de produzir, todos os efeitos essenciais, relativamente aos interesses, comportamentos e situações, que o legislador constituinte, direta e normativamente, quis regular."

[13] São aquelas que apresentam "aplicabilidade indireta, mediata e reduzida, porque somente incidem totalmente sobre esses interesses, após uma normatividade ulterior que lhes desenvolva a aplicabilidade"

[14] Luís Roberto Barroso, *O Direito Constitucional e a Efetividade de suas Normas*, 6. ed. Rio de Janeiro Renovar, 2002, p. 156/157.

Conclusão

Do que se expôs e no que concerne a instituição das Contribuições PIS-Importação e COFINS-Importação, que em tese seriam contribuições de equalização tributárias, conclui-se que:

(a) Considerando-se os cânones da tributação postos por Adam Smith, que atualmente adiciona-se mais um, que consiste em que *os tributos têm que ser não só simples e práticos, mas também internacionalmente competitivos*, no sistema tributário brasileiro existem graves distorções resultantes da criação de contribuições, sendo que as contribuições ao PIS e a COFINS são mais visíveis e onerosas. Ao invés de se tentar eliminar internamente tais distorções causadas pela Contribuição ao PIS e a COFINS, optou-se por se instituir contribuições de equalização tributária, vulgarmente conhecidas como PIS-Importação COFINS-Importação;

(b) Apesar da implantação da complexa não-cumulatividade na contribuição ao PIS e na COFINS, além da cobrança dessas contribuições na importação, que equivale uma "contribuição de equalização tributária" (ou a "ajustes tributários de fronteira" - *border tax adjustment provisions* -previstos no art. III, parágrafos 1 e 2, do acordo multilateral do GATT, como possibilidades transitórias para eliminação de distorções tributárias que podem ocorrer em processos de integração) não foram eliminadas as graves distorções geradas por tal tipo de tributação, que distorce e onera significativamente, no mercado nacional, a produção de bens e os serviços.

(c) A criatividade excessiva para instituição e cobrança de contribuições minou e distorceu todo o sistema tributário brasileiro estabelecido pela Constituição de 1988, muitas vezes inviabilizando a instalação e o desenvolvimento de certas atividades econômico-financeiras no território brasileiro, resultando hoje na necessidade de racionalizar nosso sistema tributário a fim de propiciar às empresas e ao povo brasileiro a possibilidade de desenvolver suas atividades com mais segurança jurídica e com um ônus tributário razoável e compreensível internacionalmente;

(d) A instituição, pela Lei n° 10.865, de 2004, das contribuições PIS-Importação e COFINS-Importação, incidente quando da importação de bens originários de países latino-americanos, com os quais o Brasil esteja em franco processo de integração econômica, viola o parágrafo único do art. 4° da Constituição de 1988, que dispõe que a República Federativa do Brasil tem por meta a integração econômica da América Latina;

(e) Para a existência de um bloco econômico regional, ou mesmo de uma mera área de livre comércio deve haver, ao menos, harmonização tributária, ou sistemas tributários compatíveis. Portanto, a falta, no Brasil, de uma coordenação macroeconômica mínima e de um sistema tributário que viabilize a competitividade tributária internacional, resulta, além de desestímulo ao crescimento do mercado interno, no enfraquecimento de qualquer processo de integração, o que vem a violar o mencionado parágrafo único do art. 4° da Carta Política de 1988.

Novo regime constitucional do Sistema Financeiro Nacional A Emenda Constitucional N° 40[1]

Márcio Ferro Catapani
Procurador da Fazenda Nacional
Procurador-Seccional da Fazenda Nacional em Ribeirão Preto
Mestre em Direito Comercial pela PUC/SP
Professor dos Cursos de Pós-Graduação *Lato Sensu* da PUC/SP
e do CESEX - Bolsa de Valores Regional de Fortaleza

I Introdução

A Constituição de 1988 trouxe à tona profundas modificações estruturais, se comparada às anteriores. Com efeito, tida como a "Constituição Cidadã", alterou as relações de poder no seio da sociedade brasileira (ou refletiu tais alterações, conforme o modelo explicativo que se adote). Ampliaram-se os direitos e garantias fundamentais individuais e coletivos; os direitos sociais e a Ordem Social também ganharam contornos novos e sensivelmente mais largos.

No que tange especificamente à Ordem Econômica, relata-nos Raul Machado Horta, em lição pouco anterior à promulgação da atual Carta Magna:

"A comparação entre a Ordem Econômica da Constituição de 1988 e a Ordem Econômica e Social das Constituições Federais que a precederam evidencia a maior extensão da matéria na nova Constituição. A comparação considera a particularidade das Constituições anteriores, quando a Ordem Econômica se associava à Ordem Social, abrangendo matéria numerosa e concentrada, como a que se refere aos direitos dos trabalhadores, além de outros assuntos esparsos, a exemplo de normas sobre empresas jornalísticas e o exercício das profissões liberais. Na Constituição Federal de 1988, ao contrário, o Título VII é ocupado na sua quase totalidade pelas regras da Ordem Econômica, ficando a outra matéria a ele agregada – Sistema Financeiro Nacional – isolada em um único artigo no final do Título VII."[2]

Esse último artigo isolado, de número 192, será exatamente o cerne de nossa investigação. Com efeito, desde a promulgação da Constituição da República de 1988, tem o mencionado dispositivo gerado grande celeuma, tanto na doutrina e na

[1] Trabalho elaborado sob a orientação do Prof. Dr. Fernando Antonio Albino de Oliveira, da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo.

[2] *A Ordem Economica na Nova Constituição: problemas e contradições*, p. 389

jurisprudência pátrias quanto nos meios empresariais ligados direta ou indiretamente ao Sistema Financeiro Nacional.[3]

Com efeito, a redação original do art. 192, quer por diversos motivos que serão abaixo aludidos, quer ainda pela boa intenção do constituinte de procurar resolver os problemas econômicos do País por meio de normas jurídicas, sem atentar, contudo, para a realidade social e os limites da atuação dessas normas, foi de aplicação quase nula. E, considerando a candência do tema, e a sua relevância para uma eficaz estruturação do sistema econômico brasileiro, o clamor por uma profunda reforma desse artigo surgiu quase que concomitantemente com o texto constitucional vigente.

Referido clamor, após longos debates, sob a égide de diferentes concepções de ordem teórica e observações de cunho prático, culminou por ser atendido pelo Congresso Nacional, investido do Poder Constituinte Derivado: em 29 de maio de 2003, as Mesas da Câmara dos Deputados e do Senado Federal promulgaram a Emenda Constitucional n.° 40, a qual tratou principalmente de dar nova redação ao tão debatido art. 192 da Constituição Federal, trazendo uma profunda redução da constitucionalização da matéria.

Nesse contexto, o presente trabalho propõe-se a analisar a reforma do mencionado texto constitucional, dividindo-se conforme o seguinte plano:

I) inicialmente, far-se-á um estudo acerca do conteúdo jurídico do art. 192, em sua redação original, bem como uma análise das críticas feitas a ele e da sua eficácia enquanto vigente; eficácia essa considerada tanto do ponto de vista técnico (eficácia jurídica), como do social (efetividade);

II) em seguida, cuidar-se-á da nova redação conferida ao dispositivo em questão, procurando-se vislumbrar qual o novo regramento da matéria, em especial os princípios consagrados na Constituição que hoje orientam todas as normas sobre o Sistema Financeiro Nacional;

III) por fim, o estudo procurará responder à questão de se a Emenda Constitucional n.° 40/03 atingiu os objetivos a que se propôs, bem como, na medida do possível, apontar as mudanças que poderiam ter sido feitas e deixaram de o ser (mesmo que como mera solução de *lege ferenda*).

[3] Tal celeuma, no que tange à Ordem Econômica, já havia também sido, de alguma forma, antevista por Raul Machado Horta, nos seguintes termos: "O alargamento da matéria na Constituição, seja no aspecto técnico como no ideológico, conduz, correlatamente, no quadro do regime democrático, a uma ampliação do coeficiente de discordância sobre o conteúdo constitucional, com perda do generalizado consenso que envolveu as Constituições clássicas não expansivas. A controvérsia, o debate e a análise são compatíveis com o respeito e o acatamento devidos à Constituição. A controvérsia não se confunde com a contestação. A análise crítica distancia-se da rejeição" (*op. cit.*, pp. 388-389).

2 Do texto anterior à Emenda Constitucional N.º 40

O artigo 192 da Constituição da república de 1988 foi promulgado, inicialmente, com a seguinte redação:

"TÍTULO VII – DA ORDEM ECONÔMICA E FINANCEIRA

CAPÍTULO IV – DO SISTEMA FINANCEIRO NACIONAL

Art. 192. O sistema financeiro nacional, estruturado de forma a promover o desenvolvimento equilibrado do País e a servir aos interesses da coletividade, será regulado em lei complementar, que disporá, inclusive, sobre:

I – a autorização para o funcionamento das instituições financeiras, assegurado às instituições bancárias oficiais e privadas o acesso a todos os instrumentos do mercado financeiro bancário, sendo vedada a essas instituições a participação em atividades não previstas na autorização de que trata este inciso;

II – a autorização e funcionamento dos estabelecimentos de seguro, resseguro, previdência e capitalização; bem como do órgão oficial fiscalizador;

III – as condições para a participação do capital estrangeiro nas instituições a que se referem os incisos anteriores, tendo em vista especialmente:

a) os interesses nacionais;

b) os acordos internacionais;

IV – a organização, o funcionamento e as atribuições do Banco Central e demais instituições financeiras públicas e privadas;

V – os requisitos para a designação de membros da diretoria do Banco Central e demais instituições financeiras, bem como os impedimentos após o exercício do cargo;

VI – a criação de fundo de seguro, com o objetivo de proteger a economia popular, garantindo créditos, aplicações e depósitos até determinado valor, vedada a participação de recursos da União;

VII – os critérios restritivos da transferência de poupança de regiões com renda inferior à média nacional para outras de maior desenvolvimento;

VIII – o funcionamento das cooperativas de crédito e os requisitos para que possam ter condições de operacionalidade e estruturação próprias das instituições financeiras.

§ 1º. A autorização a que se referem os incisos I e II será inegociável e intransferível, permitida a transmissão do controle da pessoa jurídica titular, e concedida sem ônus, na forma da lei do sistema financeiro nacional, a pessoa jurídica cujos diretores tenham capacidade técnica e reputação ilibada, e que comprove capacidade econômica compatível com o empreendimento.

§ 2º. Os recursos financeiros, relativos a programas e projetos de caráter regional, de responsabilidade da União, serão depositados em suas instituições regionais de crédito e por elas aplicadas.

§ 3º. As taxas de juros reais, nelas incluídas comissões e quaisquer outras remunerações direta ou indiretamente referidas à concessão de crédito, não poderão ser superiores a doze por cento ao ano; a cobrança acima deste limite será conceituada como crime de usura, punido, em todas as suas modalidades, nos termos que a lei determinar."

Conforme já mencionado, desde antes da promulgação do vigente Constituição, muito já se debatia acerca de tal dispositivo. Em especial, os seguintes pontos forma objeto de críticas e debates doutrinários:

i) a fixação de uma taxa máxima de juros reais anuais;

ii) a autonomia conferida pelo texto constitucional ao Banco Central do Brasil, ou a falta de independência do mesmo;

iii) a excessiva minúcia com que o constituinte tratou o tema, cuidando de diversas matérias que, por sua estrutura, deviam ser objeto de normas infraconstitucionais.

Passaremos, assim, a analisar as questões atinentes a cada um desses temas. Antes, contudo, por razões metodológicas, entendemos ser necessária uma avaliação de conceitos teóricos acerca do tratamento constitucional da Ordem Econômica e Financeira e do Sistema Financeiro Nacional, situando o objeto desta seção em termos teóricos e doutrinários.

2.1 Susbtrato teórico

2.1.1 Da ordem econômica e financeira

Tradicionalmente, as Constituições liberais tinham como preocupação primordial a fixação de limites para a atuação do poder estatal no campo político. Resumiam-se assim, de certa maneira, a estruturar os órgãos do Estado e a arrolar uma série de direitos e garantias fundamentais, de caráter político ou civil. Em certa medida, é ainda este o conceito jurídico-material de Constituição.[4]

[4] Cfr. FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves, *Curso de Direito Constitucional*, p. 10.

Entretanto, desde a Constituição de Weimar (1919), têm as leis supremas se ocupado em traçar as linhas mestras da normatização do sistema econômico de uma dada sociedade.[5] Nessa linha, as Constituições brasileiras, desde 1934, dedicaram alguns dispositivos ao tema econômico.

Nesse contexto, surge um Direito Constitucional Econômico, assim definido por Manoel Gonçalves Ferreira Filho:

"O Direito Constitucional Econômico tem, pois, como objeto as bases da organização jurídica da economia. Seu propósito é estabelecer o controle da economia, porque esta enseja fenômenos de poder. Consiste, assim, nas regras jurídicas que regem a atuação do indivíduo, dos grupos, do Estado, no domínio econômico. Compreende, pois, as *normas jurídicas básicas que regulam a economia, disciplinando-a, e especialmente controlam o poder econômico, limitando-o, com o fim de prevenir-lhe os abusos*."[6] (grifo no original)

Questão que poderia surgir, apesar de hoje já devidamente superada e quase infantil em sua formulação, é a de quais os motivos levaram ao surgimento dessa dita "Constituição Econômica"[7]. Em tal seara, segura e precisa a lição de Eros Roberto Grau, *in verbis*:

> "Enquanto nível do todo social, o direito é elemento constitutivo do modo de produção, porém por ele informado e determinado.
>
> A compreensão dessa realidade nos permite verificar que o direito é, sempre e também no modo de produção capitalista, um instrumento de mudança social, para ser dinamizado, nessa função, ao sabor de interesses bem definidos."[8]

Obviamente, a matéria normatizada constitucionalmente é dotada de coerência interna, como integrante do ordenamento jurídico (sistema de direito positivo).[9] Busca-

[5] *Idem*, p. 300. Edvaldo Brito faz alusão a que a Constituição de Weimar não teria sido a primeira a tocar no tema, tendo sido nisso precedida pela Constituição dos Estados Unidos Mexicanos, de 1917, e pela Declaração dos Direitos do Povo Trabalhador Explorado, proclamada na União Soviética, no ano de 1918. (*O sistema financeiro nacional*, p. 395)

[6] *Idem*, pp. 301-302. J. J. Gomes Canotilho e Vital Moreira, em sua obra *Fundamentos da Constituição*, assim define Constituição Econômica: "Ao conjunto das normas e dos princípios constitucionais relativos à economia – isto é, à ordem constitucional da economia – pode dar-se, de acordo com um conceito já sedimentado na doutrina, o nome de *constituição económica*" (grifo no original) (p. 151). A seguir, o autor menciona que "a constituição económica está naturalmente ligada às opções políticas fundamentais da Constituição", para depois concluir que "a constituição económica está, assim, estreitamente correlacionada com a constituição 'política'" (*idem*, p. 152)

[7] Tecnicamente, como bem ressalta Ferreira Filho, o termo Constituição Econômica refere-se a textos constitucionais posteriores ao de Weimar, nos quais existe um verdadeiro tratamento sistemático da matéria, apesar da não adoção de um regime socialista. É o caso, *v.g.*, das Constituições espanhola de 1978 e brasileira de 1988. (*op. cit.*, p. 301)

[8] *O direito posto e o direito pressuposto*, p. 40.

Para Bobbio, "A coerência não é uma condição de validade, mas é sempre uma condição de *justiça* do ordenamento. É evidente que quando duas normas contraditórias são ambas válidas, e pode haver indiferentemente a aplicação de uma ou de outra, conforme o livre-arbítrio daqueles que são chamados

se, destarte, estabelecer os contornos do modo de produção da vida social admitido, processado e almejado pelo ordenamento brasileiro, enquanto posto e positivado pela atual constituição na qualidade de fundamento de validade. O modo de produção evidenciado pela Constituição brasileira de 1988 é o capitalista, temperado, entretanto, com uma forte atenção a elementos sociais e mesmo à regulação da atividade econômica, em níveis não aceitáveis por uma filosofia liberal pura.[10]

É de se frisar, ainda, que o regramento constitucional da ordem econômica deve ater-se a questões principiológicas. Com efeito, a tarefa do constituinte é apontar o norte que regerá a atividade do legislador infraconstitucional, bem como de todos os demais operadores do Direito. O esmiuçamento de tais princípios há de ser efetivado por meio de regras jurídicas. Pode-se, assim, perceber a distinção entre princípios e regras, ambos espécies do gênero normas, isto é, enunciados que se destinam a determinar como deve ser a conduta humana (sendo dotadas de força coercitiva, no caso das normas jurídicas).

Entretanto, e só por tal razão justifica-se a consideração de duas espécies do gênero norma, princípios e regras diferem entre si, de maneira relevante.

Mais uma vez considerando o ordenamento jurídico sob uma perspectiva sistêmica, tem-se que o mesmo é dotado de um repertório, do qual constam seus elementos, e de uma estrutura, que determina a forma pela qual referidos elementos se inter-relacionam[11]. Nesse contexto, os princípios constam da estrutura do sistema jurídico, e não de seu repertório. São eles "regras de coesão que constituem as relações entre as normas como um todo".[12]

Por outro lado, é também assente na doutrina que regras e princípios diferenciam-se porque as primeiras possuem uma abrangência mais limitada, aplicando-se a um número restrito de hipóteses fáticas (*fattispecii*), quando os princípios aplicam-se a um indeterminado número de casos, dada a sua grande amplitude e generalidade. Se ganham em abrangência, perdem naquilo que se convencionou chamar de densidade normativa, sendo apenas indiretamente aplicados aos casos concretos. Entretanto, é de se notar que não existem limites precisos entre

a aplicá-las, são violadas duas exigências fundamentais em que se inspiram ou tendem a inspirar-se os ordenamentos jurídicos: a exigência de certeza (que corresponde ao valor da paz ou da ordem), e a exigência de justiça (que corresponde ao valor da igualdade)." (grifo no original) (*Teoria do ordenamento jurídico*, p. 113) A seu turno, Kelsen estabelece as bases lógicas e deontológicas pelas quais pode-se dizer que normas jurídicas estão em conflito entre si, admitindo que esse conflito deve ser sanada através da atividade interpretativa, em especial pela utilização de métodos e critérios advindos da estrutura escalonada do ordenamento jurídico. (*Teoria pura do direito*, p. 228-232)

[10] Sobre o modo de produção capitalista, bem expõe Eros Roberto Grau: "O modo de produção capitalista supõe a separação do Estado e da sociedade, no que é reforçada a dicotomia direito público/direito privado. Daí por que se afirma que toda atuação estatal é expressiva de um ato de intervenção na ordem social. Também aí a separação entre Estado e economia, o que confere sentido às afirmações de que ele 'intervém' e cumpre o papel de 'regulação' da economia." (*O direito posto e o direito pressuposto*, p. 21)

[11] FERRAZ JR., *Introdução ao estudo do direito*, p. 175.

[12] *Idem*, p. 247.

a abrangência que caracteriza um princípio, diferenciando-o das normas, ficando tal critério à prudência do operador do Direito.

Os princípios, ademais, segundo Karl Larenz, possuem duas funções claramente definidas no âmbito da dinâmica normativa: uma *positiva*, ao condicionar o conteúdo das normas jurídicas a serem criadas, bem como atuar na sua interpretação e integração; outra, precipuamente *negativa*, ao rejeitar valores e regras que os contrariem, restringindo o campo de liberdade de atuação tanto do legislador como do intérprete.[13]

Nesse contexto, teve por bem o constituinte em traçar os princípios gerais da atividade econômica e as linhas mestras da regulação da política urbana, da política agrícola e fundiária e da reforma agrária, e do sistema financeiro nacional. Cuidamos, agora, precipuamente desse último.

2.1.2 Do Sistema Financeiro Nacional

O regramento do sistema financeiro não costuma ser tema ao qual as Constituições, mesmo as mais recentes, dediquem muitas linhas.

Com efeito, no que tange ao Direito Português, trazemos como notícia a lição de J .J. Gomes Canotilho e Vital Moreira:

"A 'constituição monetária e financeira'

São poucos os preceitos constitucionais nesta matéria, limitando-se a Constituição a estabelecer um princípio de reserva de lei para a estruturação do sistema financeiro, bem como os respectivos objectivos de captação de poupanças e de aplicação dos meios financeiros disponíveis (art. 104.º). Digno de menção é também o papel especificamente atribuído ao *Banco de Portugal*, como banco central, na execução – mas não na elaboração – da política monetária e financeira. (art. 105.º)."[14]

O constituinte brasileiro, entretanto, não economizou palavras (no caso, normas, sejam elas regras ou princípios), ao versar sobre a matéria.

Vale, então, fazer aqui uma breve análise acerca do conceito de Sistema Financeiro Nacional, para possibilitar uma melhor compreensão da extensão do tema e do tratamento a ele dispensado pela Constituição pátria. Sobre o tema, pronunciou-se Edvaldo Brito:

"A palavra *sistema* pressupõe um *conjunto* de partes ou elementos *integrados* e *coordenados* entre si. É, assim, um conjunto ordenado, lógico e

[13] *Apud* MEDAUAR, *Direito Administrativo Moderno*, p. 132.

[14] *Op. cit.*, p. 172.

nacional. E, porque é assim, todo sistema traduz-se num conjunto de princípios os quais estabelecem um corpo de doutrina. A palavra fornece, então, um sentido de coordenação entre os elementos que compõem o fenômeno por ela definido.

Já o termo *financeiro* significa a atividade que tem por fim o manejo de dinheiro e, especialmente, o do Estado. Aqui terá de ser entendida como a atuação de todas as instituições de natureza pública ou privada que administrem recursos monetários, todas elas integrando o conjunto, sob a supervisão do Estado intervencionista, particularmente porque esses recursos envolvem bens das pessoas que compõem a sociedade sob a gerência estatal.

Esse *sistema financeiro* é *nacional* porque os princípios que se conjugam, sob integração, abrange toda a Federação, não se limitando a regiões ou a locais destacados do território brasileiro."[15] (grifos no original)

De uma forma geral, pode-se, portanto, definir Sistema Financeiro Nacional como o conjunto de regras, princípios, instituições e práticas, organicamente estruturados, que dizem respeito à captação de recursos, e à sua devolução ao sistema produtivo, no âmbito do sistema econômico pátrio.

2.2 do tratamento constitucional dos juros e da usura

A Constituição Federal, antes da Emenda Constitucional n.º 40/03, previa a limitação da taxa de juros reais ao valor máximo anual de 12% (doze por cento), sob pena de caracterização do crime de usura.

É interessante notar a importância dada ao tema pelo constituinte de 1988, pois se tratava da um dos raros casos de conduta "penalmente tipificada"[16] em nível constitucional. Com efeito, ainda que de impossível aplicação antes do advento de complementação infraconstitucional, todos

[15] *O Sistema Financeiro Nacional*, p. 399. Quanto à definição de "sistema", assim se pronunciam Carlos Marques Pinho e Diva Benevides Pinho: "Bancal apresenta três definições fundamentais de sistema: 1) definição *etimológica* – conjunto de elementos associados em uma organização coerente, com o fim de constituir um todo; 2) definição *descritiva* – conjunto organizado e estruturado de elementos materiais ou imateriais, que constituem um todo ordenado e orientado; 3) definição *pragmática* – conjunto de práticas, de métodos e de instituições que compõem, ao mesmo tempo, uma construção teórica e um método prático. As duas primeiras aplicam-se à qualquer concepção de sistema (físico, químico, matemático, biológico, político, geográfico, histórico etc.), enquanto a terceira se refere mais especificamente aos sistemas econômicos e políticos." (grifos no original) (*Sistemas Econômicos Comparados*, pp. 13-14)

[16] Não se trata tecnicamente de tipificação penal, uma vez há a inegável necessidade de complementação por norma jurídica inferior. Contudo, é de se admitir que a descrição realizada pelo constituinte na espécie foi um tanto mais acurada e pormenorizada que aquela destinada a outras condutas tidas como ilícitas sob a ótica penal pelo próprio texto constitucional (*v.g.*, o racismo, que em tempos recentes tem suscitado acaloradas manifestações da doutrina e esperadas decisões do Pretório Excelso acerca de sua real configuração, descuidada, propositadamente ou não, pelo constituinte de 1988).

os elementos do tipo penal (descritivos e normativos) já se encontravam estabelecidos no art. 192, § 3º, restando apenas ao legislador ordinário estabelecer quais as penas correspondentes a tal delito.

A norma ora em análise foi objeto de grande repercussão. Com efeito, mesmo antes do início da vigência da atual Constituição, Edvaldo Brito já dizia:

"Seguramente, os jornais do dia 31 de agosto deste ano de 1988 em diante, todos, sem exceção, têm veiculado notícias e artigos cujo objeto é a inserção de regras na Constituição sobre o sistema financeiro, especialmente, o tabelamento de juros."[17]

Mas o dispositivo não quedou imune a críticas. A maioria delas, a nosso ver, como será exposto, dotadas de grande fundamento. Haroldo Verçosa já se pronunciou sobre o assunto dizendo que "esse dispositivo representa uma camisa-de-força ao BCB, cerceadora da liberdade de adaptar as taxas de juros às necessidades de cada momento da evolução da economia nacional, usando-a como importantíssimo instrumento de política monetária".[18]

A primeira questão polêmica dizia respeito à eficácia dessa específica norma constitucional. Alguns autores, entre os quais Ives Gandra da Silva Martins, entendiam que a norma era de eficácia limitada, necessitando ser complementada e regulamentada por outra norma de natureza infraconstitucional ("normatividade ulterior"), no caso uma lei complementar, em virtude do disposto no *caput* do próprio art. 192.[19] Outra parte da doutrina, por sua vez, entendia que a norma era de eficácia plena, ou também dita auto-aplicável, sem necessidade de qualquer complementação de sua eficácia, devendo ser aplicada diretamente pelos tribunais.[20]

A questão foi inclusive levada ao Supremo Tribunal Federal, que construiu jurisprudência pacífica no sentido de que a norma em questão era de eficácia limitada, devendo ser regulamentada pela lei complementar que dispusesse sobre todo o Sistema Financeiro Nacional.[21]

Posteriormente, é de se notar que, em mandado de injunção, julgado no ano de 1993, o mesmo Supremo Tribunal, considerando a demora do Congresso Nacional

[17] *Op. cit.*, p. 395.

[18] *A Regulamentação do art. 192 da Constituição Federal*, *in* RDM 94/56.

[19] *Apud* VERÇOSA, *A Regulamentação do art. 192 da Constituição Federal*, *in* RDM 94/57. O próprio dispositivo em questão tornou-se exemplo clássico na doutrina nacional de norma constitucional de eficácia limitada. (Cfr. MORAES, *Direito Constitucional*, p. 41)

[20] Haroldo Verçosa faz menção a artigo de autoria de Hugo de Brito Machado defendendo tal posição (*idem, ibidem*).

[21] O primeiro caso levado ao Supremo sobre a aplicabilidade do art. 192, § 3º, da Constituição Federal foi a ADIn n.º 4 (DF), julgada pelo Plenário em 7 de março de 1991. Posteriormente, seguiram-lhe o AI n.º 134 849-RS (Rel. Min. Marco Aurélio, *Diário da Justiça*, Seção I, 5 de setembro de 1991, p. 11 988), o MI n.º 362-9-RJ (Rel. Min. Francisco Rezek, *Diário da Justiça*, Seção I, 3 de maio de 1996, p. 13 897) e o AI n.º 362-9-RJ (Rel. Min. Néri da Silveira, *Diário da Justiça*, Seção I, 1º de março de 1996, p. 5 055) (MORAES, *op. cit*, p.662)

em regulamentar o art. 192 da Constituição da República, discutiu acerca da possibilidade de o próprio Poder Judiciário ditar normas que suprissem a omissão legislativa.[22] Tal discussão, entretanto, não prosperou mais em virtude da indefinição jurisprudencial acerca de quais os efeitos do mandado de injunção.[23]

Contudo, devemos asseverar que cremos que a principal questão concernente ao dispositivo ora em análise não diz respeito especificamente à auto-aplicabilidade da norma, ou à sua eficácia limitada, mas sim à sua incongruência com a moderna Ciência Jurídica.

A limitação dos juros, constitucional ou não, regulamentada ou não, consiste em tentativa de domar a realidade social por instrumentos normativos, o que é absolutamente ineficaz (não efetivo) e, em certa medida, impossível de ser atingido.[24] Mal este, aliás, do qual mais de uma vez padeceu o legislador brasileiro, em qualquer nível, e que tantos prejuízos já trouxe à nossa sociedade.

A norma jurídica refere-se necessariamente a condutas humanas. No dizer de Hans Kelsen:

"A conduta humana disciplinada por um ordenamento normativo ou é uma ação por esse ordenamento determinada, ou a omissão de tal ação. A regulamentação da conduta humana por um ordenamento normativo processa-se por uma forma positiva e por uma forma negativa."[25]

Não cabe ao Direito impor sanções a fatos, mas somente jungi-las a determinados atos. Daqui advém dizer-se que o Direito não cuida do mundo do ser, mas daquele do dever-ser. Se tal afirmação é indiscutível em sede de fatos naturais,

[22] VERÇOSA, *op. cit.*, p. 57.

[23] Existem algumas correntes acerca de quais os efeitos da procedência do mandado de injunção, que levam em conta especialmente a separação das funções estatais. Sendo assim, o cerne da questão é exatamente definir se ao Poder Judiciário é conferido poder normativo no caso de mandado de injunção, e, se o for, em que extensão. Sobre o tema da indefinição doutrinária e jurisprudencial acerca dos efeitos do mandado de injunção no Direito brasileiro, vide MORAES, *op. cit.*, pp. 184 *et sec.*

[24] Não se que com tal afirmação negar o papel do direito de transformador da realidade social. No entanto, é impossível ao legisladbr determinar como esta deve ser, cabendo-lhe tão somente determinar quais são as condutas humanas devidas para que se atinja o elemento de realidade desejado. Uma eventual norma que proibisse a pobreza ou a miséria no Brasil (a qual teria, ademais, as mesmas características da limitação das taxas de juros) não poderia pertencer ao ordenamento jurídico, podendo ser considerada inválida ou mesmo inexistente, conforme a concepção doutrinária que se adote (tema este que não se restringe aos objetivos deste trabalho). Mas a conseqüência é certa: a impossibilidade completa de sua aplicação (podendo a mesma, conforme a sua dicção, ser considerada como princípio jurídico ou norma programática, em virtude dos princípios que orientam a interpretação constitucional).

[25] *Teoria Pura do Direito*, p. 16. Em outro trecho, o autor diz: "Se se parte da distinção entre ciências da natureza e ciências sociais, e, por conseguinte, se distingue entre natureza e sociedade como objetos diferentes desses dois tipos de ciência, põe-se logo a questão de saber se a ciência jurídica é uma ciência da natureza ou uma ciência social, se o Direito é um fenômeno natural ou social. *Mas esta contraposição entre natureza e sociedade não é possível sem mais, pois a sociedade, quando entendida como a real ou efetiva convivência entre os homens, pode ser pensada como parte da vida em geral e, portanto, como parte da natureza.*" (grifo nosso) (*idem*, p. 2)

também o será no que tange a fatos sociais, que sejam desempenhados pela sociedade como um todo, e não imputáveis a um indivíduo, ou a um grupo determinado ou determinável destes. Com isso quer-se dizer que a racionalidade econômica, apesar de ter cunho eminentemente social, não pode ser alterada por normas jurídicas. Com efeito, a lei da oferta e da procura, *v.g.*, não pode "ser revogada por decreto" ou qualquer outro ato normativo. Poderia o Estado determinar que os agentes agissem contrariamente a tal racionalidade, mas se eventualmente essa conduta devida fosse de uma irracionalidade econômica tamanha que chegasse a inviabilizar a atividade econômica, ou mesmo torná-la completamente desinteressante, estaríamos diante de um caso de impossibilidade do cumprimento da norma. Norma esta que, perdendo (ou nunca adquirindo) o seu mínimo de eficácia, deveria ser tida como excluída do ordenamento jurídico, por não válida.

Uma vez mais, as luminares palavras de Kelsen:

> "Uma norma que nunca e em parte alguma é aplicada e respeitada, isto é, uma norma que – como costuma dizer-se – não é eficaz em uma certa medida, não será considerada como válida (vigente). Um mínimo de eficácia (como sói dizer-se) é a condição da sua vigência. No entanto, deve existir a possibilidade de uma conduta em desarmonia com a norma. Uma norma que preceituasse um certo evento que de antemão se sabe que necessariamente se tem de verificar, sempre e em toda a parte, por força de uma lei natural, *seria tão absurda como uma norma que preceituasse um certo fato que de antemão se sabe que de forma alguma se poderá verificar, igualmente por força de uma lei natural*".[26] (grifo nosso)

Se, *v.g.*, uma norma determina que o homem é obrigado a respirar, ou proibido de fazê-lo, essa mesma norma padecerá de invalidade jurídica, pois impossível de ser cumprida ou descumprida.[27]

No campo dos fenômenos sociais que não dependem de uma atuação voluntarista, mas de condutas ordenadas por alguma racionalidade,[28] a questão desdobra-se da mesma maneira. A título ilustrativo, pode-se relembrar a situação ocorrida quando da edição do Plano Cruzado. Por atos normativos, tentou-se de alguma maneira quebrar a racionalidade econômica estabelecida pela lei da oferta e da procura. O resultado foi a reação dos agentes econômicos, com o

[26] *Idem*, p. 12.

[27] Note-se que, sob a perspectiva kelseniana, a possibilidade de descumprimento da norma está intimamente ligada, também, ao princípio da liberdade, uma vez que a liberdade, para tal autor, somente pode ser vislumbrada depois de estabelecida em um contexto normativo. Sobre o texto, vide FERRAZ JR, *Estudos de Filosofia do Direito*, pp. 112 *et sec*. Para uma visão mais detalhada da noção de lei como ato jurídico de Direito Público, a depender de elementos como o seu objeto, vide TAVARES, *Curso de Direito Constitucional*, pp. 121 *et sec*, em especial pp. 136-137.

[28] Se é que diante da psicologia moderna possa-se falar em conduta inteiramente voluntarista. Discussão interessante acerca do tema, sob a ótica política, é traçada por Hannah Arendt, no ensaio *Que é liberdade?*

desabastecimento da sociedade. Ainda que a situação fosse levada mais ao longe (o que, felizmente, não ocorreu), com a obrigação dos agentes em contratar em circunstâncias desfavoráveis ao seu interesse particular, o que haveria de se verificar, em nosso entender, era o completo desestímulo à produção, com a quebra do princípio da livre empresa, que não mais impulsionaria a produção de riquezas (para que produzir se o resultado há de ser objetivamente o prejuízo? Menos mal é não produzir!).[29] A única saída, em uma situação como essa, é uma revolução econômica, com a alteração do modo de produção. O que não se faz sem gravíssimas conseqüências para a ordem social, e sem a desimunização das normas atinentes à Constituição Econômica, o quê, em último plano, levaria a um questionamento bastante sério sobre a validade de tais normas.[30]

No ponto específico da limitação dos juros reais anuais a 12%, a conseqüência da aplicação impositiva de tal norma seria um desestímulo enorme ao crédito, comprometendo o funcionamento de toda a economia nacional. E levando, em última análise, ao descumprimento necessário da norma.

Cabe, contudo, reconhecer que a lei, entendida em seu sentido lato (e a englobar, destarte, as normas constitucionais), cumpre funções não tão somente de regrar condutas humanas (ou atuar como norma jurídica na acepção técnica). É a lição de António Hespanha, ao tratar do paradigma legalista, conceituando um "uso simbólico da lei":

> "Se olharmos desmitificadamente o fenômeno legislativo dos nossos dias, a primeira constatação é a de que a lei serve funções muito diversas, algumas das quais nada têm a ver com as clássicas funções regulativas. Muito freqüentemente a lei é utilizada para enunciar de forma solene e propagandística as intenções do poder, um pouco independentemente de tais intenções serem realmente praticáveis ou de o poder tencionar levá-las à prática."[31]

Contudo, note-se que a formula adotada pelo texto constitucional sequer admite um caráter propagandístico, ou de um princípio jurídico como mandamento de otimização[32], visto que a sua *fattispecie* é por demais cerrada e precisa, procurando mesmo tomar caracteres de tipo penal.

[29] Outro exemplo seria o das metas de inflação. É impossível ao Estado estabelecer qual deve ser a inflação em um determinado período. O que se fez, ciente disso, foi restringir a atuação estatal no sentido da busca (meta) de uma determinada quantidade de inflação, impondo sanção tão somente e apenas para a conduta dos agentes estatais que não atuarem no sentido de buscar os objetivos postos normativamente.

[30] Sobre a validade como relação de imunização, vide FERRAZ JR., *Introdução ao Estudo do Direito*, pp. 182 *et sec*.

[31] *Justiça e litigiosidade*, p.23.

[32] Robert Alexy trata dos princípios jurídicos nos seguintes termos: "En tanto mandatos de optimización, los princípios son normas que ordenan que algo sea realizado em la mayor medida possible, de acuerdo con las possibilidades jurídicas e faticas. (...) Esto ultimo implica que los princípios son susceptibles de ponderación y, además, la necessitan." (*El Concepto y la Validez del Derecho*, p. 162)

Diante de todo o exposto, cremos que é relativamente fácil entender que a doutrina e a jurisprudência pátrias, cientes de seu necessário papel de adequação das normas à realidade fática, em busca do bem comum, não poderiam consentir com a plena aplicação do dispositivo em questão. O que se quer dizer, portanto, é que, a par de as características técnicas específicas acerca da aplicabilidade do dispositivo constante do art. 192, § 3º da Constituição Federal, o mesmo não poderia em hipótese alguma (nem mesmo devidamente regulamentado) traduzir-se em condutas impostas à sociedade. Motivo mais que suficiente para a sua retirada do texto constitucional

2.3 Da autonomia do Banco Central

Outra questão de relevo no âmbito da redação inicial do art. 192 da Constituição Federal diz respeito à autonomia que o texto conferia ao Banco Central do Brasil. Com efeito, desde que temas econômicos tomaram a ordem do dia do Congresso Nacional, a questão da autonomia ou independência do Banco Central vem sendo largamente discutida, na sociedade e no Parlamento. E tal fenômeno ganhou ainda maior impulso com a estabilidade econômica relativa conquistada pelo País no período posterior a 1994, pois se tornou lugar comum dizer que a política monetária determinada por tal autarquia constitucional é um dos pilares maiores (se não exatamente o maior) de referida estabilidade.

Doutrinariamente, temos as palavras de Haroldo Verçosa, no seguinte sentido:

"Durante os trabalhos da última Assembléia Nacional Constituinte muito se discutiu a respeito da idéia de um BCB independente, não se tendo chegado, no art. 192 da CF, nem sequer à construção de parâmetros voltados para tal objetivo. Talvez as razões dessa posição tenham se referido às grandes dificuldades de se identificar o perfil mais adequado para um novo Banco Central brasileiro. Tal situação é perfeitamente perceptível a partir do levantamento de algumas das posições discutidas nos debates da Constituinte, conforme constam dos registros daquelas reuniões, efetuados pelo próprio BCB:

a) o BCB como um órgão dotado de subordinação relativa.

(...)

b) o BCB como órgão representativo de um quarto poder."[33]

Quanto á primeira posição, ou seja, o Banco Central como um órgão dotado de autonomia relativa (ou subordinação relativa, como prefere o autor), a mesma vinha acompanhada da percepção de que:

[33] Op. cit., pp. 41-43.

i) seria impossível ou fantasioso colocar tal autarquia acima de qualquer controle, "isolada dos conflitos sociais e das paixões políticas" (Hélio César Bontempo);[34] ou

ii) a proposta de um Banco Central absolutamente independente "objetivaria, no fundo, a tirar os controles do Ministério da Fazenda sobre aquela instituição, para torná-la mais vulnerável às pressões de grandes conglomerados bancários e do setor financeiro em geral, o que não interessaria à sociedade civil" (César Eduardo de Carvalho).[35]

Apesar de o texto constitucional não ter sido expresso sobre o tema, entendemos que o mesmo não adotou uma autonomia especial que o desvinculasse dos controles administrativos do Ministério da Fazenda, tendo sido, implicitamente, adotado o sistema da autonomia relativa. Senão vejamos.

A Constituição traz, em seu bojo, as normas (princípios e regras) que determinam a distribuição, orgânica e espacial, do poder estatal, que é único, em nosso País. Nesse sentido, a Constituição ou determina qual o órgão ou entidade possui determinada atribuição e a correspectiva competência, ou confere à lei poder para fazê-lo. Para muitos, a própria definição política e social da Lei Magna es'ta intimamente ligada à organização do poder soberano.

Na análise específica de como a Constituição de 1988 lidou com a matéria, cremos que o primeiro dispositivo a ser destacado é o art. 1º, parágrafo único, do texto, *in verbis*:

"Art. 1º. A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos:

(...)

Parágrafo único. Todo o poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente, nos termos desta Constituição."

Logo em seguida, o art. 2º determina que o Legislativo, o Executivo e o Judiciário são poderes da União, dotados de independência e harmonia entre si.

Disso deve-se extrair que, por ser uma República Democrática, no Brasil somente admitem-se órgãos dotados de poder independente se estes representam o povo, e estejam constitucionalmente previstos como um dos três Poderes. A par destes, a Constituição, por vezes, refere-se a outras instituições que são dotadas de autonomia máxima em sua atuação, livrando-se de interferências externas, justamente por que o bom exercício de suas funções está adstrito a uma independência técnica, funcional e política. São,

[34] *Idem*, p. 41.

[35] *Idem, ibidem*

todos os mencionados, na linguagem de Hely Lopes Meirelles, os ditos "órgãos administrativos independentes":

"*Órgãos independentes* são os originários da Constituição e representativos dos Poderes de Estado – Legislativo, Executivo e Judiciário –, colocados no ápice da pirâmide governamental, sem qualquer subordinação hierárquica ou funcional, e só sujeitos aos controles constitucionais de um Poder pelo outro.

(...)

De se incluir, ainda, nesta classe o *Ministério Público* federal e estadual e os *Tribunais de Contas* da União, dos Estados-Membros e dos Municípios, os quais são órgãos funcionalmente independentes e seus membros integram a categoria dos *agentes políticos*, inconfundíveis com os *servidores* das respectivas instituições."[36] (grifos no original)

Nota-se que a independência de um determinado órgão estatal advém da sua caracterização constitucional expressa como tal. Com efeito, no que diz respeito à Instituição do Ministério Público, reza o art. 127, §§ 1° a 3°, que a mesma é dotada de independência funcional, e autonomia funcional, administrativa e orçamentária. Já no que tange aos Tribunais de Contas, a matéria é tratada pelos arts. 73 e 75, que determina se aplicarem a tais entes as mesmas normas estabelecidas para os Tribunais judiciários (art. 96). Em ambos os casos, os membros das instituições, agentes políticos, são dotados de garantias e impedimentos similares aos determinados aos membros do Poder Judiciário.

Portanto, percebe-se que, nos casos aludidos acima, a Constituição expressamente caracterizou-lhes a independência funcional. Não o fez, contudo, quanto ao Banco Central do Brasil, devendo tal omissão ser entendida como relevante, uma vez que a conferência de uma tal independência não é matéria objeto de lei, mas sim de norma constitucional. Trata-se de caso claro de silêncio eloqüente. Lembre-se que, conforme já mencionado, houve discussão na constituinte acerca de qual o caráter a ser conferido ao Banco Central – entidade dotada de autonomia relativa ou independência. Entendemos que, dada a sistemática constitucional, e a omissão do texto, optou-se pelo primeiro dos regimes.

Se assim é, não significa ser o Banco Central despido de toda e qualquer autonomia. Aliás, mister se faz, neste ponto, indagar qual o real significado dessa autonomia, em nosso tema específico. Aqui, uma vez mais, socorremo-nos da lição de Haroldo Verçosa, nos seguintes termos:

"Em primeiro lugar, a autonomia dos Bancos Centrais não deve ser confundida com uma plena independência, porque, afinal de contas, ele é um órgão que executa parte da política econômica do governo e deve estar sintonizado com este em algumas áreas fundamentais.

[36] *Direito Administrativo Brasileiro*, pp. 69-70.

Uma coisa é certa, nunca devem estar sujeitos à intervenção do Estado, sendo essa uma norma costumeira nas leis que os regem."[37]

Note-se que o raciocínio do autor pode parecer, a uma primeira vista, contraditório: se não existe plena independência, como se dizer que os Bancos Centrais não estão sujeitos à intervenção estatal? Tal contradição, contudo, não persiste se a análise do texto for encetada á luz da concepção de que há diferença substancial entre os termos independência e autonomia. De fato, se independência traduz-se na desvinculação de todo e qualquer controle hierárquico e funcional (exceto, obviamente, aqueles constitucionalmente previstos que visem a garantir a harmonia entre os poderes e a moralidade no trato da coisa pública), a autonomia atua em um campo mais restrito: consiste tão somente em capacidade de exercer algumas funções específicas sem intervenção direta ordinária.

Analisando o tema, transcrevemos novamente as palavras de Verçosa:

"Já a autonomia da instituição significa poder discordar publicamente do governo quanto a políticas monetárias julgadas errôneas. (...)

O problema da autonomia está na definição das fronteiras onde terminam as ingerências do governo e começa o poder discricionário do BC.

Essas fronteiras, juntamente com as atribuições do Banco Central, devem ser necessariamente criadas por lei, para que possa haver eficácia no desempenho do órgão."[38]

Nesse ponto específico, ousamos discordar do professor paulista, ex-procurador do próprio Banco Central, a par de sua autorizada opinião. Não pode a lei retirar poderes que foram constitucionalmente conferidos aos órgãos de cúpula do Poder Executivo (independentes ou autônomos). O art. 84, II, da vigente Lei Magna brasileira estabelece que cabe ao Presidente da República "exercer, com o auxílio dos Ministros de Estado, a direção superior da administração federal", não fazendo qualquer diferença entre a Administração Pública Direta e a Indireta. Destarte, tem o Presidente da República o poder de direção superior de ambas as estruturas integradas no âmbito do Poder Executivo, mister em que é auxiliado diretamente pelos Ministros de Estado. Tal poder, em nosso entendimento, permite-lhe modificar as decisões discricionárias tomadas pelos seus subordinados, controlados ou supervisionados, em grau de recurso administrativo ou mesmo de ofício; somente não o poderá fazer, é óbvio, quando houver ressalva constitucionalmente estabelecida. Mas no caso do Banco Central não existe qualquer ressalva, implícita ou explícita. Referida autarquia possui poder

[37] *Op. cit.*, p. 46.

[38] *Idem*, p. 47.

discricionário sim, no âmbito de suas competências administrativas, mas está sujeita à supervisão[39] e direção superior da Presidência e de seu Ministério.

Considerar que a lei pode criar espaços em que não haja poder de intervenção da cúpula do Poder Executivo federal é afirmar que as normas infraconstitucionais estão aptas a derrogar a texto constitucional, o que não é compatível com o ordenamento jurídico brasileiro. Não é dado ao o Poder Legislativo subtrair competências do chefe do Executivo por mera lei, quer seja esta ordinária ou complementar.

Ainda é de se considerar que os dirigentes do Banco Central não possuem qualquer legitimidade democrática para exercer suas funções sem ingerência de representantes do povo. Assim, uma independência de tal autarquia, sendo-lhe conferido um poder discricionário incontrastável por agentes políticos regularmente eleitos, violaria o princípio democrático e o supra transcrito art. 1º da Constituição Federal.

Portanto, entendemos que a discussão acerca da independência do Banco Central do Brasil, tão em voga, como mencionado supra, dependeria, para ser admitida no Direito brasileiro, de ser veiculada por intermédio de emenda constitucional.[40]

Por fim, acrescente-se a questão atinente à possibilidade de demissão *ad nutum* dos diretores do Banco Central do Brasil, em contraposição a uma eventual concessão de mandato fixo aos mesmos.

Neste tocante, a Constituição Federal, no art. 37 e seus incisos, traça claramente três regimes para os servidores públicos, quanto à sua admissão e demissão:

i) o dos servidores estáveis, que devem ser admitidos por concurso público, ocupar cargos de provimento efetivo e preencher os demais requisitos constitucionalmente estabelecidos, somente podendo ser exonerados nas hipóteses taxativamente arroladas na Constituição (inciso II e art. 41);

ii) o dos servidores temporários, que estão dispensados de concurso público, mas somente podem ser contratados "por tempo determinado para atender a necessidade temporária de excepcional interesse público" (inciso IX); e

[39] Entendemos, pelo exposto, que a supervisão ministerial determinada pelo Decreto-Lei nº 200/67 já se encontra afirmada pelo texto constitucional, de forma explícita, no dispositivo supra mencionado, não podendo ser afastada por lei ordinária.

[40] E, mesmo assim, tal emenda poderia ser contestada em virtude do disposto no art. 60, § 4º, III, por subtrair poderes do chefe do Executivo e entregá-los a entidade não dotada de legitimidade democrática para exercê-los sem controle ou supervisão. Mas uma discussão mais aprofundada sobre o tema extrapolaria o escopo deste trabalho.

iii) o dos servidores em comissão, que não dependem de concurso para ingresso no serviço público, mas preenchem cargos declarados em lei "de livre nomeação e exoneração" (inciso II, *fine*).

Diante dessa sistemática, não é possível à lei ordinária criar cargos que não sejam de provimento efetivo, possam ser preenchidos sem concurso público, mas não sejam de livre exoneração. Uma tal categoria de servidores é inteiramente incompatível com a regulamentação constitucional da matéria, servindo os mandatos para cargos em comissão tão somente para fins de estabilidade e previsibilidade das relações no âmbito do órgão ou entidade, mas não impedindo a exoneração *ad nutum* dos servidores que tenham sido contratados sem a observância dos preceitos referentes aos servidores estáveis.

Uma vez mais, para a existência de uma norma que determine mandatos que gerem o direito subjetivo ao exercício de cargo que não seja de provimento efetivo deve haver emenda constitucional. Aliás, a proliferação de normas que têm a pretensão de instituir referido regime, em clara afronta à Constituição, como tem sido feito no caso das ditas agências reguladoras, somente cria uma potencialidade de conflitos que se traduzirá em efeitos nocivos à estabilidade política e institucional do País quando tiverem tais normas de ser desconsideradas e não-aplicadas, por absolutamente inválidas.

2.4 da constitucionalização de normas específicas do mercado financeiro

Por fim, deve-se acrescentar que o art. 192 da atual Constituição da República, em sua redação original, continha uma série de regras e princípios específicos aplicáveis ao mercado financeiro, que não os discutidos anteriormente no presente trabalho.

Entre os princípios e regras, destacamos os seguintes:

i) regulamentação da matéria por lei complementar;

ii) necessidade de autorização para funcionamento de instituições financeiras, estabelecimentos de seguro, resseguro, previdência e capitalização. Tal autorização era tida como de caráter inegociável e intransferível, acabando com o sistema das "cartas-patente";

iii) garantia às instituições bancárias oficiais e privadas de acesso a todos os instrumentos do mercado financeiro bancário;

iv) proibição de que as instituições bancárias exercessem atividades não previstas na sua autorização de funcionamento;

v) existência de exigências específicas para a participação do capital estrangeiro em instituições integrantes do Sistema Financeiro Nacional;

vi) criação de fundo ou seguro, com o objetivo de proteger a economia popular; e

vii) restrição à transferência de poupança de regiões menos desenvolvidas (com renda inferior à média nacional) para regiões mais desenvolvidas.

No tocante ao item (I) supra, o Supremo Tribunal Federal entendeu que deveria ser elaborada uma única lei complementar que regulasse todo o sistema. Tal jurisprudência foi firmada posteriormente ao julgamento da ADIn nº 4, em que se discutia a fixação da taxa máxima de juros anuais em 12% (vide item II.2 supra). Cremos que referido entendimento deu-se somente em virtude da necessidade de se negar aplicação ao disposto no art. 192, § 3º da Constituição Federal, pois não se pode entender como sustentável a exigência de que uma determinada matéria venha disposta tão somente em um único diploma legislativo, em face da concepção do ordenamento jurídico como um sistema dotado de unidade (o que implica dizer que qualquer norma, independente de sua topografia, desde que válida e vigente, pertence a um todo organicamente articulado e indissociável).

Por outro lado, é de se considerar que a doutrina sempre foi crítica ao texto original do art. 192 da Constituição da República de 1988, por entendê-lo demasiado extenso, cuidando de matérias que não cabem em sede constitucional, e, desta forma, limitando a atuação do legislador (e do Estado-normatizador de uma forma geral), que necessita de alguma flexibilidade para bem adaptar o sistema jurídico à cambiante realidade social. Eis uma das principais razões do clamor por alteração na redação do mencionado dispositivo do texto constitucional. Alteração essa que culminou, como passaremos a estudar, em significativa simplificação do tratamento constitucional da matéria.

3 Do vigente texto constitucional

3.1 das discussões legislativas

A Emenda Constitucional n.º 40/03, que deu nova redação ao art. 192, adveio de uma proposta formulada pelo então Senador José Serra. Eis a justificativa apresentada juntamente com a proposta (PEC n.º 21/97):[41]

"A presente Emenda visa a revogar o inciso V do art. 163 e o art. 192 da Constituição Federal, que dispõem sobre fiscalização das instituições financeiras, a estruturação e o funcionamento do sistema financeiro nacional, respectivamente, como também, por via de conseqüência, o art. 52 do ato das Disposições Constitucionais Transitórias, que dispõe transitoriamente sobre a participação de

[41] Apesar de um pouco longa, cremos que a transcrição da justificativa é [illegible] para uma perfeita compreensão da matéria, razão pela qual tomamos a liberdade de fazê-la [illegible]

pessoas residentes e domiciliadas no exterior no capital das instituições financeiras nacionais.

(...)

Devo ressaltar, também, que embora sempre tenha entendido que a Constituição deve conter apenas as normas que assegurem os direitos e as garantias fundamentais dos cidadãos, bem como as que estabeleçam as regras do jogo democrático, por duas razões não tive como não aceitar a inserção, no Anteprojeto, de matérias que normalmente deveriam ser reguladas unicamente por leis ordinárias. A primeira delas, porque naquele momento político predominava a vontade clara dentre os constituintes de inscrever minuciosamente na Carta Magna todos os temas que eram objeto de debate na sociedade brasileira; a segunda, porque esperava que os trabalhos da Comissão de Sistematização levariam a uma simplificação dos diversos anteprojetos das comissões temáticas. (...)

No que diz respeito ao sistema financeiro nacional, o Anteprojeto tratava a matéria de maneira muito singela. Dispunha, basicamente, que lei (ordinária e não complementar) (i) regularia as denominadas "cartas patentes", afirmando que seriam inegociáveis e intransferíveis; (ii) estabeleceria as condições para a participação de capital estrangeiro nas instituições financeiras, ambos assuntos relevantes, na época; e (iii) trataria da organização do Banco Central e das instituições financeiras privadas.

O Anteprojeto estipulava uma regulação constitucional escassa sobre sistema financeiro porque a Comissão Temática entendia que essa matéria, pela sua natureza, não deveria ser tratada na Constituição Federal e tampouco em lei complementar, mas sim, através de lei ordinária, como sempre foi da tradição legislativa brasileira. Entretanto, face ao ambiente político daquela época não houve como deixar de dispor sobre alguns temas relativos ao sistema financeiro. Procurou-se, entretanto, escrever o mínimo.

Por último, tenho plena consciência de que determinadas disposições do anteprojeto deveriam figurar em leis complementares, ou ordinárias, mais do que no texto constitucional. Mantive-as, porém, a fim de que o pensamento dos membros da Comissão Temática fosse expresso de forma mais clara na atual fase do nosso trabalho, na expectativa de que nas etapas posteriores do processo constituinte, seja possível dar tratamento mais adequado a esse problema, comum a outras Comissões.

Pois bem, não só foram mantidas as normas previstas no Anteprojeto da Comissão, como foram acrescentadas inúmeras outras, aumentando sensivelmente a abrangência do Anteprojeto. Além disso, a alteração do texto de certos dispositivos findou por desfigurá-los completamente. Por tudo isso, a Carta de 1988 resultou num modelo que em determinados casos, impede o regular exercício da atividade governamental e o desenvolvimento do País.

(...)

Acontece que no decorrer dos trabalhos da Constituinte transformou-se o que era lei ordinária em lei complementar. Além disso, foram acrescentadas ao Anteprojeto normas que obrigam o legislador a definir atos praticamente impossíveis de serem definidos, tal como "taxa de juros reais", ou então, que vedem fatos impossíveis de serem vedados, tal como a transferência de poupança de uma região para outra.

Como se tudo isso não bastasse, o Supremo Tribunal Federal, ao julgar a ADIn nº 4 de 07.03.91, decidiu que:

"Tendo a Constituição Federal, no único artigo em que trata do Sistema Financeiro Nacional (art. 192), estabelecido que este será regulado por lei complementar, com observância do que determinou no caput, nos seus incisos e parágrafos, não é de se admitir a eficácia imediata e isolada do disposto em seu parágrafo 3º, sobre taxa de juros reais (12% ao ano), até porque estes não foram conceituados. Só o tratamento global do Sistema Financeiro Nacional, na futura lei complementar, com a observância de todas as normas do caput dos incisos e parágrafos do artigo 192, é que permitirá a incidência da referida norma sobre juros reais e desde que estes também sejam conceituados em tal diploma."(grifos aditados)

Assim, a tarefa de regulamentação do sistema financeiro nacional, que era extremamente complexa, acabou se transformando em obra quase impossível. Primeiro, porque não pode ser tratada em partes, conforme decisão do STF. Segundo, porque ninguém sabe exatamente o que são "juros reais", ou como impedir que o dinheiro depositado numa região seja transferido para outra. Finalmente, essa regulamentação deverá ser efetuada por uma única lei complementar, que exige quorum qualificado.

Por tudo isso, é de se perguntar: Por que o sistema financeiro deve ser regulado por lei complementar, e não por lei ordinária, como sempre foi? Qual a razão dessa exigência constitucional? E por que deve ser regulamentado tudo ao mesmo tempo?

Afinal de contas, as leis mais importantes do País, tais como o Código Civil, o Código Penal, os Códigos de Processo, a Lei das Sociedades por Ações, todas são leis ordinárias.

Além disso, as leis que dispõem sobre fiscalização tributária, de competência da Receita Federal; previdenciária, no âmbito do INSS; do mercado de capitais, atribuída à CVM; securitária, sob a responsabilidade da SUSEP; de atividade monopolísticas, a cargo do CADE; de preços, de competência de órgãos criados para essa finalidade etc.; todas são leis ordinárias. Então, porque a fiscalização das instituições financeiras deve ser regulada por lei complementar?

Não há razão plausível.

Por todas essas razões, nada justifica a permanência dessas normas na Constituição Federal. Pelo contrário, por todas essas razões a revogação dessas normas da Constituição Federal se impõe." (grifos no original)

Como se percebe, portanto, a proposta original era ainda mais singela que o texto de fato aprovado: simplesmente revogava o art. 192, extirpando qualquer tratamento constitucional da matéria.

Entretanto, como de início já se pode perceber, em sua tramitação legislativa, a PEC n.º 21/1997 ganhou alguma complexidade com relação à proposta original. A alteração deu-se já na sua análise pelo Senado Federal (casa de origem), tendo sido aprovado substitutivo ao texto original. As alterações realizadas na Câmara não modificaram substancialmente o texto aprovado pelo Senado, buscando apenas conferir-lhe maior clareza.

Por fim, a Emenda Constitucional n.º 40/03 conferiu a seguinte redação ao art. 192 da Constituição da República:

"Art. 192. O sistema financeiro nacional, estruturado de forma a promover o desenvolvimento equilibrado do País e a servir aos interesses da coletividade, em todas as partes que o compõem, abrangendo as cooperativas de crédito, será regulado por leis complementares que disporão, inclusive, sobre a participação do capital estrangeiro nas instituições que o integram."

3.2 dos princípios contidos no texto atual

O Sistema Financeiro Nacional tem os seus princípios dispostos, explícita ou implicitamente, no texto constitucional.

Assim, do próprio corpo do art. 192, em sua vigente redação, extraem-se os seguintes princípios expressos, informadores da disciplina jurídica do Sistema Financeiro Nacional:

i) estruturação de forma a promover o desenvolvimento equilibrado do país e a servir aos interesses da coletividade;

ii) abrangência de diversas partes, inclusive cooperativas de crédito;

iii) regulação por lei complementar; e

iv) existência de normas sobre a participação do capital estrangeiro nas instituições que o integram.

Quanto a tais princípios, é de se notar que a extensão dos mesmos é bastante variável, o que poderia nos levar a negar a natureza principiológica a alguns deles. Entretanto, consideramos que, por exercerem as funções precisas de princípios jurídicos (e não de regras), devem os mesmos ser assim tratados.

No que diz respeito à estruturação de forma a promover o desenvolvimento equilibrado do país e a servir aos interesses da coletividade, tal princípio é a

especificação de outros mais amplos, contidos no art. 3º, I, II e III, do texto constitucional, os quais determinam serem objetivos da República promover o bem de todos e o desenvolvimento nacional, bem como reduzir as desigualdades sociais e regionais. E nem poderia ser de outra forma, pois todo ordenamento jurídico visa a promover o bem comum – a função mesma do Direito é essa –, variando apenas a forma pela qual o ordenamento (em virtude da ideologia nele dominante) entende poder-se alcançar tal objetivo.

Disso pode-se extrair que não determinou o constituinte devesse o Sistema Financeiro Nacional atuar de forma filantrópica ou condenatória ao lucro. Pelo contrário. O enunciado em questão deve ser interpretado (ter o seu conteúdo e alcance definidos) em conjunto com outras normas do sistema jurídico pátrio, entre elas, e especialmente, aquelas que determinam quais os princípios regentes da Ordem Econômica. Portanto, deve a regulamentação do Sistema Financeiro Nacional ser estruturada de forma a que seja respeitada a propriedade privada, bem como a função social desta. Como corolário, as instituições que o integram, se possuidoras de personalidade jurídica de Direito Privado, podem buscar ao lucro, mas desde que, em tal busca, não excedam os limites de um interesse público no regular exercício do direito subjetivo de propriedade dos meios de produção.

Interessante é perquirir, no contexto do mercado financeiro e de capitais, qual a função social das instituições que o compõem. De uma forma geral, o mercado de moeda tem por função captar a poupança (popular ou institucional, privada ou pública), e repassá-la ao setor produtivo, para a realização de investimentos, ou para financiar o consumo. Questão que surge é a de em que medida cumprem as instituições integrantes do Sistema Financeiro Nacional tal função, e, quando não o fazem, quais as medidas jurídicas cabíveis. E isso porque, no que tange ao Sistema Financeiro Nacional, não cuidou a Constituição de declarar expressamente quando suas instituições cumprem a devida função social, e quais as sanções correspondentes ao descumprimento de tal função, como o faz, *v.g.*, com a propriedade imobiliária urbana (art. 182, § 2º) e rural (art. 186). A par de concepções teóricas, que sempre deverão levar em conta o regramento geral imposto pela Constituição Econômica brasileira, uma definição mais precisa acerca desse tema somente poderá ser determinada pelas leis complementares que venham a regular o art. 192. E este, aliás, é um dos pontos sensíveis de que deverá cuidar a legislação infraconstitucional, para bem tratar da matéria.

O segundo princípio expresso constante do art. 192, e que deverá ser observado por todas as normas referentes ao Sistema Financeiro Nacional, é o de que esse deve ser composto por diversas partes, incluindo-se entre elas as cooperativas de crédito. Desse princípio, aparentemente óbvio, extrai-se que não pode o Sistema ser relegado a uma única instituição ou espécie de instituição, devendo o mesmo ser funcionalmente diferenciado no que tange aos seus componentes. Assim,

deve o legislador criar tipos específicos para cada função que entender relevante no âmbito do Sistema Financeiro Nacional. Isso não quer dizer que se proíba a acumulação de funções por entidades de um mesmo grupo econômico, ou mesmo a existência de aversão a uma certa concentração de tarefas no âmbito de uma mesma entidade. O que se determina é a previsão legal de partes (*elementos*) que venham a integrar referido sistema, as quais se relacionarão entre si com base em uma determinada estrutura fixada em regras jurídicas (nesse caso, as regras, *elementos* do repertório do sistema jurídico, vêm a compor a *estrutura* do Sistema Financeiro, juntamente com os princípios jurídicos que a este informam, bem como com elementos extrajurídicos, como, *v.g.*, os de natureza econômica ou operacional).

Ademais, é de se notar a presença de um princípio de menor abrangência no seio do geral que ora examinamos: o da existência de cooperativas de crédito, que pode ser encarado como o da possibilidade necessária de mutualização no âmbito da intermediação financeira. Possibilidade essa que deve ser não apenas formal (declaratória), mas também material, de maneira a conferir instrumento para que tais cooperativas possam de fato existir e bem desempenhar suas funções, como pressuposto para a eficacização do sub-princípio ora mencionado.

Em seguida, arrolamos, como princípio explícito constante do *caput* do art. 192, o de que a regulamentação, ou regulação, das matérias atinentes ao Sistema Financeiro Nacional deve ser veiculada por meio de lei complementar. Referida determinação de competência normativa tem em vista a alta demanda por certeza e segurança jurídicas advinda dos mercados financeiro e de capitais.

Com efeito, no que diz respeito ao mercado financeiro, temos que ponto basilar do mesmo é a manutenção de uma relativa estabilidade da moeda. Ora, essa estabilidade somente pode ser atingida se, entre outros fatores, houver uma forte estabilidade jurídica, nas regras pertinentes à matéria. A seu turno, com relação ao mercado de capitais, deve-se ter em mente que as regras que dele cuidam almejam a integridade do sistema de distribuição de títulos e valores mobiliários, com esquemas específicos de proteção à formação de preço (regras sobre dispersão de informação, vedação de práticas não eqüitativas), de controle das operações e dos registros de titularidade, buscando proteger dessa forma a poupança popular por um lado, e a fonte de recursos para empresas, de outro. Uma vez mais, a integridade do sistema em questão depende de regras claras e relativamente estáveis.

Em ambos os casos, as normas estruturais devem ser fixas, claras, precisas e dotadas de legitimidade legal, ao passo que as normas que se referem a questões técnicas pontuais precisam ser flexíveis o bastante para permitir a adaptação às circunstâncias específicas do momento, bem como à evolução do mercado e de suas práticas, que tende a ser rápida e superar os parâmetros regulamentares. Sendo assim, justifica-se a exigência de lei complementar para estruturar o Sistema Financeiro Nacional, definindo suas linhas mestras, seus componentes e os institutos jurídicos primordiais

que lhe concernem. Justifica-se ainda, outrossim, a existência de um poder normativo a ser conferido a órgãos técnicos para regular cada um desse mercados, sejam tais órgãos estatais ou exerçam a auto-regulação (não nos cabe aqui discutir qual a melhor entre essas duas alternativas, ou mesmo se o ideal é a combinação entre as duas).

Acrescente-se também, quanto ao presente princípio, que cuidamos linhas acima do mercado de capitais, ou de valores mobiliários, sem fazer menção à pertinência do mesmo ao Sistema Financeiro Nacional. Pode, é verdade, surgir crítica no sentido de que as normas respeitantes a esse mercado não estejam inseridas no contexto do Sistema, de forma a não se exigir que a lei a veiculá-las seja de natureza complementar. Sem adentrar o mérito da questão, o qual extrapolaria o objeto do presente trabalho, entendemos que a função de aproximação entre detentores de capital e os que dele necessitam é desempenhada em ambos os mercados, sendo que os mesmos, haja intermediação ou desintermediação financeira, pertencem a um mesmo todo orgânico – o Sistema Financeiro Nacional.

Em razão do exposto, mister é que se conclua terem sido a Lei n.º 4.595, de 31 de dezembro de 1964, e a Lei n.º 6.385, de 7 de dezembro de 1976, recepcionadas pela vigente Constituição de República como leis complementares, somente por igual tipo normativo podendo ser alteradas ou revogadas. Trata-se de situação semelhante à ocorrida com o Código tributário Nacional, e hoje já assentada na doutrina e jurisprudência pátrias. Quanto à Lei n.º 6.385/76, registre-se a ressalva feita no parágrafo anterior.[42]

É de se notar, ademais, que o texto constitucional vigente fala em "leis complementares", quando o anterior à Emenda Constitucional n.º 40 fazia referência à "lei complementar". Neste tocante, cremos não ter havido alteração alguma no regramento constitucional da matéria, pois mesmo antes da reforma, não seria razoável a interpretação que entendesse dever todo o Sistema Financeiro Nacional ser regulado por uma única lei complementar, sob pena de inconstitucionalidade. Como se sabe, as normas jurídicas, pertencem a um todo, qual seja, o ordenamento, dotado de unidade, e não a um diploma legal específico; são tais normas caracterizadas por uma abstração tal que tornam essa circunstância irrelevante. A referência topológica a uma lei somente tem relevância no preciso momento em que se está a realizar uma interpretação sistemática da norma e do ordenamento. A nova redação tem função, nesse ponto específico, meramente de estilo gramatical, e nada mais.

Por fim, o último princípio orientador da disciplina do Sistema Financeiro Nacional que consta expressamente do art. 192 da Constituição Federal, em sua vigente redação, é o da necessidade de existência de normas que regulem a participação do capital estrangeiro nas instituições que integrem o Sistema. Tal

[42] E no que tange à Lei n.º 6.385/76, a questão acerca de qual a forma de sua recepção adquire relevo imediato, na medida em que a mesma foi recentemente alterada por outras normas (em especial pelas Leis n. 10.303/01 e 10.411/02, e pelo Decreto 3.995/01)

princípio não representa uma reserva de mercado, impedindo a participação do capital estrangeiro nas instituições pertencentes ao Sistema; pelo contrário, garante a possibilidade de tal participação, sob pena de se o reduzir a uma ineficácia completa. No sentido contrário, também não deve a normatização infraconstitucional simplesmente equiparar o capital estrangeiro ao capital nacional, não impondo quaisquer limites àquele no âmbito ora mencionado; uma tal conduta acarretaria, da mesma forma, a transformação do princípio ora em questão em letra morta, o que não pode ser admissível, quer sob a perspectiva sistêmica, considerando que os princípios jurídicos participam da estrutura do ordenamento, quer tendo em conta que a Constituição nacional é do tipo rígido, não admitindo alteração por norma que não tenha obedecido aos trâmites especiais ou os limites materiais, formais e circunstanciais para tanto.

O que claramente determinou o constituinte, na dicção ora trazida à baila, é que o capital estrangeiro fosse admitido para participar de instituições integrantes do Sistema Financeiro Nacional, mas sujeito a regras especiais, por certo mais rígidas, que aquelas a informarem a participação do capital nacional nessas mesmas instituições.

Por fim, há de se mencionar os princípios informadores do Sistema Financeiro Nacional que não estão expressos no *caput* do art. 192 da Lei Maior. Há dois tipos de princípios que pertencem a essa categoria: (i) aqueles que estão expressos em outras normas constitucionais (como, *v.g.*, os que dizem respeito às funções do Banco Central do Brasil, mencionados no art. 164), e (ii) os que estão implícitos, decorrendo do regramento conferido ao Sistema de uma forma geral.

Quanto aos primeiros, entendemos que os mesmos não foram alterados pela Emenda Constitucional n.º 40, que revogou os incisos e parágrafos do art. 192. Apesar de essa Emenda não ter se restringido tão somente a reformar o art. 192, também não modificou ela nenhum outro dispositivo legal que contivesse princípios informadores da disciplina do mercado financeiro e de capitais, limitando-se a adaptar o texto constitucional à nova redação do art. 192.

Outrossim, quanto aos princípios implícitos, devem os mesmos ser extraídos do completo tratamento conferido pela Constituição ao tema, decorrendo logicamente, ou sob uma perspectiva de razoabilidade, das normas expressas. Neste tocante, cremos que a Emenda Constitucional n.º 40 atuou de forma a deixar de tornar explícitos alguns princípios, propiciando maior flexibilidade ao legislador infraconstitucional. Entretanto, vários dos princípios antes presentes no texto do art. 192 continuam pairando sobre o sistema jurídico, como, *v.g.*, aquele a determinar que as regras sobre a participação do capital estrangeiro devem atender aos critérios dos interesses nacionais e dos acordos internacionais (antigo art. 192, III, "a" e "b"), ou aquele que considera a usura uma conduta ilícita. Outros princípios e regras, entretanto, não mais pertencem ao ordenamento jurídico brasileiro, entre eles a malfadada proibição de cobrança de juros superiores a 12% ao ano, antes solenemente ignorada, por ser de impossível cumprimento.

4 Conclusão

Do exposto, podemos concluir que a redação original do art. 192 da Constituição da República de 1988 merecia ser reformado, por padecer, no entendimento da doutrina e dos agentes do mercado, dos seguintes males maiores:

i) no que diz respeito à limitação constitucional dos juros, esta era inaplicável, pois, ainda que se adviesse lei complementar regulamentando a matéria, tratar-se-ia de norma que tem um comando ontológico (referente ao mundo do ser) e não deontológico (que tange ao dever-ser), não podendo pertencer a um sistema jurídico. Tal norma, portanto, tinha de ser suprimida do ordenamento jurídico brasileiro;

ii) no que tange ao Banco Central do Brasil, diversos setores alegavam que essa autarquia precisava de maior autonomia ou independência, sendo que a norma constitucional impedia o legislador ordinário ou complementar de cuidar do tema com maior liberdade. Especificamente, falava-se na possibilidade de a lei atribuir mandatos ao diretores da entidade, impedindo o Presidente da República de livremente exonerá-los, como forma de conferir maior estabilidade na condução da política monetária; e

iii) no que diz respeito a todo o Sistema Financeiro Nacional, dizia-se que a Constituição era por demais extensa, tratando de temas que deveriam ter sido relegados à normatização infraconstitucional, atravancando a evolução do Sistema e a sua adaptação às eventuais modificações ocorridas na realidade social.

Nesse sentido, os objetivos mencionados nos itens (i) e (iii) acima foram atingidos com a promulgação da Emenda Constitucional nº 40/03, que deu nova redação ao art. 192 da Lei Maior brasileira. Senão vejamos:

i) a norma constitucional que estabelecia um teto para a cobrança anual de juros reais foi extirpada do texto constitucional. Sendo assim, ainda existe no âmbito constitucional uma vedação implícita à usura, decorrente de princípios adotados pela Ordem Econômica, como o da valorização do trabalho humano, e o de que o Sistema Financeiro Nacional deve servir aos interesses da coletividade e ao desenvolvimento equilibrado do País, todos informados pelo princípio maior do respeito à dignidade da pessoa humana (art. 1º, III). Mas não mais subsiste uma limitação numérica á proibição dos juros, devendo a questão ser submetida a novo enfoque;

ii) houve uma significativa simplificação no regramento constitucional do Sistema Financeiro Nacional, com a supressão dos incisos e parágrafos do art. 192. Nesse contexto, foi ampliado o poder (competência) do Legislativo e mesmo do Executivo, na qualidade de criador de normas regulamentares, para tratar da matéria, adaptando as normas jurídicas às demandas da sociedade e da economia em determinado momento.

Por fim, acrescentamos que o objetivo de possibilitar a concessão de maior autonomia ou independência ao Banco Central do Brasil foi frustrado em boa parte. E isso porque permanecem as amarras constitucionais sobre a instituição, que permitem, por exemplo, o exercício de competências advindas da direção geral da Administração Pública e a supervisão ministerial que incumbem ao Presidente da República e seus Ministros de Estado. Por outro lado, não foi criado um novo regime jurídico aplicável aos diretores da autarquia, sendo que os mesmos continuam sujeitos às normas constitucionais aplicáveis aos servidores titulares de cargos em comissão em geral, em especial a constante do inciso II do art. 37, que determina expressamente serem tais servidores de livre exoneração. Eventual lei complementar que venha a dispor sobre o assunto não poderá contrariar as normas aqui mencionadas, sob pena de padecer do insanável vício da inconstitucionalidade.

Isto posto, pode-se concluir que a Emenda Constitucional nº 40/03 atingiu em parte o seu escopo, em especial no que diz respeito à simplificação da matéria no nível constitucional.

Referências

ALEXY, Robert. *El Concepto y la Validez del Derecho*. Barcelona: Gedisa, 1994.

ARENDT, Hannah. *Que é liberdade? In*: "Entre o passado e o futuro". (trad. Mauro W. Barbosa de Almeida) 5. ed. São Paulo: Perspectiva, 2001.

BOBBIO, Norberto. *Teoria do ordenamento jurídico*. (trad. Maria Celeste Cordeiro Leite dos Santos) 7. ed. Brasília: UnB, 1996.

BRITO, Edvaldo. *O Sistema Financeiro Nacional. In*: "A Constituição Brasileira de 1988 – Interpretações". 2. ed. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 1990.

CANOTILHO, J. J. Gomes e MOREIRA, Vital. *Fundamentos da Constituição*. Coimbra: Coimbra, 1991.

FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Curso de Direito Constitucional*. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 1995.

FERRAZ JR., Tércio Sampaio. *Estudos de Filosofia do Direito – Reflexões sobre o Poder, a Liberdade, a Justiça e o Direito*. São Paulo: Atlas, 2002.

____. *Introdução ao Estudo do Direito*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1996.

GRAU, Eros Roberto. *O direito posto e o direito pressuposto*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1998.

HESPANHA, António. *Justiça e Litigiosidade*. Lisboa: Calouste Goulbenkian, 1993.

HORTA, Raul Machado. *A Ordem Econômica na Nova Constituição: problemas e contradições. In*: "A Constituição Brasileira de 1988 – Interpretações". 2. ed. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 1990.

KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. (trad. João Baptista Machado) 4. ed. São Paulo: Martins Fontes ,1994.

MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Administrativo Brasileiro*. 28. ed. São Paulo: malheiros, 2003.

MORAES, Alexandre de. *Direito Constitucional*. 12. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

PINHO, Carlos Marques, e PINHO, Diva Benevides. *Sistemas Econômicos Comparados*. São Paulo: Saraiva, 1984.

TAVARÉS, André Ramos. *Curso de Direito Constitucional*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

VERÇOSA, Haroldo Malheiros Duclerc. *A Regulamentação do Art. 192 da Constituição Federal – A independência do Banco Central do Brasil*. *In*: Revista de Direito Mercantil, n.º 94, pp. 35-86.

VIDIGAL, Geraldo de Camargo. *A Ordem Econômica*. *In*: "A Constituição Brasileira de 1988 Interpretações". 2. ed. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 1990.

Os textos referentes à PEC 21/97 (posterior Emenda Constitucional n.º 40), e aos debates legislativos havidos em torno da mesma, foram obtidos junto ao Congresso Nacional.

Compensação: as diversas acepçcões do termo em Direito Tributário

Marcus de Freitas Gouvêa
Procurador da Fazenda Nacional
Pós-Graduado em Direito
Mestrando em Direito Tributário pela UFMG
Professor de Direito Tributário

Sumário. Introdução; Compensação e restituição de tributos; Compensação e renda; Compensação e retenção na fonte; Compensação nos tributos não cumulativos; Compensação de tributo devido; Conclusão; Bibliografia.

Introdução

Este trabalho tem por objetivo verificar algums acepções que o termo "compensação" ganha no Direito Tributário.

A prestimosa lição de Paulo de Barros Carvalho[1] ensina-nos que a linguagem do político diverge da linguagem do jurista, de modo que este tem o dever e a função de transformar as palavras daquele em um todo orgânico e sistemático, que constitui a Ciência do Direito.

Nesta tarefa, quando o político apartou fenômenos semelhantes, cabe ao jurista agrupá-los; e onde o político não distinguiu coisas distintas, cabe ao jurista fazê-lo.

O caso da "compensação" (ou das "compensações"), em Direito Tributário, é emblemático.

O termo, de fato polissêmico, é utilizado pelo legislador com significados muito diversos.

Nossa proposta, ao verificar uma total impossibilidade de construir uma teoria geral acerca dessa multiplicidade, é apartar os institutos que respondem pela mesma alcunha de "compensação", embora possuam características e naturezas jurídicas discrepantes e submetam-se a regimes jurídicos peculiares.

Neste mister, anotamos 5 (cinco) concepções do termo, institutos que ganham conotações diversas sob o enfoque da norma tributária[2].

[1] CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 1993.

[2] Para ver uma concepção completa da norma tributária, ver: COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Manual de direito tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

A primeira delas é a compensação de tributo pago indevidamente. Subordinada à previsão genérica do art. 170, do Código Tributário Nacional - CTN, é estabelecida pela lei do ente tributante que busca, no mais das vezes, criar uma alternativa mais célere - e, portanto, mais justa - aos morosos pedidos de repetição de indébito.

A segunda vem a ser a compensação de prejuízos - inserta na sistemática do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas - IRPJ - e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL -, registrada na Lei nº 9.065, de 1995, em seu art. 15 e parágrafo único.

A terceira espécie de compensação, prevista pelo art. 64, da Lei nº 9.430, de 1996, refere-se ao ajuste de exações como o IR, a CSLL, entre outros, e considera o tributo retido na fonte. Nosso estudo restringir-se-á à sistemática do Imposto de Renda Retido na Fonte - IRRF, embora seja aplicável a outros impostos e contribuições.

A quarta modalidade de compensação é a que se insere na sistemática de cálculo de tributos indiretos, plurifásicos, não - cumulativos, tais como o Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS, o Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, a contribuição não - cumulativa para o Programa de Integração Social - PIS, e a Contribuição para Financiamento da Seguridade Social - COFINS. A legislação sobre o tema é esparsa e conta com normas constitucionais, como aquelas inseridas nos arts. 153, IV, § 3º, II e 155, II, § 2º, I, da Carta e legais, como nas Leis nº 10.637, de 2002 e nº 10.833, de 2003.

A quinta hipótese trata da compensação de tributos devidos. Neste caso, o tributo pago, ao contrário do que se passa na previsão do art. 170, do CTN, era efetivamente devido, mas pode ser deduzido de tributos futuros. Encontram-se exemplos do fenômeno no art. 8º e parágrafos da Lei nº 9.718, de 1998, que trata da compensação da alíquota majorada da COFINS com o valor devido a título de CSLL; e no art. 8º, da Lei nº 10.336, de 2001, que versa sobre a dedução da CIDE combustíveis paga, dos valores da contribuição para o PIS e da COFINS, segundo as regras que estipula.

Passemos, pois, ao estudo das "compensações".

Compensação e restituição de tributos

A primeira espécie de compensação que abordamos encontra previsão geral nos arts. 156, II e 170, do Código Tributário Nacional, como forma de extinção do crédito tributário.

Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

(...)

II - a compensação

(...)

Art. 170. *A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda pública.*

Parágrafo único. *Sendo vincendo o crédito do sujeito passivo, a lei determinará, para os efeitos deste artigo, a apuração do seu montante, não podendo, porém, cominar redução maior que a correspondente ao juro de 1% (um por cento) ao mês pelo tempo a decorrer entre a data da compensação e a do vencimento.*

Por este dispositivo, o legislador tributário estabelece diferença entre o instituto em apreço e a compensação do Direito Civil – e porque não dizer, da teoria geral do direito, do qual deriva, mas se distingue por especificidade.

Para o Código Civil (Art. 368):

Se duas pessoas forem ao mesmo tempo credor e devedor uma da outra, as duas obrigações extinguem-se, até onde se compensarem.

A regra específica do CTN exclui da regra geral as compensações tributárias.

A *compensação civil* aplica-se a créditos e débitos de *natureza* essencialmente *privada*, e regula-se pelos arts. 368 e seg. do Código Civil, enquanto a *compensação* de *débitos* e *créditos tributários* regem-se pelos dispositivos do Código Tributário Nacional e pelas leis – tributárias -, de que depende para existir.

De se notar que o CTN exige "lei" para haver compensação tributária. Esta *lei não pode ser o Código Civil*. Além da peculiaridade da matéria e da necessidade de especificação dos débitos e créditos compensáveis, impera uma *incompatibilidade* entre as regras de Direito Civil e de Direito Tributário.

Ademais, o *princípio federativo* e à *distribuição de competências tributárias*, impõe às leis tributárias limites territoriais, restringindo-as ao âmbito da entidade tributante - leis federais, estaduais e municipais, para, respectivamente, União, Estados e Municípios - ao passo que o Código Civil é lei nacional.

Não obstante, o legislador civilista imaginou poder tratar grandezas diferentes segundo as mesmas regras[3].

Art. 374. A matéria da compensação, no que concerne às dívidas fiscais e parafiscais, é regida pelo disposto neste capítulo.

[3] Ademais das justificativas epistemológicas já esboçadas para o tratamento diferenciado das compensações conforme a natureza do crédito compensado, ontologicamente pode-se afirmar que o crédito privado pertence ao seu titular, ao passo que o crédito público não pertence ao Fisco, mas à coletividade. A nosso ver, laboram em erro os que defendem posição contrária.

O dispositivo, que nunca vigorou em virtude da Medida Provisória 75/2002, encontra-se, com propriedade, revogado pela Lei 10.677/2003.

O art. 170 do CTN não restringe a natureza dos créditos compensáveis, de que são titulares os devedores da Fazenda.

Ressalvamos que *nem só o Fisco é detentor de créditos tributários*, sendo imperioso reconhecer a existência de créditos tributários dos contribuintes. Entretanto, no sistema do Código, a regra é que o termo "crédito tributário", sem identificar a titularidade, refere-se a créditos da Fazenda Pública. O crédito tributário do contribuinte deve ter a titularidade expressamente reconhecida.

De toda sorte, quando ocorrem pagamentos indevidos de tributo, o *contribuinte* torna-se credor do Estado e *seu crédito tem natureza tributária*.

Nestas condições, o contribuinte tem a faculdade de requerer a restituição do indébito ou sua compensação, com tributos efetivamente devidos, nos termos gerais do art. 170, do CTN.

Verifica-se, assim, que a compensação do Código aproxima-se do instituto da restituição de indébito.

Dispõe o art. 165, do CTN:

O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, ressalvado o disposto no § 4º do artigo 162, nos seguintes casos:

I - cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido;

II - erro na edificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento;

III - reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória.

Se é possível a compensação de créditos não tributários do contribuinte com crédito tributário do Fisco, a hipótese que, como qualquer outra, depende de previsão legal específica, não é a mais comum[4].

[4] Veja-se a opção da Lei 8.383/91: Art. 66. Nos casos de pagamento indevido ou a maior de tributos e contribuições federais, inclusive previdenciárias, mesmo quando resultante de reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória, o contribuinte poderá efetuar a compensação desse valor no recolhimento de importância correspondente a períodos subsequentes. § 1º A compensação só poderá ser efetuada entre tributos e contribuições da mesma espécie. § 2º É facultado ao contribuinte optar pelo pedido de restituição. § 3º A compensação ou restituição será efetuada pelo valor do imposto ou contribuição corrigido monetariamente com base na variação da Ufir. § 4º O Departamento da Receita Federal e o Instituto Nacional do Seguro Social (INSS) expedirão as instruções necessárias ao cumprimento do disposto neste artigo.

O Código também permite que a compensação de crédito vencido ou vincendo do contribuinte. Neste último caso, estabelece o juro máximo que a lei pode definir, na apuração dos valores compensáveis.

No âmbito federal, a Lei 8.383/91 (art. 66, par 1º) limitou a compensação à tributos da mesma espécie. A Lei 9.250/95 (art. 39), a seu turno, ampliou a limitação para tributos da mesma espécie e com a mesma destinação constitucional.

A *jurisprudência*, no entanto, vem entendendo que os termos "mesma espécie" e "mesma destinação constitucional" têm igual significado, bastando, portanto, para a *compensação*, a equivalência do destino dos recursos arrecadados pelas exações[5].

A *limitação* é positivada, porém *não é essencial ao instituto*. Considerando a previsão do CTN, o tributo pago indevidamente pode ser compensado com qualquer outro tributo, eis que as questões de destino da arrecadação, repasse constitucional e titularidade da receita podem ser resolvidas por processo contábil.

Mesmo a identidade do Fisco credor e devedor pode ser dispensada, se a lei a que ambos estejam vinculados autorizar a compensação. Por exemplo, Receita Federal e INSS.

A única *limitação forte* às compensações de indébito liga-se à *competência legislativa e ao princípio federativo*. Não pode a lei federal constranger o Estado – Membro ou o Município a aceitar compensação entre crédito destes com créditos do contribuinte com a União. A razão é óbvia e plurivalente.

De toda forma, subsiste a possibilidade de a lei apresentar limitações à compensação, desde que não exclua a possibilidade de restituição do indébito, a resguardar o direito do contribuinte.

A matéria, ainda no âmbito federal, está regulada pelos arts. 74 da Lei 9.430/96 (atualizada pelas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003), que limita a compensação aos créditos do próprio contribuinte devedor e apenas com tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal. Outras limitações específicas são estabelecidas pelo § 3º do art. 74.

O artigo regula, também, o procedimento administrativo da compensação.

A compensação como equivalente da restituição de indébito, diga-se, obedecerá, por certo, aos mesmos requisitos desta, inclusive no que diz respeito à prescrição do direito.

Numa análise com enfoque na norma tributária, é fácil concluir que a *compensação é instituto que se situa fora da norma impositiva*, e destina-se a corrigir erros perpetrados pelos seus aplicadores.

[5] Vê-se que tanto a lei quanto a jurisprudência e parte dos teóricos, confundem os termos. A tendência atual é de se considerar o fato gerador e a destinação constitucional do tributo como os elementos capazes de definir sua espécie, sua natureza jurídica. Para maior detalhes, ver GRECO, Marco Aurélio. *Contribuições: uma figura sui generis*. São paulo: Dialética, 2000 e SPAGNOL, Werther Botelho. *Curso de direito Tributário*. Belo Horizonte: Del Rey, 2004.

Compensação e renda

É importante precisar os conceitos dos fatos geradores de tributos, tanto para delimitar a obrigação tributária quanto para definir as competências constitucionais impositivas.

Assim, o *conceito de renda* adotado pela Carta Constitucional, a um tempo, determina a *competência da União* para instituir o Imposto sobre a Renda, que não pode invadir outras competências legislativas; e circunscreve o *dever dos contribuintes* face ao tributo.

Para Sacha Calmon, a renda deve ter as seguintes características[6]:

a) provir de uma fonte patrimonial determinada e já pertencente ao titular da renda. Herança e doação não são renda.

b) ser periódica, capaz de se reproduzir de tempos em tempos. Não pode implicar em consumo do capital.

c) ser proveniente de uma exploração do patrimônio pelo titular da renda. Valorização do imóvel não é renda, mas sua alienação com lucro é.

Segundo o autor, não podem ser tributados[7]:

a) ganhos que ocorrem com o consumo da fonte.

b) acréscimos que não decorram de esforços do contribuinte.

c) a mera correção monetária do patrimônio.

O CTN definiu:

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.

Para Misabel Derzi, considera-se renda "o fluxo ou acréscimo patrimonial inconfundível com este" e o "provento", enquanto "forma especifica de rendimento tributável, fruto de uma atividade que já cessou mas que ainda produz rendimentos"[8]

[6] COELHO. *Manual*. Op. cit.

[7] Idem.

[8] BALEEIRO. Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. Edição atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

No parecer da jurista mineira, a *renda da pessoa jurídica* corresponde a um acréscimo de *VALOR*, apurado mediante comparação de balanços; e, para a *pessoa física*, ao excedente ou acréscimo de *RIQUEZA*, calculado segundo o cotejo entre as entradas e as saídas financeiras durante certo tempo[9].

Os critérios distintos de averiguação da renda tributável se justificaria pelo *risco* do empreendimento empresarial e pela afetação do patrimônio às atividades empresariais e produtivas.

O patrimônio destinado a gerar renda mereceria cuidado especial, fundamento na existência de depreciações, riscos de perdas de matéria prima, insumos e demais ativos a que a empresa se sujeita.

Ainda para Misabel Derzi[10], a *renda* sempre tem *conotação temporal* e a Constituição teria definido o período de um ano, para sua apuração.

Segundo parte da doutrina, o lucro ou prejuízo da empresa só pode ser apurado com o fim da existência da sociedade e a *periodização é uma ficção*, posto que necessária.

Dessa forma, sustenta Derzi[11], o período não pode ser tão curto que só apresente resultados insignificativos, nem tão longo que não se possa renovar. Ademais, o sistema de apuração deve permitir comparações entre períodos e evitar efeitos sazonais.

A lei pátria adotou a *periodicidade anual*, sujeita, porém, a atenuações relativas aos anos de início e fim das atividades e à periodização trimestral, sujeita a ajuste. Há, também, o regime de estimativa, que constitui opção ao contribuinte, e ressalva a possibilidade de redução ou suspensão do pagamento quando o contribuinte tenha pago mais que o lucro real a qualquer momento apurado.

Sendo a periodicidade anual uma ficção, pode-se considerar a hipótese da empresa lucrativa tenha apresentado resultados negativos nos anos anteriores. Fica evidente que a *tributação de ganhos auferidos no ano, sem considerar as perdas pretéritas, constitui, no mínimo, uma injustiça*.

Eis quando surge a segunda modalidade de *compensação*, que se refere aos *prejuízos acumulados*.

Para mitigar a injustiça do desprezo aos períodos pretéritos de prejuízos, a lei permite que a empresa deduza da base de cálculo do imposto sobre a renda os resultados negativos apurados nos anos anteriores.

O abatimento - frise-se: da base de cálculo - fica limitado a trinta por cento de seu valor. Assim, se o lucro apurado no ano é de R$ 1.000,00 e os prejuízos acumulados

[9] Idem.

[10] Idem

[11] Idem

somem R$ 2.000,00, a compensação limitar-se-á a R$ 300,00, subsistindo prejuízos dedutíveis nos anos seguintes no montante de R$ 1.700,00.

Dispõe o art. 15 e seu parágrafo único, da Lei nº 9.065/95:

Art. 15. O prejuízo fiscal apurado a partir do encerramento do ano-calendário de 1995, poderá ser compensado, cumulativamente com os prejuízos fiscais apurados até 31 de dezembro de 1994, com o lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas na legislação do imposto de renda, observado o limite máximo, para a compensação, de trinta por cento do referido lucro líquido ajustado.

(...)

Nota-se que a lei utiliza o termo compensação para denominar *figura* completamente *distinta* daquela prevista no *art. 170 do CTN*.

Aqui, trata-se de *compensação de prejuízo com lucro*; vale dizer: a redução da base de cálculo (lucro) de um exercício, devido à existência de prejuízo nos anos anteriores.

No *CTN*, a *hipótese é de compensação de créditos* (tributários), que não se relaciona com a base de cálculo do tributo.

Ademais, a figura em comento é restrita aos tributos sobre a renda, ao passo que o instituto previsto no Código abrange qualquer exação tributária.

De se registrar, ainda, que a compensação do *Codex* está fora da estrutura da norma tributária, enquanto a *compensação de prejuízos insere-se no conceito material do fato gerador da tributação sobre a renda*.

A lei cria, portanto, fenômeno distinto, sob a mesma alcunha de compensação.

Compensação e retenção na fonte

Ainda relativo à questão do *conceito de renda*, há o problema da *retenção da fonte*.

A *renda*, tal qual definida pela Constituição e pela Lei Complementar, é *unitária*, embora decorra de *diversas operações* do contribuinte.

Porém, a sistemática do imposto sobre a renda e da contribuição social sobre o lucro líquido prevê a *tributação na fonte de determinadas operações*, cujos resultados, positivos ou negativos, deveriam compor a base de cálculo do imposto em determinado período.

Igual fenômeno se passa com outros tributos. Por exemplo, a contribuição para o PIS, com base na receita bruta; a COFINS, cuja sistemática adota a retenção do tributo na fonte pagadora; e o ISS, de diversos municípios.

Discute-se acerca da *natureza da retenção*.

Filiamo-nos à corrente que entende tratar-se de *dever tributário*, em que pese opiniões que sustentam que o dever de retenção é "meramente" administrativo.

Por certo que o dever é administrativo, porquanto são administrativos todos os atos em Direito Tributário.

Entretanto, o dever é de reter *tributo*; de recolher *tributo* aos cofres públicos e de declarar operações *tributárias*. Descumprido o dever, pode o fisco - conforme dispuser a lei - exigir o *tributo* retido e não recolhido da pessoa obrigada ou, caso não tenha efetuado a retenção, aplicar-lhe penalidade também *tributária*.

Quem reconhecer autonomia ao Direito Tributário, forçosamente reconhecerá a natureza tributária do dever de retenção (obrigação acessória *tributária*; art. 113, par. 2º, do CTN) seguido do dever de recolher o valor retido (*tributo*) aos cofres públicos (obrigação *tributária* principal; art. 113, par. 1º, do CTN).

Seja como for, não se admite a incidência do tributo retido na fonte e recolhido pelo retentor aos cofres públicos cumulada com nova incidência sobre o mesmo componente do fato gerador, no ajuste final da exação, sem que se deduza o valor já pago daquele apurado como devido.

Ou bem a lei exclui a operação sujeita à retenção da fonte do ajuste, o que causa inevitáveis distorções; ou faz incluir tanto a *operação* quanto o *tributo pago* no *cômputo final do dever tributário* (determinando subtrair-se do valor devido no cômputo de todas as operações aquele valor retido na fonte).

A lei brasileira adotou o segundo método[17].

Eis o teor do art. 64, da Lei 9.430/96:

Art. 64. Os pagamentos efetuados por órgãos, autarquias e fundações da administração pública federal a pessoas jurídicas, pelo fornecimento de bens ou prestação de serviços, estão sujeitos à incidência, na fonte, do imposto sobre a renda, da contribuição social sobre o lucro líquido, da contribuição para seguridade social - COFINS e da contribuição para o PIS/PASEP.

(...)

§ 3º O valor do imposto e das contribuições sociais retido será considerado como antecipação do que for devido pelo contribuinte em relação ao mesmo imposto e às mesmas contribuições.

[17] À exceção da denominada tributação exclusiva na fonte, de constitucionalidade questionável, como assevera CARVALHO, F. Junqueira, MURGEL, Mª Inês. *IRPJ*: teoria e prática. Dialética. São Paulo, 2000.

§ 4º O valor retido correspondente ao imposto de renda e a cada contribuição social somente poderá ser compensado com o que for devido em relação à mesma espécie de imposto ou contribuição.

A lei é explícita em utilizar o termo compensação, para designar este terceiro instituto.

A *compensação do tributo retido na fonte com o tributo efetivamente devido* é técnica de arrecadação e de apuração de tributos, regra que se soma a outras para dar contorno à norma tributária.

O instituto diverge da compensação de prejuízos, porquanto *não é exclusivo dos tributos sobre a renda*. Também se diferencia pois não *incide* sobre a base de cálculo (base contra base), senão *no cálculo do dever tributário (tributo contra tributo)*.

Difere da compensação do art. 170 do CTN uma vez que *encontra-se dentro da norma tributária* - na apuração do *quantum debeatur* - de cada tributo, considerando uma só relação obrigacional; e a regra do Código refere-se à compensação externa à norma de incidência, com o papel de corrigir erro ou ajustar5 relações obrigacionais distintas.

Vista a terceira modalidade de compensação no Direito Tributário.

Compensação nos tributos não-cumulativos

O legislador fornece um quarto instituto que denomina compensação, nos tributos sobre o consumo.

Trata-se da sistemática de *concreção do princípio da não - cumulatividade - ou da neutralidade*, que hoje orienta o IPI e o ICMS; em alguma medida, as contribuições para o PIS; e a COFINS.

Segundo Teixeira:

> *"A neutralidade é o alicerce da tributação sobre o consumo. Sob essa característica esse tipo de imposição deve se fundar. O princípio da neutralidade no Brasil vem sendo denominado de princípio da não - cumulatividade, o que está previsto na Constituição Federal".*[13]

Nestas curtas linhas, descabe falar sobre outras possibilidades de concreção do princípio, tal qual o sistema de bases contra bases e o sistema de créditos financeiros, senão apresentar os *sistema de créditos físicos e reais, de tributo contra tributo*, adotado pelo Direito pátrio.

Dispõe a Constituição:

[13] TEIXEIRA, Alossandra Machado Brandão. *A tributação sobre o consumo de bens e serviços*. Belo Horizonte: Mandamentos, 2002, p. 16.

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

IV - produtos industrializados;

§ 3º - O imposto previsto no inciso IV:

II - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores;

(...)

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

II - 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;

§ 2º O imposto previsto no inciso II, atenderá ao seguinte:

I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;

(...)

A Carta adota a *mesma fórmula* para emprestar *não - cumulatividade ao IPI e ao ICMS*, vale dizer, para garantir que as exações não venham a incidir mais de uma vez sobre um mesmo fato gerador.

Para tanto, determina que o tributo pago na operação anterior - *v.g.*, a aquisição de matérias primas - seja descontado do tributo devido na operação seguinte - *v.g.*, a venda do produto resultante da matéria prima empregada no processo produtivo.

Neste sistema, o contribuinte tem o direito de compensar créditos físicos (que correspondem "ao imposto incidente nas operações anteriores sobre as mercadorias empregadas fisicamente" no processo produtivo), reais (equivalentes ao montante efetivamente devido nas operações anteriores - mesmo que o tributo não tenha sido pago) e, de regra, condicionados à ocorrência da operação seguinte; vale dizer, a saída tributada[14].

A solução legislativa, que constitui significativo avanço em relação à incidência em cascata dos tributos, não está isenta de críticas.

De plano, muitos autores criticam o termo: "compensando-se", por não se tratar de uma verdadeira compensação.

[14] TORRES, Ricardo Lobo. Curso de direito financeiro e tributário. Rio de Janeiro: Renovar, 2001, p. 347/348.

De fato, o *instituto* é completamente diverso dos demais aqui apreciados. Diverge nos seguintes aspectos: é *exclusivo da tributação não - cumulativa sobre o consumo; insere-se no consequente da norma tributária destes tributos; e não se dirige à correção de erros.*

No entanto, o termo é utilizado pela Constituição, de tal forma que não pode ser ignorado.

O termo não é de rigor científico, vale dizer, não é obrigatório, como demonstra a legislação que inseriu a não - cumulatividade no PIS e na COFINS. Respectivamente as Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003.

Verbis:

Lei nº 10.637/2002

Art. 1º A contribuição para o PIS/Pasep tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

(...)

Art. 2º Para determinação do valor da contribuição para o PIS/Pasep aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no art. 1o, a alíquota de 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento).

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2o a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a [diversos bens e serviços adquiridos]:

Lei nº 10.833/2003

Art. 1o A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, com a incidência não - cumulativa, tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

(...)

Art. 2º Para determinação do valor da COFINS aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no art. 1º, a alíquota de 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento).

(...)

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a [diversos bens e serviços adquiridos]

Ademais do nome - eis que as leis utilizam a expressão "descontar" ao revés de "compensar" - a *diferença* entre os *sistemas* dos impostos e o adotado pelas contribuições *decorre da base de cálculo dos tributos*[15].

No mais, há similaridade entre os fenômenos.

Em suma, a compensação como metodo de cálculo dos tributos não - cumulativos sobre o consumo é mais um instituto inconfundível, porém com igual denominação.

Compensação de tributo devido

A última modalidade, i.é, o quinto instituto diverso sob o mesmo *nomen juris*, são as *compensações de tributos devidos*.

Trata-se de opção política que nada tem com a correção de erros, o encontro de contas, ou a sistemática normal dos tributos; no mais das vezes, tem *conotação extrafiscal* ou decorre de *acordos entre o governo e os contribuintes*, que ganham *foros legislativos*.

Mirem-se os exemplos:

LEI 9.718/98

Art. 8º Fica elevada para três por cento a alíquota da COFINS.

§ 1º A pessoa jurídica poderá compensar, com a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL devida em cada período de apuração trimestral ou anual, até um terço da COFINS efetivamente paga, calculada de conformidade com este artigo.

§ 2º A compensação referida no § 1º:

I - somente será admitida em relação à COFINS correspondente a mês compreendido no período de apuração da CSLL a ser compensada, limitada ao valor desta;

II - no caso de pessoas jurídicas tributadas pelo regime de lucro real anual, poderá ser efetuada com a CSLL determinada na forma dos arts. 28 a 30 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

§ 3º Da aplicação do disposto neste artigo, não decorrerá, em nenhuma hipótese, saldo de COFINS ou CSLL a restituir ou a compensar com o devido em períodos de apuração subsequentes.

[15] Enquanto o IPI e o ICMS incidem apenas sobre as operações de venda do produto, da mercadoria ou do serviço, o PIS e a COFINS incidem sobre toda a receita bruta. Dessa maneira, os impostos permitem apenas deduções conexas com as despesas específicas do bem comercializado ao passo que as contribuições permitem deduções relativas a todo o processo produtivo (*v.g.*, com aluguéis).

§ 4º A parcela da COFINS compensada na forma deste artigo não será dedutível para fins de determinação do lucro real.

LEI 10.336/2001

Art. 8o O contribuinte poderá, ainda, deduzir o valor da Cide, pago na importação ou na comercialização, no mercado interno, dos valores da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins devidos na comercialização, no mercado interno, dos produtos referidos no art. 5º, até o limite de, respectivamente:

I – R$ 49,90 e R$ 230,10 por m³, no caso de gasolinas;

(...)

VIII – R$ 13,20 e R$ 24,00 por m³, no caso de álcool etílico combustível.

§ 1o A dedução a que se refere este artigo aplica-se às contribuições relativas a um mesmo período de apuração ou posteriores.

(...)

Mais uma vez a lei denomina um mesmo instituto ora de dedução, ora de compensação.

Trata-se de fenômeno em que o legislador permite ao *contribuinte* de determinado tributo *deduzir / compensar do montante devido*, após o cálculo normal do débito, *quantia paga a título de outro dever tributário*.

É hipótese de compensação / dedução, portanto, de tributo devido.

A Lei 9.718/98, para minimizar os efeitos da majoração da alíquota da CSLL de 2% para 3%, permitiu a dedução do valor devido a título da contribuição, parte do valor pago a título da COFINS.

De maneira similar, a lei 10.336/2001 autorizou deduzir o valor pago de CIDE - que tem por fato gerador a importação ou a comercialização de combustíveis - do valor devido a título de PIS e de COFINS, relativo ao fato gerador consistente na receita auferida pela venda dos mesmos combustíveis, obedecidos certos limites[16].

[16] Vislumbra-se, ainda, possibilidade de aplicação do instituto na CPMF, de forma tal que o tributo viesse a onerar apenas atividades da economia informal, mas, de forma ampla, desonerando a sociedade do encargo cumulativo e dando maior ênfase à nota extrafiscal da contribuição em detrimento de sua função arrecadatória.

Para tanto, seria necessário que a lei previsse a compensação da CPMF paga com o valor devido em virtude de outros tributos. Não é de se ignorar que a medida implica consequências relativas à repartição de receitas e à destinação vinculada do produto das contribuições. Porém, a matéria está fora das modestas preocupações deste texto.

De se questionar a natureza normativa do instituto. Estaria ele inserto na consequência da norma tributária ou fora da norma mesma?

O fenômeno não se confunde com a compensação de prejuízos, nem com a compensação de tributo retido na fonte, nem com a compensação dos tributos não - cumulativos.

Se se considerar sua similaridade com as formas de crédito presumido, seria de classificá-lo como pertencente à norma, a compor o elemento quantitativo do dever, o *quantum debeatur*.

Parece-nos, contudo, que não se trata de crédito presumido, mas de *crédito financeiro e aleatório, criado por uma benesse legal*.

O crédito é financeiro - oposto ao crédito físico - porque não depende da incidência do tributo em operações anteriores. E é aleatório porque não há como apurá-lo previamente, vez que não corresponde à determinada quantia paga (crédito real).

Na verdade, o crédito sofre limites que dependem do cálculo de tributo futuro, de modo que só pode ser apurado *a posteriori*.

Dessa maneira, o instituto proxima-se da compensação prevista pelo *art. 170 do CTN*, com a *distinção* que, na hipótese do Código, o crédito é *contra* a Fazenda, de quem o contribuinte poderia recebê-lo, pelas vias ordinárias. Aqui, o crédito é *concedido* pela Fazenda e não pode ser percebido de outra forma, que não pela compensação mesma.

Veja-se que a lei não concede, em qualquer situação, crédito superior ao débito existente.

Ademais, nos casos citados, o contribuinte tem o dever de apurar o débito integral e, apenas após, efetuar o desconto excepcional.

Por fim, *não é razoável supor que dentro da norma de uma exação, haja elemento aleatório pertencente à obrigação delimitada pela norma de outro tributo.*

Registre-se, novamente - no que é o objetivo destas linhas -, que se trata de um quinto instituto a que a lei atribui o nome de compensação.

Conclusão

A singela conclusão a que podemos chegar - como advertido - é de que não há identidade entre os mais variados institutos que a lei denomina compensação.

Além do "carnaval tributário"[17] a análise dos institutos demonstra o abismo teórico e fenomênico que os separam.

[17] Expressão sobremodo atual de Alfredo Augusto Becker.

Originariamente assim dispunha o art. 1° do Decreto-lei n° 1.025:

"Art. 1° - É declarada extinta a participação de servidores públicos na cobrança da Dívida da União, a que se referem os artigos 21 da Lei n. 4.439, de 27 de outubro de 1964, e o 1°, inciso II, da Lei n. 5.421, de 25 de abril de 1968, passando a taxa, no total de 20% (vinte por cento), paga pelo executado, a ser recolhida aos cofres públicos, como renda da União".

Alterado que foi pelo Decreto-Lei 1.569, de 08/08/77, nestes termos:

"art. 3° - O encargo previsto no art. 1° do Decreto-Lei 1.025, de 21 de outubro de 1969, calculado sobre o montante do débito, inclusive multas, atualizado monetariamente e acrescido dos juros e multa de mora, será reduzido para 10% (dez por cento), caso o débito inscrito como Dívida Ativa da União, seja pago antes do ajuizamento da execução."

Alterado também pelo Decreto-Lei 1.645, de 11/12/78, *verbis*:

"art. 3° - Na cobrança executiva da Dívida Ativa da União, a aplicação do encargo de que tratam o art. 21 da Lei n° 4.439, de 27 de outubro de 1964, o art. 32 do Decreto-lei n° 147, de 3 de fevereiro de 1967, o art. 1°, inciso II, da Lei 5.421, de 25 de abril de 1968, o art. 1° do Decreto-lei n° 1.025, de 21 de outubro de 1969 e o art. 3° do Decreto-lei n° 1.569, de 8 de agosto de 1977, substitui a condenação do devedor em honorários de advogado e o respectivo produto será, sob esse título, recolhido integralmente ao Tesouro Nacional."

Parágrafo único. O encargo de que trata este artigo será calculado sobre o montante do débito, inclusive multas, monetariamente atualizado e acrescido dos juros de mora."

e o art. 3° do Decreto-Lei 1.569, de 08/08/77, teve sua redação alterada pela Lei 2.163, de 19/09/84, *verbis*:

"art. 12. O art. 3° do Decreto-lei n° 1.569, de 8 de agosto de 1977, passa a vigorar com a seguinte redação: "Art. 3° O encargo previsto no art. 1° do Decreto-lei 1.025, de 21 de outubro de 1969, calculado sobre o montante do débito, inclusive multas, atualizado monetariamente e acrescido dos juros e multa de mora será reduzido para 10% (dez por cento), o caso o débito, inscrito como Dívida Ativa da União, seja pago antes da remessa da respectiva certidão ao competente órgão do Ministério Público, federal ou estadual, para o devido ajuizamento".

Como se verifica, só a partir de 11/12/78 o encargo do Decreto-Lei 1.025/69 passou a ter natureza de honorários, pela redação do art. 3° do Decreto-Lei 1.645. E com o art. 6° do Decreto-Lei 1.437, de 17/12/75, foi instituído, no MINISTÉRIO DA FAZENDA, o Fundo Especial de Desenvolvimento e Aperfeiçoamento das Atividades de Fiscalização - FUNDAF. Diz a citada Lei 7.711, de 22/12/88, em seu art. 3°:

"A partir do exercício de 1989, fica instituído o programa de trabalho de "Investimento à Arrecadação da Dívida Ativa da União", constituído de projetos destinado ao incentivo da arrecadação *administrativa ou judicial*, de receitas inscritas como Dívida Ativa da União, à implantação, desenvolvimento e modernização de redes e sistemas de processamento de dados, no custeio de taxas, custas e emolumentos relacionados com a execução fiscal e a defesa judicial da Fazenda Nacional e sua representação em Juízo, em causas de natureza fiscal, bem assim diligências, publicações, pro labore de peritos técnicos, de êxito, inclusive a seus procuradores e ao Ministério Público Estadual e de avaliadores e contadores, e aos serviços relativos à penhora de bens e a remoção e depósito de bens penhorados ou adjudicados à Fazenda Nacional.

Parágrafo único. O produto dos recolhimentos do encargo de que trata o art. 1° do Decreto-Lei 1.025, de 21/10/69, modificado pelo art. 3° do Decreto-Lei 1.645, de 11/12/78, e art. 12 do Decreto-Lei 2.163, de 19/09/84, será recolhido ao Fundo a que se refere o art. 4° em subconta especial, destinada a atender a despesa com o programa previsto neste artigo e, que será gerida pelo Procurador-Geral da Fazenda Nacional, de acordo com o disposto no art. 6° desta Lei.".

Por sua vez, o art. 39, §4°, da Lei n° 4.320/64, enuncia que: "Art. 39 - § 4° - A receita da Dívida Ativa abrange os créditos mencionados nos parágrafos anteriores, bem como os valores correspondentes à respectiva atualização monetária, à multa e juros de mora e ao encargo de que tratam o art. 1° do Decreto-lei n° 1.025, de 21 de outubro de 1969, e o art. 3° do Decreto-lei n° 1.645, de 11 de dezembro de 1978."

Atente-se para o fato de que o fundo a que se refere o art. 4° da Lei 7.711, de 22/12/88, é o FUNDAF. Assim, fica patente que a partir da Lei 7.711, de 22/12/88, o encargo de que trata o Decreto-lei 1.025, de 21/10/69, com suas posteriores modificações, deixou de ter a natureza exclusiva de honorários e passou a ter, também, a natureza de remuneração das despesas com os projetos destinados ao incentivo da arrecadação administrativa ou judicial, constituindo mecanismo de incentivo à arrecadação, refletindo o esforço fiscal e de cobrança empreendido pelo corpo funcional da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional.

Frise-se também, que a Lei 7.711, de 22/12/88 entrou em vigor após a promulgação da Constituição de 05/10/88. Ademais, o executivo fiscal goza de normas próprias, emanadas de legislação específica, inafastáveis, em obediência ao princípio de que a norma especial prefere à geral, somente sendo possível o emprego da legislação geral, *in casu*, o Código de Processo Civil, subsidiariamente, como expressamente prevê a Lei 6.830, de 22/09/80, em seu art. 1°.

Percebe-se, assim, que o instituto ou regra a ser transportada deve ser compatível com as normas de execução.

2.1 A destinação do encargo legal

O encargo do Decreto-lei nº 1.025/69, assim, tem várias destinações especificadas no art. 3º da Lei 7.711/88, quais sejam projetos destinados ao incentivo da arrecadação administrativa ou judicial, de receitas inscritas como Divida Ativa da União, à implantação, desenvolvimento e modernização de redes e sistema de processamento de dados, no custeio de taxas, custas e emolumentos relacionados com a execução fiscal e a defesa judicial da Fazenda Nacional e sua representação em Juízo, em causas de natureza fiscal bem assim diligências, publicações, pro labore de peritos técnicos, de êxito, inclusive a seus procuradores e ao Ministério Público Estadual e de avaliadores e contadores, e aos serviços relativos à penhora de bens e a remoção e depósito de bens penhorados ou adjudicados à Fazenda Nacional, e a sua observância não tira do juiz o poder/dever de deferir tratamento igualitário às partes no comando do processo de execução fiscal. Assim, nos embargos à execução fiscal, devem ser observadas as normas do artigo 20 do Código de Processo Civil c/ c o artigo 26 do mesmo Estatuto Processual Civil.

O encargo previsto no artigo 1º do DL 1.025/69 faz com que se defira ao contribuinte devedor tratamento diferenciado, fazendo incidir sobre ele, e tão somente sobre ele, o ônus de suportar o custo das despesas necessárias à consecução do seu débito, quer para fazer face ao pro labore dos Procuradores da Fazenda Nacional, aí a sua natureza também honorária, quer para fazer face às despesas com a manutenção e reaparelhamento da máquina administrativa, aí a sua natureza remuneratória.

Nessa esteira, as Turmas de Direito Público do Eg. Superior Tribunal de Justiça, nos Resp nº 129.717//DF e 146217/MG sufragaram entendimento quanto à matéria, adotando a tese de que "é legítima a cobrança do encargo de 20% previsto no art. 1º do Decreto-lei nº 1.025/69, o qual serve para cobrir todas as despesas (inclusive honorários advocatícios) relativos à arrecadação dos tributos não recolhidos, na ação de execução fiscal, não sendo mero substituto da verba de patrocínio".

Com efeito, vale a pena transcrever a ementa do voto do Ministro José Delgado, proferido no Resp nº 146217/DF, pois demonstra que o encargo legal não é apenas verba de patrocínio, mas uma espécie de remuneração de despesas de diversos atos judiciais:

"Ementa:

TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. HONORÁRIOS. DL. 1.025/1969, ART. 1.

1. NAS EXECUÇÕES FISCAIS É SEMPRE DEVIDO O ENCARGO DE 20% (VINTE POR CENTO), CONFORME PREVISÃO DO DL. 1.025, DE 1969.

2. A PARTIR DA LEI 7.711, DE 22/12/1988, O REFERIDO ENCARGO DEIXOU DE TER A NATUREZA EXCLUSIVA DE HONORÁRIOS E PASSOU A SER

CONSIDERADO, TAMBÉM, COMO ESPÉCIE DE REMUNERAÇÃO DAS DESPESAS COM OS ATOS JUDICIAIS PARA A PROPOSITURA DA EXECUÇÃO.

3. PRECEDENTES JURISPRUDENCIAIS. RECURSO PROVIDO."

Na verdade, o encargo previsto no art. 1º do Decreto-lei nº 1.025/69 não é mero substituto da verba de patrocínio. Isso porque, o art. 3º da Lei nº 7.711/88 estabelece que o referido encargo é destinado a atender as despesas (dentre elas, as relativas aos honorários advocatícios) com o programa de trabalho de investimento à arrecadação da dívida ativa da União. Portanto, o encargo de 20% tem as várias destinações arroladas no art. 3º da Lei nº 7.711/88, e não apenas, a de cobrir os honorários advocatícios.

3 Os embargos à execução fiscal e à condenação do vencido em honrário de sucumbência

O artigo 20 do Código de Processo Civil prevê que "a sentença condenará o vencido a pagar ao vencedor as custas, as despesas que antecipou e os honorários advocatícios".

A verba honorária mereceu outro destaque no §4º do artigo retro citado quando ficou estabelecido que "nas execuções, embargadas ou não, os honorários serão fixados consoante a apreciação eqüitativa do juiz, atendidas as normas das alíneas "a", 'b" e "c", do parágrafo anterior".

O único remédio previsto na legislação para que o devedor possa opor-se à execução contra ele movida são os embargos previstos no art. 736 do Código de Processo Civil e art. 16 da Lei nº 6.830/80 (Lei de Execução Fiscal).

Os embargos constituem assim uma verdadeira ação promovida pelo devedor contra o credor, visando desconstituir o titulo executivo.

Trata-se de uma ação constitutiva, porque destinada a uma sentença constitutiva, visto que visa à desconstituição da relação processual executória ou da eficácia do titulo executório.

Assim, os embargos, como ação que são, dão lugar a uma nova relação processual, a um novo processo, em que o embargante funciona como autor, e o exeqüente, isto é, o embargado, funciona como réu.[1]

Os embargos surgem como meio de defesa, colocando o embargante em posição inversa no processo.

Durante muitos anos prevaleceu o entendimento contido na Sumula 168 do extinto Tribunal Federal de Recursos no sentido que "O encargo de 20% do Decreto-

[1] SANTOS, Moacyr Amaral, *Primeiras Linhas do Direito Processual Civil* - vol. 3. 18ª Edição atualizada por Erice Moacyr Amaral Santos, São Paulo: Saraiva, 1999

lei nº 1.025, de 1969, é sempre devido nas execuções fiscais da União e substitui, nos embargos, a condenação do devedor em honorários advocatícios".

A conclusão, equivocada, ignorava o fato de que os embargos à execução fiscal constituem ação autônoma distinta da execução fiscal, e, portanto, em seu trâmite, devem ser observadas as normas do artigo 20 e §4º do Código de Processo Civil, assim como as do art. 26 do mesmo diploma legal, inclusive a condenação em honorários advocatícios, nada tendo a ver com o encargo previsto no Decreto-lei nº 1.025/69, já que este, repita-se, não é um mero substituto da verba de patrocínio.

Assim, são devidos honorários advocatícios pelo devedor na execução embargada, quando este é vencido.

O próprio Superior Tribunal de Justiça, embora adotasse o entendimento da Sumula 188/TFR reconhecendo ser devida a inclusão do percentual de 20% nas execuções fiscais da União e que não era licita a redução da alíquota, também não reconhecia os embargos à execução como ação autônoma, eximindo o devedor recalcitrante do pagamento dos honorários de sucumbência, quando vencido.

Recentemente, esse quadro foi alterado com a decisão proferida no Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 571302-1ª. Turma – STJ, conforme ementa que se transcreve:

AgRg no AGRAVO DE INSTRUMENTO
Nº 571.302 - RS (2003D 0232061-5)

RELATOR MINISTRO JOSÉ DELGADO

AGRAVANTE	COMERCIAL PINHEIRO MATERIAIS PARA CONSTRUÇÃO LTDA
ADVOGADO	ANDREIA MINUSSI FACIN E OUTRO
AGRAVADO	FAZENDA NACIONAL
PROCURADOR	MARIA DA GRAÇA HAHN E OUTROS

EMENTA

PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL. EXECUÇÃO FISCAL. ENCARGO PREVISTO NO DL Nº 1.025D 69. NATUREZA DE DESPESA JUDICIAL. APLICAÇÃO CONCOMITANTE COM A VERBA HONORÁRIA SUCUMBENCIAL. LEI Nº 7.718D 88. PRECEDENTES.

1. Agravo regimental contra decisão que conheceu de agravo de instrumento para prover o Especial da agravada a fim de determinar que a fixação do percentual

em 20%, do DL nº 1.025D 69, é independente dos honorários advocatícios sucumbenciais, fixando-os, de pronto, em 5% (cinco por cento) sobre o valor da execução.

2. Acórdão *a quo* segundo o qual o encargo de 20%, do DL nº 1.025D 69, nos termos da Súmula nº 168D TFR, é sempre devido nas execuções fiscais da União e substitui, nos embargos, a condenação em honorários advocatícios.

3. Reveste-se de legitimidade e legalidade a cobrança do encargo de 20% (vinte por cento) previsto no art. 1º do DL nº 1.025D 69, destinando-se o mesmo à cobertura das despesas realizadas no fito de promover a apreciação dos tributos não recolhidos.

4. Acaso o débito existente seja quitado antes da propositura do executivo fiscal, tal taxa será reduzida a 10% (dez por cento), consoante o disposto no art. 3º do DL nº 1.569D 77.

5. A partir da Lei nº 7.711D 88, tal encargo deixou de ter a natureza exclusiva de honorários e passou a ser considerado, também, como espécie de remuneração das despesas com os atos judiciais para a propositura da execução, não sendo mero substituto da verba honorária.

6. Destina-se o encargo ao custeio da arrecadação da dívida ativa da União como um todo, incluindo projetos de modernização e despesas judiciais (Lei nº 7.711D 88, art. 3º e parágrafo único). Não pode ter a sua natureza identificada exclusivamente como honorários advocatícios de sucumbência para fins de não ser aplicado o percentual de 20% fixado no citado DL concomitantemente com a verba honorária de sucumbência da ação. A fixação do referido percentual é independente dos honorários advocatícios sucumbenciais. Precedentes.

7. Agravo regimental não provido.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da PRIMEIRA TURMA do Superior Tribunal de Justiça, por unanimidade, negar provimento ao agravo regimental, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Os Srs. Ministros Luiz Fux, Teori Albino Zavascki e Denise Arruda votaram com o Sr. Ministro Relator.

Ausente, justificadamente, o Sr. Ministro Francisco Falcão.

Brasília (DF), 22 de junho de 2004 (Data do Julgamento).

MINISTRO JOSÉ DELGADO - Relator

Documento: 1316133

EMENTA/ACORDÃO

DJ: 09/08/2004

Referida decisão veio coroar o trabalho incansável dos Procuradores da Fazenda Nacional em defesa de tal entendimento.

4 A desistência dos embargos à execução fiscal por adesão aos Refis

A legislação que rege a adesão ao REFIS condiciona a homologação da adesão à desistência das ações porventura em trâmite judicial, inclusive os embargos à execução.

A teor do art. 26 do Código de Processo Civil, "se o processo terminar por desistência ou reconhecimento do pedido, as despesas e os honorários advocatícios serão pagos pela parte que desistiu ou reconheceu".

No caso de adesão ao REFIS são dois os dispositivos que tratam dos honorários advocatícios: o §3° do art. 13 da Lei n° 9.640/00 e o §3° do art. 5° da Medida Provisória n° 2.061/00, convertida na Lei n° 10.189/01. Ficou estabelecido que a verba honorária que for devida em decorrência de ação judicial para fins de adesão ao REFIS também poderá ser incluída no parcelamento e seu valor máximo será de 1% do débito consolidado.

Percebe-se que não houve alteração das normas de regência, leia-se Código de Processo Civil, com objetivo de criar nova hipótese de condenação em honorários, sendo cabível a aplicação do art. 26 do Código de Processo Civil na hipótese de desistência da ação, tendo em vista que a parte sucumbiu.

Oportuno transcrever o entendimento doutrinário do Ministro do Superior Tribunal de Justiça, Luiz Fux[2] sobre ao tema ao expor "Desistir da ação significa abdicar, momentaneamente, do monopólio da jurisdição acerca daquele litígio, exonerando o judiciário de pronunciar-se sobre a causa.

A desistência equivale à revogação da propositura da ação.

Trata-se de instituto de cunho nitidamente processual, não atingindo o direito material objeto da ação. A parte que desiste da ação engendra faculdade processual, deixando incólume o direito material, tanto que descompromete o Judiciário de se manifestar sobre a pretensão de direito material.

[2] FUX, Luiz, Curso de Direito Processual Civil, 1ª. Edição, São Paulo: Forense, 2000

É diversa da figura da renúncia ao direito em que se funda a ação, prevista textualmente como causa de extinção do processo "com análise de mérito". Na renúncia, a abdicação significa despojamento do direito material, razão pela qual o Juiz, em caso de dúvida sobre o alcance da manifestação da parte, deve instá-la a declarar o seu desígnio de forma clara; se pretende desistir ou renovar.

Não obstante esse aspecto meramente processual, a desistência, conforme o momento em que é manifestada, reclama a aceitação do réu. É que o demandado pode gerar a desistência da ação por via oblíqua ao oferecer fortes razões que recomendem o desacolhimento do pedido. Nesse caso, o ato da desistência pode representar uma forma de esvaziamento da exceção manejada pelo réu.

Desta sorte, 'após o oferecimento da resposta, é defeso ao autor desistir da ação sem o consentimento do ré', devendo interpretar-se dessa forma, o parágrafo 4°, do art. 267, que fixa o termo limite no 'término do prazo da defesa'. Oferecida a defesa, ainda que não decorrido o prazo, torna-se mister a anuência do demandado quanto à desistência da ação".

Inicialmente o Superior Tribunal de Justiça entendia serem indevidos os honorários advocatícios na hipótese de desistência por adesão ao REFIS. Tal entendimento está atualmente superada, como se constata na decisão que se transcreve:

RECURSO ESPECIAL Nº 413.601 - RS (2002/0019015-1)

RELATOR	**MINISTRO FRANCISCO PEÇANHA MARTINS**
AGRAVANTE	METALLOY INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS INDUSTRIAIS LTDA
ADVOGADO	GUILHERME BRUST BRUN E OUTROS
AGRAVADO	INSTITUTO NACIONAL DO SEGURO SOCIAL - INSS
PROCURADOR	LORENA HAUSSEN DAMIANI E OUTROS

PROCESSUAL CIVIL - RECURSO ESPECIAL - EXECUÇÃO PROMOVIDA PELO INSS - DESISTÊNCIA DOS EMBARGOS À EXECUÇÃO - ADESÃO AO REFIS - HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS - CABIMENTO - CPC, ART. 26 CD C ART. 5°, § 3°, DA LEI 10.189D 01 - DISSÍDIO JURISPRUDENCIAL SUPERADO - SÚMULA 83D STJ - PRECEDENTES DA 1ª SEÇÃO.

• Consoante entendimento firmado pela 1ª Seção, nas desistências formuladas em sede de embargos à execução promovida pelo INSS, são devidos os honorários advocatícios em percentual de até 1% sobre o valor do débito consolidado.

• Interpretação do art. 26 do CPC cD c o art. 5°, § 3°, da Lei 10.189D 01.

• Recurso especial não conhecido.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros da Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas a seguir, por unanimidade, não conhecer do recurso. Votaram com o Relator os Srs. Ministros Eliana Calmon, Franciulli Netto, João Otávio de Noronha e Castro Meira. Presidiu o julgamento o Exmo. Sr. Ministro Franciulli Netto.

Brasília (DF), 5 de outubro de 2004(Data do Julgamento)

MINISTRO FRANCISCO PEÇANHA MARTINS

Relator

Documento: 1440844

EMENTA / ACORDÃO

DJ: 06/12/2004

Assim, desistindo o Embargante para cumprir a exigência prevista na legislação que criou o REFIS, é devida a condenação em honorários advocatícios na forma do art. 26 do Código de Processo Civil.

5 Conclusão

Como é cediço, o executivo fiscal é regido por normas próprias, inafastáveis em obediência ao principio da especialidade, de modo que o emprego do Código de Processo Civil somente poderá ocorrer de forma subsidiária, como prevê o art. 1° da Lei n° 6.830/80.

Tal tratamento diferenciado se justifica em razão da desigualdade inerente às partes, considerando-se a prevalência do interesse público sobre o particular.

Com efeito, não poucos tratamentos especiais são reconhecidos necessários ao funcionamento do Estado, para consecução de seus objetivos, que, em verdade, traduzem os interesses de toda a coletividade. De modo que, em especial, no que tange ao processo executivo fiscal, a criação de certos privilégios à Fazenda Pública com vistas à efetividade e eficácia da cobrança dos créditos tributários, não implica, em absoluto, em violação ao principio da isonomia.

A importância da jurisprudência vem sendo consagrada no decorrer dos anos, e embora não constitua norma imperativa, já que inexiste no Brasil efeito vinculante, impossível deixar de ressaltar a contribuição da jurisprudência na formação do Direito. Decisões continuadas acabam se transformando em suplemento da própria legislação.

A cobrança do encargo legal previsto no art. 1° do Decreto-lei n° 1.025/69 reveste-se de legalidade e legitimidade e não podendo o encargo ser identificado exclusivamente como honorários de sucumbência para fins de não ser aplicado o percentual de 20% fixado no citado Decreto-lei concomitantemente com a verba honorária de sucumbência.

Conclui-se que, é cabível a condenação em honorários de sucumbência, tanto quando o devedor é vencido nos embargos à execução quanto na hipótese de desistência da ação, mesmo que seja para adesão ao REFIS, tendo em vista que a parte que desiste dos embargos à execução fiscal para os fins de adesão ao REFIS está reconhecendo a sua divida.

Os honorários visam o reconhecimento do trabalho profissional desenvolvido e as conclusões acima expostas nada mais demonstram do que o reconhecimento judicial ao trabalho desenvolvido pelos Procuradores da Fazenda Nacional, nos casos em espécie.

O IPTU, espécie de imposto incidente sobre o patrimômio imobiliário urbano, e os reflexos das alterações da lei civil no elemento material do fato gerador da respectiva obrigação tributária

Poliana Stahnke Nogueira Pinto
Procuradora da Fazenda Nacional
Especialista em Direito Tributário PUC-Campinas e CEUE-SP

Sumário: 1. Introdução - 2. Relação jurídica - característica dos impostos sobre o patrimônio: gravam a relação pessoa-bem - 3. Fato gerador da obrigação tributária relativa ao IPTU; 3.1 Elemento material; 3.1.1 Domínio útil ou posse; 3.1.2 Bem imóvel, por natureza ou por acessão física, como definido na lei civil

1 Introdução

O objeto do tributo é a riqueza econômica por ele onerada. Os impostos imobiliários são aqueles que gravam a riqueza econômica *patrimônio imobiliário*. Importa ao âmbito de incidência destes impostos, a riqueza econômica que deflui do gozo do conteúdo econômico da propriedade, do domínio útil ou da posse de bens imóveis. Daí se encontrarem contemplados na Constituição Federal de 1998, a qual agasalhou a denominada classificação econômica dos tributos, no grupo dos Impostos sobre o Patrimônio e a Renda.

O Código Tributário Nacional prevê três espécies de impostos incidentes sobre o patrimônio imobiliário: o ITR (art. 29), o IPTU (art. 32) e os denominados Impostos sobre a Transmissão de Bens Imóveis e de Direitos a eles Relativos (art. 35). Estes últimos desmembrados em duas sub espécies: o ITBI e o ITCM.

Restringindo-se ao IPTU tem-se que o seu fato gerador é a *propriedade*, o *domínio útil* ou a *posse de bem imóvel, por natureza* ou *acessão física, como definido na lei civil*, localizado na zona urbana do Município.

O legislador complementar (CTN) não conferiu autonomia ao direito tributário para a definição do conteúdo e do alcance de tais institutos do direito civil por ele utilizados para a definição da hipótese de incidência de tais impostos. Remeteu tal tarefa ao legislador ordinário. Cabendo ao intérprete lançar mão de conceitos agasalhados pelo direito civil para a determinação da extensão e do conteúdo desses conceitos albergados pelo CTN.

Daí a importância da discussão de tais conceitos utilizados pelo legislador complementar no art. 34 do CTN à luz das alterações advindas do novel Código Civil. Sem pretensões de esgotarmos a matéria e esperando que as considerações que seguem sirvam para trazer ao debate o assunto, o presente estudo objetiva destacar algumas das alterações do novel Código Civil que repercutem sobre o âmbito de incidência do IPTU.

2 Relação jurídica - característica dos impostos sobre o patrimônio: gravam a relação pessoa-bem

A relação jurídica relativa ao IPTU tem por objeto a tributação do patrimônio imobiliário parcialmente considerado.

A exata significação e o conteúdo do objeto desse imposto podem ser extraídos, de fato, a partir da análise de dois de seus caracteres, a saber:

- sua classificação no grupo dos impostos sobre o patrimônio e a renda;
- a denominação econômica do IPTU.[1]

A origem da classificação do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana, no grupo dos impostos sobre o patrimônio e a renda, advém da classificação econômica consagrada pela Emenda Constitucional n. 18, de 1.12.1965,[2] classificação que foi seguida pelo Código Tributário Nacional no seu Livro Primeiro, Título III, Capítulo III.

A partir daí ficou explicitado, no Sistema Tributário Nacional, qual o exato conteúdo econômico de cada imposto individualmente considerado, vale dizer, qual a área econômica tributada, se produção, se circulação, se patrimônio.[3]

[1] "O objeto do imposto se refere ao objeto material do tributo. Trata-se de um elemento pré-jurídico, que nos aponta a matéria submetida ao tributo em sua significação originária, simples, sem o envolvimento da norma jurídica. Quando a Constituição diz ser de competência tributária da União, o imposto sobre produtos industrializados, não está ela criando imposto algum, mas dando possibilidade para a União criá-lo e apontando uma realidade econômica sobre a qual o imposto recairá, isto é, a riqueza a ser onerada. Posteriormente, o legislador, ao desenhar a norma jurídica, é que determinará "que produto industrializado" será onerado (fato gerador da respectiva obrigação), podendo esgotar ou não a competência tributária". (MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de direito tributário*. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995. p. 423. v. I).

[2] "A Emenda Constitucional n. 18, de 1965, não mais copiou, comodamente, a técnica anterior, realizando uma reforma de essência, pois, além de alterar a discriminação de competência tributária, a Emenda adotou uma classificação de imposto baseada em nomenclatura econômica, procurando solucionar, ainda, outros problemas, inclusive os dos efeitos econômicos dos impostos." (MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de direito tributário*. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995. p.153, v. I).

[3] "Neste sistema anterior haviam mais impostos do que o número de fatos econômicos aptos a servirem de bases tributárias, originando, em conseqüência, a existência de vários impostos economicamente iguais, embora com denominações jurídicas diferentes. A Comissão de Reforma tratou do assunto sob o prisma mais econômico do que jurídico, adotando uma classificação econômica dos impostos, que passaram a ser nominados por via de referência à base econômica respectiva." (MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de direito tributário*. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995. p. 155, v. I).

A área econômica tributada pelo Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana é o patrimônio, entendido esse como o conjunto, como o acervo de bens pertencentes a determinada pessoa. O que se pretende gravar é a manifestação de riqueza advinda dé parte desse patrimônio. Esse é o seu conteúdo econômico.

Se o Imposto incide sobre o patrimônio, significa que a ele interessa o patrimônio enquanto manifestação de riqueza relacionada a um titular. Não pertencem, portanto, ao âmbito de incidência do IPTU, os bens sem nenhum titular, tampouco os bens que tenham um titular, mas não sejam bens imóveis situados na zona urbana do município.

A respeito do conteúdo dos direitos reais, WASHINGTON DE BARROS MONTEIRO leciona que aquilo que os caracteriza e diferencia dos direitos pessoais é a imediação ou inflexão direta do homem sobre a coisa. Assim, consagra que "esse poder direto do indivíduo sobre a coisa é o critério fundamental que configura e distingue o direito real, que se constitui, portanto, de três elementos essenciais: a) - O sujeito ativo da relação jurídica; b) - a coisa, objeto do direito; c) - a inflexão imediata do sujeito sobre a coisa. No direito pessoal, ao inverso, o que de modo precípuo se destaca, o traço mais característico, em suma, vem a ser a relação de pessoa a pessoa (*proportio hominis ad hominem*). Seus elementos são: o sujeito ativo, o sujeito passivo e a prestação que ao primeiro deve o segundo". [4] Isto posto, conceitua o direito real "como a relação jurídica em virtude da qual o titular pode retirar da coisa, de modo exclusivo e contra todos, as utilidades que ela é capaz de produzir".[5]

Como é imposto que recai sobre o patrimônio, esta breve reflexão acerca do conteúdo dos direitos reais é fundamental para que se compreenda que a manifestação de riqueza pretendida pelo IPTU é aquela estabelecida a partir de uma referibilidade direta do titular do direito ao patrimônio, em relação ao seu objeto, qual seja, o próprio bem em si. Interessando ao âmbito de incidência do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana, somente a referibilidade direta do titular do direito ao patrimônio, estabelecida em relação à parte do seu patrimônio, ou seja, somente aquela composta por bens imóveis situados na zona urbana do município. Essa é a realidade econômica sobre a qual o imposto recairá. É a riqueza a ser onerada.

A referibilidade em tela nada mais é do que a imediação ou inflexão do homem sobre o objeto anteriormente mencionada. É, pois, a manifestação do conteúdo dos denominados direitos reais que, dentre outros caracteres, tem por objeto coisa material ou imaterial e traduzem de fato apropriação de riqueza. Daí porque interessar ao IPTU somente aqueles bens que se encontram presos a um

[4] MONTEIRO, Washington de Barros. *Curso de direito civil:* Direito das coisas. 35. ed. São Paulo. Saraiva, 1999. p. 10-11. v. III.

[5] MONTEIRO, Washington de Barros. *Curso de direito civil:* Direito das coisas. 35. ed. São Paulo. Saraiva, 1999. p. 11. v. III.

titular, seja proprietário, titular de domínio útil ou possuidor. Numa palavra, o IPTU, por ser espécie de imposto incidente sobre o patrimônio, grava a relação jurídica que vincula a pessoa ao bem imobiliário urbano.

Nessa linha, se o pressuposto de fato que importa à hipótese de incidência do IPTU é a relação que se estabelece entre o bem imóvel urbano e o seu titular, e que tem por substrato um direito real, pela sua denominação econômica, é fácil perceber que o imposto pretende gravar, pois, o gozo do conteúdo econômico da propriedade, do domínio útil ou da posse. Esta é a manifestação de riqueza a ser onerada. Pretende alcançar o conjunto de poderes ou faculdades que o titular do bem tem, enquanto titular de direito real, sobre esse mesmo bem (direito de uso, de gozo, de disposição, e de seqüela *erga omnes*).

É, de fato, a manifestação do conteúdo dos direitos reais, expresso pela inflexão do homem sobre a coisa que dela pode retirar, de modo exclusivo, e contra todos, as utilidades que é capaz de produzir.

Por conseguinte, não interessa, para a determinação da ocorrência do fato gerador e para a incidência do imposto, qual a destinação que o titular dá ao bem considerado, vale dizer, se está ou não sendo explorado e se essa exploração oferece qualquer resultado econômico positivo, isto é, se através dela há ou não aquisição de disponibilidade econômica ou financeira de renda. Esta, se houver, será onerada por outra modalidade de imposto que é o imposto incidente sobre a renda. O que importa ao IPTU é, isto sim, a manifestação do núcleo do próprio direito real, o que se dá pela inflexão do sujeito sobre a coisa e pelo conseqüente exercício dos poderes a ele inerentes.

Eis a razão pela qual o IPTU atinge a pessoa que detém a riqueza manifestada pelo bem imóvel e que dela retira benefício econômico através do exercício dos direitos de uso, gozo ou de fruição. Neste contexto a lei ordinária instituidora do IPTU pode considerar como pressuposto de fato, da obrigação tributária respectiva, tanto a posse, o domínio útil como a propriedade de bem imóvel.[6] Esta é a relação jurídica relativa ao imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana, imposto incidente sobre o patrimônio imobiliário urbano que grava a relação pessoa-bem.

Por derradeiro, o IPTU pretende onerar o patrimônio parcialmente considerado, vale dizer, do conjunto de bens e direitos - corpóreos ou incorpóreos - que pertencem ao seu titular, está no âmbito de incidência do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana somente parte daquele patrimônio, ou seja, somente o patrimônio imobiliário situado na zona urbana do município.

[6] "Destarte, o imposto predial tem como fato gerador a existência de imóvel edificado, pouco importando sua utilização econômica ou o título jurídico do contribuinte. Não investiga o Fisco municipal se este é proprietário, enfiteuta, ocupante ou mero possuidor. Não se exime o contribuinte pelo fato de o prédio estar desocupado ou ser habitado pelo proprietário." (BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução à ciência das finanças*. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995. p. 378)

3 Fato gerador da obrigação tributária relativa ao IPTU

Na forma do artigo 114 do Código Tributário Nacional, fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente ao nascimento da obrigação tributária.

É a situação hipotética prevista legalmente, e que, uma vez materializada concretamente no mundo fático, dá ensejo ao nascimento da obrigação tributária. Vale dizer, dá nascimento ao vínculo jurídico que se estabelece entre o sujeito ativo e o sujeito passivo, cujo objeto é a satisfação da respectiva obrigação.

O fato gerador da obrigação tributária relativa ao Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana encontra-se disciplinado no artigo 32 do Código Tributário Nacional:

> "Art. 32 O imposto, de competência dos Municípios, sobre a propriedade predial e territorial urbana tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel por natureza ou por acessão física, como definido na lei civil, localizado na zona urbana do Município.
>
> §1º Para os efeitos deste imposto, entende-se como zona urbana a definida em lei municipal, observado o requisito mínimo da existência de melhoramentos indicados em pelo menos 2 (dois) dos incisos seguintes, construídos ou mantidos pelo Poder Público:
>
> I - meio-fio ou calçamento, com canalização de águas pluviais;
>
> II - abastecimento de água;
>
> III- sistema de esgotos sanitários;
>
> IV - rede de iluminação pública, com ou sem posteamento para distribuição domiciliar;
>
> V- escola primária ou posto de saúde a uma distância máxima de 3 (três) quilômetros do imóvel considerado.
>
> §2º A lei municipal pode considerar urbanas as áreas urbanizáveis, ou de expansão urbana, constantes de loteamentos aprovados pelos órgãos competentes, destinados à habitação, à indústria ou ao comércio, mesmo que localizados fora das zonas definidas nos termos do parágrafo anterior."

Já foi mencionado anteriormente que o fato gerador da obrigação tributária relativa ao IPTU grava a manifestação de riqueza advinda da relação que se estabelece entre o bem e o titular de direitos reais sobre esse bem imóvel, podendo, neste caso, ser contribuinte tanto o proprietário, como o titular de domínio útil ou o possuidor.[7]

[7] b) O fato gerador da obrigação tributária relativa ao IPTU é "a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel por natureza ou por acessão física, como definida em lei civil, localizado na zona urbana do Município." (CTN, art. 32). O elemento material da hipótese de incidência fiscal é uma situação fática indicativa da manifestação de riqueza entre um imóvel urbano e seu titular" (MORAES, Bernardo Ribeiro de. O IPTU e as limitações do legislador municipal. *Repertório IOB de Jurisprudência*, Caderno nº 4/90, p. 61)

Tratando-se de imposto sobre a propriedade imobiliária, o que pode importar na relação de incidência tributária do IPTU é a manifestação, a exteriorização da propriedade, que, consoante as lições de direito civil, ocorre através do exercício dos poderes ou atributos inerentes a esse direito. Atributos estes que têm a ver tanto com o uso, gozo ou a fruição das utilidades que o bem pode proporcionar, como com o direito de seqüela *erga omnes*, manifestado através dos poderes que detém o titular de defender o bem de qualquer ameaça, reavendo-o de quem quer que o possua injustamente.

O titular de direitos reais sobre o bem imóvel - proprietário, titular de domínio útil ou possuidor -, ao exercitar tais poderes inerentes à propriedade, está a revelar seu conteúdo econômico, representando uma manifestação ou signo presuntivo de riqueza. Dessa forma, para que se dê a incidência do imposto basta haver, por parte de uma pessoa, a disponibilidade econômica de um bem imobiliário (possibilidade de usar, gozar e dispor do bem como lhe aprouver).

A disponibilidade econômica citada revela-se tanto quando há a atribuição de todos os poderes inerentes ao direito de propriedade, a somente um sujeito (domínio pleno ou propriedade), ou seja, em favor do proprietário; como quando há o desmembramento de algum ou de alguns desses poderes em favor de um terceiro, o possuidor ou o titular do domínio útil.

Segundo o Código Tributário Nacional, lei complementar à Constituição, o Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana tem, como fato gerador da respectiva obrigação, "a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel, por natureza ou acessão física, como definido na lei civil, localizado na zona urbana do Município" (art. 32). O fato gerador da respectiva obrigação, conforme decorre de lei, consiste na situação de alguém ter a disponibilidade econômica do bem imóvel urbano (ter a propriedade, ter o domínio útil ou ter a posse). O Código Tributário Nacional, agasalhando uma classificação econômica dos impostos, admite que o importante para a incidência do tributo não é apenas o título jurídico da propriedade, mas, sim, a existência de um conjunto de faculdades que constitui o conteúdo desse direito. Assim, *v.g.*, o usufrutuário, pessoa que desfruta da posse do bem imóvel, pode também ser contribuinte do imposto. Em uma palavra, o legislador complementar agiu com acerto quando, no artigo 34 do CTN, elegeu como um dos contribuintes do IPTU o possuidor a "qualquer título". Vale dizer, todo aquele que desfruta do conteúdo econômico da propriedade, seja através da posse plena (proprietário) ou dos seus desdobramentos, manifestados pelo exercício de um ou de alguns dos seguintes direitos: de uso, gozo, disposição e seqüela *erga omnes* (detentor do domínio útil ou possuidor), tem a disponibilidade econômica do bem imóvel urbano, podendo, por conseguinte, figurar no pólo passivo da relação jurídica tributária relativa ao IPTU. O sentido da locução possuidor "a qualquer título", prevista no art. 34 do CTN, dirige-se somente à posse derivada de um direito real, não importando para o imposto a posse direta originada de uma relação jurídica

obrigacional, uma vez que esta não exteriorizа a propriedade. Interessa ao IPTU apenas a posse nascida de uma relação jurídica gerada no ambiente do direito das coisas, vale dizer, a posse que tem por origem um direito real.

O titular do domínio útil e o possuidor a qualquer título têm a disponibilidade econômica do bem imóvel, uma vez que são titulares de direitos reais sobre coisas alheias também denominados de *jus in re aliena*.[8] Os direitos reais sobre coisas alheias nascem no momento em que se dá o desdobramento dos direitos ou atributos da propriedade, até então enfeixados nas mãos do seu titular, e alguns desses direitos ou atributos passam a ser desfrutados por um terceiro, que adquire a condição de possuidor direto ou titular do domínio útil. Vale dizer, a partir da propriedade plena constitui-se um direito real em favor de um terceiro (possuidor ou titular do domínio útil) que, por receber o direito de usufruir de um ou de alguns dos atributos da propriedade, passará a desfrutar economicamente do bem imóvel, seja através do exercício do direito de uso, de gozo ou de disposição. E esses direitos ou atributos, por serem dotados de conteúdo econômico, passam a integrar o acervo patrimonial de seus titulares, por isso incidir o IPTU sobre o domínio útil e a posse a qualquer título de bem imóvel situado na zona urbana do município, vez que se trata de imposto incidente sobre o patrimônio.

Não se pode esquecer, neste particular, algumas afirmações: Os direitos reais sobre coisas alheias são dotados de conteúdo patrimonial, integrando o patrimônio do terceiro que os recebe do proprietário. Os direitos ou atributos da propriedade, quando desmembrados, não fazem com que a propriedade perca a sua natureza de direito real. O direito de propriedade não perde nenhuma de suas características pelo fato de se constituírem os demais direitos reais em favor de terceiros, uma delas é o seu conteúdo patrimonial. Daí porque dizer que os direitos reais sobre coisas alheias integram o patrimônio do seu titular, vez que são "projeções do direito de propriedade", que, como já se viu, é dotado de conteúdo patrimonial.

[8] O novo Código Civil brasileiro – Lei n. 10.406, de 10.1.2002 – , no Livro III dedicado ao Direito das Coisas, não traz mais tal classificação que o Código Civil de 1916 fazia dos denominados "Direitos Reais sobre Coisas Alheias". No Título II desse Livro III, intitulado "Dos direitos Reais", arrola no art. 1225 quais são os direitos reais contemplados por esse novo Código além da posse prevista no Título I, abarcando também a propriedade, para a qual, tal como previa o Código Civil de 1916, foi dedicado um Título próprio – Título III.

Assim, na verdade, entende-se que a Lei n. 10.406, de 10.1.2002, não trouxe um Título específico classificado "Dos Direitos Reais sobre Coisas Alheias" apenas por um questão de técnica legislativa, na medida em que diversamente da redação ofertada pelo art. 674 do Código Civil de 1916, passou a incluir no rol dos direitos reais contemplados no novo Código Civil brasileiro, através do art. 1225, o direito de propriedade (inciso I) e outros direitos reais (incisos II a X), denominados estes últimos pelo Código Civil de 1916 como "Direitos Reais sobre Coisas Alheias".

Donde se conclui que a ausência de tal denominação no novo Código Civil não foi suficiente a revogar a classificação dos "Direitos Reais sobre Coisas Alheias" consagrada pela doutrina e agasalhada pelo Código Civil de 1916, apenas e tão-somente porque os direitos reais pertencentes a essa categoria assim o são em virtude de originarem-se do desdobramento dos poderes ou atributos da propriedade em favor de um terceiro e não porque o legislador civilista de 1916 assim os denominava.

Eis porque o domínio útil e a posse a qualquer título de bem imóvel são gravados pelo IPTU.[9]

Sobre isso cabe citar novamente as lições de MARIA HELENA DINIZ:

> "A propriedade é a plenitude do direito sobre a coisa; as diversas faculdades, que nela se distinguem, são apenas manifestações daquela plenitude. Entre a propriedade e os direitos reais sobre coisa alheia, há uma relação de tal ordem que estes são projeções daquela, que não perde nenhuma de suas características pelo fato de se constituírem os demais. Daí falarem os alemães em "elasticidade da propriedade", uma vez que extintos os direitos limitados (usufruto, anticrese, hipoteca etc.) readquire ela sua antiga plenitude."[10]

Ante o exposto, cabe concluir que, por interessar ao IPTU o bem econômico pertencente a determinada pessoa (referibilidade entre o objeto e o sujeito) e os atributos extraídos do direito de propriedade e de seus desdobramentos, é pressuposto material do fato gerador da obrigação tributária, relativa ao IPTU, a relação de propriedade, de domínio útil ou de posse. É o que dispõe o artigo 32 do CTN.

Cabe mencionar também que da categoria a qual pertencem os denominados direitos reais sobre coisas alheias, importa para a compreensão do fato gerador da obrigação tributária relativa ao IPTU, somente aqueles classificados pela doutrina como direitos reais limitados de gozo ou fruição, os quais encontravam-se arrolados, alguns deles, nos incisos I a VI, do artigo 674, do Código Civil de 1916.[11] No novo Código Civil Brasileiro – Lei n. 10.406, de 10.1.2002 – os direitos reais de gozo ou fruição encontram-se previstos nos incisos II a VII do art. 1225.[12] Nestes há de fato o desdobramento da posse em duas espécies distintas, e a conseqüente atribuição da posse direta ao titular do direito real de gozo ou fruição, pressuposto de fato para que ocorra a incidência do IPTU. E destes, ver-se-á a seguir, importava apenas aqueles elencados nos incisos I, III, IV e V na redação do art. 674, do Código Civil de 1916, ou seja, a enfiteuse, o usufruto, o uso e a habitação. Já na redação do art. 1225 do novo Código Civil brasileiro, interessam-nos os direitos reais, enquanto classificados na categoria dos direitos reais limitados de gozo ou fruição, aqueles

[9] "*O fato gerador* desse imposto é, nos termos constitucionais, *a propriedade* predial e territorial urbana, o que o caracteriza como *tributo sobre o patrimônio*, consoante classificação adotada pela Emenda Constitucional 18/65 e seguida pelo Código Tributário Nacional, que a regulamentou. Daí por que o mesmo Código, ao definir o seu fato gerador, levou em consideração, ainda, o *domínio útil e a posse* que, como elementos da propriedade também integram o patrimônio (art. 32)." (MEIRELLES, Hely Lopes. *Finanças municipais*. 1. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1979. p. 75).

[10] DINIZ, Maria Helena. *Curso de direito civil brasileiro*: Direito das coisas. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 1988. p. 86. v. IV.

[11] Os direitos reais sobre coisas alheias, denominados de direitos reais limitados de gozo ou fruição, na ordem em que apareciam no Código Civil de 1916, são os seguintes: a enfiteuse, as servidões, o usufruto, o uso, a habitação, as rendas expressamente constituídas sobre imóveis.

[12] Os direitos reais sobre coisas alheias, denominados de direitos reais limitados de gozo ou fruição, na ordem em que aparecem no novo Código Civil, são os seguintes: a superfície, as servidões, o usufruto, o uso, a habitação e o direito do promitente comprador do imóvel.

elencados nos incisos II, IV, V, VI, VII, quais sejam: a superfície, o usufruto, o uso, a habitação e o direito do promitente comprador do imóvel. Não há que se falar, pois, em incidência do IPTU sobre a relação jurídica que deflui dos denominados direitos reais de garantia, segunda espécie de direitos reais sobre coisas alheias.

Antes de avançar no estudo do tema sob análise, cumpre mencionar, ainda que de forma breve, que importantes alterações foram introduzidas pela edição do novo Código Civil brasileiro – Lei n. 10.406, de 10.1.2002 – além das já mencionadas, na disciplina relativa aos denominados "Direitos Reais de Gozo ou Fruição", podendo gerar dúvidas a respeito da definição do elemento material do fato gerador da obrigação tributária relativa ao IPTU.

Do cotejo dos "Direitos Reais de Gozo ou Fruição", previstos no art. 674 do Código Civil de 1916, com o previsto no art. 1225 do novo Código Civil brasileiro, percebe-se que a enfiteuse e a renda constituída sobre imóveis foram expressamente excluídas de tal rol. Passaram a dele figurar o direito de superfície e o direito do promitente comprador de bem imóvel, este último já consagrado no direito brasileiro como instituto pertencente à categoria dos direitos reais por força do disposto nos arts. 5° e 22 do Decreto-lei n. 58, de 10.12.1937, este último com a redação que lhe foi ofertada pela Lei n. 6014, de 27.12.1973.

Entende-se que a exclusão da enfiteuse e da renda constituída sobre imóveis da relação de direitos reais de gozo ou fruição, operada pelo art. 1225 do novo Código Civil, não teve o condão de retirar-lhes a natureza jurídica de direito real, na medida em que, independentemente da categoria a qual venham a pertencer por disposição legal, possuem a natureza intrínseca de direito real, uma vez que aderem à coisa, seguindo o seu destino onde quer que ela esteja, sendo oponível a todos.

Tal conclusão é assaz relevante, visto que, como se verá a seguir, o enfiteuta, que é o melhor exemplo de titular de domínio útil de que dispõe o direito brasileiro, se entendido como retirada sua natureza jurídica de direito real em face de não constar mais no rol de direitos assim classificados no art. 1225 do novo Código Civil, deixará de ser contribuinte do IPTU e do ITR nessa condição.

Entende-se que não incide o Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana sobre a relação possessória estabelecida entre e o titular do prédio dominante e o prédio serviente, quando da constituição do direito real de servidão, tampouco sobre aquela estabelecida entre o proprietário (censuário ou rendeiro) e o credor da renda (censuísta), quando da instituição de renda constituída sobre imóveis, institutos previstos, respectivamente, nos incisos II e VI do artigo 674 do Código Civil de 1916, uma vez que são modalidades de direitos reais que deles deflui uma obrigação obrigação *in rem* ou *propter rem*. Este último, a renda constituída sobre imóveis, excluído do rol dos direitos reais pelo art. 1225 do novo Código Civil Brasileiro, alteração esta, como mencionado antes, que não tem o condão de retirar-lhe sua natureza jurídica de direito real sobre coisa alheia.

Isto posto, passa-se agora à análise minudente de alguns dos elementos essenciais do pressuposto de fato da obrigação tributária relativa ao IPTU, previstos no artigo 32 do Código Tributário Nacional os quais sofreram os reflexos da entrada em vigor da Lei n. 10.406, de 10.1.2002. São eles:

a) Domínio útil ou a posse;

b) de bem imóvel por natureza ou por acessão física, como definido na lei civil;

3.1 Elemento material

3.1.1 Domínio útil ou posse

Domínio útil

Domínio (do latim: *dominium*, i; derivado de *dominus*, i, senhor/dono), é vocábulo que dá a idéia de algo que pertence a um dono. O domínio é a faculdade que tem o seu titular de usar, gozar e dispor da coisa, à semelhança do titular do direito de propriedade. Quem tem o domínio pleno possui todas as faculdades inerentes ao direito de propriedade (uso, gozo e disposição).

Para os romanos, o direito de propriedade era tido como um direito real sobre coisas de conteúdo absoluto (poder de disposição de acordo com a vontade do proprietário, sujeito apenas às limitações legais e administrativas) e exclusivo, vale dizer, a mesma coisa não poderia pertencer com exclusividade e simultaneamente a duas ou mais pessoas. O direito de um sobre determinada coisa exclui o direito de outro sobre essa mesma coisa.

Com o passar dos tempos, este último - o caráter exclusivo do direito de propriedade passou a comportar modificações. Passou-se a admitir o desmembramento de certas parcelas da propriedade e sua constituição em direitos separados, a favor de terceiros.

Foi assim que, no período medieval, em função das relações socioeconômicas de vassalagem estabelecidas à época, admitiu-se o desmembramento do domínio em duas espécies: o chamado *domínio direto* atribuído ao proprietário, normalmente o senhor feudal, e que lhe autorizava a fazer reverter em seu benefício as utilidades reais do cultivo da terra; e o *domínio útil* pertencente ao servo ou vassalo, e que consistia na manifestação da necessidade imperiosa de sobrevivência, na medida em que o servo contribuia com seu trabalho na cultura de terras de propriedade do senhor, em troca de um pedaço de terreno para explorar.

Posteriormente, essa divisão do domínio ficou assentada, embora com sentido um pouco diferente. Admitiu-se o desmembramento do domínio da seguinte forma:

domínio direto ou *domínio eminente*, representado pelos direitos dominicais, pelo direito à substância da coisa, embora sem as utilidades; e *domínio indireto* ou *domínio útil*, representado pelo direito de tirar as utilidades da coisa, ou melhor de usar, de gozar e até de dispor da coisa, quando autorizado pelo titular do domínio direto. O domínio útil passou a ser, assim, como uma quase-propriedade, sendo o mais amplo dos desdobramentos da propriedade. Trata-se, na verdade, de um direito real sobre coisa de domínio alheio.

Diante disso, entende-se que *serão contribuintes do IPTU* por serem titulares de direitos reais sobre coisas alheias, denominados de direitos reais limitados de gozo ou fruição, na categoria de titulares de domínio útil, os seguintes sujeitos:

a) Enfiteuta:

No direito brasileiro, o melhor exemplo que se tem de domínio útil é encontrado no instituto da enfiteuse, também conhecida como emprazamento ou aforamento. O mais breve relato da história de constituição desse instituto revela o que já se disse até aqui a respeito do domínio útil.[13] Pelo disposto no Código Civil de 1916 (art. 678): "Dá-se a enfiteuse, aforamento, ou emprazamento, quando por ato entre vivos, ou de última vontade, o proprietário atribui a outrem o domínio útil do imóvel, pagando a pessoa, que o adquire, e assim se constitui enfiteuta, ao senhorio direto uma pensão, ou foro anual, certo e invariável."

Como já se teve a oportunidade de mencionar, a enfiteuse deixou de integrar o rol de direitos reais previstos no art. 1225 do novo Código Civil brasileiro – Lei n. 10.406, de 10.1.2002.

Como exposto naquela ocasião, entende-se que a exclusão da enfiteuse e da renda constituída sobre imóveis da relação de direitos reais de gozo ou fruição, operada pelo art. 1225 do novo Código Civil, não teve o condão de retirar-lhes a natureza jurídica de direito real, na medida em que independentemente da categoria a qual venham a pertencer por disposição legal, possuem a natureza intrínseca de direito real, uma vez que aderem à coisa, seguindo o seu destino onde quer que ela esteja, sendo oponível a todos.

Ademais, tal instituto não deixou de existir, na medida em que há diversos diplomas legais que versam sobre a enfiteuse, dentre eles o Decreto-lei n. 426, de 12.5.38 (art. 25, §2º), Decreto-lei n. 2490, de 16.8.1940 (arts. 6º, 9º e 10, parágrafo único), não revogados tácita ou expressamente pelo novo Código Civil.

[13] "Esse instituto teve remota origem na Grécia, de onde se trasladou para Roma, através das províncias helênicas. Seu aparecimento e aceitação inspiraram-se na necessidade de prender o lavrador à terra por ele cultivada, mas pertencente a terceira pessoa, impossibilitada de explorá-la por si mesma. A etimologia do vocábulo *emphyteusis* deixa bem nítida essa idéia: a palavra, formada de *en* e *phyteusis*, significa plantar, cultivar, semear." (MONTEIRO, Washington de Barros. *Curso de direito civil*: Direito das coisas. 33. ed. São Paulo: Saraiva, 1997. p. 254. v. III.)

O que o novo Código Civil prevê expressamente nas Disposições Finais e Transitórias (art. 2038), relativamente à enfiteuse, é a vedação de constituição de enfiteuses e subenfiteuses a partir da sua entrada em vigor em 10.1.2003. Dispõe tal dispositivo que aquelas já existentes, até sua extinção, ficam sujeitas às disposições a ela relativas e previstas no Código Civil de 1916 e em leis posteriores. Em face disso, somente após a extinção total das enfiteuses, hoje existentes, restará revogado o Capítulo II, do Título III, do Livro II do Código Civil de 1916, dedicado à enfiteuse, também denominada de aforamento ou emprazamento, estando nele abrigado o art. 678 antes citado e o art. 682 mencionado a seguir. Nessa linha, assim dispõe o art. 2038:

> "Art. 2038 Fica proibida a constituição de enfiteuses e subenfiteuses, subordinando-se as existentes, até sua extinção, às disposições do Código Civil anterior, Lei 3071, de 1 º de janeiro de 1916, e leis posteriores."

Nesse contexto, a ela se aplicam os dispositivos do Código Civil correlatos, dentre eles, o art. 678, o qual define qual a natureza jurídica do direito conferido ao enfiteuta – titular de domínio útil, bem como o art. 682, que expressamente lhe reconhece a posição de sujeito passivo da obrigação tributária relativa aos impostos incidentes sobre o respectivo bem imóvel.

Oferecendo os contornos da enfiteuse, esclarece WASHINGTON DE BARROS MONTEIRO:

> "Tendo o domínio útil, pode o enfiteuta usar da coisa do modo mais completo, assistindo-lhe o direito de aliená-la e de transmiti-la por herança. O titular do domínio direto, isto é, o senhor direto, ou senhorio direto, só tem direito à substância da coisa, sem suas utilidades. Como bem observa CLÓVIS, o domínio direto é direito que se mantém ordinariamente na sombra e que só se manifesta em ocasiões restritas, para o recebimento do *canon*, para a percepção do laudêmio em caso de alienação, e nos casos já mencionados concernentes ao *jus praelationis* e ao *jus devolutionis*."[14]

Dessa forma, a enfiteuse, enquanto expressão do domínio útil, é a faculdade que um titular de direitos, o enfiteuta, tem de agir como se fosse o real proprietário da coisa, exercendo os poderes a ela inerentes de forma quase completa, na medida em que enfeixa em suas mãos os direitos de uso, gozo e disposição, submetendo-se ao pagamento do laudêmio em caso de alienação, ficando assegurado, nessa hipótese, o direito de preferência ao titular do domínio direto.

Aliás, a denominação *domínio útil*, atribuída ao conjunto de poderes conferidos ao enfiteuta, encontra justificativa no sentido econômico subjacente ao direito de

[14] MONTEIRO, Washington de Barros. *Curso de direito civil*: Direito das coisas. 33. ed. São Paulo: Saraiva, 1997. p. 255. v. III.

propriedade imobiliária, que, como se viu, revela-se pela inflexão de um sujeito sobre um objeto, trazendo em seu bojo uma manifestação de riqueza. [15]

O detentor do domínio útil, portanto, é aquele que atua como um quase-proprietário, revelando-se, externamente, aos olhos de todos, como se dono fosse. Entretanto, diferencia-se do autêntico proprietário, pela obrigação, dentre outras, do pagamento de um foro anual (canon) e do pagamento do laudêmio em caso de alienação do domínio útil.[16] A enfiteuse é um *jus in re aliena*, ou seja, o exercício do direito de usar, gozar e dispor de coisa alheia. Enquanto desdobramento do direito de propriedade é um direito real constituído sobre coisa alheia. Assim, o enfiteuta tem todos os direitos inerentes ao domínio, menos o próprio domínio.

Por conseguinte, determina o artigo 682 do Código Civil de 1916 quando versa sobre o instituto da enfiteuse,[17] como visto, aplicável sobre aquelas constituídas até a entrada em vigor do novo Código Civil brasileiro em 10.1.2003, enquanto não extintas (art. 2038):

> "Art. 682 É obrigado o enfiteuta a satisfazer os impostos e os ônus reais que gravarem o imóvel."

De tal orientação não destoa a jurisprudência que assim tem decidido:

> "TRIBUTÁRIO – IPTU - CONTRIBUINTE- ART. 34 DO CTN – IMÓVEL ENFITÊUTICO.
>
> 1. Por força do disposto no art. 34 do CTN, cabe ao detentor do domínio útil, o enfiteuta, o pagamento do IPTU.
>
> 2. A imunidade que possa ter o senhorio, detentor do domínio indireto, não se transmite ao enfiteuta.
>
> 3. Bem enfitêutico dado pela União em aforamento.
>
> 4. Recurso especial conhecido e provido."[18]

b) Superficiário:

Com a edição da Lei n. 10.257, de 10.7.2001, denominada de Estatuto da Cidade pelo §1º do seu art. 1º, foi reintroduzido no Direito brasileiro o direito de

[15] "Objetivamente considerada, a enfiteuse só pode abranger terras não cultivadas, ou terrenos que se destinem à edificação (Cód. Civil, art. 680). Não se pode, portanto, instituir enfiteuse sobre bens de natureza móvel, nem sobre prédios construídos, ou glebas colonizadas. Ela tem por finalidade econômica favorecer o aproveitamento das terras incultas ou dos terrenos não edificados. Se o imóvel já se tornou produtivo pela cultura, ou pelo levantamento de construções, não pode ser mais objeto de aforamento. Aliás, é precisamente esse objetivo econômico que tem justificado a sobrevivência da enfiteuse no direito moderno." (MONTEIRO, Washington de Barros. *Curso de direito civil*. Direito das coisas. 33. ed. São Paulo: Saraiva, 1997. p. 255. v. III.)

[16] Sobre a matéria, vide artigos 683 a 686 do Código civil Brasileiro de 1916

[17] STJ, 2ª T. REsp. 267 099-BA, rel. Min. Eliana Calmon, j. 16.4.2002, v.u., DJU1 27.5.2002, em Repertório IOB de Jurisprudência, ementa 1/17294.

[18] MUNIZ, Ivolino. *O Estatuto da cidade*. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 2001. p. 19

superfície, vigente que fora até a Lei n. 1237, de 24.9.1864, que, ao enumerar os direitos reais, deixou de mencionar tal modalidade.

O Estatuto da Cidade, ao estabelecer diretrizes gerais da política urbana, em regulamentação aos arts. 182 e 183 da Constituição Federal, elenca, no art. 4º, os instrumentos que serão utilizados para atender ao objetivo fundamental da lei, expresso no *caput* do art. 2 º de "ordenar o pleno desenvolvimento das funções sociais da cidade e da propriedade urbana".

Dentre esses instrumentos são mencionados, no inciso V, os institutos jurídicos e políticos, em cuja categoria foi previsto, na alínea "l", o direito de superfície. Os dispositivos do Estatuto da Cidade que versam sobre o direito de superfície são os arts. 21 a 24.

O novo Código Civil brasileiro – Lei n. 10.406, de 10.1.2001, como já mencionado antes, passou a contemplar esse direito, fazendo-o constar expressamente no rol dos direitos reais previstos no art. 1225. A ele foi destinado título específico (Título IV) dentro do Livro III – Do Direito das Coisas – estando previsto nos arts. 1369 a 1377.

A par de eventual discussão acerca da revogação ou não dos dispositivos do Estatuto da Cidade, relacionados com o direito de superfície operados pelo advento do novo Código Civil, ou mesmo de colisão entre o conteúdo de seus dispositivos, a verdade é a de que esse instituto, seja por qualquer um dos dois diplomas legais em tela, encontra-se definitivamente consagrado no Direito Pátrio, trazendo importantes inovações atinentes à forma de utilização da propriedade urbana. Se adequada e cuidadosamente utilizado, poderá representar poderoso instrumento para o melhor aproveitamento dos espaços urbanos.

Nesse contexto, o direito de superfície constitui-se num direito real sobre coisa alheia que tem por objeto o direito real de construir ou plantar em imóvel alheio, traduzindo-se numa exceção ao princípio de que o acessório segue o principal, visto que, durante sua vigência, adquire o superficiário o domínio útil das plantações e construções assentadas sobre o bem imóvel de terceiro. Permanecendo o proprietário do bem, objeto do direito de superfície, na titularidade do terreno, não a perdendo em favor do superficiário.

A adequada conceituação do direito de superfície é fornecida pela doutrina pátria, que leciona:

"a) O conceito do direito de superfície: aponta-nos o conceito já transcrito do Prof. Ricardo Pereira Lira, e, ainda, o do Dr. José Guilherme Braga Teixeira: "direito real de construir ou plantar em terreno alheio, por prazo determinado, sendo a propriedade da construção ou da plantação, pertencente, em caráter resolúvel, ao superficiário, distinta da propriedade do solo.

b) Natureza jurídica: "Pode-se dizer que a natureza jurídica da superfície é de direito real imobiliário, limitado e autônomo de manter, ou de fazer e manter

construção ou plantação em solo alheio, conferindo ao titular (superficiário) a propriedade resolúvel da construção ou plantação separada da propriedade do solo. Será, ainda o direito complexo se a construção ou plantação não preexistem no terreno, devendo ser realizadas pelo superficiário."[19]

"Maria Helena Diniz, por seu turno, explica tratar-se de "Direito relativo à concessão onerosa ou gratuita, por tempo certo ou indeterminado, do uso da superfície de terrenos públicos ou particulares, para fins de urbanização, industrialização, edificação, cultivo da terra ou outra utilização de interesse social. É o direito real pelo qual o proprietário concede a outrem, por tempo determinado ou não, gratuita ou onerosamente, o direito de construir ou plantar em seu terreno, mediante escritura pública devidamente escrita no registro imobiliário."[20]

"[...] o direito real que confere ao seu titular o direito de propriedade autônoma sobre as construções, obras e plantações que acrescentar ao solo, mediante acordo de vontades celebrado com o proprietário do terreno, com ou sem remuneração, por tempo determinado ou indeterminado."[21]

Sua origem remonta ao Direito Romano, tendo sido aperfeiçoado e largamente utilizado na Idade Média.[22] Modernamente encontra-se previsto na legislação de diversos países, consagrando-se dentro da concepção de que a propriedade imobiliária urbana não é plana. É cúbica, possuindo três dimensões: comprimento, largura e altura.

ELIDA SÉGUIN esclarece que a "melhor compreensão do direito de superfície advém da certeza de que a propriedade imóvel urbana é cúbica, possuindo três dimensões: comprimento, largura e altura. A propriedade do solo seria inócua sem o direito à superfície e ao subsolo. Ricardo Lira lembra que a "propriedade imobiliária, continua a imaginosa abstração, surge assim claramente divisível em três partes: 1ª a porção subterrânea; 2ª a superfície; 3ª a porção aérea". O direito de superfície derroga o princípio da acessão, cindindo a comunhão entre o solo e o bem que está em cima dele. E define superfície como: "o direito real autônomo, temporário ou perpétuo, de fazer e manter construção ou plantação sobre ou sob terreno alheio; é a propriedade – separada do solo – dessa construção ou plantação, bem como é a propriedade decorrente da aquisição feita ao dono do solo de construção ou plantação nela já existente".[23]

[19] FIORILLO, Celso Antonio Pacheco. *Estatuto da cidade comentado*. 1. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002. p. 60.

[20] PIETRO, Maria Sylvia Zanella di. "Direito de superfície" *Estatuto da cidade*: comentários à Lei Federal 10.257/2001. 1. ed. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 183-4.

[21] Sobre a gênese e a evolução histórica do direito de superfície, sugere-se a leitura do brilhante artigo de MARIA SYLVIA ZANELLA DI PIETRO ("Direito de superfície" *Estatuto da cidade*: comentários à Lei Federal 10.257/2001. 1. ed. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 171-190).

[22] SÉGUIN, Elida. *Estatuto da cidade*. 1. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002. p. 158-9.

[23] SILVA, José Afonso da. *Direito urbanístico brasileiro*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1995. p. 369.

Em idêntico sentido JOSÉ AFONSO DA SILVA leciona:

"b) direito de superfície como direito de construir um edifício (prédio, casa, etc.) em solo alheio (concessão "ad aedificandum"), que é, assim, o contrato pelo qual o proprietário do solo permite à outra parte construir sobre o solo, com o atendimento, tácito ou expresso, de que o edifício se torne propriedade do construtor. A "concessão "ad aedificandum" dará vida a um determinado objeto, a *superfície* que se destacará do solo e constituirá o objeto de um direito de *propriedade* separado; o concessionário do "ius aedificandi" adquirirá a propriedade da superfície, do direito de edificar, e o edifício se tornará de sua propriedade. Em verdade, mediante o direito de superfície, dá-se a separação do direito de construir do direito de propriedade do solo, na conformidade de convenção entre o concedente (superficiente ?) e o superficiário (concessionário)."[24]

Nesses termos, a parte que integra o bem imóvel, composta pela superfície, através da constituição do direito real de superfície, faz com que o titular do respectivo direito tenha sobre ela uma propriedade destacável da propriedade do fundo, composta a primeira pelas construções e plantações que sobre ela se assentarem.

Foi reintroduzida no Direito brasileiro, pelo Estatuto da Cidade, como um instrumento para a realização da função social da cidade (arts. 2º e 4º), consistente na possibilidade de o titular de imóvel urbano, através da utilização desse instituto, permitir a realização da função social da propriedade.[25] Dessa forma, estaria fugindo da aplicação dos mecanismos contidos no § 4º, do art. 182, da Constituição Federal dirigidos a que o proprietário do imóvel urbano não utilizado, subutilizado ou não edificado dê a ele uma destinação voltada ao cumprimento dessa função social.

Dentre essa vantagem, outras são apontadas pela doutrina no sentido da aplicação do instituto do direito de superfície, notadamente ao imóvel urbano.[26] A mais importante, no nosso entender, é a de que pode servir como um estímulo à redução do déficit habitacional existente em nosso país, na medida em que não implica alienação da propriedade de fundo pelo *dominus*. E, quando adquirida a propriedade da superfície por terceiro de poucas posses, poderá desfrutar da condição de proprietário daquilo que assentar sobre o fundo, podendo ter facilitado seu acesso a financiamentos imobiliários, em virtude da autorização legal prevista no art. 1473, III do novo Código Civil brasileiro de gravar o domínio útil de que é titular com o ônus da hipoteca em garantia do respectivo financiamento avençado.

[24] "O direito de superfície é importante instrumento de alteração urbanística e pode propiciar novo avanço na ocupação dos espaços particulares ainda inaproveitados, eventualmente, por falta de recursos do proprietário. Como não lhe interessa a venda, mas pode aferir lucro com a construção ou eventualmente com o aproveitamento efetivo e racional do imóvel, pode dinamizar as relações empresariais e de construção." (OLIVEIRA, Regis Fernandes de. *Comentários ao estatuto da cidade*. 1. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002. p. 74).

[25] Nesse sentido, vejam-se as lições de MARIA SYLVIA ZANELLA DI PIETRO em "Direito de superfície". *Estatuto da cidade*: comentários à Lei Federal 10.257/2001. 1. ed. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 187-8).

[26] A redação do art. 1196 é a seguinte: "Art. 1196. Considera-se possuidor todo aquele que tem de fato o exercício, pleno ou não, de algum dos poderes inerentes à propriedade."

Sendo o superficiário titular de uma propriedade destacável da propriedade do fundo, consistente na titularidade das construções e plantações que sobre ela se assentarem, nos termos do contido no § 3°, do art. 21, do Estatuto da Cidade e do art. 1371 do Código Civil, será contribuinte do IPTU na condição de titular de domínio útil. Devendo contra ele ser lançado o imposto incidente sobre a área total. Ou, se parcial o direito de superfície constituído, sobre a respectiva área do imóvel sobre a qual está constituído esse direito.

Extinto o direito de superfície, por qualquer das razões indicadas na legislação acima, volta-se a aplicar a regra da acessão, recuperando o proprietário do solo o pleno domínio do terreno, passando a integrar seu patrimônio as construções e ou plantações sobre ele assentadas. Não caberá indenização por tais acessões, se as partes não houverem estipulado o contrário (NCCB, art. 1375 e Estatuto da Cidade, art. 24, *caput*), passando, a partir de então, a ser lançado o IPTU na pessoa do titular do domínio pleno, incidindo, portanto, não mais sobre o domínio útil, mas sobre a propriedade (CTN, art. 32).

Nessa linha, pelo disposto no artigo 32 do Código Tributário Nacional, o IPTU, além de incidir sobre a propriedade, recai sobre o domínio útil de bem imóvel situado na zona urbana do município. Como se trata de imposto sobre o domínio útil de bem imóvel, este recai:

a) sobre titulares de domínio útil de bens imóveis próprios do governo, inclusive terrenos de marinha;

b) sobre enfiteutas;

c) sobre superficiários.

Posse

Não existe na legislação civil ordinária adequada conceituação para o que se entende por posse. Entretanto, o artigo 485 do Código Civil de 1916, ao dispor sobre a figura do possuidor, oferecia elementos para que se verificassem quais os contornos desse direito. Conforme dispunha o Código Civil (art. 485): "Considera-se possuidor todo aquele, que tem de fato o exercício, pleno, ou não, de algum dos poderes inerentes ao domínio, ou propriedade." Dispositivo este repetido literalmente pelo art. 1196 do novo Código Civil brasileiro – Lei n. 10.406, de 10.1.2002.[27]

O direito de propriedade confere ao proprietário o direito de usar, de gozar, de dispor de seus bens e de reavê-los de quem quer que injustamente os possua (artigo 524 CCB). Estes são, de fato, os poderes inerentes ao domínio ou propriedade. Logo, possuidor é aquele que detém, exercita algum ou alguns desses direitos.

[27] Sobre o assunto vide, por exemplo, artigos 487 e 497 do Código Civil brasileiro de 1916 e 1198 e 1208 do novo Código Civil brasileiro – Lei n. 10.406, de 10.1.2002

O Código Civil de 1916, bem como o novo Código Civil brasileiro – Lei n. 10.406, de 10.1.2002 -, em que pese alguns dispositivos atinentes à posse parecerem ter acolhido a teoria subjetiva como apta a explicar-lhe sua natureza,[28] a redação do artigo 485 já referido antes, bem como do art. 1196, deixam claro que o Direito Civil brasileiro adotou como regra-matriz, para explicar a natureza da posse, a teoria objetiva através da qual a posse se revela pelo uso ou destinação econômica do bem.

Ante o exposto, concluímos que a posse, por ser um direito que emana da propriedade, manifestando-se como a condição para a sua realização econômica, integra o patrimônio de um titular, tendo em vista ser um estado de fato suscetível de apreciação econômica.

Nessa esteira, o IPTU grava a posse de bem imóvel na zona urbana do município. Grava a posse como bem integrante do patrimônio de alguém, uma vez que sendo a posse a exteriorização do domínio, esta se manifesta pelo exercício dos poderes inerentes à propriedade (uso, gozo e fruição). Sendo que o exercício de tais poderes constitui a "manifestação econômica da propriedade". Vale dizer, é "condição para a sua realização econômica" na medida em que a posse apresenta-se como elemento indispensável ao proprietário para a utilização econômica da coisa.

Isto posto, cabe ressaltar que *não serão contribuintes do IPTU, por não serem possuidores, ou porque*, como se viu, *a posse de que são titulares não exterioriza a propriedade*:

a) as pessoas que conservam a posse em nome de outrem ou em cumprimento de ordem ou instruções daquele em cuja dependência se encontra, *v.g.*, o detentor, o empregado, o curador;

b) aqueles que atuam em relação ao imóvel em virtude de atos de mera permissão ou tolerância do proprietário tal como dispõe o artigo 497 do Código Civil de 1916 e 1208 do novo Código Civil brasileiro, sendo a posse de que são titulares imprestável à incidência do IPTU visto ser gerada no ambiente dos direitos obrigacionais. Pode-se lembrar como exemplo o depositário, o locatário, o comodatário;

c) aqueles que atuam em relação ao imóvel com posse contrária à lei, tal como o que dispõe o artigo 497 do Código Civil de 1916 e o art. 1208 do novo Código Civil brasileiro, *v.g.*, a posse violenta, clandestina e precária.

Relativamente à questão atinente aos imóveis ocupados por invasores e os reflexos que tal situação fática é passível de gerar na esfera dos impostos incidentes sobre o patrimônio imobiliário, embora relevante, pode-se dizer que a doutrina até

[28] "Retrato urbano: 5,5 milhões de pessoas vivem em loteamentos ilegais, favelas e cortiços, a maioria sem infra-estrutura - Metade de SP mora em habitação irregular". *Folha de São Paulo*, 4 de junho de 2000. Folha Cotidiano, p. C1.

agora ocupou-se muito pouco dela. A respeito da denominada "posse violenta" e "clandestina" cumpre tecer algumas considerações que parecem importantes, tendo em vista a perplexidade que essa questão tem gerado entre os estudiosos de diversas áreas da ciência jurídica. Sobretudo, sobre a questão que se formula no sentido de como minimizar os reflexos negativos provocados por tal situação gerada pelas invasões, na estrutura de organização social nos ambientes urbanos.

A respeito do tema merece ser citado um trecho de artigo publicado recentemente pela imprensa paulista que serve para ilustrar muito bem a problemática que tal situação gera relativamente ao lançamento e à cobrança do IPTU no Município de São Paulo: "Metade da população da cidade de São Paulo – um total de 5,5 milhões de pessoas – mora em habitações irregulares, a grande maioria sem qualquer título de propriedade. Entre esses moradores, pelo menos 2,8 milhões vivem sem infra-estrutura urbana adequada, segundo admite a Secretaria Municipal da Habitação. A maioria desses 5,5, milhões de moradores pagou para viver nesses locais. São três os tipos de habitações irregulares na cidade: loteamentos ilegais, favelas e cortiços. [...] Nos três tipos de moradias irregulares, muitos moradores submetidos a esse tipo de condição pagam imposto ou aluguel. Não há números sobre isso, que é verificado pela cobrança de IPTU (Imposto Predial e Territorial Urbano) de encortiçados, favelados e moradores de loteamentos. A cobrança de IPTU é feita a partir de levantamento aerofotogramétrico da Prefeitura, que coloca a dívida em nome do dono original da área e a divide em lotes, fazendo a entrega em cada endereço irregular.[29]

Em face desse quadro indaga-se:

a)quem será o contribuinte do IPTU, o proprietário ou aquele que invadiu o imóvel de forma violenta ou clandestina?;

b) como tributar a edificação (prédio) assentada sobre o bem imóvel, tendo em vista que, na maioria das vezes, aquele que a erigiu não é o legítimo proprietário do terreno?

Em relação à primeira questão, entende-se que pode ser deslindada a partir do que dispõe o artigo 497 do Código Civil de 1916 e o art. 1208 do novo Código Civil brasileiro, repetindo este último a mesma redação ofertada pelo art. 497 do Código Civil de 1916, no sentido de que "não induzem posse os atos de mera permissão ou tolerância, assim como não autorizam a sua aquisição os atos violentos, ou clandestinos, senão depois de cessar a violência ou a clandestinidade". Daí se extrai que a violência e a clandestinidade não geram posse não podendo, por conseguinte, atribuir-se ao esbulhador a condição de possuidor direto. Uma vez o proprietário, tendo ciência de que sua propriedade foi esbulhada, tem legitimidade para, através da ação de reintegração de posse, fazer cessar o ato violento ou

[29] THEODORO JUNIOR, Humberto. *Curso de direito processual civil:* procedimentos especiais. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997. p.136, 138-9. v. III.

clandestino, com vistas a retornar sua posse às condições normais. Só perdendo-a em favor do esbulhador, se com a fluência do prazo prescricional não pleitear em juízo o reconhecimento da sua posse legítima.

Sobre isso leciona HUMBERTO THEODORO JÚNIOR no sentido de que "somente a posse justa desfruta da proteção das ações possessórias. [...] Os vícios da posse, todavia não a contaminam em caráter absoluto e permanente. Muito ao contrário, esses vícios que fazem a posse injusta são apenas *relativos* e *temporários*". A respeito da segunda característica, que deflui dos vícios que tornam a posse injusta, qual seja, a temporariedade, assevera: "lembra, outrossim, Orlando Gomes que a posse, para merecer a tutela jurídica, "tem que ser *pública* e *contínua*, porque o possuidor, agindo conforme ao direito na sua aquisição, nem por isso está amparado por uma legitimidade absoluta. É possível que adquira a posse por modo lícito, e venha a perdê-la para outrem". A ausência de publicidade e a descontinuidade ou interrupção da posse são fatores que descaracterizam a própria posse, pois esta só é levada em conta como situação de fato concretamente demonstrável. Os vícios da falta de publicidade ou da não-continuidade, por isso mesmo, são absolutos, podendo ser, em casos concretos, arguidos por todos, posto que existem *erga omnes*, no dizer de Mazeaud et Mazeaud. São, todavia, temporários, uma vez que, da mesma forma que a clandestinidade e a violência, podem vir a desaparecer, fazendo surgir, então, uma posse útil ou legítima." Em seguida leciona: "Disso decorre que a posse viciada ou injusta: a) não conduz, ordinariamente ao usucapião; b) não autoriza a proteção interdital; e c) pode ser elidida, quando invocada em defesa manifestada em ação reivindicatória." E, para concluir tudo o que já foi dito até aqui, assevera: "daí, contudo, não se pode deduzir que a posse viciada seja totalmente privada de consequências jurídicas em prol do possuidor. Primeiro, porque os vícios da posse são passíveis de purgação, como já se demonstrou e como autoriza o art. 497 do Cód. Civil; isto é, uma vez cessada a violência ou clandestinidade, a posse deixa de ser viciada e torna-se útil, tanto para a tutela prescricional como para a interdital. Segundo, porque os vícios da posse se manifestam apenas em face do relacionamento entre o atual e o anterior possuidores. Perante todos os demais, os vícios são irrelevantes e a proteção possessória é amplamente exercitável".[30]

Do que foi citado acima, resta claro que, como a posse nada mais é do que uma situação de fato que se traduz no exercício de um ou de alguns dos poderes inerentes à propriedade, para que ela se exteriorize de fato, é mister que esse exercício seja público e contínuo. Presentes esses dois requisitos, a posse legítima não poderá sofrer ameaça por qualquer ato violento, clandestino ou precário, não podendo pois desaparecer. Daí o que dispõem os artigos 497 do Código Civil de 1916 e 1208 do Código Civil atual – Lei n. 10.406, de 10.1.2002 -, que tem por escopo preservar a segurança e a tranqüilidade das relações jurídicas. Entretanto, uma vez o possuidor legítimo não fazendo da sua posse uma posse pública e contínua, exercendo atos que

[30] Agravo de Petição (Recurso "ex officio") n. 182.372 - Bauru, ac. un., 6 ª CC TAC SP, 29.08.72, *RT* 446/186-7.

permitam aferir que detém a condição de possuidor, poderá ter a sua posse ameaçada, podendo vir a perdê-la em favor de outrem, inclusive do esbulhador. E isso pode-se dar, como já foi apontado, quando deixar fluir o prazo prescricional não lançando mão dos interditos proibitórios visando reconhecer judicialmente a sua posse legítima. Daí o acerto do que afirmou HUMBERTO THEODORO JÚNIOR no excerto mencionado acima, no sentido de que os vícios que fazem a posse injusta são "temporários", ou seja, podem vir a desaparecer, fazendo surgir uma posse útil ou legítima no lugar de uma posse que inicialmente começou viciada. Em contrapartida, aquele que inicialmente tinha uma posse legítima, pode vir a perdê-la em face da não-publicidade e não-continuidade da manifestação da posse. Esse é o sentido da segunda parte do que dispõem os arts. 497 do Código Civil de 1916 e 1208 do novo Código Civil brasileiro, quando determinam que os atos violentos ou clandestinos não autorizam a aquisição da posse, senão depois de cessar a violência ou a clandestinidade.

Isto posto, no que pertence à primeira questão formulada, conclui-se que na hipótese de o imóvel sofrer esbulho, o proprietário continua sendo o contribuinte do IPTU. Entretanto, ocorrendo a situação referida acima, no sentido do esbulhador ter a sua "posse regularizada" em face da inércia do proprietário em defender sua posse justa, deixando de exercer o direito à sua defesa pelos interditos proibitórios, o contribuinte passará a ser o novo possuidor (antes, esbulhador). Portanto, essa é a solução que se impõe em face dessa intrincada situação relativa à definição do sujeito passivo da obrigação tributária relativa ao IPTU, incidente sobre os imóveis de ocupação clandestina. Como operacionalizar a definição da titularidade de cada um dos sujeitos envolvidos nesses conflitos é outra questão a ser enfrentada com seriedade, e que não será aqui apreciada, porque refoge ao âmbito do presente estudo. O que não se julga adequado é o procedimento denunciado acima pela imprensa paulista, no sentido de que, em muitas hipóteses de ocupação clandestina de imóveis, o imposto sobre ele incidente vem sendo lançado em nome do proprietário e vem sendo cobrado daquele que o ocupa irregularmente, como se fosse contribuinte do IPTU na condição de possuidor a qualquer título.

Da breve pesquisa que se teve possibilidade de empreender acerca da matéria, pôde-se verificar que os Tribunais já foram instados a se pronunciar sobre ela, manifestando-se no sentido de que, enquanto permanecer a "posse ilegal" do esbulhador, continua ocorrendo o fato gerador do IPTU, permanece o legítimo possuidor a figurar na condição de contribuinte do imposto (proprietário ou quem detenha a posse justa). Assim, cumpre citar o seguinte acórdão emanado do 1° TACSP:

> "Imposto Territorial Urbano - Terreno ocupado por terceiros - Ação de imissão de posse ajuizada pelo proprietário - Tributo municipal devido durante o tempo da demanda - Executivo fiscal procedente - Agravo provido.
>
> O fato de o proprietário ficar indevidamente despojado da posse de terreno invadido por terceiros, não o libera do pagamento do imposto territorial."

Cabendo citar ainda as razões de voto do Juiz Relator – PAULA BUENO, que são muito elucidativas acerca da matéria:

> "A imissão judicial do executado na posse do imóvel, foi consequência da ação que promoveu contra intrusos ou usurpadores e não é daquele ato judicial que nasceu o direito de propriedade. O julgamento e sua execução não constituíram esse direito. Apenas o reconheceram com retroatividade ao título aquisitivo. Pelo tempo em que se viu, o executado, indevidamente despojado do uso e gozo do terreno, responderão certamente os esbulhadores ou usurpadores, mas pelo tributo imobiliário, que é ônus real, responde o proprietário, ou o senhor do domínio útil, na enfiteuse, como parece ser o caso destes autos. Ainda mesmo que a imissão de posse tivesse aquele efeito aquisitivo que, impropriamente, lhe atribuiu a sentença, responderia o adquirente pelos impostos em atraso, conforme sustentam as razões da agravante, pois que o imposto territorial adere à coisa tributada, acompanhando-a em todas as modificações porventura sofridas em relação à sua propriedade."[31]

E, mais recentemente, o TRF da 4ª Região, decidindo questão similar relativa à incidência do ITR sobre imóvel rural invadido, não destoa de tudo o que foi exposto. Apreciando a matéria, assim decidiu:

> "Tributário. Imposto Territorial Rural. CTN, Art. 29.
>
> Não se exime o proprietário do pagamento do ITR sob a alegação do que sua terra se acha ocupada por terceiros, principalmente porque a decisão judicial manteve íntegro seu título de domínio, fato que o coloca como sujeito passivo da relação tributária."[32]

Passar-se-á agora ao deslinde da segunda pergunta antes formulada. Entende-se que, contrariamente à anterior, esta se apresenta como de mais fácil solução. Quem oferece a chave para solucioná-la é o inciso II, do art. 43, do Código Civil de 1916 e o art. 79 do novo Código Civil brasileiro, os quais serão citados oportunamente quando será abordada a questão relativa ao conceito de bem imóvel para fins de incidência do IPTU. Por força do inciso II do art. 43 será bem imóvel "tudo quanto o homem incorporar permanentemente ao solo, como a semente lançada à terra, os edifícios e construções, de modo que se não possa retirar sem destruição, fratura ou dano". Ou, na redação do art. 79 do novo Código Civil brasileiro, "[...] o solo e tudo quanto se lhe incorporar natural ou artificialmente". Assim, as construções assentadas permanentemente ao solo integram-no, fazendo com que o bem imóvel que antes era qualificado apenas como terreno para fins de incidência do IPTU, passe a ser

[31] Ac. un. da 1ª T do TRF da 4ª R - AC n. 94.4.14885-7/SC - Rel. Juiz Vladimir Freitas, 4.3.97, DJU 16.4.97, p. 24.655, *Repertório IOB de Jurisprudência* n. 12/97, p. 272, ementa n. 1/11116.

[32] FREIRE, Homero. "Imposto predial : edificação sem licença - fato gerador - lançamento", *Revista de Direito Administrativo*, Vol. 52, p. 465-467.

qualificado como prédio, sendo onerado também pelo Imposto predial. Isso será visto em seguida, ocasião em que será demonstrado que, a despeito da redação pouco clara do art. 79 do novo Código Civil brasileiro, ainda é possível distinguir um imóvel por natureza, um imóvel por acessão física e um imóvel por acessão intelectual, de maneira que tais distinções albergadas em conceitos, utilizados pelo Código Civil de 1916 ainda subsistem. Destarte, entende-se que tratando-se de edificação assentada sobre imóvel invadido, pouco importa para o Fisco quem a construiu, não cabendo a ele investigar também acerca da regularidade da construção para determinar se ocorreu ou não o fato gerador do imposto sobre a propriedade predial urbana, e proceder ao respectivo lançamento do imposto. Essas indagações refogem à alçada do Fisco, estando relacionadas, isto sim, com o exercício regular do poder de polícia da Administração Municipal, mais particularmente com a denominada polícia de construções.

Nesse sentido, convém reportar-se ao substancioso parecer da lavra do ilustre Procurador do Município do Recife, DR. HOMERO FREIRE, do qual será transcrita grande parte, tendo em vista ser muito elucidativo acerca da questão ora sob análise, referente à situação jurídica dos imóveis invadidos e do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana. Destarte, sobre a questão, pontifica o ilustre autor:

> "III - Não é condição necessária ao lançamento a circunstância de a casa ter sido construída em obediência ao regulamento ou ter sido licenciada. Fosse assim, os *mocambos*, o protótipo de edificação inconciliável com todos os princípios urbanísticos consubstanciados nos códigos de obras, não seriam coletáveis. Também imunes à tributação passariam a ser as centenas ou talvez milhares de casas, inclusive no centro urbano, sabidamente construídas sem licença ou com infração às posturas municipais, nessa imensa cidade. E teríamos criado mais um estímulo - o não pagamento de impostos - a tôda espécie de transgressões regulamentares perpetradas em prejuízo da cidade e do erário municipal.
>
> IV - Não, não é assim, não deve e não pode ser assim. Ao fisco só importa verificar se o *fato gerador* do impôsto está presente, isto é, verificar se a casa *existe*. *Existindo*, o impôsto é devido, sendo irrelevante averiguar se houve licenciamento regular para a construção. O próprio Código Tributário prevê a hipótese de inscrição de prédio "sem as devidas licenças de construção", como se lê no parágrafo 3 º do art. 28.
>
> V - Outro capítulo à parte é a chamada *clandestinidade* da construção. Aqui não está em causa a ação fiscal, mas sim o *poder de polícia* da Administração.

> Êsse poder de polícia se exerce ou pode exercer-se de dois modos: através de ação *preventiva*, ou mediante ação *repressiva*. [...].
>
> VI - Se no Recife se constrói sem licença ou em desacôrdo com o Código de Obras, a responsabilidade é dos órgãos fiscalizadores, verifica-se o não exercício da ação *preventiva* do poder de polícia. Mas, essa inatividade da polícia de construções nenhuma relação de dependência estabelece com a ação fiscal, sendo incompreensível que, pela omissão da primeira, fique a segunda impossibilitada de cumprir sua finalidade, com prejuízo vultoso para a Fazenda.
>
> VII - E nem se alegue que o lançamento de casa irregularmente construída, retira da Administração a faculdade de proceder direta ou judicialmente contra o infrator responsável pela obra, com vista a desfazê-la ou afeiçoá-la aos preceitos legais.
>
> A prevalecer êsse modo de pensar, estar-se-ia atribuindo ao lançamento fiscal um efeito que êle não tem, o efeito de sanar ilegalidades, de validar violações regulamentares, num desconhecimento completo da verdadeira natureza jurídica dêsse ato. [...].
>
> *In casu*, o que o lançamento exprime é tão-somente que a casa *existe* e, existindo, *declara* e formaliza a obrigação de pagamento dos tributos incidentes, não significando que a construção foi regular e harmoniosa com o código de obras. [...].
>
> IX - Pelo exposto, somos pelo lançamento da coleta, sem prejuízo da ação do Município com vista a demolir a casa ou exigir do proprietário a legalização da obra, se for o caso."[33]

Numa palavra, sendo o proprietário do imóvel invadido (terreno) o único contribuinte do IPTU, uma vez sendo erigida uma edificação sobre esse imóvel, será compelido a recolher o Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana, mesmo que se trate de edificação clandestina ou em desacordo com as normas e os regulamentos edilícios. Não importando também para a determinação do contribuinte do IPTU ou para a incidência do imposto sobre a edificação que se assenta no terreno invadido, se a construção foi ou não erigida às expensas do proprietário. Isso é questão que refoge à alçada do Fisco, sendo absolutamente irrelevante para a determinação da ocorrência do fato gerador do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana, devendo, isto sim, ser solucionada na esfera do direito civil à vista do que dispõe o art. 545 e seguintes do Código Civil de 1916 e 1253 do novo Código Civil brasileiro – Lei n. 10.406, de 10.1.2002.

Agora, uma vez sendo erigida uma edificação sobre imóvel invadido de titularidade do Poder Público, este segue a sorte da regra inserta no inciso II do art.

[33] DINIZ, Maria Helena. *Curso de direito civil brasileiro*: direito das coisas. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 1988. p. 394. v. IV.

43 do Código Civil de 1916 e 79 do novo Código Civil brasileiro. Vale dizer, adere ao terreno dele passando a fazer parte integrante. Porém sobre ele não incidirá o IPTU vez que se opera, neste caso, a imunidade recíproca entre as pessoas políticas tal como previsto na alínea "a" do inciso VI e parágrafo 2 º do art. 150 da Constituição Federal.

Solucionada a questão relativa aos imóveis invadidos, é bem de se ver que, como conseqüência da adoção por vários dentre nós da teoria objetiva da posse, que permite o desdobramento da relação possessória como um processo normal, que resulta da diversidade de formas de utilização econômica das coisas, esta consagra a divisão da posse em direta e indireta, admitindo, por via de conseqüência, a posse dupla.

E, como a relação jurídica relativa ao IPTU pretende gravar a manifestação de riqueza advinda do vínculo que se estabelece entre um titular de direitos reais e um bem imóvel, que procura dele extrair todas as suas utilidades, utilizando-o economicamente, entende-se que qualquer um dos dois possuidores (direto ou indireto) será contribuinte do imposto. Importa determinar quem é um e quem é outro, apenas para saber contra quem o imposto será lançado, tendo em conta qual deles está relacionado de forma mais direta com o bem imóvel, dele fruindo sua utilidade econômica, no momento da ocorrência do fato gerador do imposto.

Diante disso, entende-se que *serão contribuintes do IPTU* por serem titulares de direitos reais sobre coisas alheias, denominados de direitos reais limitados de gozo ou fruição e, portanto, possuidores diretos, dentre outros, os seguintes sujeitos: o usufrutuário, o usuário, o titular do direito real de habitação, o compromissário comprador.

Relativamente à entrada em vigor do novo Código Civil brasileiro, dentre a categoria dos possuidores a qualquer título, aqueles que sofreram conseqüências daí advindas relativamente à definição do sujeito passivo da obrigação tributária relativa ao IPTU, pode-se citar a figura do *compromissário de compra e venda*

a) Compromissário de compra e venda

"O compromisso ou promessa irretratável de venda vem a ser o contrato pelo qual o compromitente-vendedor obriga-se a vender ao compromissário-comprador determinado imóvel, pelo preço, condições e modos avençados, outorgando-lhe a escritura definitiva assim que ocorrer o adimplemento da obrigação; por outro lado, o compromissário-comprador, por sua vez, ao pagar o preço e satisfazer todas as condições estipuladas no contrato, tem direito real sobre o imóvel, podendo reclamar a outorga da escritura definitiva, ou sua adjudicação compulsória, havendo recusa por parte do compromitente-vendedor."[34] É, de acordo com a lição de ORLANDO GOMES, "[...] o direito real na coisa alheia que confere a seu titular o privilégio de não ser retomada, alienada ou onerada pelo proprietário, por ter este

[34] GOMES, Orlando. *Direitos reais*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1962. p. 492. t. II

se comprometido, irretratavelmente, a lhe vendê-la, permitindo, de logo, que a utilize, como se fôra seu dono".[35]

Por força do disposto nos arts. 5 º e 22 do Decreto-lei n. 58, de 10.12.1937, este último com a redação que lhe foi dada pela Lei n. 6014, de 27.12.1973, restou expressamente atribuído ao compromissário-comprador, *direito real sobre o bem imóvel compromissado*, seja imóvel loteado ou não, urbano ou rural. Destarte, o compromisso irretratável de compra e venda é uma modalidade contratual que, uma vez não contendo cláusula que autorize a retratação e sendo o respectivo instrumento inscrito no Registro de Imóveis competente, nasce a favor do compromissário-comprador um direito real sobre coisa alheia de gozo ou fruição, denominado por ORLANDO GOMES como "direito real sobre coisa alheia *sui generis*", no sentido de que "não pode ser assimilado a qualquer das figuras tradicionais dos direitos de gôzo".[36] Significa que não se equivale àqueles elencados no art. 674 do Código Civil de 1916. É, portanto, categoria nova que foi perfeitamente assimilada pela doutrina como modalidade nova de direito real sobre coisa alheia, quanto mais não seja porque os direitos reais não obedecem ao princípio do *numerus clausus*. Outros podem surgir a par dos previstos no Código Civil, tal como o compromisso irretratável de compra e venda.

Com o advento do novo Código Civil brasileiro – Lei n. 10.406, de 10.1.2002, restou consagrada a classificação do compromisso de compra e venda na categoria dos direitos reais, visto que, diversamente do previsto no Código Civil de 1916, encontra-se expressamente elencado no inciso VII do art. 1225 no rol dos direitos reais.

Em face disso, lhe foi reservado pelo legislador ordinário um Título inteiro (Título II), dentro do Livro III (Direito das Coisas) (arts. 1417 e 1418).

Entende-se, como apontado anteriormente, apesar do novo Código Civil, não ter destinado um Título específico dentro do Livro II – Do Direito das Coisas – classificado como "Dos Direitos Reais sobre Coisas Alheias" -, isso não foi suficiente para revogar tal classificação consagrada pela doutrina e agasalhada pelo Código Civil de 1916, apenas e tão-somente porque os direitos reais pertencentes a essa categoria assim o são por sua própria natureza, ou seja, em virtude de originarem-se do desdobramento dos poderes ou atributos da propriedade em favor de um terceiro e não porque o legislador civilista de 1916 assim os denominava.

Com isso quer-se dizer que o compromisso irretratável de compra e venda, assim como os demais direitos reais arrolados no art. 1225 do novo Código Civil

[35] "E, assim, o direito do promitente-comprador, apesar da sua amplitude, não é direito real na coisa própria, mas sim, *jus in re aliena*. Mas não pode ser assimilado a qualquer das figuras tradicionais dos direitos de gôzo. Suas peculiaridades fazem-no um direito *sui generis*. Enfim, a lei acrescentou um direito real aos que se reúnem na subclassse dos direitos reais de gôzo." (GOMES, Orlando. *Direitos reais*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1962. p. 499. t. II)

[36] STF, Órgão Pleno, RE 69.781-SP, ac. un., Rel. Min. Barros Monteiro, j. 26.11.70, *RTJ* v. 56, p. 464

Nessa linha, vejam-se também os seguintes acórdãos do Órgão Pleno do STF: (RE 72.638-DF, ac. un., Rel. Min. Oswaldo Trigueiro, j. 12.04.72, *RTJ* v. 61, p. 813-815 e RE 71.427-DF, ac. un., Rel. Min. Amaral Santos, j. 12.4.72, *RTJ* v. 62, p. 116-129)

brasileiro, à exceção do direito de propriedade (inciso I), continuam a revestir a condição de direitos reais sobre coisas alheias, pertencendo aqueles previstos nos incisos II a VII na sub-categoria dos direitos reais de gozo ou fruição.

Pelo disposto no art. 1417 do novo Código Civil, o direito real que deflui do compromisso irretratável de compra e venda somente surge a partir da sua inscrição no registro imobiliário. Antes da inscrição, tem-se mero contrato de promessa de venda, que gera apenas direitos obrigacionais e não reais. Depois de inscrito, este passa a produzir inúmeros efeitos, dentre eles: a) Oponibilidade *erga omnes*; b) Impossibilidade de transcrever qualquer alienação posterior, em benefício de outrem; c) Imissão na posse do compromissário-comprador, podendo usar e gozar do imóvel.

Ante o exposto, em face da posse direta e da extensão dos poderes ou atributos do direito de propriedade de que passa a ser titular, assume o compromissário-comprador a posição de contribuinte do IPTU, visto essa posse ser dotada de conteúdo econômico, passando a integrar seu acervo patrimonial. Assim, por força da posse que exerce, esta passa a ser onerada pelo imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana, sendo contribuinte do imposto na condição de possuidor direto, até que transfira sua posse a um terceiro, mediante o que se denomina "trespasse" que é a cessão do direito real sobre coisa alheia de que é titular. Através do competente registro desse instrumento de cessão, o terceiro passará a qualificar-se como compromissário-comprador, revestindo, portanto, a condição de contribuinte do IPTU em face de sua posse direta. E uma vez cumprido o contrato de compromisso de compra e venda pelo promitente-vendedor, consolida-se a propriedade nas mãos do adquirente (compromissário-comprador). Este continuará sendo contribuinte do imposto, que passará a incidir não mais sobre a posse, mas agora sobre a propriedade. E assim permanecerá até que sobre esse bem imóvel seja constituído regularmente um novo direito real sobre coisa alheia, hipótese em que haverá o desdobramento da posse em duas, a direta e a indireta, decorrendo daí uma série de conseqüências na determinação do elemento material e do elemento pessoal da obrigação tributária relativa ao IPTU.

Por derradeiro, cumpre apontar que o STF, por seu Órgão Pleno, em diversas ocasiões foi instado a apreciar questão relativa à incidência do IPTU sobre a posse direta exercida pelo compromissário-comprador de bem imóvel. E reiteradas decisões reconheceu a condição de contribuinte do imposto assumida pelo compromissário-comprador, em face da posse direta de que é titular. Nessa linha, assim decidiu no RE 69.781 -SP:

> "Imposto predial.
>
> I) Se pelo art. 34 do vigente Código Tributário Nacional o contribuinte de tal imposto não é somente o proprietário do imóvel, o titular do seu domínio útil, ou o seu possuidor a qualquer título, não mais vigora a Súmula 74, segundo a qual o imóvel transcrito em nome de autarquia, embora objeto de promessa de venda a particulares, continua imune de impostos locais.
>
> 2) Recurso extraordinário conhecido e provido."[37]

Numa palavra, na delimitação do pressuposto de fato da obrigação tributária relativa ao IPTU, não se deve ter em conta apenas o título jurídico da propriedade, mas também o conjunto de faculdades que constituem esse direito, devendo-se incluir como sujeito passivo do imposto, os titulares do domínio útil e os possuidores a qualquer título que gozam de tais faculdades, sem ter a titularidade do domínio.

3.1.2 Bem imóvel, por natureza ou por acessão física, como definido na lei civil

Ao dispor sobre o fato gerador da obrigação tributária, relativa ao IPTU, o Código Tributário nacional não conceituou o que é bem imóvel para fins tributários.

Entretanto, por força do disposto nos seus artigos 109 e 110 (CTN), o legislador complementar facultou ao intérprete lançar mão da norma de Direito Civil pertinente, a fim de buscar o exato conteúdo e alcance dos institutos jurídicos agasalhados pela legislação tributária, dentre eles, aqueles previstos no artigo 32 do CTN.

De acordo com a doutrina, o melhor critério para a classificação dos bens em imóveis ou móveis é aquele que leva em consideração sua essência, sua natureza intrínseca.[38] Daí a razão pela qual o Código Civil brasileiro de 1916, ao tratar sobre as diferentes classes de bens (Livro II, Título Único), classificava-os, no Capítulo I, como bens considerados em si mesmo, ou seja, de acordo com a sua própria natureza. Classificação esta agasalhada pelo novo Código Civil – Lei n. 10.406, de 10.1.2002, no Livro II, Título Único, Capítulo I.

Dessa forma, de acordo com sua essência, os bens imóveis são aqueles que não podem ser deslocados por qualquer força, sem destruição, sem sofrerem solução de continuidade. São aqueles que, por se apresentarem imobilizados, uma vez deslocados, sofrem alterações na sua própria substância, sejam corpóreos (ex: terreno, árvores, construções) ou incorpóreos (ex: o espaço aéreo ou supersolo). Se deslocados, perdem a forma normal em que se encontram.

De acordo com a essência do bem imóvel, ORLANDO GOMES consagra que bens imóveis são aqueles:

---

[37] "A mais importante distinção prática dos bens faz-se quanto à sua própria natureza." (GOMES, Orlando. *Introdução ao direito civil*. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997. p. 213.).

"A divisão dos bens em móveis e imóveis é fundamental em todas as legislações (*summa divisio rerum*). Considera-a SUMNER MAINE a classificação fundada na efetiva natureza dos bens, tão evidente, que deveria ter mais depressa ferido a atenção da humanidade." (MONTEIRO, Washington de Barros. *Curso de direito civil*: parte geral. 29. ed. São Paulo: Saraiva, 1990, p. 138, v. I.).

[38] GOMES, Orlando. *Introdução ao direito civil*. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997. p. 216.

"Considerados rigorosamente em sua própria natureza, imóveis seriam, tão-somente, as coisas que não pudessem ser removidas sem alteração da substância. Os demais bens seriam móveis. Este é o significado naturalístico da distinção."[39]

Em contrapartida, bens móveis são aqueles que podem ser movimentados de um local a outro, sem o risco de sofrerem alteração em sua substância, sejam corpóreos (ex: cadeira, mesa, cavalo) ou incorpóreos (direitos autorais, direitos reais sobre objetos móveis e as ações correspondentes). [40]

Partindo-se para a análise da definição legal de bem imóvel, contemplada pelo Código Civil de 1916, gerada à vista do esforço dos doutrinadores civilistas em conceituar o bem imóvel a partir do critério da natureza intrínseca do bem considerado – bens considerados em si mesmos – assim previa o art. 43: [41]

"Art. 43 São bens imóveis:

I - o solo com a sua superfície, os seus acessórios e adjacências naturais, compreendendo as árvores e frutos pendentes, o espaço aéreo e o subsolo;

II - tudo quanto o homem incorporar permanentemente ao solo, como a semente lançada à terra, os edifícios e construções, de modo que se não possa retirar sem destruição, modificação, fratura, ou dano;

III - tudo quanto no imóvel o proprietário mantiver intencionalmente empregado em sua exploração industrial, aformoseamento, ou comodidade."

Dessa forma, os bens imóveis podem ser classificados em:

a) Bens imóveis por natureza

São os bens que possuem a natureza íntima de imóvel, encontrando-se, por si mesmos, imobilizados. A imobilização é da essência do próprio bem (considerado em si mesmo), o qual não admite qualquer alteração em sua situação física, sem que esta implique destruição, modificação, fratura ou dano.

Podem ser assim considerados o solo com a sua superfície (terreno), o espaço aéreo (supersolo) e o subsolo (infra-solo), os acessórios do solo (árvores, frutos pendentes, pedras, etc.) e as adjacências naturais (lagos, rios, etc.), na forma prevista no inciso I, do artigo 43, do Código Civil de 1916.

[39] "São *bens móveis* os que, sem alteração da substância, podem ser removidos, por movimento próprio, ou força estranha, bem como os que têm essa qualidade jurídica por disposição legal." (GOMES, Orlando. *Introdução ao direito civil*. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997. p. 220.).

[40] Este dispositivo legal encontra-se na Seção I, do Capítulo I, do Título Único, do Livro II da Parte Geral do Código Civil de 1916.

[41] Sobre a matéria vide: MONTEIRO, Washington de Barros. *Curso de direito civil*: direito das coisas. 33. ed. São Paulo: Saraiva, 1997. p. 106-116. v. III.

b) Bens imóveis por acessão física

São os bens que, num primeiro momento, via de regra, não encontram-se imobilizados. Entretanto, por acessão, são incorporados, fixados ao solo em caráter permanente. São os que se encontram previstos no inciso II, do artigo 43, do Código Civil de 1916.

Essa incorporação física ao solo deve ser feita: 1) em caráter permanente; 2) de tal modo que o bem móvel incorporado não possa ser retirado sem destruição, modificação, fratura ou dano.

Ser móvel ou imóvel, aqui, não está na essência da coisa, mas sim na sua situação específica de estar incorporado ao bem imóvel em caráter permanente. (ex: um relógio será móvel quando colocado em cima da mesa; imóvel quando chumbado à torre).

Tal classificação dos bens, assim incorporados ou imobilizados, como imóveis por acessão física, advém da denominada forma de aquisição originária da propriedade imóvel por acessão. Nesses termos, a acessão é o modo de adquirir a propriedade em virtude do qual ao proprietário fica pertencendo tudo quanto se une ou adere ao seu bem. [42]

A acessão, enquanto forma de aquisição da propriedade imóvel, encontra-se disciplinada nos artigos 536 do Código Civil de 1916 e 1248 do novo Código Civil brasileiro. Esses contemplam cinco modalidades de acessão. As quatro primeiras pertencem às chamadas acessões naturais (ocorre de imóvel à imóvel e por força natural). Pertencem a esse primeiro grupo a formação de ilhas, a aluvião, a avulsão e o abandono de álveo. A quinta e última modalidade pertence ao grupo das chamadas acessões artificiais (ocorre de móvel a imóvel e por força humana),[43] trazendo ambos os Códigos, como exemplo, as construções e plantações.

Essa última, a acessão artificial (construções e plantações), é a que nos interessará mais de perto visto estar consentânea com o que dispõe o inciso II, do artigo 43, do Código Civil de 1916, que, ao classificar os imóveis por acessão física, indica como dela integrantes as construções e plantações. Por conseqüência, acessão física (sentido empregado pelo inciso II, do artigo 43, do CC de 1916) e acessão artificial (inciso V, do artigo 536, do CC de 1916 e inciso V do art. 1248 do NCCB) oferecem-nos idêntica significação. Trata-se, pois, do mesmo instituto jurídico, qual seja, a acessão artificial.

[42] É forma de acessão artificial, tendo em vista o que dispõem os artigos 545 do Código Civil brasileiro e 1253 do novo Código Civil, o qual, comodamente, reputiu-lhe a mesma redação: "Toda construção, ou plantação, existente em um terreno, se presume feita pelo proprietário e à sua custa, até que o contrário se prove." Acessão artificial porque não ocorreu por força da natureza (acessão natural), mas sim por vontade do proprietário, até prova em contrário.

[43] Este dispositivo legal encontra-se na Seção I, do Capítulo I, do Título Único, do Livro II, da Parte Geral do Código Civil de 1916.

c) Bens imóveis por acessão intelectual ou por destinação

São os bens imóveis que são imobilizados pelo seu destino, encontrando-se previstos no inciso III, do artigo 43, do Código Civil de 1916.

Assim, importa para a sua caracterização a afetação ou destinação do bem móvel ao bem imóvel, tendo em vista a sua utilidade ou as suas necessidades permanentes.

É a intenção do proprietário do bem imóvel, acompanhada da efetiva destinação industrial, aformoseamento ou comodidade que realiza a imobilização dos bens móveis. Donde se conclui que, desaparecendo qualquer uma dessas três destinações, previstas no inciso III, do artigo 43, do CC de 1916 (exploração industrial, aformoseamento ou comodidade), as quais necessariamente não precisam estar reunidas no mesmo bem, ao mesmo tempo, tais bens perdem o caráter de imóveis.

Portanto, nessa classe de bens imóveis, os bens móveis não perdem a sua natural mobilidade, pois não se fixam ao solo em caráter permanente, tal como ocorre nas acessões físicas.

Passam, assim, a ser parte integrante do bem imóvel, não podendo ser dele separadas sem prejuízo do serviço útil que deve prestar. Assim, por exemplo, um quadro negro (bem móvel), colocado numa sala de aula, e as máquinas e os motores de fábrica, destinados à exploração industrial, uma vez separados do bem imóvel do qual passaram a integrar, ou seja, onde prestam sua utilidade, retornam à condição de bens móveis.

d) Bens imóveis por disposição legal

São os assim considerados, em função de determinação legal. Encontram-se previstos, *v.g.*, no artigo 44 do Código Civil de 1916[44] e no art. 80 do novo Código Civil brasileiro:[45]

"Art. 44 Consideram-se imóveis para os efeitos legais:

I - os direitos reais sobre imóveis, inclusive o penhor agrícola, e as ações que os asseguram;

II - as apólices da dívida pública oneradas com cláusula de inalienabilidade;

III - o direito à sucessão aberta.

Art. 80 Consideram-se imóveis para os efeitos legais:

I - os direitos reais sobre imóveis e as ações que os asseguram;

II - o direito à sucessão aberta."

[44] Idem

[45] MACHADO, Hugo de Brito. Os impostos imobiliários e a alteração da lei civil. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 85, p. 58, outubro/2002.

Os navios ou as embarcações, por força de determinação legal, e em face da exigência de serem registrados no Registro Comercial, são considerados imóveis para fins comerciais. Em que pese serem assim considerados, tal classificação importa apenas em relação aos efeitos gerados no âmbito do Direito Comercial, não podendo o legislador tributário fazer incidir sobre eles o imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana.

Feitas tais considerações em torno da classificação dos bens imóveis promovida pelo Código Civil de 1916, cumpre referir que o Código Tributário nacional, ao dispor sobre o fato gerador da obrigação tributária relativa ao IPTU (art. 32), agasalhou apenas e tão-somente as duas primeiras espécies de bens imóveis (por natureza e por acessão física).

Razão pela qual o parágrafo único, do artigo 33 do CTN, quando dispõe sobre a base de cálculo do IPTU, disciplina que não integra na base de cálculo do imposto, o valor dos bens móveis mantidos em caráter permanente ou temporário, no imóvel, para efeito de sua utilização, exploração, aformoseamento ou comodidade.

Tais bens móveis, referidos pelo parágrafo único, são aqueles considerados pelo inciso III do artigo 43 do Código Civil de 1916 como bens imóveis por acessão intelectual ou por destinação, e que, por não interessarem ao âmbito de incidência do IPTU, o CTN, para efeitos tributários, os considera como móveis, excluindo os seus respectivos valores da base de cálculo do imposto.

Em face da clareza da classificação dos bens imóveis, prevista nos arts. 43 e 44 do Código Civil de 1916, tal posição encontrava-se pacificada nos meios jurídicos. Como já se teve oportunidade de mencionar, o novo Código Civil – Lei n. 10406, de 10.1.2002, contém diversas alterações que podem ter ou não repercussão no âmbito do Direito Tributário. Entre estas, a que diz respeito às espécies de bens imóveis.

Com o advento do novo Código Civil brasileiro, coloca-se a questão de saber se ainda é válida a classificação doutrinária dos bens imóveis gerada em face da redação dos arts. 43 e 44 do Código Civil de 1916, que os classificava em quatro categorias distintas e perfeitamente identificadas, quais sejam: a) por natureza (art. 43, I); b) por acessão física (art. 43, II); c) por acessão intelectual ou por destinação (art. 43, III); d) por disposição legal (art. 44). Ou se eles agora devem ser classificados em apenas duas espécies: a) os imóveis (art. 79 NCCB); b) os imóveis por definição legal (art. 80 NCCB).

Nesse contexto, nossa intenção daqui para frente é demonstrar qual o conteúdo dos dispositivos do novo Código Civil brasileiro que versam sobre a classificação dos bens imóveis – arts. 79 e 80 – demonstrando as razões pelas quais se entende que, de fato, nenhuma alteração houve quanto às espécies de bens imóveis, tendo o novel Código Civil agasalhado a classificação adotada pelos arts. 43 e 44 do Código Civil de 1916. Razão pela qual, até o presente momento, demonstrou-se, de forma minudente, qual é essa classificação que fora adotada pelo Código Civil anterior.

Para só após, por mera questão didática, demonstrar qual o conteúdo dos dispositivos do novo Código Civil que versam sobre a matéria. Entende-se que, através dessa técnica, certamente ficará mais fácil ao leitor perceber a diferença de redação entre os dispositivos a serem cotejados (arts. 43 e 44 do Código Civil de 1916 e 79 e 80 do novo Código Civil), a falta de clareza do legislador ao ofertar tal redação aos arts. 79 e 80 do novo Código Civil, para, ao final, concluir que nenhuma alteração de fato foi operada na classificação legal de bens imóveis consagrada pelos arts. 43 e 44 do Código Civil de 1916.

Os arts. 79 e 80 do novo Código Civil assim dispõem:

"Art. 79 São bens imóveis o solo e tudo quanto se lhe incorporar natural ou artificialmente.

Art. 80 Consideram-se imóveis para os efeitos legais:

I – os direitos reais sobre imóveis e as ações que os asseguram;

II – o direito à sucessão aberta."

É bem de se ver que dúvida maior não reside em relação aos denominados bens imóveis por disposição legal, uma vez que a redação do art. 80 do novel Código Civil apenas não contempla, dentro dessa categoria, as apólices da dívida pública oneradas com a cláusula de inalienabilidade, como o faz o inciso II, do art. 44, do Código Civil de 1916.

Diversamente do que ocorre com o art. 79, alguém poderá sustentar que, nos termos da lei civil, já não é possível distinguir um imóvel por natureza, um imóvel por acessão física e um imóvel por acessão intelectual, de maneira que tais distinções, albergadas em conceitos utilizados pelo Código de 1916, já não subsistem.

A prevalecer tal tese, relativamente aos impostos incidentes sobre o patrimônio imobiliário, tem-se que o ITR incidiria sobre os imóveis rurais, tendo como base de cálculo o valor total do imóvel, e não mais o valor da terra nua e suas aderências naturais. O IPTU, a seu turno, incidiria sobre o valor total dos imóveis urbanos, inclusive suas acessões intelectuais, que, como visto, a teor do contido no 33 do CTN, não integra sua base de cálculo. E o imposto sobre transmissão de bens imóveis também incidiria sobre o valor total dos imóveis, inclusive suas acessões intelectuais.

A pergunta que se impõe é se quando o art. 80 do novo Código Civil adota a expressão "o solo e tudo quanto se lhe incorporar natural" refere-se apenas aos imóveis por natureza ou a estes e também aos por acessão física. E, se quando adota a expressão "[...] ou artificialmente", refere-se apenas aos bens imóveis por acessão física ou a estes e também aos por acessão intelectual.

Feita tal introdução, tem-se que a nossa posição é no sentido de que não está invalidada a classificação de bens imóveis introduzida pelos arts. 43 e 44 do Código

Civil de 1916. Valendo, portanto, todas as considerações feitas antes, e os reflexos de tal classificação relativamente ao IPTU, já há muito consagrada pela doutrina pátria.

Objetivando demonstrar a razão porque se chegou a tal conclusão, convém reportar-se às teses desenvolvidas de forma brilhante pelo Mestre cearense HUGO DE BRITO MACHADO, que, de forma clara, leciona:

> "Aliás, como o art. 79 do novo Código Civil, ao formular a definição genérica de imóveis, reporta-se ao solo e tudo o quanto se lhe incorporar natural ou artificialmente, tem-se que a lei civil está admitindo a distinção entre o solo e aquilo que a ele se incorpora, e também entre o que se incorpora ao solo por obra da natureza e aquilo a que a ele se incorpora artificialmente."[46]

No excerto acima pretende demonstrar que, a despeito de pouco clara, a redação do art. 79 do novel Código Civil, se adequadamente interpretada, permite identificar a permanência da classificação de bens imóveis consagrada pelo art. 43 do Código Civil de 1916, distinguindo-os em bens imóveis por natureza, por acessão física e por destinação ou por acessão intelectual. Assim, quando menciona "o solo" quer se referir ao bem imóvel por natureza (solo e adjacências naturais). Quando menciona "aquilo a que a ele se incorpora natural" quer se referir, de igual forma, ao bem imóvel por natureza (solo e adjacências naturais). Por derradeiro, quando menciona "aquilo a que a ele se incorpora artificialmente" quer se referir tanto aos bens imóveis por acessão física (tudo o quanto o homem incorporar permanentemente ao solo – plantações e construções); quanto aos imóveis por acessão intelectual (tudo quanto no imóvel o proprietário mantiver intencionalmente empregado em sua exploração industrial, aformoseamento e comodidade).

Tem-se como absolutamente correta tal conclusão a que chegou o Mestre cearense. Tal como já se teve a oportunidade de afirmar quando foram analisadas as conseqüências em relação à definição do elemento material da obrigação tributária relativa ao IPTU, o fato de o art. 1225 do novo Código Civil ter deixado de arrolar expressamente a enfiteuse como direito real, tal como encontrava-se disposto no art. 674 do Código Civil de 1916, entende-se que os institutos, a sua natureza jurídica específica, bem como as conclusões a que os estudiosos chegam acerca dela não deixam de existir, ou melhor, não se transmutam, apenas porque lei superveniente não dispõe acerca de tais institutos de forma clara. Ora, os institutos do direito existem e geram as conseqüências que lhe são próprias em função da sua natureza intrínseca e não porque o legislador assim o determina. Sobretudo quando se trata de legislação pouco clara.

Ademais, há que se ter em mente o comentado na introdução do presente item, no sentido de que a classificação dos bens imóveis, contemplada pelos arts. 43

[46] MACHADO, Hugo de Brito. Os impostos imobiliários e a alteração da lei civil. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 85, p. 59-60, outubro/2002.

e 44 do Código Civil de 1916, adotou, como critério para operar-se tal classificação, aquele que leva em conta sua essência, sua natureza intrínseca. Critério este que foi agasalhado, de igual forma, pelo novo Código Civil nos arts. 79, 80 e seguintes.

O que se quer dizer é que, por exemplo, quando se define o imóvel por acessão intelectual ou por destinação, como aquele que importa para a sua caracterização a afetação ou destinação do bem móvel ao bem imóvel, tendo em vista a sua utilidade ou as suas necessidades permanentes, importa em tal caracterização para o fim de realizar a imobilização dos bens móveis e, ser assim classificado a intenção do proprietário do bem, acompanhada da efetiva destinação industrial, aformoseamento ou comodidade. Nesses termos, todo o bem móvel que apresentar tais características, certamente deverá ser classificado dentre a categoria dos imóveis por acessão intelectual ou por destinação, visto ser da sua essência, da sua natureza intrínseca – bens considerados em si mesmos. Pouco importando se o legislador, no art. 79 do novo Código Civil, de forma pouco clara, abrigou dentro da locução "aquilo a que a ele se incorpora artificialmente", tanto os imóveis por acessão intelectual ou por destinação, como os imóveis por acessão física.

Ainda que não subsistam tais argumentos desenvolvidos acima, HUGO DE BRITO MACHADO defende que, pelo menos para fins tributários, devem ser preservados os conceitos consolidados em virtude da classificação legal determinada pelo Código Civil de 1916 porque, na verdade, estão incorporados ao CTN (arts. 29 e 32) e à Constituição Federal de 1988 (art. 156, II). Opinião da qual não se discorda.

Opinião contrária a essa afastaria a noção consagrada pela doutrina e pelos Tribunais, no sentido de que a lei, sobretudo a Lei Maior, não dispõe de palavras inúteis. Assim, se a Constituição Federal de 1988, ao atribuir competência aos municípios para instituir imposto sobre transmissão *inter vivos*, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, **por natureza ou acessão física**, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos à sua aquisição (art. 156, II), adotou a classificação dos bens imóveis prevista no art. 43, I e II do Código Civil de 1916, entendendo que a transmissão de bens imóveis por acessão intelectual não é fato gerador do ITBI, uma vez que, para a legislação afeta aos impostos incidentes sobre o patrimônio imobiliário, tal como o art. 33 do CTN, tais bens não são bens imóveis, é porque, de fato, agasalhou tal classificação. O que terminou por consagrá-la, mantendo sua validade ante a Ordem Constitucional Tributária.

O último argumento desenvolvido por HUGO DE BRITO MACHADO é no sentido de que as remissões feitas pelo art. 146, III, do CTN aos conceitos do Código Civil brasileiro, são, na verdade, "simples formas de atração de elementos definidores de conceitos albergados pela lei civil vigente na data em que editado o CTN". Em face disso, os conceitos devem ser definidos a partir de elementos colhidos no Código Civil de 1916, atraídos já pela lei tributária (CTN) que fez a remissão e nessa já estão integrados definitivamente.

Assim, sobre isso leciona:

"As remissões feitas por um a outro dispositivo normativo podem ocorrer envolvendo normas de planos hierárquicos diversos e do mesmo plano hierárquico, e podem ter as mais diversas significações. Importa-nos, aqui, examinar apenas as remissões feitas por um dispositivo de norma hierarquicamente superior, a um dispositivo de norma hierarquicamente inferior, pois o Código Tributário Nacional, tendo em vista o disposto no art. 146, inciso III, da Constituição Federal, há de ser tratado como lei complementar na medida em que estabelece normas gerais sobre legislação tributária.

Remissões assim podem significar simplesmente a atração de elementos definidores de conceitos albergados pela norma em que são feitas, e podem significar verdadeiras delegações de atribuições normativas. Quando a remissão é feita a dispositivo hierarquicamente inferior, a ser elaborado, certamente encerra delegação legislativa, e quando é feita a dispositivo hierarquicamente inferior já existente, significa, em princípio, simples definição de elemento albergado na norma em que é feita a remissão.

[...]

No caso de que se cuida, as remissões feitas pelos dispositivos do Código Tributário Nacional à lei civil são na verdade simples formas de atração de elementos definidores de conceitos albergados por tais dispositivos.

Quando o art. 29 do Código Tributário Nacional refere-se à propriedade, domínio útil ou a posse de imóvel por natureza, *como definido na lei civil*, está simplesmente atraindo elementos definidores desses conceitos. O conceito de propriedade, o conceito de domínio útil, o conceito de posse e o conceito de imóvel por natureza devem ser definidos com elementos extraídos da lei civil. Não de uma lei civil futura, certamente, mas da lei civil vigente na data em que foi promulgado o Código Tributário Nacional.

O mesmo se pode dizer dos conceitos utilizados nos artigos 32 e 35, I, do Código Tributário Nacional. Todos eles devem ser definidos a partir de elementos colhidos na lei civil anterior, atraídos já pela lei tributária e nesta integrados definitivamente."[47]

Em defesa de tal tese argumenta que:

"O entendimento que aqui sustentamos já foi adotado pelo Supremo Tribunal Federal em julgamento a respeito da alíquota do imposto

[47] MACHADO, Hugo de Brito. Os impostos imobiliários e a alteração da lei civil. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 85, p. 60, outubro/2002

sobre doações e heranças. Entendeu a Corte Maior que as remissões feitas pelas leis estaduais à alíquota máxima, fixada pelo Senado federal, devem ser entendidas como dirigidas à então vigente resolução do Senado federal, e não a uma futura resolução fixando alíquota diversa. Entendeu também o Supremo ser inadmissível a delegação, pelo legislador estadual, ao Senado Federal, da competência para fixar alíquotas, por violação dos princípios da competência e da legalidade tributária. Esse entendimento, aliás, é pacífico em ambas as Turmas da Corte Maior. Foi adotado pelo Primeira Turma, por exemplo, no Agravo de Instrumento n. 237.437-0-PE. E, pela Segunda Turma, por exemplo, no Agravo de Instrumento n. 236.436-PE.

Entendeu, com razão, o Supremo Tribunal Federal, nos casos aqui referidos, que ao fazer a remissão à resolução do Senado Federal a lei estadual incorporou a seu texto o conteúdo da norma à qual se referiu. Da mesma forma, entendemos nós, quando o Código Tributário Nacional disse que os conceitos de imóvel por natureza e de imóvel por acessão física devem ser entendidos nos termos da lei civil, reportou-se à lei civil então vigente, cujo texto ficou assim incorporado ao dispositivo correspondente da lei tributária.

Assim, mesmo que o novo código civil contivesse norma incompatível com os conceitos da lei civil anterior, o que já vimos não ocorrer, ainda assim subsistiriam os conceitos elaborados à luz da lei civil anterior, posto que já definitivamente incorporados pelas normas do Código Tributário Nacional, e da própria Constituição Federal de 1988."[48]

[47] MACHADO, Hugo de Brito. Os impostos imobiliários e a alteração da lei civil. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 85, p. 60, outubro/2002.

Os acórdãos do STF mencionados por HUGO DE BRITO MACHADO, encontram-se ementados da seguinte forma:

"Direito Constitucional. Tributário e Processual Civil.

Recurso Extraordinário: Alíquota do Imposto de Transmissão "Causa Mortis" e "Inter Vivos" (Doação), no Estado de Pernambuco.

Alegação de ofensa ao art. 155, I, da Constituição Federal.

1. Como salientado na decisão agravada, "inexistem as alegadas ofensas ao art. 155 e 1 º da Carta Magna Federal, porquanto o acórdão recorrido não negou que o Estado membro tenha competência para instituir impostos estaduais, nem que o Senado seja competente para fixar a alíquota máxima para os impostos de transmissão "mortis causa" e de doação, mas, sim, sustentou corretamente que ele, por força do art. 150, I da Carta magna só pode aumentar tributo por lei estadual específica e não por meio de lei que se atrele genericamente a essa alíquota máxima fixada pelo Senado e varie posteriormente com ela, até porque o princípio da anterioridade, a que está sujeita essa lei estadual de aumento, diz respeito ao exercício financeiro em que ela haja sido publicada e não, "per relationem", à resolução do Senado que aumentou o limite máximo da alíquota".

2. Precedentes de ambas as Turmas do STF, no mesmo sentido.

Agravo improvido." (STF, 1ª. T, AgRg 237.437-0-PE, Rel. Sydney Sanches, j. 14.3.2000, DJU 1 – E 16.6.2000, v.u., *Revista Dialética de Direito Tributário*, Dialética, São Paulo, v. 60, p. 184-185.)

Em face de todo o exposto, entende-se que não está invalidada a classificação de bens imóveis introduzida pelos arts. 43 e 44 do Código Civil de 1916. Ainda que se vislumbre incompatibilidade entre o novo Código Civil e a classificação dos imóveis feita pela doutrina anterior, para fins tributários, subsiste aquela classificação, com a referência de que os conceitos utilizados pelo Código Tributário Nacional, devem ser entendidos nos termos da lei civil vigente ao tempo de sua edição. Por conseqüência, são válidas todas as considerações feitas antes relativamente ao conceito de bem imóvel agasalhado pelos arts. 43 e 44 do Código Civil de 1916 e os reflexos de tal classificação relativamente ao IPTU.

"O Estado-membro *somente* pode majorar o imposto de transmissão causa mortis e doação, a que se refere o art. 155, I, da Constituição, *mediante lei ordinária específica*, que, na *elevação* da alíquota, *observe* o limite máximo fixado, em resolução, pelo Senado Federal (CF, art. 155, §1º, IV).

Não se revela lícito ao Estado-membro, sob pena de ofensa às garantias constitucionais da anterioridade tributária e da legalidade estrita, instituir, no ato legislativo local, *cláusula genérica de vinculação* que tenha por objetivo permitir, independentemente da edição de *nova* lei estadual, que *variações posteriores*, eventualmente introduzidas pelo Senado Federal (CF, art. 155, §1º, IV), venham a repercutir, de modo imediato e automático, sobre a alíquota do referido imposto de transmissão. *Precedentes*." (STF, 2ª. T, AgRg. em AI 237.436-PE, Rel. Celso de Mello, j. 30.5.2000, v.u., *Revista Trimestral de Jurisprudência*, v. 174, p. 684-687).

A singularidade da advocacia pública no contexto das funções essenciais à justiça

Ronaldo Campos e Silva
Procurador da Fazenda Nacional
Diretor da Escola Superior da PGFN no Estado do Rio de Janeiro
Professor de Direito Processual Civil do Centro de Estudos Jurídicos - 11 de Agosto

Sumário. 1. Introdução. 2. As Funções Típicas do Membro da Advocacia-Geral da União. 2.1. Atos de Representação Judicial. 2.2. Atos de Consultoria. 2.3. Atos de Autoridade Pública. 3. Conclusão.

1 Introdução

Recentes debates surgidos no âmbito das carreiras que integram a Advocacia Geral da União reabriu a necessidade de discutir o papel da advocacia pública no contexto das funções essenciais à Justiça.

Partiremos de considerações que, para muitos, parecerão demasiado óbvias, no entanto, são necessárias para a correta compreensão daquilo que pretendemos demonstrar neste texto: a singularidade da *advocacia pública* diante das duas outras funções essenciais à justiça, vale dizer, o *ministério público* e a *advocacia comum*.

A Constituição de 1988, após disciplinar a estrutura, as competências e o funcionamento dos órgãos do Poder Judiciário, a partir do art. 127 tratou, em capítulo próprio, subdividido em três seções, daquilo que denominou de *Funções Essenciais à Justiça*. Na Seção I regulou o "Ministério Público"; em seguida, na Seção II, cuidou da "Advocacia Pública"; e, por fim, na Seção III tratou da "Advocacia e da Defensoria Pública".

Não sem razão se esmerou o constituinte em estabelecer tão didática topografia. Claro ficou ao intérprete a vontade constitucional de reconhecer a existência de três instituições que, embora essenciais ao exercício da função jurisdicional do Estado, são distintas e inconfundíveis: o Ministério Público, a Advocacia Pública e a Advocacia, nesta última também incluída a Defensoria Pública.

Ao Ministério Público a Constituição incumbiu a defesa da ordem jurídica, do regime democrático e dos interesses sociais e individuais indisponíveis (art. 127) e à Advocacia Pública coube a consultoria e a representação judicial e extrajudicial da União, dos Estados e do Distrito Federal (arts. 131 e 132). Na terceira e última seção, o Texto silenciou acerca de qual função da Advocacia comum seria essencial

à Justiça, mas destacou que à Defensoria Pública incumbe a orientação jurídica e a defesa dos necessitados (art. 134).

Pretendeu a Constituição, no *caput* do art. 131, que a Advocacia Pública federal fosse disciplinada por lei complementar. Exigência que se repetiu para a organização e funcionamento do Ministério Público (art. 128, § 5º) e da Defensoria Pública (art. 134, parágrafo único). Decerto concluiu o constituinte que, em razão de suas elevadas e delicadas funções, o Ministério Público, a Advocacia Pública e a Defensoria Pública estariam sujeitos a reveses de índole política, razão pela qual o quorum diferenciado das leis complementares poderia conferir maior estabilidade a tais instituições. Somente a Advocacia (não se pode precisar a razão) poderia ser tratada por lei ordinária.

Mais de quatro anos se passaram desde a promulgação da Constituição até que, em 10 de fevereiro de 1993, a Advocacia Pública Federal fosse disciplinada pela Lei Complementar nº. 73, que instituiu a Lei Orgânica Nacional da Advocacia-Geral da União e dispôs sobre as atribuições e competências de seus membros, atualmente denominados Advogados da União e Procuradores da Fazenda Nacional.

Também no âmbito dos Estados, leis complementares regularam as Procuradorias-Gerais locais, disciplinando as funções, prerrogativas e vedações de seus membros[1].

2 As Funções Típicas do membro da Advocacia-Geral da União

Tomando como ponto de partida a Lei Complementar nº. 73, mas sem descurar das disposições da Lei nº. 9.028[2], de 12 de abril de 1995, e do próprio Código de Processo Civil, é possível agrupar as funções típicas desempenhadas pelos membros da Advocacia Geral da União em três categorias de atos: de representação judicial, de consultoria e de autoridade pública.

2.1 Atos de Representação Judicial

A função de representação judicial, como é intuitivo, desenvolve-se no processo, sendo assemelhada à praticada pelo advogado comum. Compete ao Advogado da União e ao Procurador da Fazenda Nacional, respeitadas as respectivas atribuições, praticar todos os atos do processo, podendo propor ações, contestar, excepcionar, reconvir e recorrer no interesse da União, além de intervir em processos, participar de audiências, produzir memoriais etc.

[1] No Estado do Rio de Janeiro, a Procuradoria-Geral do Estado é regulada pela Lei Complementar nº 15, de 25 de novembro de 1980; no Estado de São Paulo, vige a Lei Complementar nº 478, de 18 de julho de 1986.

[2] Dispõe sobre o exercício das atribuições institucionais da Advocacia-Geral da União, em caráter emergencial e provisório, e dá outras providências.

Os Procuradores da Fazenda Nacional representam privativamente a União na execução de sua dívida ativa de caráter tributário e nas causas de natureza fiscal (LC 73, art. 12, II e V). Nas demais causas, a representação judicial cabe aos Advogados da União (art. 9º, §§ 1º ao 3º). Ao Advogado-Geral da União, chefe da instituição, compete representar a União junto ao Supremo Tribunal Federal (art. 4º, III) e defender, nas ações diretas de inconstitucionalidade, a norma legal ou ato normativo impugnado (art. 4º, IV).

No entanto, são distintas, em sua natureza, as funções processuais do advogado comum e do membro da AGU. Ao contrário do advogado comum, cujos poderes decorrem do mandato recebido, que pode ser revogado *ad nutum*, as funções dos membros da AGU decorrem da própria lei, não podendo ser suprimidas por atos de menor hierarquia legal.

Ajunte-se que a espécie de representação promovida pelo membro da AGU é *integrativa da própria capacidade processual* do Ente Federal, como deixa claro o art. 12 do Código de Processo Civil ao dispor sobre a capacidade processual das pessoas jurídicas e dos entes despersonalizados dotados de capacidade de estar em juízo, *in verbis*:

> "Art. 12. Serão representados em juízo, ativa e passivamente:
>
> I - a União, os Estados, o Distrito Federal e os Territórios, por seus procuradores;
>
> II - o Município, por seu Prefeito ou procurador;
>
> III - a massa falida, pelo síndico;
>
> IV - a herança jacente ou vacante, por seu curador;
>
> V - o espólio, pelo inventariante;
>
> VI - as pessoas jurídicas, por quem os respectivos estatutos designarem, ou, não os designando, por seus diretores;
>
> VII - as sociedades sem personalidade jurídica, pela pessoa a quem couber a administração dos seus bens;
>
> VIII - a pessoa jurídica estrangeira, pelo gerente, representante ou administrador de sua filial, agência ou sucursal aberta ou instalada no Brasil (art. 88, parágrafo único);
>
> IX - o condomínio, pelo administrador ou pelo síndico".

Destarte, o membro da AGU não apenas *postula* em favor da União, como faz o advogado comum em relação ao seu cliente. Na verdade, tal qual o síndico em relação à massa falida, o inventariante perante o espólio ou o prefeito em relação ao Município, somente ao membro da AGU, no curso do processo, cabe *dizer a vontade*

da União e, além disso, *postular essa vontade em juízo*, ainda que em desacordo com as intenções políticas do Chefe do Poder Executivo Federal.

Somente com a presença do Advogado da União ou do Procurador da Fazenda Nacional no processo é que se considera plena a capacidade processual da União; fora disso o Ente Federal não tem aptidão de realizar atos processuais válidos ou contrair faculdades ou ônus processuais.

Na pessoa do membro da AGU, no processo, reúnem-se as figuras de representante legal e judicial: ele integra a capacidade processual do Ente que representa e, além disso, em seu nome postula em juízo. Tal papel o distingue, sobremodo, daquele exercido pelo advogado comum, que tem a mera função postulatória dos interesses de seu cliente.

A mesma distinção atinge os Procuradores dos Estados, tratados que foram no mesmo inciso do art. 12 do Código de Processo Civil, também decorrendo seus poderes da lei, e não do contrato.

Também não se confunde a natureza das funções do Advogado Público com a dos membros do Ministério Público que, em juízo, não "representam" qualquer pessoa física ou jurídica, mas sim "*presentam*[3]" a própria instituição que integram e incorporam.

2.2 Atos de Consultoria

A atividade consultiva desenvolvida pelo membro da AGU atinge todo o Poder Executivo Federal. Ao Procurador da Fazenda Nacional, além de desempenhar as atividades de consultoria e assessoramento jurídicos no âmbito do Ministério da Fazenda, cabe examinar previamente a legalidade dos contratos, acordos, ajustes e convênios que interessem àquele ministério, inclusive os referentes à dívida pública externa, podendo promover a respectiva rescisão por via administrativa ou judicial (LC 73, art. 12, IV e art. 13). Além disso, na atividade de consultoria, os membros da AGU fixam a interpretação das leis e dos tratados em suas áreas de atuação e coordenação (art. 11, III). Ao Advogado-Geral da União, a seu turno, cabe assistir o Presidente da República no controle interno da legalidade dos atos da Administração, bem como unificar a jurisprudência administrativa, garantir a correta aplicação das leis, prevenir e dirimir as controvérsias entre órgãos jurídicos da Administração Federal, além de fixar a interpretação da Constituição a ser *uniformemente* seguida por todos os órgãos e entidades da Administração Federal (art. 4º, VIII, X, XI).

Fato signo distintivo da atividade consultiva é a força vinculativa da *opinio* exarada pelo Advogado-Geral da União no que atine à fixação da interpretação da Constituição, das leis, dos tratados e demais atos normativos, que deve ser "*uniformemente* seguida pelos órgãos e entidades da Administração Federal" (LC

[3] HUGO NIGRO MAZZILI. *Regime Jurídico do Ministério Público*. 5ª Edição. Saraiva. P. 496.

73/93, art. 4°, X e art. 11, III). Também nesse mister a atuação do membro da AGU se distingue sobremaneira da atuação do membro do Ministério Público e do advogado comum, sendo certo que o parecer do Ministério Público não subordina o juiz ou o tribunal, tampouco a opinião do advogado vincula seu consulente.

Chega a afirmar João Carlos Souto que, ao fixar a interpretação da Constituição, o Advogado-Geral da União "exerce uma espécie de controle interno da constitucionalidade das leis, porque fixar a interpretação do Texto Magno pode significar, com freqüência, reconhecer que determinado dispositivo legal de norma infraconstitucional esteja em desacordo com a Lei Maior[4]".

2.3 Atos de Autoridade Pública

Por fim, exerce o membro da AGU atos de autoridade pública. Detentores de importante parcela do poder estatal, os Procuradores da Fazenda Nacional praticam atos administrativos próprios, como a apuração da liquidez e certeza da dívida ativa da União e a conseqüente inscrição do devedor inadimplente no Termo da Dívida Ativa, conjunto de atos necessários à propositura da ação de execução fiscal (LC 73/93, art. 12).

Na defesa dos direitos e interesses da União, o art. 4° da Lei n° 9.028, de 12 de abril de 1995, assegura aos membros da AGU a prerrogativa de requisitar dos órgãos e entidades da Administração Federal os elementos de fato e de direito necessários à sua atuação. Ajunte-se que tais requisições devem merecer tratamento preferencial, além de serem "atendidas no prazo nelas assinalado" (§ 1°), sob pena de responsabilidade administrativa do servidor em atraso (§ 2°).

3 Conclusão

Esse breve resumo das atribuições desempenhadas no âmbito da Advocacia-Geral da União, que não se pretende exaustivo, já é suficiente para demonstrar, com razoável grau de segurança, que o conjunto de atividades desempenhadas pelo membro da AGU é singular no contexto das funções essenciais à Justiça, não encontrando sequer paralelo na advocacia privada comum.

De efeito, o advogado comum não detém, tal qual o membro da AGU, qualquer parcela do poder estatal, não pratica ato administrativo, não está subordinado aos princípios que regem a Administração Pública, não impõe coativamente sua interpretação de texto legal a quem quer que lhe consulte, não emite unilateralmente título executivo e assim por diante.

Por isso os membros da AGU não são propriamente "advogados", como também não o são os membros do Ministério Público. Suas funções transcendem em

[4] JOÃO CARLOS SOUTO. A União Federal em Juízo. 2ª Edição. Saraiva. p. 74

muito o exercício puro e só das atividades da advocacia, não podendo com elas ser confundidas ou equiparadas senão por injustificável simplificação técnica ou semântica.

A atividade de representação judicial e extrajudicial de Estado não pode mais ser concebida através da imagem de dois círculos concêntricos, na qual o círculo maior representa a "advocacia" e o menor a "advocacia pública". Na verdade, há que distinguir um vasto campo da atividade do membro da AGU que não se confunde com a advocacia comum, sendo mais bem reproduzida a relação na imagem de dois círculos secantes.

Assim, agiu mal o legislador ao submeter o membro da AGU, no art. 3° da Lei n.° 8.906, de 4 de julho de 1994, ao regime instituído pelo Estatuto da Advocacia e da Ordem dos Advogados do Brasil – OAB, situação que raia pelo bizarro quando se tem em conta que o Procurador da Fazenda Nacional e o Advogado da União também são disciplinados pelo Estatuto do Servidor Público da União (Lei 8.112/90) e pela sua própria Lei Orgânica (LC 73/93).

O aprimoramento institucional a que chegou a Advocacia Pública exige, pois, a criação de uma lei orgânica mais ampla e que discipline, integral, definitiva e exclusivamente, essa relevante e *singular* função essencial à Justiça.

Suspensão da cobrança e da prescrição para os créditos tributários de pequeno valor

Simone Anacleto Lopes
Procuradora da Fazenda Nacional
Mestranda em Direito Público pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul – UFRGS
Diretora Estadual da Escola Superior da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional – ESPGFN no Rio Grande do Sul
Membra Associada da Fundação Escola Superior de Direito Tributário – FESDT

Sumário: 1. Introdução – 2. Da necessidade de análise frente à CF de 1967 e da recepção pela CF de 1988 – 3. Da posição da doutrina e da jurisprudência – 4. Conclusão

1 Introdução

De há muito, a legislação tributária federal contém uma autorização para que não sejam cobrados créditos (tributários) de pequeno valor. Trata-se da previsão do art. 5º do Decreto-lei n.º 1.569, de 08-08-1977, vazada nos seguintes termos:[1]

> "Art. 5º. Sem prejuízo da incidência da atualização monetária e dos juros de mora, bem como da exigência da prova de quitação para com a Fazenda Nacional, o Ministro da Fazenda poderá determinar a não

[1] De se destacar que, atualmente, também a Lei n.º 10.522, de 23-07-2002, contém regra relativa a créditos tributários de pequena monta. Trata-se do art. 20, com a redação que lhe foi dada pela Lei n.º 11.033, de 21-12-2004:

"Art. 20. Serão arquivados, sem baixa na distribuição, mediante requerimento do Procurador da Fazenda Nacional, os autos das execuções fiscais de débitos inscritos como Dívida Ativa da União pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional ou por ela cobrados, de valor consolidado igual ou inferior a R$ 10.000,00 (dez mil reais)."

No entanto, essa regra não chegou a implicar a derrogação do art. 5º do Decreto-lei n.º 1.569/77, pois este último trata também de hipótese simplesmente não abrangida pela previsão do art. 20 acima transcrito, qual seja, a determinação de não inscrição em Dívida Ativa da União. Ademais disso, as portarias ministeriais que continuaram a ser editadas com fundamento nesse diploma ainda tratam da hipótese do não-ajuizamento de execuções fiscais relativas a créditos tributários reputados inexeqüíveis e de reduzido valor, hipótese que, sem sombra de dúvida, encontra respaldo no multicitado art. 5º do Decreto-lei n.º 1.569/77 e, não, no art. 20 da Lei n.º 10.522/2002, ainda que em sua nova redação, o qual se destinou a cuidar dos créditos que já são objeto de execuções ajuizadas.

E, ainda, especialmente o parágrafo único do art. 5º de que se trata, não foi afetado pelas novas normas da Lei n.º 10.522/2002, que, por ser lei ordinária, não poderia mesmo fazê-lo, como será melhor explicitado ao longo deste artigo.

> inscrição como Dívida Ativa da União ou a sustação da cobrança judicial dos débitos de comprovada inexeqüibilidade e de reduzido valor.
>
> **Parágrafo único.** A aplicação do disposto neste artigo suspende a prescrição dos créditos a que se refere."

Com base nesse dispositivo legal, ao longo do tempo, foram editadas sucessivas portarias ministeriais, fixando os valores limites abaixo dos quais fica a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional – PGFN dispensada de inscrever na Dívida Ativa da União os aludidos créditos de pequeno valor ou, mesmo, autorizada a sustar a cobrança judicial deles.[2]

[2] Na realidade, a existência dessas hipóteses de suspensão da cobrança de créditos tributários de valores reduzidos hoje atende, inclusive, a um dos princípios constitucionais que, conforme o art. 70 da Constituição Federal, devem nortear toda a Administração Pública federal: o da economicidade – pois é evidentemente anti-econômico prosseguir numa cobrança mais cara que o valor dos próprios créditos que se pretende recuperar.

Nesse sentido, pertinentes as observações colhidas na obra de Hélio do Valle Pereira:

"Afirma-se que a 'inexpressividade do crédito fiscal não exclui o direito à execução pela Fazenda Pública'. Todavia, há decisões e doutrina discordantes. Assim, 'malgrado os privilégios acenados pelo legislador na cobrança da dívida ativa, as fazendas devem enxergar a floresta e não apenas a árvore, isto significa que as despesas existentes no procedimento precisam ser computadas tanto sob o ângulo do credor, como da estrutura do Poder Judiciário, e *ad argumentandum tantum*, as diligências pagas ao Oficial superam os créditos exigidos, a representar o despropósito no plano a executar... Tecnicamente, pois, a erradicação destes procedimentos do cenário judicial da cobrança daria fôlego e estrutura avantajada para o rastreamento direto dos demais processos em andamento, sem descurar que todas as demais providências necessárias acaso não levadas a efeito provocam nulidades. A eliminação da massa física dos procedimentos com valores irrisórios é um passo importante e inexcedível para a perfeita racionalização direcionada à cobrança da dívida ativa, destacando-se maior qualidade e técnica nas prioridades consubstanciadas em casos relevantes de contribuintes contumazes. O exaurimento do aparato administrativo na consecução da cobrança de créditos irrisórios é fundamental, aliado à conjugação de esforços que invariavelmente encontram suporte no campo político, visando diversificar as tarefas, mantendo o controle e a eficiência necessários aos resultados a serem obtidos' (ABRÃO, Carlos Henrique. *Exigência de tributos anti-econômicos*. Revista Dialética de Direito Tributário, n.º 26, p. 11-2).

O Supremo Tribunal Federal definiu que 'não existe ofensa ao art. 5º, XXXV, da Constituição Federal, no fato de a execução fiscal ter sido julgada extinta por falta de interesse de agir, devido ao baixo valor da ação, sendo incabível, portanto, a alegação de que a decisão judicial que a confirmou impediu o livre acesso ao Poder Judiciário'.

Alexandre Rosa confirma esse raciocínio, inclusive o entrosando com a Lei de Responsabilidade Fiscal" (*in Manual da Fazenda Pública*. Rio de Janeiro: Renovar, 2003, pp. 400-1).

Como visto, apesar de plenamente justificável e de todo razoável o entendimento de que *não vale a pena* prosseguir com a cobrança de créditos tributários de reduzido valor, até em atenção ao princípio constitucional-administrativo da economicidade, em nosso sentir, contudo, a melhor solução é a dada justamente pelo Decreto-lei n.º 1.569/77: por um lado, autoriza a suspensão de cobranças de valores reputados inexpressivos; não os extingue, no entanto, deixando claro, ao revés, que permanecem sendo computados, em acréscimo, a correção monetária e os juros de mora. Ainda, não fixa esses valores em limites rígidos, antes delegando ao Ministro de Estado da Fazenda a tarefa de aferir qual a relação econômica de custo-benefício dessa cobrança (que, à evidência, é uma relação móvel, variável no tempo), para, só então, por portaria, estabelecer ditos valores (típico caso de *norma administrativa em branco*).

Por fim, considerando que os créditos tributários continuarão a ter seus valores aumentados ao longo do tempo, pelos acréscimos de correção monetária e juros, e, em decorrência, que os limites para a cobrança, mais cedo ou mais tarde, serão ultrapassados, prevê que, durante o período da suspensão da cobrança (equivale a dizer, da própria suspensão da exigibilidade), a prescrição fica também

Atualmente, a portaria que regula tal assunto é a Portaria MF n.º 49, de 1º-04-2004, abaixo transcrita na íntegra:

"O MINISTRO DE ESTADO DA FAZENDA, no uso da atribuição que lhe confere o parágrafo único, inciso II, do art. 87 da Constituição da República Federativa do Brasil, e tendo em vista o disposto no art. 5º do Decreto-Lei nº 1.569, de 8 de agosto de 1977, e no parágrafo único do art. 65 da Lei nº 7.799, de 10 de julho de 1989, resolve:

Art. 1º Autorizar:

I - a não inscrição, como Dívida Ativa da União, de débitos com a Fazenda Nacional de valor consolidado igual ou inferior a R$ 1.000,00 (mil reais); e

II - o não ajuizamento das execuções fiscais de débitos com a Fazenda Nacional de valor consolidado igual ou inferior a R$ 10.000,00 (dez mil reais).

§ 1º Não se aplicam os limites de valor para inscrição e ajuizamento quando se tratar de débitos decorrentes de aplicação de multa criminal.

§ 2º Entende-se por valor consolidado o resultante da atualização do respectivo débito originário mais os encargos e acréscimos legais ou contratuais vencidos, até a data da apuração.

§ 3º No caso de reunião de inscrições de um mesmo devedor, para os fins do limite indicado no inciso II, será considerada a soma dos débitos consolidados relativos às inscrições reunidas.

§ 4º O Procurador-Geral da Fazenda Nacional, observados os critérios de eficiência, economicidade, praticidade e as peculiaridades regionais, poderá autorizar, mediante ato normativo, as unidades por ele indicados a promover o ajuizamento de débitos de valor consolidado inferior ao estabelecido no inciso II.

Art. 2º A adoção das medidas previstas no art. 1º não afasta a incidência de atualização monetária, juros de mora, nem elide a exigência da prova de quitação em favor da Fazenda Nacional, quando prevista em lei, suspendendo a prescrição dos créditos a que se refere, de acordo com o disposto no art. 5º do Decreto-Lei nº 1.569, de 08 de agosto de 1977.

suspensa – e tal opção legislativa nada mais é do que a aplicação prática do chamado princípio da *actio nata*, ou seja, enquanto o credor não pode exercer sua pretensão, exigir o pagamento do crédito, não corre o prazo prescricional (neste passo, remete-se o leitor à clássica obra de Câmara Leal, *Da prescrição e da decadência*, para maior aprofundamento desta última idéia, que refoge aos limites estreitos a que nos propusemos no presente artigo).

Art. 3º Os órgãos ou unidades responsáveis pela administração, apuração e cobrança de créditos da Fazenda Nacional não remeterão às Procuradorias da Fazenda Nacional processos relativos aos débitos de que trata o inciso I do art. 1º desta Portaria.

Parágrafo único. Os débitos administrados pela Secretaria da Receita Federal (SRF) deverão ser agrupados:

I - por espécie de tributo, contribuição e respectivos acréscimos e multas;

II - os débitos de outras naturezas, inclusive multas;

III - no caso do Imposto Territorial Rural (ITR), débitos relativos ao mesmo imóvel rural.

Art. 4º O Procurador-Geral da Fazenda Nacional e o Secretário da Receita Federal, em suas respectivas áreas de competência, expedirão as instruções complementares ao disposto nesta Portaria, inclusive quanto à implementação de programas específicos para a cobrança dos débitos não sujeitos, respectivamente, à inscrição em Dívida Ativa e ao ajuizamento das execuções fiscais.

Art. 5º Os procedimentos de ajuizamento de execuções fiscais que estejam em curso no âmbito da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional serão ajustados para atender ao disposto nesta Portaria, especialmente o contido no art. 1º.

Art. 6º Esta Portaria entra em vigor:

I - na data de sua publicação, em relação ao art. 1º, inciso II e §§ 1º a 4º; ficando revogado o inciso II e §§ 1º e 2º do art. 1º da **Portaria nº 289, de 31 de outubro de 1997,** com a redação dada pela **Portaria MF nº 248, de 3 de agosto de 2000**;

II - em 15 de abril de 2004, em relação aos demais dispositivos, ficando revogados, nessa data, o art. 1º, caput e inciso I, e arts. 2º e 5º da **Portaria MF nº 248, de 2000**, e os arts. 2º e 4º **da Portaria MF nº 289, de 31 de outubro de 1997**."

Mas o que efetivamente nos chama a atenção e queremos pôr em relevo neste artigo é a hipótese de suspensão da prescrição tributária contida no parágrafo único do art. 5º retrocitado. Destaque-se, uma vez mais, sua redação:

"Parágrafo único. A aplicação do disposto neste artigo suspende a prescrição dos créditos a que se refere."

A questão que se impõe em decorrência é a seguinte: pode – isto é, afigura-se constitucional – existir uma causa de suspensão da prescrição tributária *a latere* daquelas que já haviam sido previstas pelo próprio Código Tributário Nacional?

Ou, por outra: pode um mero decreto-lei (embora tivesse essa espécie legislativa a mesma força jurídica de lei ordinária) conter uma outra hipótese de suspensão da prescrição tributária além daquelas já contidas na lei complementar – CTN?

A nosso ver, a resposta afirmativa a essa indagação, pelo menos na hipótese ora analisada, se impõe, pelas razões que passamos a expor a seguir.

2. Da necessidade de análise frente à CF de 1967 e da recepção pela CF de 1988

Ocorre que esse assunto, como é curial, tem de ser examinado, em primeiro lugar, à luz das Constituições Federais vigentes ao tempo das edições, tanto do próprio Código Tributário Nacional, quanto do mencionado Decreto-lei n.º 1.569/77.

Só depois de superada essa fase cabe a análise sob o prisma da atual Constituição Federal, para saber em que medida tais normas foram recepcionadas pelo ordenamento hoje vigente.

Assim, note-se, primeiramente, que o Código Tributário Nacional, constante da Lei n.º 5.172, de 25-10-1966, na realidade, não foi, em sua origem, uma lei complementar, pela singela razão de que não existia essa figura jurídica à época em que foi editado. A Constituição Federal de 1946, então vigente, simplesmente, não previa a existência de leis complementares (cfr. arts. 67 a 72 da Constituição de 1946).

Entretanto, em 1967, com o advento da nova Constituição Federal, além de terem sido introduzidas em nosso ordenamento as chamadas leis complementares, então previstas nos arts. 49, II, e 53, especificamente em relação ao Direito Tributário, assim passou a dispor o art. 19, § 1º:

> "§ 1º - Lei complementar estabelecerá normas gerais de direito tributário, disporá sobre os conflitos de competência tributária entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, e regulará as limitações constitucionais do poder tributário."

Posteriormente, as mesmas regras foram reafirmadas pela Emenda Constitucional n.º 1, de 1969, passando a constar a previsão das leis complementares nos arts. 46, II, e 50 da Carta Magna, bem como a regra supra-transcrita no § 1º de seu art. 18.

Assim, pode-se concluir que foi só com o advento da Constituição de 1967 que o Código Tributário Nacional foi *elevado* à categoria de lei complementar, porque não há dúvida de que cumpre com a função de se constituir como uma lei de normas gerais em matéria tributária. Mas, mesmo assim, não passou a ser uma lei complementar propriamente dita. Apenas passou a ter a força de lei complementar no que contivesse disciplina atinente a normas gerais tributárias, em relação às quais só poderia ser alterado por nova lei complementar.

Ora, na vigência da ordem constitucional pretérita, ao menos as regras sobre decadência e prescrição não eram consideradas como inseridas entre as normas gerais de Direito Tributário. Tanto é assim que foi preciso a novel Constituição Federal de 05 de outubro de 1988 disciplinar expressamente o assunto da seguinte forma:

> "Art. 146. Cabe à lei complementar:
>
> ...
>
> III – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:
>
> ...
>
> *b*) obrigação, lançamento, crédito, *prescrição e decadência tributários*; ..." (o destaque não consta do original)

Dessa forma, foi só a partir da Constituição Federal de 1988 que normas tributárias a respeito de prescrição e decadência passaram a ser consideradas normas gerais de Direito Tributário. Antes, não eram assim consideradas. E, se não o eram, podiam ser objeto de legislação em nível de lei ordinária.[3]

---

[3] Como bem anota Sacha Calmon Navarro Coelho, em seu *Comentários à Constituição de 1988; sistema tributário*, a exata extensão do que são as "normas gerais de direito tributário" ainda não foi bem definida pela doutrina:

"O terceiro objeto genérico da lei complementar é o de editar as normas gerais de direito tributário, expressão de resto polêmica à falta de um conceito escorreito de norma geral no direito tributário brasileiro, com a doutrina falhando por inteiro no encalço de conceituar o instituto de modo insofismável. O falecido Prof. Carvalho Pinto chegou ao ponto de definir 'o que não era norma geral'. E ficou nisso. E Rubens Gomes de Souza teve a humilde ousadia de afirmar que a doutrina não chegara ainda à 'norma geral' que levasse ao conceito de 'normas gerais de direito tributário'. Para logo, o assunto complica-se pelo fato de existir a partilha das competências legislativas entre as pessoas políticas. Fôssemos um Estado unitário e o problema desapareceria.

...

Mas, ao cabo, o que são normas gerais de Direito Tributário? O ditado constitucional do art. 146, III e parágrafos, inicia a resposta dizendo nominalmente alguns conteúdos (normas gerais nominadas), sem esgotá-los. É dizer, o discurso constitucional é *numerus apertus*, meramente exemplificativo. Razão houve para isto. Certos temas, que a doutrina recusava fossem objeto de norma geral, passaram expressamente a sê-lo. *Roma locuta, tolitur quaestio...*" (op.cit. Rio de Janeiro: Forense, 1994. pp. 128-30).

Por outro lado, esse ilustre doutrinador, após traçar a distinção entre leis e normas ("A lei é um ente positivo. A norma é um ser lógico. Pode até haver coincidência entre lei e norma, caso raro. Normalmente, a 'norma decorre de um conjunto de leis"), especificamente sobre a questão das normas gerais, ainda aduz:

"... as normas gerais de direito tributário, veiculadas pelas leis complementares, são eficazes em todo o território nacional, acompanhando o âmbito de validade espacial destas e se endereçam aos *legisladores das três ordens de governo da federação*, em verdade, seus destinatários. A norma geral articula o sistema tributário da Constituição às legislações fiscais das pessoas políticas (ordens jurídicas parciais). São normas sobre como fazer normas, em sede de tributação...

Justamente por aí efervescem as discussões sobre os limites das normas gerais no Direito Tributário brasileiro. Uma forte e esclarecida parcela da doutrina justributária brasileira, com ótimas razões e fortes raízes federalistas, recusa *partes do CTN* atual ao argumento de que cuidam de temas que, longe de se constituírem em *normas gerais*, se imiscuem na competência privativa e indelegável das

Portanto, plenamente válida a disposição do parágrafo único do art. 5° do Decreto-lei n.° 1.569/77, que previu uma hipótese de suspensão da prescrição tributária.

Como se disse, se à luz da Constituição Federal de 1967/1969 as questões atinentes à prescrição e decadência tributárias não eram consideradas questões de normas gerais em Direito Tributário, na parte em que continha regras a respeito, o CTN não era tido como possuindo força de lei complementar. E podia, portanto, ser alterado por legislação ao nível de lei ordinária, tal exatamente como o fez o citado Decreto-lei n.° 1.569/77.

E mais: na medida em que só a partir da atual Constituição Federal, promulgada em 5 de outubro de 1988, as normas sobre prescrição e decadência tributárias passaram a ser consideradas como normas gerais de Direito Tributário, somente passíveis de disciplina por lei complementar, há que se concluir, ainda, que ocorreu com o parágrafo único do art. 5° do Decreto-lei n.° 1.569/77 o mesmo fenômeno que havia ocorrido com a Lei n.° 5.172/66, ante o advento da Constituição Federal de 1967 – dito decreto-lei foi recepcionado, nesse ponto em que trouxe regra sobre a prescrição tributária, como uma lei complementar! Doravante, apenas com uma nova lei complementar pode ser alterada a regra insculpida em seu art. 5°, parágrafo único! É que novos dispositivos legais, editados após a Constituição Federal de 1988, se se propuserem a tratar sobre decadência e prescrição tributárias, aí sim, só poderão fazê-lo por lei complementar.

pessoas políticas, invadindo-a, contra a Constituição. Em síntese, são repelidas as regulações do CTN sobre o *fato gerador de impostos da competência* das pessoas políticas e sobre atos administrativos que lhes são privativos, atos de lançamentos fiscais, v.g., além de prescrições sobre interpretação de leis tributárias, tidas por descabidas. Evidentemente, sustentam tais colocações as teorias federalistas e a autonomia constitucional das pessoas políticas, e o próprio sistema de *dação e repartição* de competências, cujo *único fundamento* é a Constituição. É inegável a boa procedência desta postura crítica..." (op.cit. pp. 132-3).

Destarte, muito embora esse doutrinador não adentre especificamente na problemática das normas gerais de Direito Tributário à luz da Constituição pretérita, e mais especificamente ainda nos temas de interesse do presente artigo – prescrição e decadência tributários – o fato é que, ao traçar a distinção entre lei e normas nela contidas (às vezes, o inverso: uma norma em várias leis), admite como correto o *corte* do CTN ou Lei n.° 5.172/66, para reconhecer que nem todas as normas nele contidas podem ser tidas como "gerais de Direito Tributário".

Mais específica – e mais radical – é a seguinte lição do não menos ilustre Paulo de Barros Carvalho:

"1°) A norma geral é exceção no sistema; a regra é a exclusividade, na estrita consonância do *discrimen* constitucional. Sendo exceção, sua interpretação deve ser restritiva. O Congresso Nacional ao fazer uso desse importante instrumento legislativo, deverá interpretá-lo restritivamente; 2°) A norma geral não pode criar tributos e, portanto, não é fonte de obrigação tributária. Como a Constituição não cria tributo algum, mas apenas atribui competência à União, aos Estados e aos Municípios para decretá-los, a lei complementar que, como o próprio nome indica, deverá complementá-la, também não poderá fazê-lo; 3°) Não podendo criar tributos, evidentemente, não poderá dispor acerca das formas de extinção. Se não pode dizer como nasce, é intuitivo que não possa também dizer como se exaurem as obrigações tributárias. Da mesma forma, não caberá às normas gerais dispor sobre exclusão, suspensão e constituição do crédito tributário, tão-somente porque tais matérias refogem, inteiramente, ao seu campo específico de competência; 4°) Por via de conseqüência, grande parte das disposições do CTN – Lei n.° 5.172, de 1966 – não é norma geral de direito tributário, se bem que venham sob esse título. " (*O campo restrito das normas gerais de direito tributário*, Revista dos Tribunais, 433/302).

3 Da posição da doutrina e da jurisprudência

Na verdade, nem a doutrina e nem a jurisprudência têm se detido sobre o tema objeto do presente artigo.

O que se logrou localizar foram as seguintes considerações lançadas por Hélio do Valle Pereira em seu muito bem apanhado *Manual da Fazenda Pública em juízo*, já mencionado, sobre temas análogos ao sob estudo:[4]

> "Na órbita tributária, as disposições da Lei de Execuções Fiscais sobre prescrição têm gerado intensa polêmica. É que o CTN, diploma com eficácia de lei complementar, normatiza também o tema. Muitos extraem dessas assertivas que há inconstitucionalidade na Lei n.° 6.830/80, haja vista que afrontaria lei hierarquicamente superior.
>
> Deve-se, então, recordar que o art. 2°, § 3°, da Lei de Execuções Fiscais, em caráter diferenciado, prevê a suspensão do prazo prescricional (por 180 dias ou até o ajuizamento da execucional) em decorrência da inscrição do crédito fiscal em dívida ativa – o que ocorrer primeiro. Já o art. 8°, § 2°, estabelece que o despacho que determinar a citação interrompe o lapso prescricional. Por seu turno, o art. 40, *caput*, impõe a suspensão da contagem na hipótese de não-localização de bens passíveis de constrição. Diversamente, o CTN não prevê esses casos como causas suspensivas ou interruptivas da prescrição.
>
> Prepondera a compreensão de que prevalecente, quanto ao campo tributário, o CTN. A Lei n.° 6.830/80, no particular, teria aplicação restrita aos créditos não-tributários.
>
> E assim vem decidindo o Superior Tribunal de Justiça, por sua 1ª Seção. Frisa que o despacho inicial não interrompe a prescrição, efeito apenas decorrente da citação pessoal (art. 174, I, do CTN). Nega, ainda, serventia ao art. 40 da Lei n.° 6.830/80, que se refere à suspensão da fluência da prescrição em face da não-localização de bens penhoráveis – regra não existente na lei complementar.
>
> Dogmaticamente, porém, segue-se por outro rumo.
>
> É sabido que o CTN, em sua gênese, é simples lei ordinária (Lei n. 5.172/66). Só a Constituição Federal de 1967 previu que a União editaria *lei complementar* sobre normas gerais de direito tributário

[4] Especificamente em relação ao art. 40 da Lei n. 6.830/80, a seguir mencionada, observe-se que, atualmente, foi-lhe acrescentado um parágrafo pela Lei n.° 11.051, de 29-12-2004, com a seguinte redação: "Art. 40... § 4° Se da decisão que ordenar o arquivamento tiver decorrido o prazo prescricional, o juiz, depois de ouvida a Fazenda Pública, poderá, de ofício, reconhecer a prescrição intercorrente e decretá-la de imediato."

(art. 18, § 2º). Desde então, pelo princípio da recepção, o CTN passou a ter *status* de lei complementar. Ocorre que as normas sobre prescrição não têm o significado de *normas gerais tributárias*. Apenas com a Constituição Federal de 1988 é que se exigiu aquele tal veículo legislativo para cuidar do assunto (art. 146, III, alínea *b*). Logo, a Lei de Execuções Fiscais, no particular, foi recebida como lei complementar pela novel Carta Política..." (op.cit.. pp. 401-2).

Como se vê, as conclusões a que chega o magistrado e professor Hélio do Valle Pereira, embora a propósito da Lei n.º 6.830/80 (LEF), são exatamente as mesmas preconizadas supra neste artigo.

Quanto à jurisprudência esposada pelo E. STJ, o da mesma forma magistrado e professor Leandro Paulsen, em sua obra *Direito Tributário*, destaca algumas decisões, entre as quais permitimo-nos, por nossa vez, transcrever a seguinte:

"Tributário. Prescrição. Interrupção e suspensão. Contagem do prazo (CTN, art. 174). Lei 6.830, de 22-09-1980, arts. 2º, § 3º, e 40 e parágrafos.

I – Sob a égide da Constituição anterior (EC 1/69), art. 18, § 1º), muito se discutiu se prescrição constituía, ou não, matéria integrante do conceito de 'normas gerais de direito tributário', a ser versada em lei complementar, tema esse que, afinal, foi expressamente incluído no contexto das referidas normas gerais *ex vi* do art. 146, III, *b*, da vigente Lei Maior. Até então, a jurisprudência procurou compatibilizar as disposições dos arts. 2º, § 3º, e 40 e seus parágrafos da Lei n.º 6.830, de 22-09-1980, com as regras consubstanciadas no art. 174 do CTN. Tal proceder foi razoável, tendo em conta que o CTN é uma lei ordinária de eficácia complementar e o princípio segundo o qual as regras atinentes à restrição do exercício de direitos devem ser interpretadas de modo mais favorável aos titulares destes. Nesse sentido, os precedentes deste Tribunal.

II – No caso, adota-se esse entendimento jurisprudencial, porquanto se trata de execuções ajuizadas sob a égide da Constituição anterior.

III – Recurso especial não conhecido' (STJ, 2ª T., RESP 36.311-0/RS, Rel. Min. Antônio de Pádua Ribeiro, out./1996)" (op.cit. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1998, p. 379).

Ora, nesse *decisum*, embora não esteja totalmente claro, fica implícito que o Colegiado aceitou o raciocínio de que, na ordem constitucional pretérita, podia a lei, em nível de ordinária, introduzir novas hipóteses quanto à suspensão e à interrupção da prescrição, além das já previstas pelo próprio CTN, já que era então pelo menos discutível o caráter de generalidade desses institutos.

A nosso ver, contudo, peca o ínclito Sodalício ao entender, como se depreende da última parte da ementa acima transcrita, que, após a entrada em vigor da Constituição Federal de 1988, não mais teriam validade as regras da Lei n.º 6.830/80.

Ora, o juízo de constitucionalidade, como consabido, tem de ser exercido à luz da Constituição vigente no momento em que as regras infra-constitucionais são elaboradas e entram em vigor.

Se o STJ aceita que as regras sobre prescrição da Lei n.º 6.830/80 eram constitucionais anteriormente, o que teria de analisar, em seguida, é se foram elas recepcionadas pela Constituição Federal de 1988 – recepção essa que não pode ser recusada por um critério meramente formal (agora, a exigência de lei complementar). Não contrariando elas frontalmente qualquer dispositivo da Carta Magna ou, mesmo, algum dos princípios que desta exsurgem, é de se tê-las por recepcionadas, e, agora, com status de normas de lei complementar – exatamente o mesmo fenômeno que se sucedeu com o CTN por ocasião do advento da Constituição Federal de 1967.

Nesse mesmo sentir, o voto vencido proferido pelo eminente Min. Ari Pargendler no julgamento do RESP 38.297-1/SP, em out./1996:

"A teor do art. 40 da Lei n.º 6.830, de 1980, 'O juiz suspenderá o curso da execução, enquanto não for localizado o devedor ou encontrados bens sobre os quais possa recair a penhora, e, nesses casos, não correrá o prazo de prescrição'. A aplicação desse dispositivo nada tem a ver com o art. 174 do CTN, que diz respeito ao prazo que o credor tem para ajuizar a execução fiscal; o art. 40 da Lei n. 6.830, de 1980, disciplinou hipótese diversa, aquela em que a execução já foi ajuizada, abolindo a chamada prescrição intercorrente, que havia sido criada pelo direito pretoriano. Não há, por isso, qualquer conflito entre ambos os dispositivos legais; se houvesse, prevaleceria o art. 40 da Lei n.º 6.830, de 1980, porque à época da publicação desta, a prescrição da ação de cobrança do crédito tributário não constituía matéria própria de normas gerais de direito tributário, natureza que só passou a ter com a promulgação da Constituição Federal de 1988, cujo art. 146, III, letra b, então, incluiu a prescrição entre as matérias reservadas à lei complementar..." (cfr. PAULSEN, Leandro. op.cit. pp. 379-80).

Também o E. TRF da 4ª Região Judiciária já teve oportunidade de assentar:

"EXECUÇÃO FISCAL. PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE. SUPRESSÃO LEI N. 6.830/80. A prescrição intercorrente admitida pela jurisprudência antes da Lei n. 6.830/80 foi suprimida pelo respectivo art. 4º, § 3º, sem afronta à Constituição Federal, porque na época essa matéria não se incluía no rol das normas gerais de direito tributário, categoria em que foi incluída somente a partir da Constituição Federal de 1988. Apelação provida" (AC 91.04.25714-6/RS, Rel. Juiz Ari Pargendler, 1ª T, unânime, j. em 05-08-93 – Revista do TRF da 4ª Região, n.º 17, p. 99).

"TRIBUTÁRIO. ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. ART. 2°, PARÁGRAFO 3°, DA LEI N.° 6.830/80. As disposições relativas à prescrição, embora inscritas no Código Tributário Nacional, não tinham natureza de lei complementar quando alteradas pela Lei n.° 6.830/80. Somente após a Constituição Federal de 1988, passou a exigir-se que as regras referentes à prescrição fossem reguladas por lei complementar, porque o art. 146 da Carta Magna estabelece o que são normas gerais em matéria de legislação tributária, incluindo-a no inciso III, letra b. Argüição de inconstitucionalidade rejeitada" (AI na AC 89.04.05774-4/RS, Rel. Juíza Maria de Fátima F. Labarrère – Revista do TRF da 4ª Região, n.° 29, p. 317).

Seja como for, *data maxima venia* do entendimento majoritário sobre o assunto consagrado no âmbito do E. STJ, essa questão referente à correta interpretação sobre o conteúdo da expressão "normas gerais de direito tributário" e sobre a recepção, ou não, das regras em nível de lei ordinária vigentes no ordenamento constitucional passado que estabeleciam outras hipóteses de suspensão da prescrição, além das previstas pelo CTN (tais como a do art. 5°, parágrafo único, do Decreto-lei n.° 1.569/77 e de vários artigos da Lei n.° 6.830/80), só encontrará solução definitiva em nossa jurisprudência quando for apreciada pelo excelso Supremo Tribunal Federal.

Derradeiramente, recorde-se, quanto à recepção de normas em nível de lei ordinária ou, mesmo, infralegais o que já decidiu o Pretório Constitucional a respeito do salário-educação:

"TRIBUTÁRIO. SALÁRIO-EDUCAÇÃO. PERÍODO ANTERIOR À LEI N.° 9.424/96. ALEGADA INCONSTITUCIONALIDADE, EM FACE DA EC 01/69, VIGENTE QUANDO DA EDIÇÃO DO DECRETO-LEI N.° 1.422/75, POR OFENSA AO PRINCÍPIO DA ESTRITA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA, CONSAGRADO NOS ARTS. 153, § 2.°, E 178, E AO PRINCÍPIO DA VEDAÇÃO DA DELEGAÇÃO DE PODERES, PREVISTO NO ART. 6.°, PARÁGRAFO ÚNICO. ALEGADA CONTRARIEDADE, AINDA, AO ART. 195, I, DA CF/88. CONTRIBUIÇÃO QUE, DE RESTO, FORA REVOGADA PELO ART. 25 DO ADCT/88. Contribuição que, na vigência da EC 01/69, foi considerada pela jurisprudência do STF como de natureza não tributária, circunstância que a subtraiu da incidência do princípio da legalidade estrita, não se encontrando, então, na competência do Poder Legislativo a atribuição de fixar as alíquotas de contribuições extratributárias. O art. 178 da Carta pretérita, por outro lado, nada mais fez do que conferir natureza constitucional à contribuição, tal qual se achava instituída pela Lei n.° 4.440/64, cuja estipulação do respectivo quantum debeatur por meio do sistema de compensação do custo atuarial não poderia ser cumprida senão por meio de levantamentos feitos por agentes da Administração, donde a fixação da alíquota haver ficado a cargo do Chefe do Poder Executivo. Critério que, todavia, não se revelava arbitrário, porque sujeito à observância de condições e limites previstos em lei. A CF/88 acolheu o salário-educação, havendo mantido de forma expressa — e, portanto, constitucionalizado —, a contribuição, então vigente, a exemplo do que fez com o PIS-PASEP (art. 239) e com o FINSOCIAL (art. 56 do ADCT), *valendo dizer que a recepcionou nos termos em que a encontrou, em outubro/88*. Conferiu-lhe, entretanto, caráter tributário, por sujeitá-la, como as demais contribuições sociais, à norma do seu art. 149, sem prejuízo de havê-la mantido com a mesma estrutura normativa do Decreto-Lei n.° 1.422/75 (mesma hipótese de incidência, base de cálculo e alíquota), só não tendo subsistido à nova Carta a delegação contida no § 2.° do seu art. 1.°, em face de sua incompatibilidade com o princípio da legalidade a que, de pronto, ficou circunscrita. Recurso não conhecido." (RE 269700/SC, Rel. Acórdão Min. Ilmar Galvão, Tribunal Pleno, j. em 17-10-2001, DJ de 23-05-2003, p. 01736 – o destaque não consta do original).

4 Conclusão

Por tudo quanto se expôs, forçosa é a conclusão no sentido da constitucionalidade da regra inserta no parágrafo único do art. 5° do Decreto-lei n.° 1.569/77, que instituiu uma causa de suspensão da prescrição para os créditos tributários federais de reduzido valor, frente à Constituição Federal de 1967, visto que, à época, às normas sobre prescrição tributária não se reconhecia o caráter de generalidade e, de conseqüência, a necessidade de serem disciplinadas pela via legislativa da lei complementar.

Outrossim, também forçosa é a conclusão no sentido da recepção dessa norma, pela Constituição Federal de 1988, visto que não conflita com qualquer dispositivo da Carta ou com princípio jurídico dela decorrente. Por outro lado, recepção que, dando-se nos termos do art. 146, III, b, atribui a tal dispositivo a natureza de norma geral de direito tributário, e, portanto, também o *status* de norma que só poderá ser modificada, doravante, por força de lei complementar.

Nem a doutrina nem a jurisprudência têm se debruçado especificamente sobre o tema tratado neste estudo. Porém, colhem-se opiniões e julgados muito abalizados, sobre temas análogos (cotejo de dispositivos da Lei de Execuções Fiscais frente ao Código Tributário Nacional), que corroboram as conclusões antes expostas. Ademais, a questão carece de um julgamento definitivo, que só poderá advir do intérprete maior da Carta Constitucional, isto é, o Supremo Tribunal Federal.

Referências

AMORIM FILHO, Agnelo. *Critério científico para distinguir a prescrição da decadência e para identificar as ações imprescritíveis*. Revista de Direito Processual Civil, 3/95.

CAHALI, Yussef Said. *Decadência*. In: Enciclopédia Saraiva do Direito. São Paulo: Saraiva, 1977, v. 22.

CÂMARA LEAL, Antônio Luís da. *Da prescrição e da decadência; teoria geral do direito civil*. 2.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1959.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 2.ed. São Paulo: Saraiva, 1986.

_____. *O campo restrito das normas gerais de direito tributário*. Revista dos Tribunais, 433/302.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988; sistema tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1994.

PAULA, Edylcéa Tavares Nogueira de. *Prescrição e decadência no direito tributário brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1983.

PAULSEN, Leandro. *Direito tributário*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1998.

PEREIRA, Hélio do Valle. *Manual da Fazenda Pública*. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.

A responsabilidade tributária dos gestores de empresas

Waldemar Claudio de Carvalho
Procurador da Fazenda Nacional
Mestre em Direito Público pela Universidade de Brasília - UnB
Professor Universitário

Sumário. 1 - Introdução. 2 - Natureza da obrigação tributária e fenômeno da tributação. 3 - Peculiaridades da pessoa jurídica. 4 - Responsabilidade das sociedades personificadas. 5 - Responsabilidade dos empreendedores na falta de personalidade da sociedade. 6 - Influência do Código Civil Brasileiro/2002 (CCB/02) na exegese do art. 135 do CTN. 7 - Conclusão.

1 Introdução

O tema da responsabilização dos sócios pelo débito tributário das sociedades simples e empresariais tem gerado acirrada controvérsia doutrinária e jurisprudencial, o que pode ser atribuído não só à complexa hermenêutica exigida para a compreensão dos institutos envolvidos, mas, sobretudo, aos avanços na disciplina obrigacional implementada à matéria pelo novo Código Civil de 2002. Esse diploma legal, por influência do Direito Italiano, adotou a Teoria Monista, unificando a disciplina do Direito Obrigacional civil e comercial, derrogando, assim, o Código Comercial brasileiro de 1850, na parte em que regulamentava o Direito Obrigacional do Comércio – os chamados atos de comércio.

Temos, assim, com o advento do novo Código Civil brasileiro (CCB), importantes inovações no que concerne à disciplina das pessoas jurídicas, sobretudo daquelas sociedades organizadas para o desenvolvimento de atividades econômicas relacionadas à produção e à circulação de bens e serviços, com importantes repercussões no campo tributário. Assim, não obstante a exacerbada controvérsia doutrinária existente acerca dos limites da aplicabilidade do disposto no art. 109 do Código Tributário Nacional (CTN), o certo é que essas profundas modificações em tais princípios e conceitos fundamentais do Direito Privado refletem inexoravelmente sobre o Direito Tributário, não podendo, assim, serem desconsideradas pelo operador desse específico ramo do Direito Público.

Dessarte, tais mudanças impõem uma análise sistemática do instituto da responsabilidade tributária, uma vez que o complexo conteúdo do disposto no art. 135 do CTN tem gerado acentuada perplexidade em sua exegese, conforme observa o Professor Hugo de Brito Machado, *verbis*:

A enorme importância da norma albergada pelo art. 135 do Código Tributário Nacional resta evidente na jurisprudência pela grande quantidade de julgados nos quais tem sido posta em questão. Não obstante isso, o seu alcance ainda merece cuidadoso exame, posto que em diversos julgados essa norma tem sido aplicada com alcance que efetivamente não tem, ensejando soluções que não se harmonizam com as garantias fundamentais que o nosso ordenamento jurídico oferece, ou que negam vigência a dispositivos expressos de lei.[1]

Daí a importância do tema a justificar o presente ensaio, tendo em vista os valores que se embatem no Direito Tributário, quais sejam: de um lado, o poder-dever do Estado de cobrar tributos para o financiamento de suas diversas atividades e, do outro, os limites impostos pela Constituição democrática de 1988 ao exercício da tributação, em proteção dos direitos fundamentais do cidadão-contribuinte.

2 Natureza da obrigação tributária e fenômeno da tributação

O poder de tributar, paralelamente ao poder jurisdicional e ao poder coercitivo do Estado, decorre de sua soberania. Em se tratando de um Estado de Direito, tais prerrogativas deverão ser exercidas segundo as diversas competências definidas pela Constituição, o que as transformam em verdadeiras funções públicas, a serem exercidas pelos respectivos Órgãos estatais.

No exercício da referida competência tributária, pode o ente federativo instituir tributos mediante a edição de norma geral e abstrata devidamente aprovada por seu Poder Legislativo. Referido ato normativo deverá conter todos os aspectos da hipótese de incidência tributária, segundo terminologia adotada pelo saudoso Geraldo Ataliba[2], quais sejam: o pessoal, o temporal, o espacial, o material e o quantitativo (base imponível conjugada, ou não, com uma alíquota).

Vê-se, portanto, que a obrigação tributária é uma obrigação *ex lege*, de natureza pessoal, extraindo seu fundamento de validade diretamente do próprio Texto Constitucional. Assim, conforme observa Paulo de Barros Carvalho[3], no instante em que o fato, hipoteticamente descrito no suposto normativo, ocorre no mundo físico exterior, irrompe o laço obrigacional, instalando-se a relação jurídica de cunho patrimonial entre o credor desse crédito e o seu respectivo obrigado.

É bem verdade que referido crédito somente estará definitivamente constituído após a edição de um ato administrativo vinculado, denominado **lançamento**, e de ter atendido a todas formalidades estabelecidas pelo devido processo fiscal; após o quê, poderá a Administração Tributária inscrevê-lo em sua Dívida Ativa, de cujo

[1] MACHADO, Hugo de Brito. *Comentários ao código tributário nacional*. São Paulo: Atlas, 2003, v. II, p. 584.

[2] ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 1992, p. 53.

[3] CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 1997, p. 238.

registro se extrairá uma Certidão (C.D.A), a fim de instruir o processo de execução fiscal, regulado pela Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980.

De todo esse procedimento envolvendo o lançamento tributário, um aspecto se sobreleva: a apuração da responsabilidade pelo pagamento do crédito fiscal. Isso porque, desenvolvendo o fenômeno tributário por meio de uma relação jurídica de débito, na qual a norma tributária imputa ao contribuinte o dever de pagar uma determinada quantia ao Fisco, a título de tributo, somente o patrimônio dessa pessoa devedora deverá se sujeitar a tal ônus fiscal.

Daí a conveniência de se destacar, também na relação jurídica tributária, tal como propõe Amílcar Falcão[4], dois elementos do vínculo obrigacional: de um lado, um dever de prestar (débito); de outro, a sujeição do patrimônio do devedor à satisfação dessa prestação (responsabilidade). Portanto, pode-se observar que, não obstante tais elementos integrarem a estrutura obrigacional, eles não se confundem, podendo, inclusive, um existir independentemente do outro. Assim, podemos ter o **débito**, caracterizado pela exigibilidade sem coação, a possibilitar, quando inexistente a responsabilidade, o surgimento das chamadas obrigações naturais; bem como a **responsabilidade**, caracterizada essa pela exigibilidade patrimonial com coação, decorrente do inadimplemento obrigacional, ainda que inexista débito por parte do obrigado, tal como ocorre na execução de contrato de fiança, no qual o fiador se responsabilizou pelo débito de terceiro afiançado, que veio a se revelar inadimplente.

Da mesma forma, no Direito Tributário, poderemos ter como sujeito passivo da obrigação fiscal, tanto o devedor principal – originariamente vinculado ao fato imponível, denominado pelo art. 121 do CTN como **contribuinte** – quanto o **responsável tributário** (aquele que, sem revestir da condição de contribuinte, é chamado pela lei a responder pelo tributo não pago). Referida responsabilidade pode variar da solidariedade até a completa substituição do contribuinte originário. Daí a interminável controvérsia doutrinária quanto a sua exata classificação, o que se justifica pela complexa disciplina dada à matéria pelo CTN, ao regular a **solidariedade**, nos arts. 124 e 134 (obrigando indistintamente o contribuinte e o responsável pelo tributo devido); a **sucessão**, nos arts. 129 *usque* 133 (em cujas hipóteses o contribuinte poderá ser substituído pelo responsável ou com ele responder, de forma **subsidiária** – naquelas específicas situações elencadas nos arts. 133, II, e 134 e seus incisos); e a **substituição**, prevista no art. 135 (hipótese em que o responsável tributário responde pessoal e diretamente pelo débito).

Acerca desse último aspecto, pela relevância que representa para o cumprimento do desafio proposto por este trabalho, cumpre reproduzir a conclusão a que chegou Amílcar Falcão[5], com respaldo em Pugliese: "o que caracteriza a substituição é que ela constitui uma modalidade de execução contra terceiros. Tem-

[4] FALCÃO, Amílcar. *Introdução ao Direito Tributário*. 6ª ed. Revista e Atualizada por Flávio Bauer Novelli. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 85.

[5] Ibid., p. 88.

se, assim, que a substituição representa uma sub-rogação *ex lege* de um sujeito passivo substituto a um outro que possui a capacidade contributiva que normalmente faz surgir a obrigação tributária."

Conforme se pode extrair de tal doutrina, as hipóteses de substituição tributária previstas no art. 135 do CTN não caracterizam situações de solidariedade, de sucessão ou mesmo de subsidiariedade, uma vez que nelas se promove a completa substituição do contribuinte originário pelo respectivo responsável. Portanto, em tais situações, deverá o lançamento tributário, ou mesmo a respectiva execução fiscal, ser contra ele direcionados, por se tratar de excepcional hipótese em que a lei transforma o terceiro em um verdadeiro devedor, pessoalmente erigido à condição de principal sujeito passivo do débito tributário.

Daí Amílcar Falcão[6], prosseguindo nos seus percucientes comentários acerca da questão acima enunciada, questionar a própria possibilidade de o Fisco, uma vez esgotado o patrimônio do substituto, se voltar contra o substituído para obtenção de sua pretensão. Após citar Giannini, que não admite tal hipótese, e reconhecer que a doutrina prevalente a admite, o festejado autor faz questão de acentuar que na substituição tributária não há solidariedade, admitindo, quando muito, acolhendo a opinião de Jarach, um verdadeiro benefício de ordem, em favor do contribuinte.

3 Peculiaridades da pessoa jurídica

A personalidade jurídica parece ter sido muito bem resumida pelo mestre Miguel Reale[7], ao defini-la como sendo a capacidade genérica de ser sujeito de direito; o que justifica as lições de Kelsen, acerca do tema, quando assevera: "A pessoa existe apenas na medida em que 'tem' deveres e direitos; separada deles, a pessoa não tem qualquer existência"[8]. Abstraindo-se da controvérsia proposta por este renomado doutrinador acerca do tema, pode-se conceber a personalidade jurídica como sendo a aptidão conferida pelo Direito a determinado ente, a fim de que possa, de forma válida, ser titular de direitos e obrigações na Ordem Jurídica.

Tal aptidão é conferida a todo homem pelo art. 1º do CCB/02, de forma natural e automática, por sua própria condição de humanidade; ao contrário das corporações, que para existirem deverão cumprir as formalidades exigidas pelo Ordenamento Jurídico, a fim de que possam gozar do mencionado atributo. Sem o atendimento de tais formalidades, ela não será reconhecida pelo Direito como entidade apta a assumir direitos e obrigações. Daí a dificuldade de explicar a sua natureza, conforme reconhece o Prof. Polletti[9], quando se detém no estudo da mesma,

[6] Ibid., p. 89.

[7] REALE, Miguel. *Lições preliminares de direito*. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 1995. p.228

[8] KELSEN, Hans. *Teoria geral do direito e do Estado*. 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1995. p. 98

[9] POLLETTI, Ricardo. *Introdução ao direito*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1996. p. [illegible]

sendo inúmeras as denominações utilizadas para designá-las: pessoas jurídicas, morais ou até mesmo "fictas", por influência da Teoria da Ficção proposta por Savigny.

A grande dificuldade que o tema apresenta é o fato de que, embora o Direito lhe reconheça existência distinta da de seus membros – conferindo-lhe, portanto, autonomia na emissão de sua vontade e na constituição de seu próprio patrimônio –, tal entidade, por sua condição de fruto cultural nascido de uma necessidade técnica do Direito, precisa se valer de órgãos (pessoas naturais) para a manifestação de sua vontade[10]. Tal situação, conforme observa Kelsen[11], cria o delicado problema de se saber quando aquela pessoa natural estará agindo em nome próprio ou como **presentante** da pessoa jurídica.

Tal questão torna-se crucial na hora de apurar a responsabilidade de tais pessoas, pois, em contra-partida ao reconhecimento da autonomia da personalidade jurídica, o Direito exige, dos presentantes delas, a incomunicabilidade dos patrimônios envolvidos, bem como a estrita observância dos objetivos sociais (art. 50 – CCB/02).

Por essa razão, preocupa-se o novo Código Civil em traçar minuciosa disciplina acerca das diversas formas de sociedades: **simples**, **empresariais** e até mesmo as denominadas **comuns** (a sociedade de fato, a irregular ou Sociedade em Conta de Participação), a fim de que os respectivos empreendedores possam, de forma livre e espontânea, escolher e assumir o grau de risco pertinente a cada uma delas.

4 Responsabilidade das sociedades personificadas

A principal conseqüência dessa pluralidade de roupagens jurídicas disponíveis para a criação de uma pessoa jurídica consiste na possibilidade de seus empreendedores limitarem, de forma prévia e em variada intensidade, a sua própria responsabilidade em relação àquelas obrigações que vierem a ser assumidas pela corporação.

Em tal contexto, permite-se aos empreendedores escolher a natureza e a espécie de sociedade que pretendem instituir ou nela ingressar. Entretanto, o que se pode observar pela nova disciplina levada a cabo pelo CCB/02 no direito societário foi a acentuada preocupação do legislador em proteger todas as pessoas envolvidas, quais sejam: **a própria empresa**, contra os eventuais atos *ultra vires* (além dos poderes) perpetrados pelos seus prepostos; os demais **sócios empreendedores**, que não integram a administração da sociedade e, por fim, o próprio **presentante** da entidade.

[10] A autonomia da pessoa jurídica, conquanto expressa no revogado art. 20 do Código Civil de 1916, não foi expressamente agasalhada pelo Texto de 2002, o que não impediu a doutrina especializada a alçá-la à condição de princípio. É de se notar, entretanto, que o art. 52 do atual Código Civil, ainda que indiretamente, a reconhece, quando determina que seja aplicada à pessoa jurídica a proteção pertinente aos direitos da personalidade.

[11] Op. Cit., p. 101.

A empresa, como importante ente social que representa, mereceu especial proteção do legislador quando este, no art. 47 do CCB/02, assim dispôs: "Obrigam a pessoa jurídica os atos dos administradores, **exercidos nos limites de seus poderes definidos no ato constitutivo.**" Referido dispositivo confere à empresa a faculdade de limitar os poderes gerenciais de seu presentante. Em tal hipótese, estará este pessoalmente responsável pelos eventuais atos *ultra vires* que vier a praticar, conforme dispõe o art. 1.015, parágrafo único, inciso I, do mesmo Estatuto.

Note-se que, se a empresa não se valer dessa prerrogativa conferida pelo citado art. 47, permitirá a incidência do disposto no *caput* do art. 1.015, que permite ao administrador, no silêncio do contrato social, praticar todos os atos ordinários referentes à gestão empresarial.

Por outro lado, o sócio simplesmente empreendedor "que não participe da administração da sociedade %, em princípio, não deverá responder pelos débitos da mesma, salvo se houver assumido tal responsabilidade por meio do contrato ou por excepcional imposição legal, tais como: a falta de integralização do capital social de uma sociedade limitada; ou falta de pagamento dos débitos previdenciários devidos pela LTDA, conforme responsabilidade solidária instituída pelo art. 13 da Lei nº 8.620, de 05 de janeiro de 1993.

Por fim, quanto ao presentante da entidade, este só responderá com seu próprio patrimônio individual pelos débitos sociais, se vier a agir de má-fé ou de forma contrária ao Direito, em cujo conceito pode-se fazer inserir o próprio estatuto constitutivo da sociedade. Assim, se o preposto da entidade limitar sua gestão aos referidos parâmetros, bem como aqueles eventualmente fixados em legislação específica, não deverá ter seu patrimônio alcançado pelos débitos sociais, ainda que sua administração tenha se revelado extremamente ruinosa à sociedade. Até porque tais riscos são inerentes à prática das atividades econômicas, não configurando, por si só, crime ou sequer ato ilícito.

Eis aí a principal vantagem de se realizar um empreendimento por meio de uma sociedade personificada e gerenciada dentro dos parâmetros legais.

5 Responsabilidade dos empreendedores na falta de personalidade da sociedade

Quando o empreendedor investe em uma sociedade despersonificada, propicia ao Direito imputá-lo como titular das diversas relações jurídicas daí resultantes. Isso porque, inexistindo a personificação daquela corporação, não poderá se valer do escudo protetor dela decorrente.

Constata-se, portanto, que a sociedade não reconhecida pelo Ordenamento, ou mesmo aquela que deixa de sê-lo em razão da desconsideração de sua personalidade, por qualquer das formas admitidas em Direito, os bens particulares

dos seus empreendedores passam a responder, diretamente, pelos débitos sociais. Assim é, por exemplo, quando o art. 50 do CCB/02 determina a desconsideração da personalidade jurídica por constatar que ela esteja sendo utilizada de forma abusiva, seja pela prática de atos contrários ao seu objeto social, seja pela confusão patrimonial operada entre os seus bens e os de seus empreendedores.

Verifica-se, portanto, que nessas duas últimas hipóteses, o Direito, de forma muito coerente, retira a personalidade daquela entidade, que deixa, assim, de justificar o seu próprio reconhecimento como figura autônoma, distinta dos seus membros.

6 Influência do Código Civil Brasileiro/2002 (CCB/02) na exegesse do art. 135 do CTN

Diante das premissas acima delineadas, urge aferir a possível repercussão do tema na exegese do art. 135 do CTN. Assim, diante do desafio proposto pelo ilustre Prof. Hugo de Brito Machado, no início deste ensaio, propõe-se uma reflexão de tal dispositivo, à luz das inovações implementadas pelo CCB/02 à disciplina das sociedades empresariais. Para tal desiderato, apontar-se-ão os principais pontos da dogmática a merecerem um exame mais acurado por parte dos operadores desse específico ramo do Direito Publico.

O primeiro deles, que infelizmente grassa nas ementas dos julgados dos Tribunais, consiste na assertiva de que o simples inadimplemento da obrigação tributária não caracteriza infração legal. Ora, se o próprio Direito qualifica tal ato como um ilícito contratual, quando não cumprida uma prestação avençada entre particulares; o que não dizer da obrigação tributária, cuja prestação é imposta por lei e de forma compulsória, tal como incontestavelmente admitem os tributaristas, com base do disposto no art. 3º do CTN. Ademais, o não recolhimento do tributo, no tempo e forma devidos, não só infringe a legislação tributária, como também pode configurar um fato típico e antijurídico, descrito na norma penal como crime, *v.g.*, o delito de descaminho, previsto no art. 334 do Código Penal.[12]

Portanto, não se pode deixar de reconhecer o inadimplemento da obrigação tributária como sendo também uma infringência à Ordem Jurídica. Note-se, entretanto, que tais irregularidades inserem-se naqueles atos ordinários de gestão, a que se refere o *caput* do art. 1.015 do CCB/02, e, portanto, por guardar pertinência à administração societária, deve vinculá-la como principal devedora, não se havendo que cogitar de ato *ultra vires* a eximi-la da condição de contribuinte. Mesmo porque raciocínio diferente poderia levar a equivocada conclusão da inviabilidade de prática de atos ilícitos por parte das pessoas jurídicas, pois, para manifestação de sua vontade, só poderá fazê-lo, efetivamente, por intermédio de uma pessoa natural (seu presentante); idéia essa que contrariaria o próprio Texto Maior, quando, no § 3º de seu art. 225, admite expressamente a aplicação de sanções de natureza administrativa

[12] No sentido do texto, veja Resp nº 68408 (DJ de 24.06.96) e REsp nº 201.808 (DJ 29.10.2001)

àquelas entidades que venham a praticar condutas consideradas lesivas ao meio ambiente, o que pressupõe a possibilidade de, por meio de seu presentante, no exercício dos atos de gestão, vir a infringir a lei em benefício, econômico e imediato, da corporação.

O segundo ponto a ser ressaltado refere-se à necessidade de se precisar a legitimidade do devedor tributário. Assim, como regra geral, o patrimônio do contribuinte deverá responder pelos tributos devidos por seu titular, seja ele pessoa natural ou uma sociedade empresarial. Encontrando-se esta instituída e administrada de forma regular, a eventual responsabilidade de seus presentantes e demais empreendedores (sócios) só ocorrerá naquelas excepcionais hipóteses determinadas pela lei ou autorizadas pelo estatuto social ou pela natureza da própria entidade.

Fora de tais excepcionalidades, se eventualmente esgotado o acervo patrimonial da empresa, liquida-se a mesma, na forma do disposto no art. 51 do CCB/02 e, acaso subsista algum bem, terá o Fisco precedência em excuti-lo, salvo se concorrer com outro crédito de natureza trabalhista (art. 186 do CTN). Portanto, dentro da regularidade que se espera do exercício das atividades empresariais, não haveria por que seus gerentes e empreendedores se preocuparem com as conseqüências da incidência do art. 135 do CTN.

O problema exsurge, quando se tenta aplicar o referido art. 135 na apuração da responsabilidade do presentante da sociedade empresarial pelos débitos tributários devidos pela mesma. Convém, em tal situação, apurar se ele agiu nos limites do exercício da gestão empresarial ou além destes. Isso porque, na primeira hipótese, estará a empresa obrigada a arcar com tal ônus, nos termos do citado art. 47 do CCB/02; do contrário, no caso de prática de atos *ultra vires*, estará o gestor empresarial pessoalmente obrigado pelo débito, na forma do disposto no inciso I do parágrafo único do art. 1.015 c/c o art. 135; ou, ainda, em não havendo limitação expressa aos atos de gestão contida no contrato social, a responsabilidade pessoal do gerente decorrerá do preceituado no *caput* dos arts. 1.015 e 1.016 c/c incisos II e III do parágrafo único do mesmo art. 1.015, do CCB/02 e art. 135 do CTN.

Situação diferente será ao se tentar aplicar o referido art. 135 quando a empresa encerrar suas atividades de forma irregular – sem a devida baixa nos Órgãos competentes, conforme determina o art. 51 do CCB/02. Isso porque, em tal hipótese, a aplicação do disposto no art. 135 revelar-se-á impertinente. Primeiro, porque com o desaparecimento fático daquela entidade, ainda que efetivado de forma irregular pelos respectivos empreendedores, eliminará de imediato a figura de um legítimo presentante, a quem se destina a norma insculpida no muito citado art. 135 do CTN. Segundo, porque, nessa específica hipótese, deverá ter um outro enquadramento legal, qual seja, a aplicação dos arts. 126, III c/c o 134, VII, do CTN, que fixam, em caso de liquidação irregular da sociedade de pessoas, a responsabilidade subsidiária **de todos os sócios** da corporação, e não apenas dos seus gestores.

Daí a impropriedade de se exigir que o Fisco demonstre que, ao tempo do fato imponível, determinada pessoa natural era efetivamente o responsável pela administração da corporação que tenha deixado de existir, pois, conforme visto, o disposto no citado inciso VII do art. 134 do CTN, aplicável à espécie, não impedirá o alcance do patrimônio individual dos demais sócios da corporação, ainda que lhe seja facultado o benefício de ordem.

Note-se que tal possibilidade, aliás, se coaduna perfeitamente àquelas inovações introduzidas no Direito Empresarial pelo art. 50 do CCB/02. Isso porque, quando tais entidades são constituídas, exige-se um mínimo de capital social necessário à viabilização das atividades econômicas a que se propõem e, se ele vier a minguar, de forma regular, não impossibilita a liquidação da corporação pelos trâmites legais, *v.g.*, as já mencionadas hipóteses do art. 51 do CCB/02; a intervenção ou liquidação extrajudicial das instituições financeiras pelo Banco Central do Brasil, tal como permite o art. 45 da Lei 4.595, de 31 de dezembro de 1964; ou mesmo pelo extremado procedimento de falência a que se sujeitam as entidades empresariais.

Entretanto, o que infelizmente se percebe na prática é que o pouco do que geralmente resta do acervo patrimonial daquela sociedade empresarial que se revelou inviável economicamente se incorpora, indevidamente, ao patrimônio dos respectivos empreendedores, situação esta propiciadora da incidência do aludido art. 50 do CCB/02, que autoriza, conforme já visto, a desconsideração da personalidade jurídica da sociedade empresarial, fazendo com que o patrimônio individual dos sócios responda diretamente pelos débitos sociais.

Quanto às sociedades comuns, que nunca chegaram a possuir personalidade jurídica própria a lhes atribuir autonomia em relação a seus empreendedores, estes mesmos deverão responder, pessoalmente, por qualquer débito proveniente das atividades econômicas relacionadas àquelas sociedades comuns. Visto que, não tendo elas personalidade jurídica própria, seus empreendedores deverão figurar, pessoalmente, como titulares dos débitos pertinentes às respectivas atividades.

Assim, resta então perquirir acerca da oportunidade da incidência do disposto no art. 135 do CTN, bem como os pressupostos fáticos necessários à sua configuração.

Primeiramente, ele terá por pressuposto lógico a existência regular de uma sociedade empresarial, cuja responsabilidade dos demais empreendedores seja limitada, pois, do contrário, se esses também pudessem participar da administração da entidade, por conseqüência, deveriam também responder pelos atos de sua gestão. Até porque, a equação a regular os diversos empreendimentos empresariais parece simples: atos de gestão / responsabilidade pessoal.

Daí a exegese do art. 135, antes do novo CCB/02, poder ser assim sintetizada: pelo fato de os sócios quotistas não fazerem parte da administração, não deveriam eles ser responsabilizados pela mesma. A obrigação deles restringia-se à integralização do capital social. Em tal conjuntura, o art. 135 realizava o importante papel na

responsabilização daqueles que, efetivamente, foram os responsáveis pela eventual gestão irregular da sociedade. Vale dizer: os demais sócios, que não tivessem participação gerencial na entidade devedora, não deveriam figurar como responsáveis por tais débitos, pois a conseqüência de maior gravidade econômica a eles pertinente já teria ocorrido, qual seja, arcar com o prejuízo de ter integralizado o capital de uma sociedade empresarial deficitária. Neste contexto, pode-se entender a preocupação jurisprudencial de se exigir do Fisco, antes de pretender redirecionar a cobrança contra o gestor empresarial, a prévia demonstração de que ele tenha efetivamente, à época do débito, exercido a direção da sociedade devedora.

Hoje, com os avanços no direito empresarial promovidos pelo CCB/02, sobretudo por meio do seu art. 47, justifica-se melhor esse raciocínio, uma vez que o patrimônio da sociedade empresarial não mais responderá pelos atos *ultra vires* praticados por seus prepostos, a quem se deverá atribuir unicamente a responsabilidade per tais atos.

Vislumbra-se, dessa forma, a nova função do art. 135 do CTN, qual seja, complementar a proteção conferida à empresa pelo CCB/02, na medida em que, uma vez acionada para pagar débitos tributários oriundos dos aludidos atos *ultra vires*, poderá se esquivar de tal responsabilidade, com fundamento do citado art. 47. No entanto, não se eximirá do ônus de tal comprovação (art. 333, II - CPC), pois à Fazenda Pública bastará demonstrar a existência jurídica daquela sociedade empresarial a fim de torná-la apta a responder pelos débitos tributários pertinentes à suas atividades. Até porque, não haveria como o Fisco comprovar a prática de condutas relacionadas às atividades privativas da empresa, quais sejam: o controle da extrapolação dos atos de gestão do administrador.

Essa nova perspectiva hermenêutica para o instituto traz mais luzes à compreensão da extensão dos efeitos da completa substituição tributária teorizada pela Doutrina. Veja, a propósito do tema, o seguinte comentário lançado ao art. 135 por Carlos Valder do Nascimento e outros[13]:

Aqui a responsabilidade se transfere inteiramente para os terceiros, liberando os seus dependentes e representados. A responsabilidade passa a ser pessoal, plena e exclusiva desses terceiros. Isso ocorrerá quando eles procederem com manifesta malícia (*mala fides*) contra aqueles que representam, toda vez que for constatada a prática de ato ou fato eivado de excesso de poderes ou com infração de lei, contrato social ou estatuto.

Conforme se pode apreender, a *ratio legis* que exsurge dessa exegese é que a empresa não poderá mais ser responsabilizada pelos atos contrários ao Direito praticados por seus administradores, por faltar-lhes, em tais hipóteses, a condição de presentantes daquela entidade. Assim, quando aqueles gerentes agirem em

[13] NASCIMENTO, Valder e outros. *Comentários ao código tributário nacional*. Rio de Janeiro: Forense, 1999 p. 319.

desconformidade com a lei ou contrato social, estarão fazendo-o por conta e risco próprios, e não em nome da pessoa jurídica da qual abusaram a confiança.

Por último, cumpre advertir que a questão relativa à figuração ou não do nome do responsável pelo débito tributário na respectiva C.D.A. só se mostra pertinente quanto à distribuição do ônus probatório, visto que, quando dela já constar o nome do empreendedor responsável pela dívida, deverá ele impugnar a presunção de sua legitimidade passiva para responder pelo débito. Contudo, não constando da C.D.A. o nome dos empreendedores responsáveis pela sociedade devedora, caberá à Fazenda Pública exeqüente apurar e indigitar os responsáveis pelos fatos que deram origem à dívida.

Alfim, em que pese a controvérsia acerca da possibilidade de redirecionamento da execução fiscal contra o sócio da pessoa jurídica, tal matéria pode ser analisada sob a ótica das considerações até aqui aduzidas. Mesmo porque, ela não passa, necessariamente, pela aplicação do disposto no art. 135 do CTN, o qual, conforme a leitura que se propôs oferecer no presente ensaio, refere-se à possível defesa da empresa executada fundada em sua ilegitimidade passiva para responder pelos tributos decorrentes daqueles atos praticados por seus prepostos ao arrepio da Lei ou de seus estatutos.

7 Conclusão

Verifica-se, por todo o exposto, que a responsabilidade dos empreendedores pelos débitos tributários devidos pelas sociedades das quais fazem parte deverá ser apurada à luz dos novos parâmetros delineados pelo Código Civil de 2002, sobretudo pela disciplina dispensada às sociedades empresariais, destinatárias privilegiadas que foram dessas inovações legislativas, com inevitáveis reflexos em suas relações jurídicas de natureza fiscal.

Assim foi por exemplo, quando o CCB/02, em seu art. 47, restringiu a responsabilidade patrimonial da empresa àqueles atos efetivados no limite conferido pelos estatutos sociais aos respectivos gestores. Vê-se, portanto, que o patrimônio de tais entes personificados deverá responder, em princípio, por seus próprios débitos, nos termos e limites traçados pelo Direito. Logo, os atos regulares praticados pelos presentantes daquelas entidades deverão repercutir, inexoravelmente, sobre o patrimônio das mesmas, só podendo vir a alcançar o patrimônio particular de gestores ou até mesmo de empreendedores (demais sócios) em situações excepcionais.

Ausentes esses pressupostos, os empreendedores poderão ainda responder, com o próprio patrimônio, pelos débitos fiscais devidos pelas sociedades empresariais, quando estas não alcançarem a necessária autonomia jurídica; ou ainda quando, não obstante vencido este primeiro obstáculo, verificar-se o posterior abuso

na utilização da aludida personalidade jurídica, o que pode se dar, tanto pela prática de atos contrários ao objeto social, quanto pela constatação da confusão patrimonial indevidamente operada entre os bens sociais e os dos respectivos sócios.

Em tais hipóteses, contudo, não há que se falar em redirecionamento da execução fiscal contra terceiros, pela simples razão de que, quando a corporação não tiver sido reconhecida pelo Direito como entidade autônoma, ou sua personalidade jurídica vier a ser legitimamente desconsiderada, os respectivos empreendedores deverão figurar como verdadeiros contribuintes (devedores principais), posto não lhes ser admissível suscitar sua ilegitimidade passiva pelos atos atribuídos a uma entidade, não reconhecida pelo Direito. Impende ressaltar que, em tal situação, não haverá que se distinguir a condição de simples sócio ou de gerente, posto que todos os empreendedores deverão ser diretamente responsabilizados pelo débito tributário.

Resta concluir, portanto, não se revelar pertinente a exigência ao Fisco de demonstrar a responsabilidade dos gestores pelos atos *ultra vires*, uma vez que o ônus de tal prova pertence à empresa, beneficiária que é da proteção que lhe conferem, sob tal aspecto, os arts. 47 c/c 1.015 e / ou 1.016, do CCB/02. Assim, uma vez provado pela empresa executada que o débito cobrado decorre, na verdade, de atos praticados por seu presentante em desconformidade com o Direito, deverá a Fazenda Pública redirecionar o eventual processo de Execução Fiscal contra o respectivo gestor, visto que o art. 135 do CTN lhe atribui responsabilidade direta e pessoal quanto a tais atos, conferindo-lhe a condição de devedor principal do Crédito Tributário.

Referência

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 1992.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 1997.

FALCÃO, Amílcar. *Introdução ao direito tributário*. 6. ed. rev. e atual. por Flávio Bauer Novelli. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

KELSEN, Hans. *Teoria geral do direito e do Estado*. 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1995.

MACHADO, Hugo de Brito. *Comentários ao código tributário nacional*. São Paulo: Atlas, 2003, v. II.

NASCIMENTO. Valder e outros. *Comentários ao código tributário nacional*. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

POLLETTI, Ronaldo. *Introdução do direito*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1996.

REALE, Miguel. *Lições preliminares de direito*. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 1995.